

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الحاج لخضر - باتنة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف

(دراسة حالة الشركة الأوراسية للبسكويت)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

فرع محاسبة

تحت إشراف:

أ.د. علي رحال

إعداد الطالب:

عماد زودة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
د. مصطفى عقاري	أستاذ محاضر	جامعة باتنة	رئيسا
أ.د. علي رحال	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة	مقررا
د. التجاني براقى	أستاذ محاضر	جامعة سطيف	ممتحنا
د. أحمد لعماري	أستاذ محاضر	جامعة باتنة	ممتحنا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

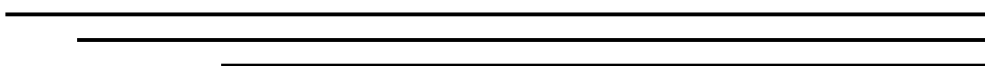
" و ما توفيقى إلاّ بالله عليه

توكلتُ و إليه أنيب "

صدق الله العظيم

الإهداء.

النتنكر والنفدپر.



شكر و تقدير:

أحمد الله على جزيل نعمائه، وأشكره شكر المعترف ببيته وآلائه، وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه، وعلى آله وصحبه وأوليائه.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الذي تشرفت بقبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصع والتوجيه الدكتور علي رحال.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة باتنة، وأخص بالذكر كل أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي، عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي.

دون أن أنسى شكري للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، و المؤلفين للمكتب التي اعتمدتها كمراجع للإبحار هذه الدراسة، فقد كان لي حظ أن أطلع على عصارة فكرهم ونتائج طول تجربتهم وأتمنى حظي درهمهم.

والحمد لله من قبل ومن بعد .

إهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.

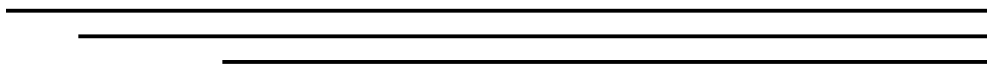
إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا املك أغلى منها أن أهدي ثمرة لهذا

العمل المتواضع إلى:

- ♦ إلى ضياء قلبي ونور بصري، محمد صلوات الله وسلامه عليه.
- ♦ فضاء المحبة ومحرا الحنان، ربحانة الدنيا وبهجتها: أمي الغالية حفظها الله.
- ♦ الذي علمني أن الحياة كفاح ونضال، أبي العزيز حفظه الله.
- ♦ الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود: إخوتي، وأخواتي.
- ♦ المعادلة التي ترسم منحنى حياتي: أصدقائي وزملائي في الجامعة.
- ♦ إلى كل الذين عرفناهم من قريب أو بعيد.
- ♦ إلى من فتع هذه الوريقات وتصفحها بعدي.

عمر زودفاد

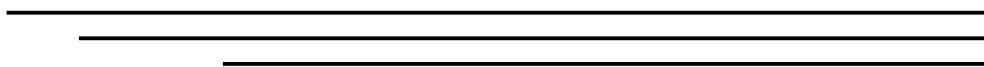
فهرس المحتويات



المحتويات	الصفحة
المقدمة	
الفصل الأول: مفاهيم أساسية للتكاليف	06
1.1. مدخل لمحاسبة التكاليف	06
1.1.1. تعريف محاسبة التكاليف	06
2.1.1. وظائف محاسبة التكاليف	07
3.1.1. أهداف محاسبة التكاليف	08
2.1. المفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها	10
1.2.1. مفهوم التكاليف	10
2.2.1. تقسيمات التكاليف	11
3.2.1. تصنيفات التكاليف	12
3.1. طرق محاسبة التكاليف	22
1.3.1. الطرق الكلاسيكية	22
1.1.3.1. طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية	22
2.1.3.1. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	26
3.1.3.1. طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية)	30
2.3.1. الطريقة الحديثة: طريقة ABC	35
1.2.3.1. الأسباب التي أدت إلى التحول نحو نظام ABC	35
2.2.3.1. طبيعة نظام ABC	36
3.2.3.1. المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام ABC	37
4.2.3.1. مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC	43
الفصل الثاني: أسس وخطوات وضع نظام محاسبة التكاليف	46
1.2. نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف	46
1.1.2. مدخل لنظام المعلومات	47
2.1.2. مقومات نظام المعلومات المحاسبية	55

60	2.2. تصميم النظام
60	1.2.2. اختيار وتصميم النظام
61	1.1.2.2. منهجية تصميم نظام المعلومات
65	2.1.2.2. اختيار النموذج المحاسبي
67	2.2.2. عناصر تصميم نظام محاسبة التكاليف
68	1.2.2.2. الجوانب التقنية
72	2.2.2.2. الجوانب الإجرائية
75	3.2. نمذجة التكاليف
75	1.3.2. إعداد خريطة استهلاك الموارد في المؤسسة
79	2.3.2. حساب تكلفة مواضيع التكلفة
85	3.3.2. وضع وتطبيق نظام محاسبة التكاليف
92	الفصل الثالث: مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف للشركة الأوراسية للبسكويت
92	1.3. تقديم عام حول الشركة
92	1.1.3. نشأة الشركة وتعريفها
92	2.1.3. الهيكل التنظيمي للشركة
95	2.3. مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف
97	1.2.3. حساب التكاليف المباشرة للشركة
101	2.2.3. حساب التكاليف غير المباشرة للشركة
101	1.2.2.3. تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة
102	2.2.2.3. توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام
108	3.2.3. حساب سعر تكلفة كل من بسكويت كاسكروت وميلانو
	الخاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الجداول والأشكال
	الملاحق

الهدفية



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 خضمّ هذه الأجواء أصبح ضمان بقاء المؤسسة مسألة صعبة وحرّجة تتطلب تضافر كل الجهود وتكاملاً وتناسقاً كبيرين بين نظم معلوماتها الإدارية وبين كل مستوياتها.

يفهم من هذا أن نظم المعلومات الإدارية (أو كما يسميها البعض نظم المعلومات الوظيفية أو نظم معلومات التسيير) تقوم بدور بالغ الأهمية في تزويد المسيرين بالمعلومات التي يستعملونها في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تقود المؤسسة إلى برّ الأمان.

وأحد الأنظمة الجزئية من نظم المعلومات الإدارية نجد 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 دائماً على جعله مواكباً للتغيرات الجديدة مما يكسبه صفة المرونة.

ويتكون نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة من نظام المعلومات المحاسبة المالية (سأستعمل المحاسبة المالية عوض المحاسبة العامة) والذي تتوجه مخرجاته إلى أطراف خارجة عن المؤسسة كإدارة الضرائب، هيئات الإحصاء وغيرهم. والمحاسبة المالية يجبرها القانون، عكس محاسبة التكاليف والتي يكون وضعها في المؤسسة بصفة اختيارية لكنها جدّ مهمة في التسيير لهذا يسميها البعض كذلك بمحاسبة التسيير وإن كان في الحقيقة مصطلح المحاسبة الإدارية أشمل من مصطلح محاسبة التكاليف. إنّ 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 مركز يتحمل تكاليف معينة.

ويعتبر اتخاذ القرار الخطوة اللاحقة لعملية الرقابة وهذه الأخيرة تلي مرحلة التخطيط. أي أنّ 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 تصميم نظام محاسبة التكاليف؟

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

1- ما هي أهمية وضع نظام محاسبة التكاليف؟

2- إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف في تحديد سعر التكلفة، الرقابة و اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

3- ماهي أسس وخطوات وضع نظام محاسبي في مجال التكاليف؟

فرضيات البحث:

لكي نتمكن من مناقشة هذه الإشكالية، نضع عدد من الفرضيات:

1- لا يمكن أن تنجح المؤسسة في وضع نظام محاسبة التكاليف إذا كان تنظيمها لا يعتمد على طرق علمية متعارف عليها في هذا المجال.

2- يعتبر نظام محاسبة التكاليف أداة مكملية 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 تكاد 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 وضع نظام لمحاسبة التكاليف.

ونسجل بكل أسف مدى التأخر الحاصل في هذا المجال على المستوى النظري أو التطبيقي في القطاع الاقتصادي أو الأكاديمي 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 :

لاشك 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، وتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن ظروف ذلك الواقع تغيرت بانتهاج الجزائر نظام اقتصاد السوق الذي فتح آفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية، الشيء الذي فرض على مسيري المؤسسات العمومية والخاصة على تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد اقتصادية منها محاسبة التكاليف.

من أسباب اختيار هذا الموضوع نجد الأسباب الذاتية والأسباب الموضوعية :

الأسباب الذاتية :

- ارتباط الإشكالية بمجال تخصصي كطالب ماجستير فرع محاسبة.
- رغبتني في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

الأسباب الموضوعية :

- إبراز أهمية نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة والتأكيد على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبة التكاليف وإن لم يجبره القانون، 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 في التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار.
- 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 إمتلاكها 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 بحثاً عن مكان لإجراء تربص تطبيقي لا تستعمل محاسبة التكاليف.

منهجية البحث:

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مفهوم محاسبة التكاليف كنظام وأداة تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، مع محاولة دراسة أسس تصميم نظام محاسبة التكاليف.

هيكلية البحث:

في الفصل الأول من البحث وهو " مفاهيم أساسية للتكاليف "، تناولت فيه محاسبة التكاليف، مفاهيم أساسية للتكاليف وتصنيفاتها وطرق محاسبة التكاليف (الطرق الكلاسيكية والطريقة الحديثة ABC).

في الفصل الثاني والمعنون " أسس وخطوات وضع نظام محاسبة التكاليف " تناولت فيه نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف، كيفية تصميم نظام محاسبة التكاليف من خلال ذكر مراحل تصميمه والعوامل المحيطة الداخلية التي تؤثر عليه، الإستراتيجية، الهيكل التنظيمي، والتكنولوجيا وأخيراً نمذجة التكاليف.

وأخيراً في الفصل الثالث - الفصل التطبيقي -، تحت عنوان "مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف للشركة الأوراسية للبسكويت " يجد فيه القارئ تقديم عام حول الشركة وتصميم نظام محاسبة التكاليف للشركة.

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية للتكاليف

1.1. 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 أن مديري المؤسسة الناجحة يحتاجون 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 ربح، وبما أن 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.

1.1.1. تعريف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تأتي من أنها: 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 ترشيدها أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة”².

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”³.

¹ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1997، صفحة 07.

² نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، الطبعة 1، صفحة 15.

³ عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، الطبعة 1، صفحة 13.

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

- 1- محاسبة التكاليف على تحكمه 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 إلى إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل.

2.1.1. وظائف محاسبة التكاليف¹

- 1- الوظيفة التسجيلية: وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
 - 2- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
 - 3- الوظيفة التفسيرية: وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.
 - 4- إعداد الموازنات التقديرية²: تعرف الموازنة التقديرية بأنها الموازنة التي تحوي قيم محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلا ويتم إعدادها بناء 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.

3.1.1. أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية:

1- قياس التكلفة:

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

¹ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، صفحة 10.

² عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، صفحة 14.

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 التامة والمنتجات تحت التشغيل.

2- الرقابة على التكاليف:¹

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

1-2- الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

2-2- الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا.
3- اتخاذ القرارات:²

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

- 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 بدلا من القديمة.
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.

◀ 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.

¹ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، مرجع سابق، صفحة 10.

² غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، الطبعة 1، صفحة 17، 18.

4- المساعدة في التسعير:¹

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى 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 محددا 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.

2.1. المفاهيم الأساسية للتكاليف وتصنيفاتها

قبل تحديد تكلفة أي منتج لا بد أن تكون لدينا معرفة كافية حول مختلف الجوانب المتعلقة بالتكلفة، كما أنه من الضروري التمييز بين مختلف تصنيفات التكاليف، ولذلك تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول سنناقش فيه مفهوم التكاليف من وجهة النظر العامة، ومن وجهة النظر الاقتصادية والمحاسبية، أما في المطلب الثاني سوف نتطرق إلى مختلف تصنيفات التكاليف وفق عدة معايير.

1.2.1. مفهوم التكاليف

للتكلفة 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 و التمييز بين التكلفة و النفقة و المصروف، حيث عادة ما يخلط العامة بينها و تبقى هذه المصطلحات من وجهة نظرهم كبدايل للتعبير عن نفس المفهوم.

أما التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية تنطوي على التكاليف الظاهرة و التكاليف الضمنية. وحتى يتسنى لنا فهم الفرق بين التكاليف الظاهرة و التكاليف الضمنية نفترض بأن المؤسسة تتحمل تكلفة ظاهرة عندما تقوم بشراء عوامل الإنتاج ولكنها تتحمل كذلك تكاليف ضمنية، ولحساب أرباح هذه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف يجب إدراج التكاليف الضمنية في هذه العملية².

أما من وجهة النظر المحاسبية فيقصد بها التضحية التي تتحملها المؤسسة في مقابل الحصول على منفعة معينة و التي يمكن قياسها بوحدة النقد، ومرتبطة ارتباطا مباشرا بسلعة أو خدمة معينة³.
”كما عرفت التكلفة كونها قيمة الموارد الاقتصادية المستعملة، وتتكون القيمة من عنصرين هما:

¹ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، صفحة 16.

² بلرباط أحمد / هارون الطاهر، التحليل الاقتصادي الجزئي، منشورات جامعة باتنة، 1998، صفحة 131.

³ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، صفحة 22.

- الوحدات المستعملة من الموارد.

- السعر الوحدوي للمورد.

إذاً يمكن اعتبار التكلفة رياضياً كما يلي: $\boxed{\text{التكلفة} = \text{الاستعمال} \times \text{السعر}}$ ¹

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغ أهدافها المسطرة، على أن يكون ما يضحى به قابل للقياس الكمي.

2.2.1. تقسيمات التكاليف

وتقسم التكلفة طبقاً للمنافع والخدمات التي تترتب عليها إلى:²

1. تكلفة إيرادية: هي التي تؤدي إلى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل: الأجور.

2. تكلفة رأسمالية: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الأجل^(*) وتتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية.

أما عند الربط بين التكلفة والاسترداد فتقسم إلى:

1. تكلفة مستنفذة: هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة.

2. تكلفة غير مستنفذة: وهي تعبر عن منافع اقتصادية ستنقل إلى الفترات التالية و تعتبر ضمن أصول المؤسسة أو ممتلكاتها.

أما عندما ترتبط التكلفة بعنصر الزمن فتقسم إلى:

1. تكلفة منتج: هي تكاليف العناصر التي تلتصق بوحدات السلعة المنتجة أو الخدمة و تسترد عند بيع السلعة أو الخدمة.

2. تكلفة زمنية: هي التي لا ترتبط بوحدات السلعة أو الخدمة لاستخراج تكلفة نشاط معين و إنما تعتبر ذات علاقة بعنصر الزمن.

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،

2003 – 2004، صفحة 38.

² محمود علي الجبالي / قضي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000، الطبعة 1، صفحة 09 – 10.

(*) لفترة زمنية تتجاوز السنة المالية.

3.2.1. تصنيفات التكاليف

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

و توجد 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).
4. التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج.
5. التصنيف حسب عامل الزمن.

1. التصنيف حسب طبيعة التكلفة¹:

صنف المخطط الوطني المحاسبي PCN التكاليف حسب طبيعتها حيث خصص لها المجموعة السادسة ووضعتها في الحسابات الرئيسية التالية:

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

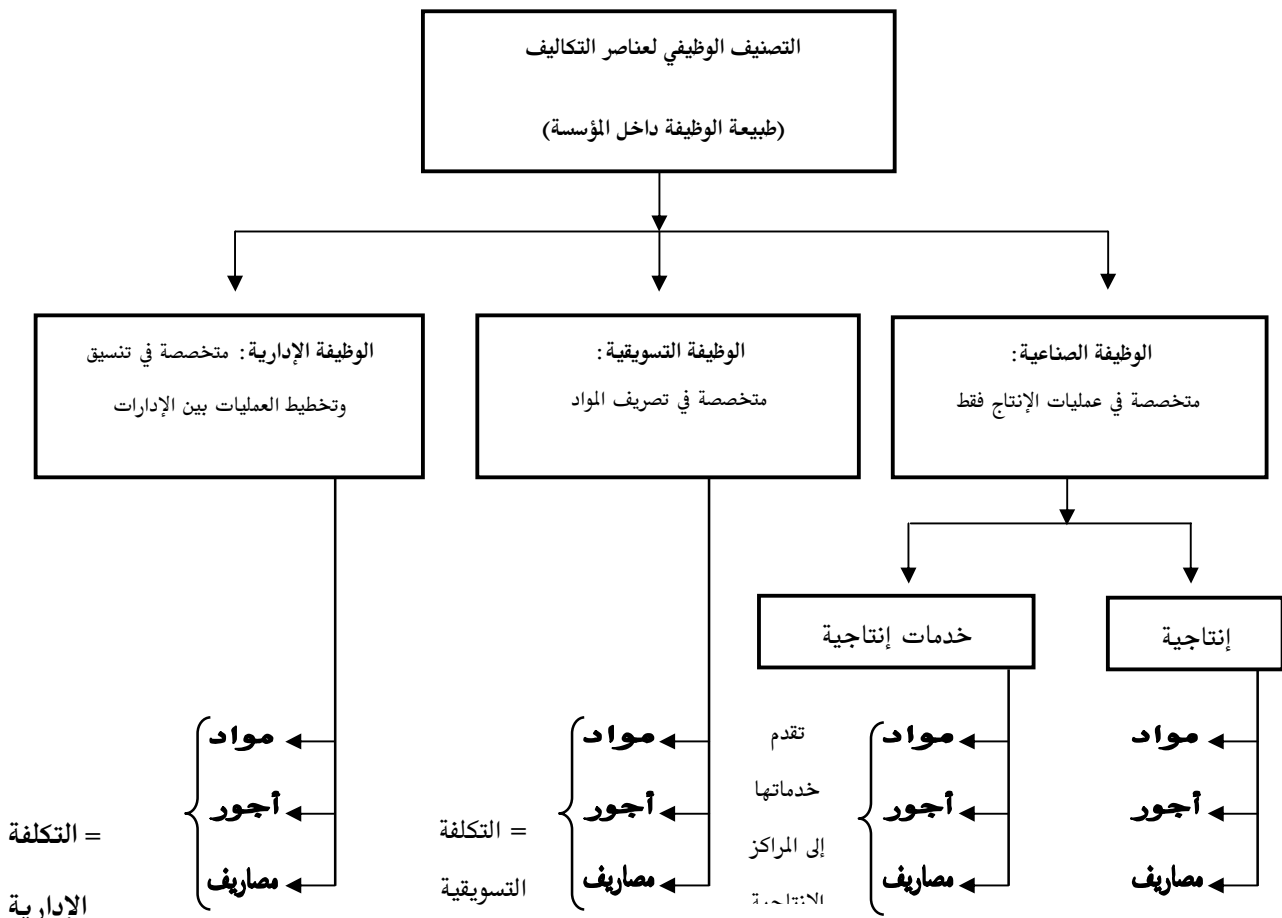
¹ علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، صفحة 01.

* حساب 68 "مصاريف الإهلاكات والمؤونات": يسجل في هذا الحساب مخصصات الإهلاكات ومخصصات المؤونات.

2. التصنيف حسب الوظيفة:¹

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

الشكل رقم (01): تصنيف التكاليف حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع:

◀ محمود علي الجبالي / قصي السامرائي، مرجع سابق، صفحة 23.

يهدف هذا التنبؤ بالدرجة الأولى إلى حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية، ومن المعروف أن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية هي:

¹ محمود علي الجبالي / قصي السامرائي، مرجع سابق، صفحة 23 - 24.
12

أ. الوظيفة الصناعية:

وهي تلك الوظيفة التي يقع على عاتقها عمليات الإنتاج و الصنع و أن مجموع النفقات من مواد وأجور ومصاريف يتم تحميلها على وحدات الإنتاج إما بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة بسبب أن داخل الوظيفة الصناعية هناك نوعين من المراكز؛ وهي مراكز إنتاجية و التي تكون متخصصة بعمليات الإنتاج و التصنيع (مثل مراكز الغزل و النسيج و الصباغة في منشآت الصناعات النسيجية). ومراكز الخدمات الإنتاجية حيث تعمل هذه المراكز على خدمة المراكز الإنتاجية دون أن تكون لها علاقة مباشرة بعملية الصنع أو الإنتاج، مثل التدفئة و التبريد وغيرها من المراكز. ويطلق على مجموع ما ينفق داخل هذه الوظيفة " بتكلفة الوظيفة الصناعية ".

ب. الوظيفة التسويقية:

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

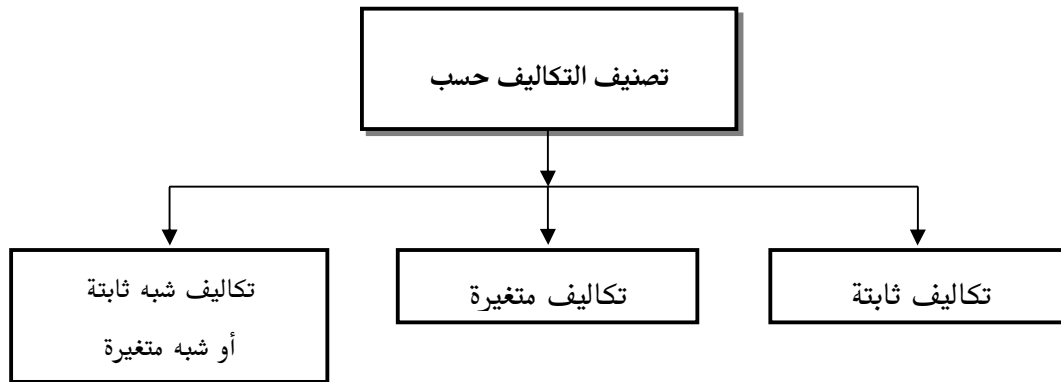
ج. الوظيفة الإدارية:

وهي التي يقع على عاتقها عمليات الإشراف و التنسيق بين الإدارات المختلفة فهي تحتاج إلى مواد مكتبية وغيرها و تحتاج إلى أجور ورواتب الموظفين وكافة العاملين داخل هذه الوظيفة، ومصروفات إدارية وهي كافة النفقات الإدارية من مصاريف البريد و الهاتف الذي يخص الوظيفة الإدارية فقط، وأن 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 أن 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 إعداد الطالب

أ. التكاليف الثابتة:

وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير، ومن الأمثلة عن التكاليف الثابتة إهلاك الأصول الثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت و الإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنهم مهما تغير حجم الإنتاج¹.

كما تعرف هذه التكاليف بالتكاليف الهيكلية، وهي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط و بذلك 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، إذن من الطبيعي أن تنخفض تكلفة الوحدة بارتفاع عدد الوحدات و العكس 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:

C_f : تمثل التكلفة الثابتة .

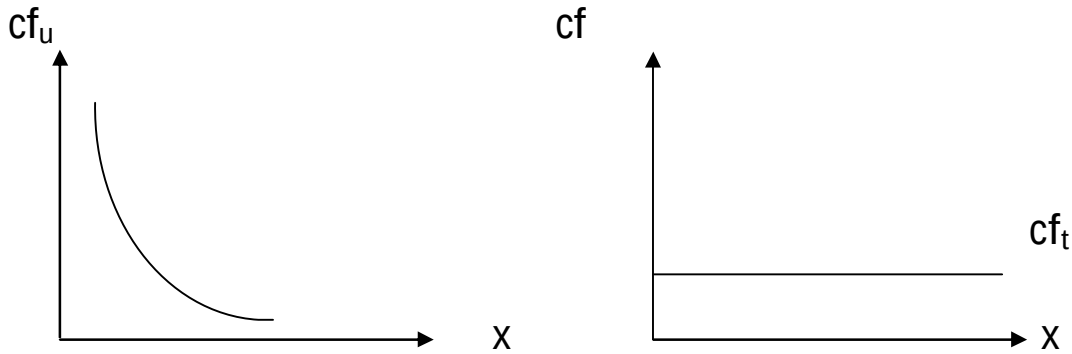
C_{ft} : تمثل التكلفة الثابتة الكلية .

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، صفحة 30.

cf_u : تمثل التكلفة الثابتة للوحدة.

X : حجم النشاط.

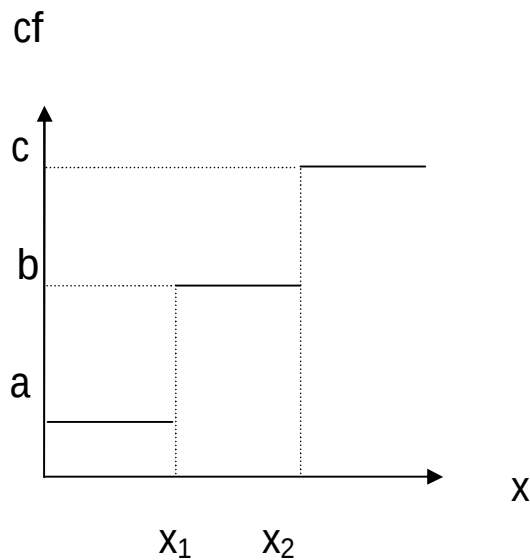
الشكل (03) : منحني التكلفة الثابتة



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

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

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



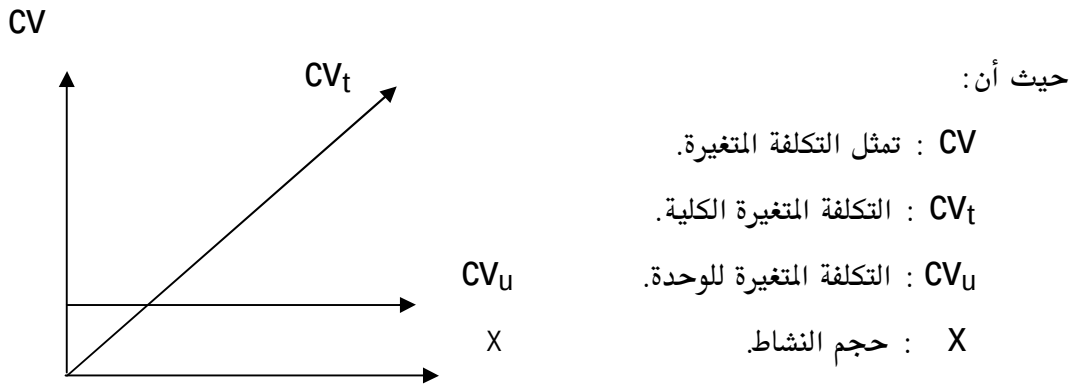
المصدر: رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، صفحة 32.

◀ 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 و معدلات الأجور، وعليه فإن التكاليف المتغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج و تنقص بنقص حجم الإنتاج. و تعرف التكاليف المتغيرة على أنها: "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.

الشكل (05) : منحني التكلفة المتغيرة



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

◀ من خلال تعريف التكاليف المتغيرة و الشكل أعلاه نستخلص خصائص هذه التكاليف:

- * أنها متغيرة في مجموعها، ثابتة للوحدة الواحدة مع تغيرات حجم الإنتاج.
- * أنها تختفي بتوقف الإنتاج.

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، صفحة 27.

جـ. التكاليف شبه الثابتة أو شبه متغيرة:

و تمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير يتأثر بتغير حجم النشاط وعلى جزء ثابت كونه لا يتأثر بتغير حجم النشاط، ومثال ذلك مصاريف الإضاءة فهي تتكون من:

* جزء ثابت يتمثل في مصاريف الاشتراك.

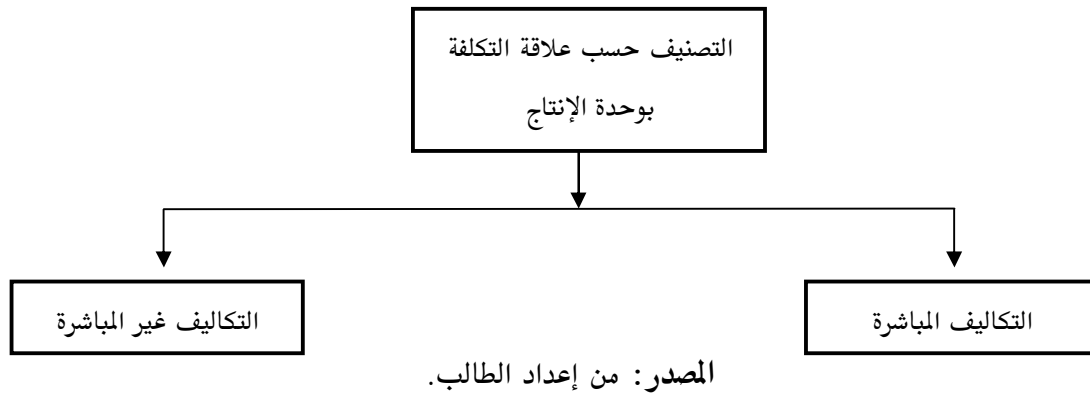
* جزء متغير يتمثل في مصاريف استهلاك الطاقة.

4. التصنيف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج:

هناك بعض عناصر التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالمنتج و يمكن تخصيصها و ربطها به بكل سهولة، انطلاقاً من الفواتير و المستندات ، وهناك البعض الآخر الذي لا تربطه علاقة مباشرة بالمنتج و لا تخصص مباشرة لأي منتج بل تخضع لمعالجة وسيطة قصد تحميلها على المنتجات.

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة كما هو موضح في المخطط أدناه:

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



أ. التكاليف المباشرة:

”هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج و تتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها و تخصيصها لوحدة إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها”¹. وتتكون التكاليف المباشرة من:

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، صفحة 27.

1. تكلفة المواد المباشرة: و تشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي و تصبح جزءا منه وتلزم لإتمامه مثل مادة الخشب في صناعة الأثاث.

2. تكلفة العمل المباشر: و تمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع و الذين يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى سلع تامة الصنع و جاهزة للبيع.

ب. التكاليف غير المباشرة:

”وهي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة و لا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا “، وتنقسم إلى:

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

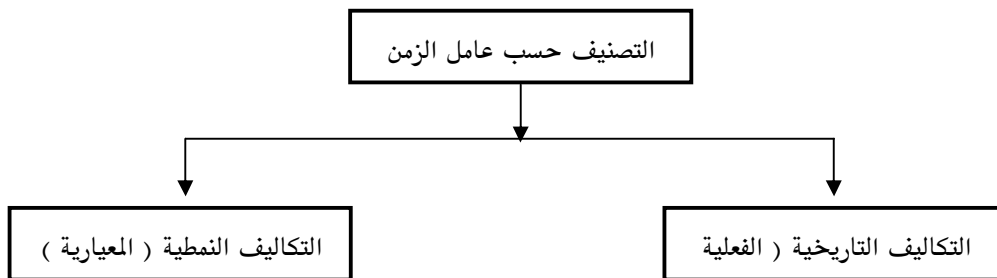
2. الأجور غير المباشرة: و تشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحدة ولا يخص سلعة معينة مثل أجور عمال النظافة داخل المصنع.

3. تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة: و يقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تصرف على النشاط الصناعي بشكل عام و لا ترتبط بسلعة معينة مثل: إيجار المصنع و تأمين المصنع.

5. التصنيف حسب عامل الزمن:

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

الشكل (07): تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن



المصدر: من إعداد الطالب.

1. التكاليف التاريخية (الفعلية):

” هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه التكاليف عن وقائع 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 و تقسم إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة”².

3.1 طرق محاسبة التكاليف**1.3.1 الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف وسعر التكلفة**

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 هذا الطرائق:

- طريقة التكاليف الكلية.
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- طريقة التكاليف المتغيرة.

1.1.3.1 طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية**1- 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؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، صفحة 34.

² علي رحال، المحاسبة التحليلية (من النظرية إلى التطبيق)، مطبعة قرفي - باتنة، صفحة 123.

2- حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة:

1-2- مفهوم القسم المتجانس: هو جزء فعلي من المؤسسة يقوم بعمل متجانس باستخدام مجموعة وسائل تهدف إلى تحقيق غاية واحدة. يدير القسم شخص مسؤول فهو إذاً مركز مسؤولية، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:¹

أ- 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).

ب- 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.

2-2- 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.²

2-3- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

أ- التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها.³

نميز في هذا الجدول بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلاً أجره 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.

ب- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

¹ Burlaud .A & Simon. C , "Comptabilité de Gestion", Vuibert, Paris, 1993, P 18.

² Burlaud. A & Simon.C; Op. cit; P 22.

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية، الجزء 1، دار المحمدية - الجزائر، 2000، صفحة 39.

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع. مثلاً يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 10000 دج شهرياً، 20 % من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التوين. إذاً نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو:

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

2-4- إشكالية تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية:

غالباً ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلاً 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:¹

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 جبرياً للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.

2-5- 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 × عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

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

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

3- سليات الطريقة:

- 1) تركز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات.²
- 2) صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، صفحة 47.

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

- 3) تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيروا المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.¹
- 4) في أغلب الحالات يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
- 5) 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 أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.
- 6) 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.

2.1.3.1. 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 وتنطبق على مواصفات هذه الطريقة.

1. 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 كمايلي:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 57.

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي

ثم يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا كمايلي :

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية X 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.

2. تحديد حجم النشاط:

1-2- حجم النشاط الفعلي:

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

2-2- 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 أن 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 لإجراء الصيانة، وإصابات العمال وغيابهم المبرر.

◀ حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعماله لأنه يتناسب مع حجم النشاط الفعلي فكلاهما واقعيان.²

¹ Burlaud. A & Simon; Op. cit; P 135.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 117.

3. فروق التحميل العقلاني:

3-1- فرق تحميل التكاليف الثابتة:

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

3-2- فروق المخزونات:

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

4. حساب النتيجة:

تحتسب 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 لنتيجة 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 -).

5. مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني:

لقد عالجنا هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة¹:

1.5 - المزايا:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناءً على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل 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 و اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام 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.

2.5 - العيوب:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف 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.

3.1.3.1. 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 ذلك إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ولقد نشرت هذه الدراسة بالفعل في مجلة محاسبي التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1936م للاقتصادي جوناثان هاريس تتضمن أساساً لطريقة عرفت بطريقة التكاليف المتغيرة².

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

² نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، صفحة 99.

1- أسس الطريقة:

يمكن تلخيص الأسس التي تستند إليها طريقة التكاليف المتغيرة في النقاط التالية¹:

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.

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 وإنتاج تام أول وآخر الفترة بالتكلفة المتغيرة فقط.

2- عتبة المردودية (نقطة التعادل):

1.2. مفهوم عتبة المردودية:

عتبة المردودية هي: " هي الكمية التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف "². وعليه تكون هناك نقاط تعادل متعددة عند مستويات أسعار مختلفة لنفس المنتج، فالمبيعات التي تعقب نقطة التعادل تحقق أرباحاً، أما المبيعات التي تسبق نقطة التعادل فتحقق خسائر. وتعرف عتبة المردودية بنقطة التوازن " نقطة الصفر "³، كما يمكن تحديد اللحظة الزمنية التي تتحقق فيها، ويمكن تحديدها بأسلوب رياضي أو بأسلوب هندسي.

2.2. تحديد عتبة المردودية رياضياً:

يمكن تحديد عتبة المردودية بالقيم و بالزمن.

أ. تحديد عتبة المردودية بالقيم: تتركز فكرة عتبة المردودية على أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة، وكذلك سعر البيع لا يتغير وقت إجراء الدراسة. نعلم أن⁴: المبيعات = الكمية X سعر البيع للوحدة.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، 2007، صفحة 132.

(*) يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.

² ثابت عبد الرحمان إدريس / جمال الدين محمد المرسى، التسويق المعاصر، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة 1، 2005، صفحة 309.

³ فركوس محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، صفحة 68.

⁴ نفس المرجع، صفحة 69.

التكاليف المتغيرة = الكمية المباعة X 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) X الكمية - التكاليف الثابتة.

و يتحقق حجم التعادل عندما تكون النتيجة تساوي الصفر.

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

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

1 إذن : (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) : الكمية = التكاليف الثابتة

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

ومنه نستنتج أن : سعر بيع الوحدة X 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) x 360

* بالأشهر = (نقطة التعادل : المبيعات السنوية) x 12

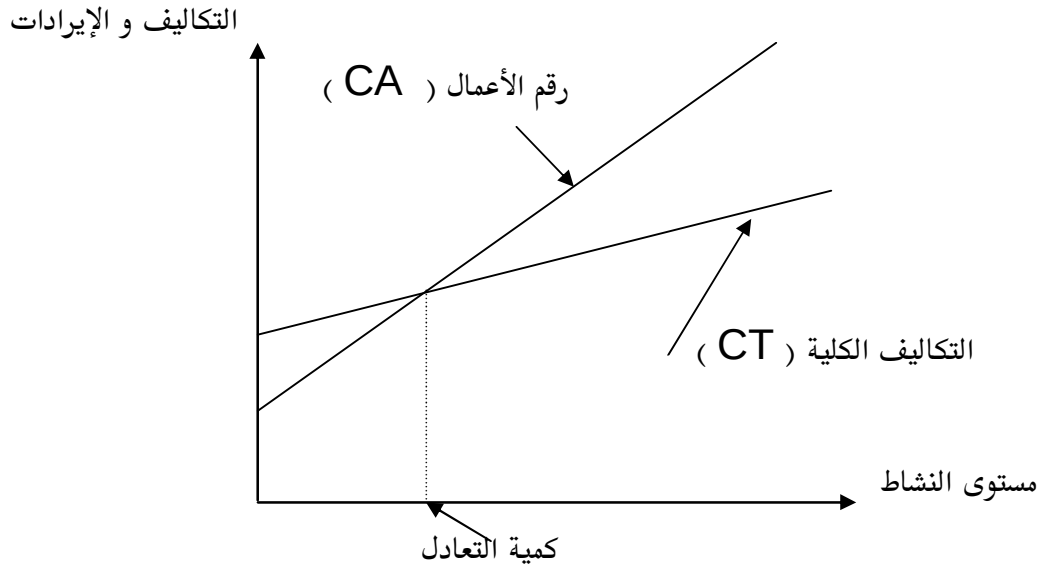
3.2. تحديد عتبة المردودية وزمن تحققها هندسيا :

أ. تحديد عتبة المردودية هندسيا : تمثل عتبة المردودية هندسيا انطلاقا من نقطة تقاطع :

• منحنى رقم الأعمال (CA) و منحنى التكلفة الكلية (CT) ، كما هو موضح في الشكل التالي :

¹ GERARD Ensleme, Comptabilité Financière – Comptabilité de gestion, Lexis Nexis, Paris, Sixième édition, 2005, P 474.

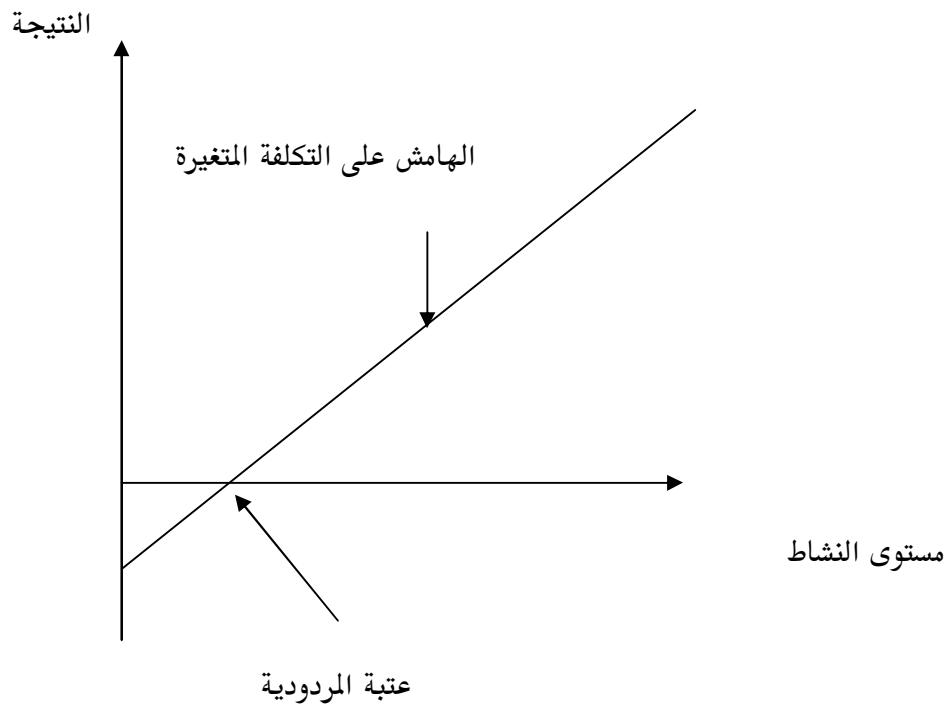
الشكل رقم (08): تحديد كمية التعادل هندسيا



المصدر: فركوس محمد، مرجع سابق، صفحة 70.

- منحنى الهامش على التكلفة المتغيرة تقاطع المحور الأفقي وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (09): تحديد عتبة المردودية هندسيا

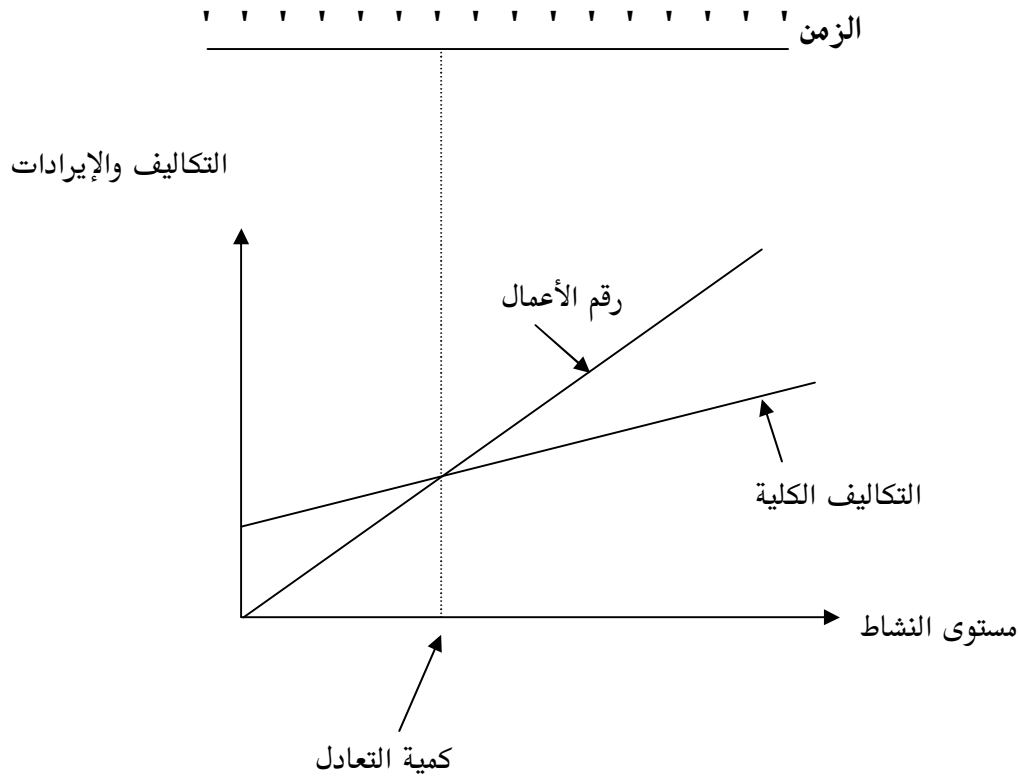


Source : BOUKHEZAR OMAR. **PRINCIPES DE COMPTABILITE ANALYTIQUE.**
GESTION MULTIPLE. 1993. P 47.

ب. تحديد زمن تحقق عتبة المردودية هندسياً¹:

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

الشكل رقم (10): زمن تحقق عتبة المردودية هندسياً



المصدر: فركوس محمد، مرجع سابق، صفحة 75.

4.2. هامش الأمان و مؤشر الحماية:

أ. هامش الأمان: هو عبارة عن الفرق بين المبيعات الإجمالية و مبيعات نقطة التعادل.

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

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، صفحة 75.

ب. مؤشر الحماية (الأمان):

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

2.3.1. الطريقة الحديثة: 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 وتحميلها 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 بناءً على النشاط الذي يحدد النشاط، ويحلله ويحسب تكلفته، ويقدم المعلومات للإدارة بناءً على دراسة دقيقة، وتقديم الاقتراحات والبدايل المتاحة لصانع القرار حتى يتخذ ما هو مناسب على أساس واقع النشاط.

1.2.3.1. 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 نجلها فيما يلي¹:

1- تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي، حيث أصبحت المؤسسات تعتمد بشكل متزايد على تكنولوجيا إنتاج وتكنولوجيا معلوماتية متطورة تتمثل في أتممة 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.

2- وبناءً 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.

3- 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.

¹ نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، صفحة 384 – 385.

4- عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج واستخدامات الموارد، أي عدم وضوح العلاقة سبب، أثر¹.

2.2.3.1. 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 وملاءمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في هذا الوقت تمكن روبين 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 أن المنتجات تحتاج إلى منظمات " تقوم بأنشطة " تتطلب تكلفة أو موارد، 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 النشاط².

يلاحظ أن عملية تخصيص التكاليف الإضافية طبقا لهذا النظام تتم على مرحلتين: في المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص على المنتجات، وهاتان المرحلتان موجودتان بالفعل في النظام التقليدي للتكاليف إلا أنه في المرحلة الأولى لا يتم تخصيص 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 مرتبط 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.

3.2.3.1. المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام ABC:

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

1- الأنشطة:

¹ أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، صفحة 149.

² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية - الإسكندرية، الطبعة 1، 2006، صفحة 70.

تعرف الأنشطة طبقاً 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. ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المؤسسة مثل: المناولة، التعبئة والتغليف، الفحص وغيرها. ونظراً 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 وهما¹:

أ. معيار مستوى النشاط:

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

ب. معيار المسبب لتكلفة النشاط:

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

2- المسار : Process²

نسمي مساراً مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إذاً بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة Global.

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

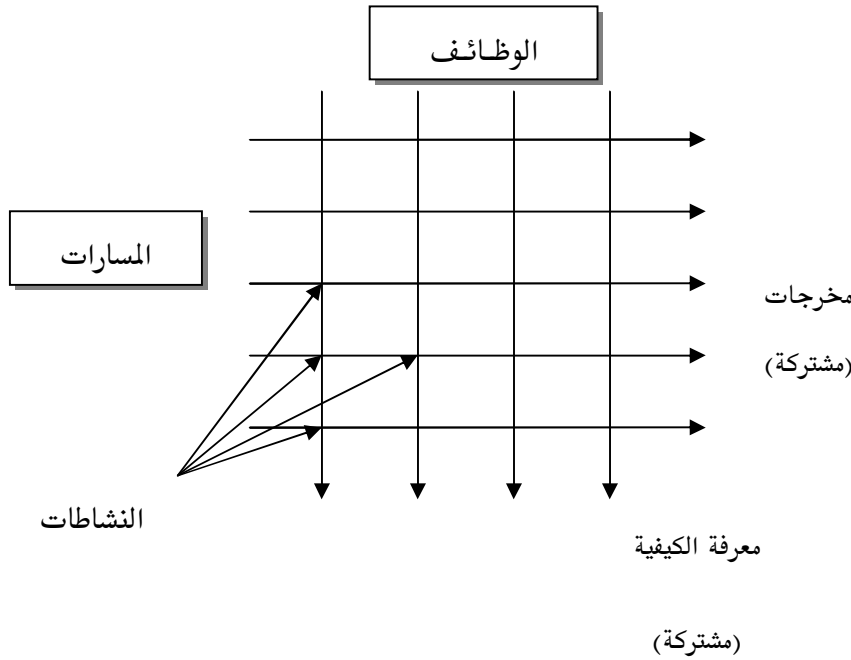
3- التقاطع مسار / وظيفة (Function / Process)

الوظيفة تجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك. الشكل التالي يوضح هذه الفكرة:

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، صفحة 72.

² ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 79.

شكل رقم (11): التقاطع وظيفة / مسار



المصدر: ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 80.

4- 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 كان منتجات أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفة¹.

5- مسببات التكلفة:

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

6- مسببات الموارد:

هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.

7- مسببات النشاطات:

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، صفحة 78.

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

◀ مبادئ ومراحل تطبيق طريقة ABC:

1- مبدأ طريقة ABC:

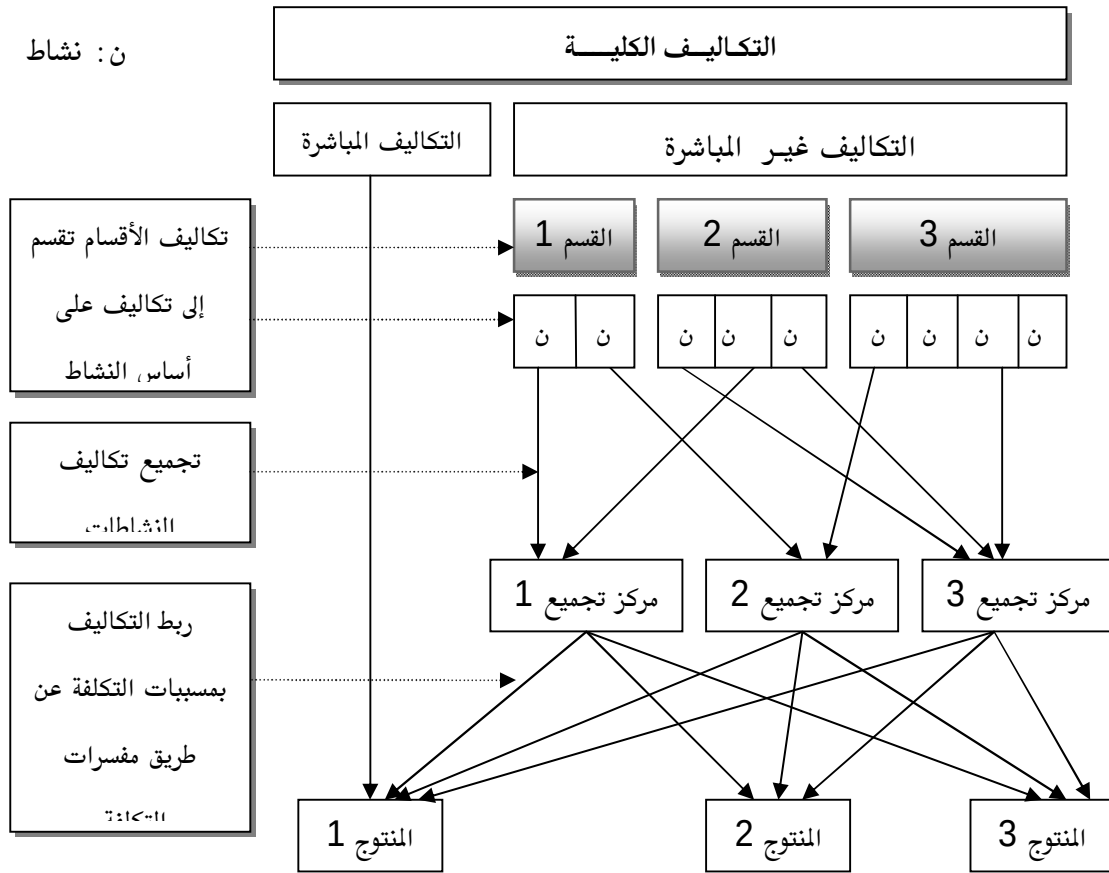
- 1- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج)؛
- 2- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة Cost Object أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

2- مراحل تطبيق طريقة ABC:

- تكاليف البنية (التكاليف الثابتة) تشكل كذلك موارد للمؤسسة، إنَّ توضيح استهلاك تكاليف البنية يعني النظر إليها على أنها تكاليف متغيرة.
- طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي¹
- 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 "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.

¹ ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 83.

شكل رقم (12): معالجة التكاليف حسب ABC



المصدر: ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 84.

3- 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:¹

- 1- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.
- 2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC.

¹ ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 84 – 85.

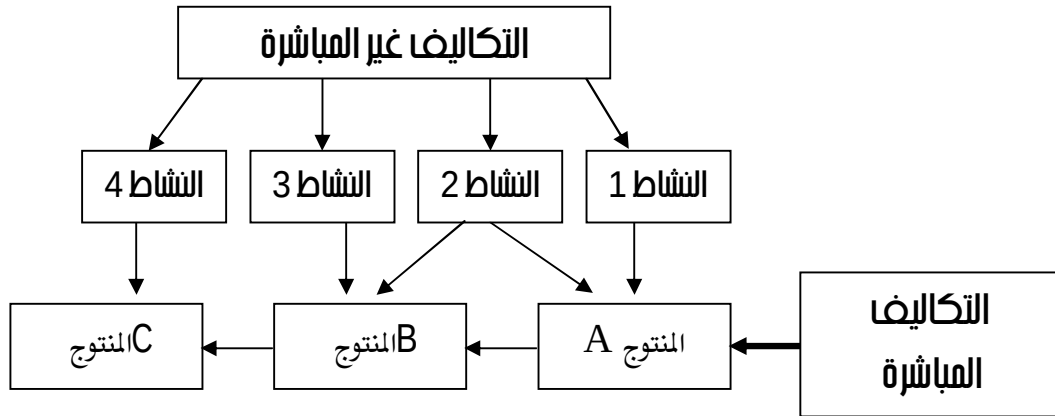
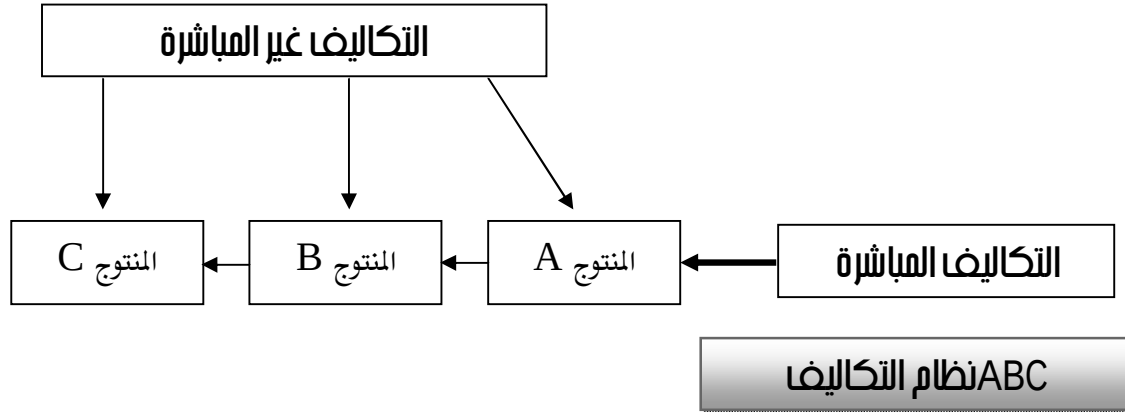
- 3- من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصياتها.
- 4- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتفاء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC؛
- 5- النظم المحاسبية 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، ويضيف الباحثان:
- 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 الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم، فوجودهما معا (النظام القديم ونظام ABC) مستحيل لأنه سيتغلب أحدهما على الآخر.

4.2.3.1. مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC

يمكن إجراء مقارنة بين النظامين (التقليدي ، ABC) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (13): مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC

النظام التقليدي



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 بمتابعة الأعباء واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنهم وبهذا تحقق المؤسسة نجاحاً بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها للأعباء بناءً

على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

خلاصة الفصل:

تبعاً لما رأيناه في هذا الفصل نستخلص بعض النقاط كما يلي:

◀ يعتمد المنطق الكلاسيكي لمحاسبة التكاليف على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس وحدات العمل، والتي عادة ما تكون ساعة عمل مباشر 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 خصوصاً القصيرة الأجل، بينما على المدى البعيد تبدو طريقة ABC أكثر نجاعة لاتخاذ القرارات.

◀ وحتى تحقق محاسبة التكاليف الأهداف المرجوة منها لا بد من تنظيمها بالشكل الملائم لذلك، واستناداً إلى تحقیقات 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 مسؤوليتهم.

◀ التحدث عن تنظيم نظام محاسبة التكاليف يعني وجود هذا النظام أساساً. فكيف يمكن لمؤسسة لا تملك هذا النظام من تصوره ووضعه؟ وما هي الأسس التي يجب الارتكاز عليها لبناء هذا النظام؟. هذه الأسس وكيفية بنائها هي موضوع الفصل الموالي من دراستنا.

الفصل الثاني:

أسس وخطوات وضع نظام
محاسبة التكاليف

تمهيد:

إن استخدام معلومات محاسبة التكاليف من أجل تخطيط الأنشطة الخاصة بالإدارة لمختلف أوجه عمل المؤسسة والرقابة على الأداء تعد من أهم التطورات الحديثة لتقنيات التسيير، وهي في تطور مستمر سواء على مستوى تعدد الطرق أو على مستوى توسع تطبيق الطريقة في حد ذاتها، من حيث مجال تطبيقها أو التقنيات المستعملة، والملاحظ هو تداخل مجالات العلوم المختلفة، بحيث استفادت المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص بالتطور الحاصل في العلوم الأخرى من تقنيات وأساليب ونظريات، مثل صياغة النظريات الاقتصادية، تطوير تقنيات الإحصاء، الرياضيات، بحوث العمليات، الهندسة الصناعية، المعلوماتية (أجهزة، برمجيات وأنظمة خبيرة).

إن المؤسسة في تنظيمها تشكل نظام معلومات شامل، يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف تماما من حيث الوظيفة وأسس التصميم عن بعضها البعض، إلا أنها تنسجم وتتداخل لتشكل شبكة أو سلسلة واحدة تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف، تربطها قنوات اتصال تستعمل في تنقل المعلومات، سواء في اتجاه تصاعدي أو تنازلي أو على مستوى واحد، إذ تعد مخرجات نظام معلومات فرعي كمداخلات لنظام معلومات فرعي آخر داخل النظام الشامل للمؤسسة، ويجدر بنا الإشارة إلى أنه ينبغي عند تصميم نظام معلومات فرعي أن يراعى في ذلك مواصفات وعمل الأنظمة الفرعية الأخرى، حتى يحدث الانسجام وأن لا يقع التعارض في الأهداف والوسائل ولضمان سريان المعلومات بشكل ملائم، ونجد من بين الأنظمة الفرعية نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

1.2. نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

يعتبر نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف حلقة أساسية ذات أبعاد عملية وإستراتيجية داخل نظام المعلومات الشامل للمؤسسة، ويعد عنصرا من عناصر نظام إدارة الجودة الشاملة ويشكل صمام الأمان للنظام التسييري للمؤسسة على كامل مستويات الإدارة سواء ما تعلق بمتابعة العمليات وإنتاج مختلف المعلومات الضرورية وإعداد التقارير بناء على المقارنات والتحليلات اللازمة أو لاتخاذ القرارات والعمل على تشكيل نماذج لدراسة مختلف الفرص والقيام بتخطيط وإعداد الموازنات، إذ يشكل مصدر أساسي داخلي للمعلومات بالنسبة للأنظمة الفرعية الأخرى.

لقد زادت أهميته في وقتنا الراهن، وأصبح وجوده في المؤسسة ضروريا، وهذا لتعدد وتعدد العمليات

وصعوبة تحديد المسؤوليات ومواطن الخلل وأسباب نقص الأداء في إطار النظام العام للإنتاج، ومما يرفع من أهميته وفعاليته في الوقت الحالي هو الدقة والسرعة والاقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة، نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على عدة تخصصات أخرى واستخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية المعتمدة على التكنولوجيا الحديثة لتقنيات المعلوماتية (الإعلام الآلي) والاتصال وإمكانية استغلال برامج التسيير وقواعد المعطيات المترابطة والشبكات الرقمية التي تساعد على تحقيق الرقابة وزيادة فاعلية الأداء.

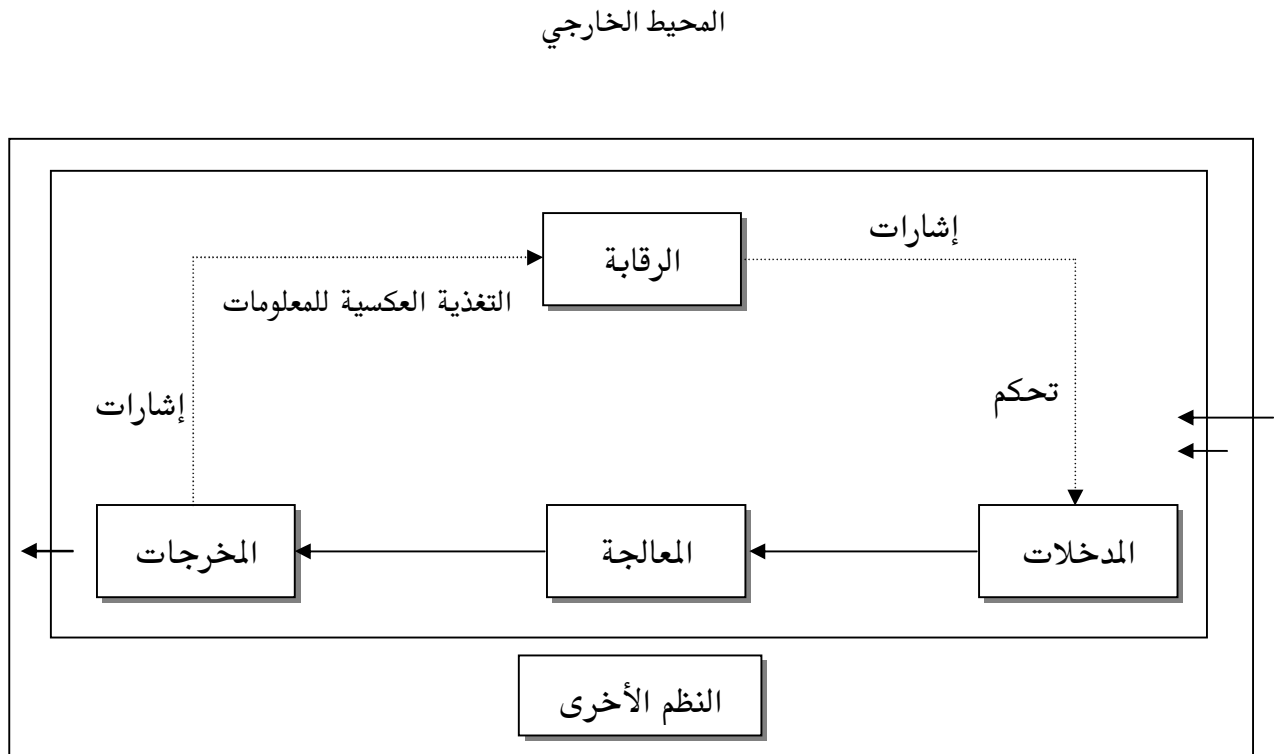
1.1.2. مدخل لنظام المعلومات

يشكل نظام المعلومات مجموعة الإجراءات والوسائل (مادية وبرامج) التي تقوم بجمع ومعالجة وتشغيل وتخزين واسترجاع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في المؤسسة والعمل على تحليل المشاكل وتطوير المنتجات، وهو يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي التنظيم، الإدارة، التكنولوجيا.¹

يمكن إيضاح عمل نظام المعلومات وتفاعله مع العناصر الأخرى من خلال الشكل التالي:

¹ - سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية - المفاهيم الأساسية-، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص.14

الشكل رقم (14) : مخطط نظام المعلومات



المصدر: محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحوسبة، دار المناهج، عمان - الأردن، 1998، ص 19.

1.1.1.2. هيكل نظام المعلومات

إن هيكل أو شكل أي نظام يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب ما تقتضيه الظروف التنظيمية للمؤسسة ضمن إطار متكامل تتحدد فيه اختصاصات ووظائف العامل البشري و الإجراءات المختلفة والمحددة طبقاً للتنظيم العام، يتم من خلاله التعامل مع البيانات والعمليات وفق نموذج خاص للتحليل والمعالجة مع وجود علاقات مختلفة بين الأنظمة، مما يستوجب وجود مجموعة من القواعد و الاصطلاحات والبيانات الموحدة لكي يسود التفاعل والانسجام داخل النظام الشامل للمؤسسة وبالتالي يؤدي دوره كما هو مخطط له.

إن نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف يخضع لمبدأ التقسيم الإداري المستمد من القواعد التي حددها علم الإدارة والتنظيم، لذا فهو يتطابق تماماً مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد مختلف مراكز المسؤولية، وبناءً على هذا تتحدد أسس التنظيم المحاسبي وفق الوظائف والأقسام حسب الطرق التقليدية

لمحاسبة التكاليف ، ووفق الأنشطة ومجمعات الأنشطة حسب الطريقة الحديثة ، لذا وجب مراعاة ذلك عند تصميم سجلات التكاليف والأنظمة الفرعية لمتابعة التكاليف ومعالجتها ، ويراعى كذلك صلاحيات كل مستوى من المستويات الإدارية.

1. مستويات النظام

تحدد مستويات النظام داخل المؤسسة بشكل عام في ثلاثة أجزاء:

1- المستوى الروتيني: يهتم بمعالجة الحدث وتسجيل البيانات وإعداد وتجهيز المستندات ، التنفيذ والمتابعة اليومية لعناصر النشاط وإجراءات العمليات المتعلقة بتنفيذ جدولة الإنتاج وإخراجها في شكل تقارير عن النشاط اليومي لمختلف أنشطة المؤسسة والعمل على إعدادها وإرسالها للإدارة المباشرة.

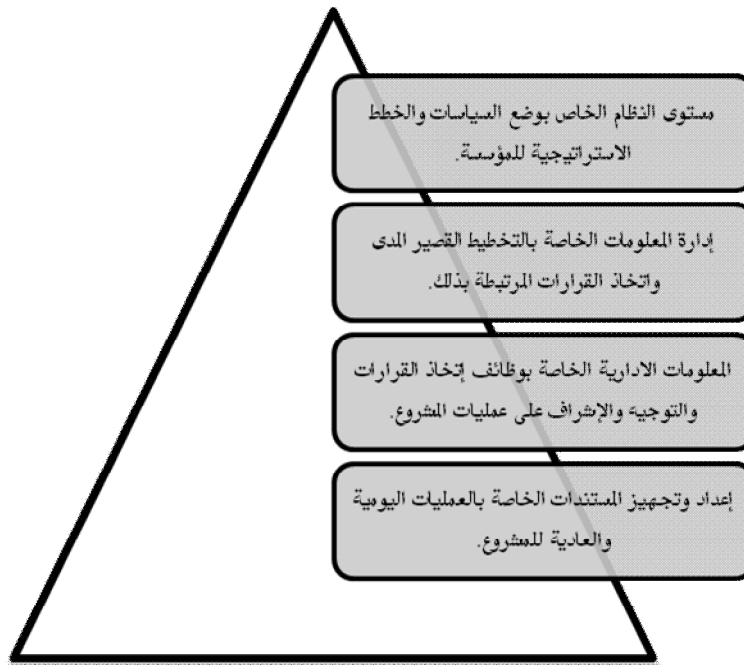
يعد هذا المستوى القاعدة الأساسية لمصدر البيانات والمعلومات الداخلي للمؤسسة ، لذا وجب الاهتمام به عن طريق توفير الإمكانيات اللازمة لجمع وتبويب المعلومات وتمكين جانبه البشري من مناهج التكوين في الطرق والأساليب المتعلقة بالمعلومات ، لما له من أثر على صحة وجودة مدخلات المستويات العليا الإدارية في استغلال ومعالجة البيانات.

2- المستوى التكتيكي: يعمل هذا المستوى على استغلال التقارير اليومية المنجزة من طرف المستوى الروتيني بالقيام بمعالجة وتحليل تلك البيانات باستخدام أدوات التحليل كالأشكال البيانية والطرق الإحصائية وتقنيات عرض المعلومات بصورة ملخصة ونظم التحليل المحاسبية والرياضية لدعم اتخاذ القرارات غير هيكلية وإعداد الخطط القصيرة الأجل على مستواها ، وتهتم بمدى تنفيذ الأنشطة بصورة جيدة ، وتقوم بإعداد تقارير دورية وخلاصة عن الأنشطة وإرسالها للإدارة العليا ، وتحتاج في ذلك إلى معلومات جديدة بصفة مستمرة ، ومن أمثلة هذا المستوى نجد (إدارة الحسابات وتحليلها ، الرقابة على المخزون وجدولة الإنتاج...).

3- المستوى الاستراتيجي: هذا المستوى يدخل في اهتمامات الإدارة العليا المتعلقة بوضع التخطيطات طويلة الأجل والاستراتيجيات المختلفة للإنتاج ، الميزانيات التقديرية، تخطيط الأرباح، القوى العاملة، الطاقة الإنتاجية، التكلفة في القطاع الصناعي، لوحة القيادة والمؤشرات العامة لتسيير المؤسسة.¹

الشكل التالي يوضح لنا مختلف المستويات الإدارية المتعلقة بنظام المعلومات في تركيب هرمي:

الشكل رقم (15) : التركيب الهرمي لنظام المعلومات



المصدر: إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر، ب ت، ص 06.

2. تكامل الأنظمة

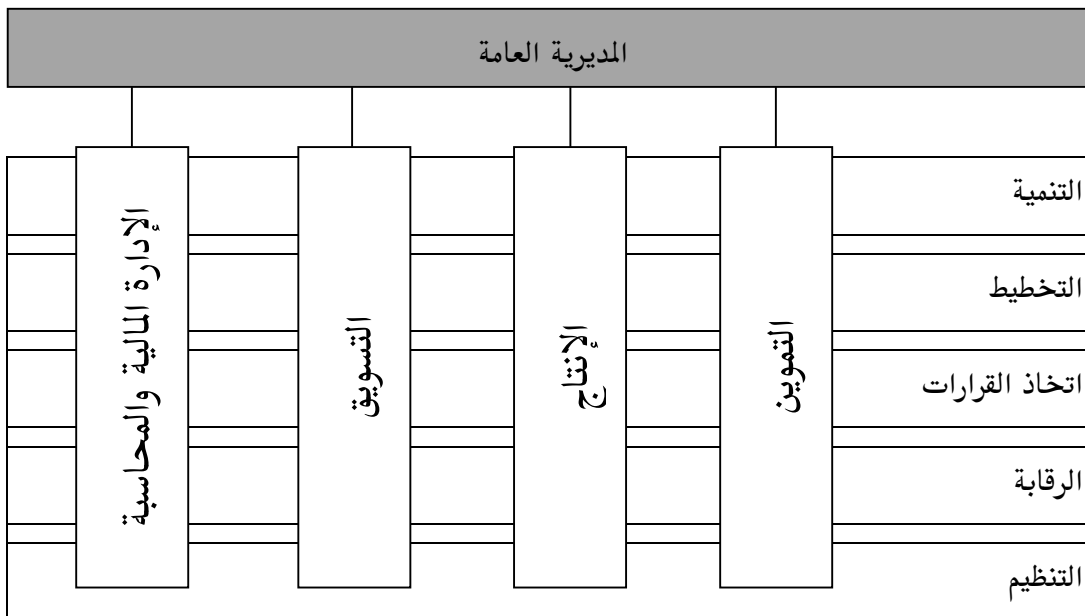
إن النظم على مختلف المستويات وبشكل عمودي وأفقي تؤدي دورها في إطار منسجم و مترابط وفق إجراءات واضحة لأداء العمليات وتداول المعلومات، وقد تتداخل أحيانا هذه المستويات لتتشارك معا في اتخاذ قرارات معينة أو عمل معين في إطار تعاوني أو تشاوري (اجتماعات دورية، مناقشة اقتراحات...الخ) مع

¹ - سونيا محمد البكري، مرجع سابق، ص. 38.

احترام مبدأ التقسيم الإداري الوظيفي وهرمية المسؤوليات وصلاحيات كل مستوى من مستويات الوظائف الإدارية (الإدارة العليا، المتوسطة، الأدنى).

تلك النظم تؤدي دورها في إطار تنظيمي بصورة متسلسلة أو/و متوازية أو/و مدمجة (متكاملة من حيث البيانات، الإجراءات، قاعدة معطيات موحدة)، ومما يزيد من فعالية هذه النظم هو اعتمادها على برامج الإعلام الآلي (المعلوماتية) في القيام بالحسابات، التخطيط، التنفيذ، الرقابة، التحليل، النمذجة... الخ.¹ ولنجاح تكامل الأنظمة يتطلب وجود نظام إدارة مورد المعلومات، المبني على مفهوم أساسي وهو أن المعلومات تعد موردا هاما يشمل على العديد من الجوانب، كنظم الاتصالات، أساليب جمع البيانات وتحليلها، الأجهزة، وذلك وفق منظومة متداخلة من الوظائف والأنشطة لمختلف الأنظمة التي تتميز بالصفات التالية (الاتساق، الكلية أو الشمولية، الوظيفية، التكامل، البساطة والتعقيد)، ويمكن إظهار ذلك وفق الشكل التالي حسب المدخل الحديث لتنظيم المؤسسة:

الشكل رقم (16): نظام المعلومات لتنظيم وظائف وأنشطة المؤسسة بشكل مصفوفي.



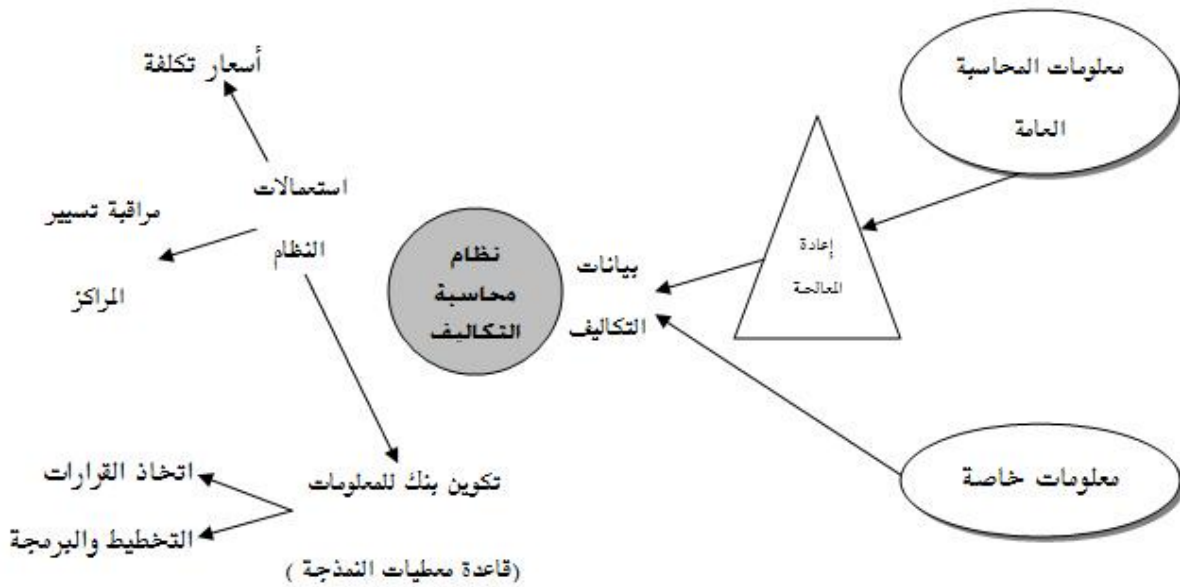
Source : Xavier Bouin, François-Xavier Simon, tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002, p159.

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة، عمان - الأردن، 1998، ص. 268.

2.1.1.2. دور نظام محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف على تسجيل، تبويب، تحليل ونشر المعلومات عن النشاط تبعاً لجداول وإجراءات تحدد مسبقاً، وفعالية محاسبة التكاليف تتحدد بجودة تلك الجداول والإجراءات وشبكة التحليل المعتمدة، فهي توفر للإدارة المعلومات والبيانات التحليلية والنماذج المناسبة للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها، والشكل التالي يوضح لنا سير نظام محاسبة التكاليف:

الشكل رقم (17): سير نظام محاسبة التكاليف



Source: Jean-Lue Boulot et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, publi-union, France, 1986, p14.

1. مهام محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف دور بارز في المنظومة التسييرية للمؤسسة، فهي تعد جهازاً لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية والمستقبلية، بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات التي تساعد في التسيير.

1- قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، ويجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة - نظام تسيير الجودة الشامل TQM وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق التسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ.¹

3- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات التكاليفية ومقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة و نجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية، وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية والخدماتية.

4- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب

¹ - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة-، دار الآفاق، ب ت، ص. 06

لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة.¹

3.1.1.2. مدخلات النظام

إن محاسبة التكاليف كنظام معلومات، يهدف إلى القيام بكل المهمات التي تم ذكرها في العنصر السابق باستغلال ومعالجة مدخلات متنوعة من البيانات والمعلومات ذات مواصفات محاسبية وتقنية ومعايير مختلفة، ونجد أن أهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف تتمثل في نظام المحاسبة العامة ونظام المعلومات الإنتاجي وبنك المعطيات (قاعدة المعطيات) الخاصة بمحاسبة التكاليف، بالإضافة إلى بعض المعلومات التي تتحصل عليها من جهات داخلية أو خارجية للمؤسسة، ويتم الحصول على تلك البيانات في شكل وثائق ومستندات (وصل الاستلام، بطاقة العمل، بطاقة المخزون، أمر الإنتاج... الخ).

فيما يلي نستعرض بعض عناصر المعطيات التي تمثل مدخلات النظام:

1- المعطيات التقنية الخاصة بالنظام الإنتاجي:²

- الطاقة الإنتاجية حسب الورشات ، الآلات ، أو المنتجات.
- تشكيلة الإنتاج (مواصفات تقنية، قائمة المكونات من المواد والأجزاء، وقت العمليات الضرورية للإنتاج...).

- النشاطات والعمليات الضرورية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج.

- المعايير التقنية (العمل، المواد، الوقت، المنتجات...).

2- المعطيات المحاسبية:

- الأعباء حسب طبيعتها (المحاسبة العامة).

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملي -، دار زهران، عمان الأردن، 1997، ص32.

² Vincent Giard, Gestion de la production, Economica, Paris, S.D, p486.

- تقارير الأقسام حول النشاط (الكميات المنتجة، الكميات المستهلكة من المواد واللوازم، مخزونات المواد والمنتجات - محاسبة المواد -، العمل).
- معلومات أخرى موجودة بقاعدة المعطيات الخاصة بمحاسبة التكاليف (كلفة انطلاق الإنتاج، الكلفة المتغيرة للوحدة، كلفة تعديل النظام الإنتاجي أو الطاقة الإنتاجية - ساعات إضافية -، تحويل اليد العاملة، كلفة نقص النشاط، معايير تكاليفية).

2.1.2. مقومات نظام المعلومات المحاسبية

إن كفاءة نظام المعلومات تتحقق بناءً على الإعداد الجيد لمخطط مسار تدفق البيانات عبر مختلف الأنظمة الفرعية المشكلة لوظائف وأنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى استخدام المستندات الملائمة وإجراءات جمع البيانات ومعالجتها، وكفاءة النظام تعني استخدام المدخلات لإنتاج المخرجات بشكل يؤدي إلى النتائج المرغوبة وهو ما يعني بأن النظام يعمل بطريقة سليمة، والفعالية هي التأثير الإيجابي على تحسين النتائج.

العلاقة بين الفعالية والكفاءة هي أن الفعالية مقياس لمدى جودة المخرجات بينما تعد الكفاءة مقياس لكمية الموارد المطلوبة لتحقيق المخرجات، ونجد أن الفعالية تتحقق بوجود الكفاءة بشرط توفر الإمكانيات اللازمة والتنظيم المحكم والتحفيزات المشجعة مع وجود نظام رقابة فعال وعليه فإن عوامل تحديد فعالية النظام تتمثل في العوامل الشخصية للمستخدم ومدى استعداده للتعامل مع النظام وهي محصلة لعدة متغيرات تشكل في مجموعها تأثيرات وانطباعات مسبقة لدى الفرد وكذلك تأهيله وخبرته، وهناك عوامل بيئية تتمثل في درجة تعقد العمل وعلاقته بالمحيط، بالإضافة إلى عوامل تنظيمية تتمثل في درجة مساعدة الإدارة لنظام المعلومات واستعدادها لحل المشكلات الناتجة عن استخدام هذا النظام.

1.2.1.2. دعائم إنتاج المعلومات

إن عملية إنتاج المعلومات تشكل في مجملها نظام إنتاجي متكامل، لذلك يتطلب معاملته كأى نظام بتطبيق المبادئ الأساسية والأساليب المختلفة لتسيير وتخطيط تلك العملية، وخاصة في المؤسسات التي تتسم بتعدد عملياتها الإنتاجية وتعدد خطوط الإنتاج وكبر حجمها، وبالتالي فهي تحتاج لحجم معتبر من المعلومات

يلبي غرضها لاستخدامها في اتخاذ القرارات وتخطيط عملياتها الإنتاجية.

إن المعلومات تعد موردا ذا تكلفة ولها آثار سلبية أو إيجابية بعد استخدامها على ربحية المؤسسة وعملياتها الإنتاجية، بل على وجودها واستمرارها لذا ينبغي الاهتمام بنظام المعلومات وتحديد الأطر المنظمة له وجعله مركز نشاط ومسؤولية وتكلفة حسب أهميته في النظام العام للمؤسسة، بل ينبغي تطبيق نظام محاسبة التكاليف خاص به في بعض المؤسسات التي تعد المعلومات كإنتاج رئيسي لها أو تشكل جزء كبير من تكاليفها.

1.1.2.1.2. كفاءة وحسن اختيار البيانات

للحصول على المعلومات كمخرجات لاستخدامها في اتخاذ قرارات معينة، يقتضي القيام بعملية المعالجة لبيانات مختلفة، ولتحقيق الكفاءة والفاعلية يتطلب توفر بيانات تتميز بالدقة والموضوعية والملاءمة الكمية والزمنية، وأن تكون اقتصادية غير مكلفة وخالية من التناقض والتعارض، ومن أجل ذلك يجب مراعاة ما يلي:¹

1- دقة اختيار البيانات: بالإضافة إلى مطلب توفر البيانات بالقدر الكافي لإنتاج المعلومات دون نقص أو زيادة، فإن حسن اختيار مصادر هذه البيانات بتوافر عنصري الصحة والدقة يعد عاملا مهما للوصول إلى درجة الرضا عن تلك البيانات واستخداماتها وأن تكون تلك المصادر موثوق فيها وغير مكلفة.

2- رقابة المدخلات من البيانات: إن عملية الرقابة على المدخلات من البيانات تعد وسيلة ضرورية من أجل سلامة نظام المعلومات وخلوه من الأخطاء والنقص، فدقة وشمولية وصحة البيانات المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبية لا يمكن الوصول إليها إلا باعتماد معايير أداء وإجراءات آلية تسمح بالمراقبة الوقائية والتصحيحية سواء في إنتاج ومعالجة البيانات والمعلومات أو خلال تحويلها، إن ممارسة الرقابة على المدخلات من البيانات واختبارها في مرحلة مبكرة يحقق المزايا التالية:

- سهولة تصحيح البيانات التي تم رفضها في مرحلة إدخالها بالرجوع إلى المستندات الأصلية، وفحص

أسباب رفضها.

¹ - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية - الدار الجامعية،

• إتاحة الفرصة لإجراء اختبارات أخرى في المراحل التالية.

• حماية الملفات الرئيسية وتيسير رقابة عمليات المعالجة في خطواتها الأخيرة.

2.1.2.1.2. تدعيم أساليب الرقابة

يتم تصميم أساليب الرقابة على مدخلات البيانات (إجراءات، وثائق، معايير، برامج معلوماتية....) لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت اللازم عبر مختلف المراحل (الحصول على البيانات، فرزها، معالجتها، تداولها)، ويشتمل هذا على الرقابة المانعة (السابقة) والتصحيحية (المرافقة أو اللاحقة) أي قبل وبعد إتمام العمليات أو الإجراءات، ومن بين العناصر المهمة في رقابة المعلومات نجد ما يسمى بالتغذية العكسية للمعلومات أو المعلومات المرتدة، والهدف هو استخدام تلك المعلومات المرتدة للقيام بعملية تصحيح للانحرافات أو الأخطاء التي تعتري عمل النظام وهي أشبه ما تكون بالتحكم والرقابة الذاتية للتأكد من مدى فعالية وكفاءة النظام في تحقيق الأهداف¹، ويتم استغلال المعلومات الخاصة بالتغذية العكسية (المعلومات المرتدة) إما بإدخالها كمادة خام للمدخلات (البيانات) أو مباشرة في عملية المعالجة.

إن اتخاذ القرارات الصائبة ذات الكفاءة والفعالية يعتمد أساساً على المعلومات التي تخفض من عدم التأكد، لذا اهتم الدارسون بموضوع المعلومات وكيفية تصنيفها وضبط إنتاجها واستعمالها ووضعوا لها الخصائص التي تستجيب لمتطلبات الإدارة الحديثة المبنية على عنصر الزمن، الجودة والسعر التي تلخصها قاعدة الكفاءة والفعالية في نظام التسيير الشامل للمؤسسة، وعليه فإن الوصول لذلك الهدف ينبغي استخدام معلومات ذات خصائص معينة والتي نذكرها فيما يلي: الدقة، الصحة، الشمولية، الملاءمة، الوضوح، المرونة، قابلية القياس، إعادة الاستخدام، التوافر المكاني والزمني، القيمة، عدم التحيز والموضوعية.

2.2.1.2. اقتصاديات المعلومات

تشكل المعلومات مورداً حقيقياً للمؤسسة وطبيعة الموارد أن لها قيمة وتكلفة وينبغي ألا تزيد التكلفة عن القيمة عند استخدام المورد وإلا فقد هذا المورد مردوديته، بل يتطلب الأمر تطبيق قاعدة تدنية التكاليف وتعظيم المنفعة، والمعلومات إما أن تكون لها قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع.

¹ - سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار البازوري العلمية، عمان - الأردن، 1998، ص 18.

1.2.2.1.2. الجدوى الاقتصادية لنظام المعلومات

إن إعداد وتجهيز المعلومات يحتاج إلى استثمارات في موارد متنوعة (أجهزة، برامج، أفراد، ...) وكلما كبرت المؤسسة زادت درجة احتياجها للمعلومات نتيجة التعقد في العمليات والمشاكل المترتبة عن ذلك وزادت تكلفة إنتاجها للمعلومات، إلا أنها تختلف من مؤسسة إلى أخرى وتتراوح نسبة تكلفة إنتاج المعلومات من التكلفة الكلية من 1% إلى 50%¹ ويتطلب الأمر تخصيص مصلحة ونظام لإنتاج وإدارة المعلومات داخل المؤسسة، بدءاً بتعيين المسؤول عن النظام إلى الأفراد العاملين في هذه المصلحة، وإحداث الأنظمة الفرعية واستخدام الأجهزة بالإضافة إلى مختلف العمليات المطبقة على البيانات والمعلومات لتجهيزها وإعدادها، وهذا كله يتطلب جهوداً واستثمارات، متابعة ومراقبة، وضع خطط من أجل الوصول إلى الكفاءة والفعالية لنظام المعلومات ومدى مساهمته في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها المؤسسة.

إن القيام بتطوير وتعديل نظام معلومات قائم أو إحداث نظام جديد لا يعد مهمة سهلة ويشكل مصدر تكلفة، لذا عند القيام بذلك يتم إعداد مشروع نظام معلومات يحدد الأهداف والإطار والمراحل والميزانية التقديرية التي يتطلبها هذا المشروع، وعليه ينبغي القيام بدراسة الجدوى الاقتصادية لهذا النظام، لمعرفة التكاليف التقديرية والعوائد المالية وغير المالية التي يمكن تحقيقها للمؤسسة.

1- تقدير التكاليف: يتم تحديد قائمة بعناصر التكلفة من التجهيزات، برامج، أفراد، نفقات التشغيل، إلا أنه من الناحية العملية تصعب عملية التقدير الدقيق للتكاليف.

2- تقدير العوائد: دراسة مزايا وعوائد النظام:²

– التوفير في التكاليف: المساهمة في تخفيض تكاليف التشغيل أو معالجة العمليات والتقليل من الأخطاء في الإجراءات والدقة في الحسابات.

– فوائد تشغيلية: نتيجة تحسين في أساليب العمل وطرق الأداء في مختلف المستويات الإدارية.

¹ – سونيا محمد البكري، مرجع سابق، ص 122.

² – محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج عمان-الأردن، 1998، ص. 208.

– فوائد غير مباشرة (معنوية) : إن التحسينات مهمة وضرورية ، إلا أنه توجد فوائد لا يمكن قياسها كمياً ويكون تأثيرها بطريقة غير مباشرة...

2.2.2.1.2. قيمة وجودة المعلومات

قيمة المعلومات تتحدد بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات ، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة ، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة / العائد) ، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة ، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظراً لتعدد الاستعمالات وإمكانات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات¹.

إن المعلومات تستمد قيمتها من جودتها ، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي : منفعة المعلومات ، درجة الرضا على المعلومات ، درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات.

للحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة ، وعند ما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنه يكون أمام بديلين :

1- زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات.

2- تدنية التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات.

إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل ، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحاً منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى

¹ - محمد الفيومي محمد ، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية -مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص53.

تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقاً فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر.¹

2.2. تصميم النظام

يتطلب تصميم نظام محاسبة التكاليف عدة خطوات أساسية قبل أن يكون النظام جاهزاً للاستخدام، ويعتمد على مبادئ أساسية تتمثل في²:

- مبدأ تكامل وارتباط عمليات المؤسسة وأقسامها.
- استخدام أسلوب من أعلى إلى أدنى في تحديد الأنظمة الفرعية.
- مبدأ كتابة البيانات والمستندات والإجراءات (دليل الاستخدام).
- مبدأ الرقابة الداخلية ودقة الإجراءات.

إن تصميم النظام يركز على مشاركة أشخاص مؤهلين في تحليل وتصميم النظم، ضمن عمل متناسق يشمل على عدة اختصاصات (الهندسة الصناعية، الخبرة المحاسبية، محللين اقتصاديين وإحصائيين - النمذجة-)، هندسة الإعلام الآلي (برامج وشبكات)، بالإضافة إلى ممثلي إدارة المؤسسة المعنيين بتصميم وتطبيق النظام.

على مصممي النظام مراعاة الاعتبارات السلوكية وذلك بمعرفة اهتمامات الأفراد ومتطلبات عملهم، والعمل على إشراك مستخدمي النظام في مرحلة التصميم والاختبارات.³

1.2.2. اختيار وتصميم النظام

إن اتخاذ القرار باعتماد نظام محاسبة التكاليف ينبغي على دراسة شاملة لنشاطات المؤسسة وما تحتاجه من أدوات لتسييرها بدراسة العناصر التالية: طبيعة النشاط، حجم المؤسسة وتنظيمها، هيكلية

¹ - إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر، ب ت، ص111.

² - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة، عمان-الأردن، 1998، ص152.

³ - سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري العلمية، عمان-الأردن، 1998، ص133.

التكاليف، الأهداف، تناسق عناصر النظام الشامل، وإن القيام بذلك يساعد ويسمح باتخاذ القرار بشأن الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية والأدوات التسييرية المرافقة لها، وكذلك تحديد إطار التصميم وما يتضمنه من أساليب وتنظيم وإجراءات.

1.1.2.2. منهجية تصميم نظام المعلومات

تعتمد منهجية تصميم نظام المعلومات على نظرية النظم العامة، والعمل التصميمي تسبقه مهمة أساسية في بناء النظام لفهم المكونات والعلاقات التي تمثله والمشكلات الكامنة التي تحتاج إلى معالجة، هذه المهمة تتمثل في التحليل وهي عملية تفكيك النظام إلى أجزاء والقيام بوصف الأنشطة والإجراءات المتعلقة بها. هناك أسلوبين في العمل التصميمي للنظام:

- الأسلوب التشخيصي وهو الاعتماد على مكونات نظام معلومات قائم.
- الأسلوب التكهني وهو تصور نموذج مثالي مستقبلي، أي بناء نظام جديد والبدء من الصفر.

1.1.1.2.2. تخطيط وتصميم النظام

بعد الاقتناع بضرورة وجود نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة، واتخاذ قرار بشأن ذلك تأتي مرحلة البدء في تنفيذ مشروع النظام، ولنجاح عملية التصميم يتم إعداد تخطيط شامل لهذا المشروع بتحديد ما يلي:

الأهداف، المبررات، الفوائد والمنافع (الجدوى)، الميزانية، جدولة النشاطات من حيث التصميم والوقت والمشاركين...، ويتم ذلك في مراحل مختلفة بتقييم المشروع بعد كل مرحلة بإعداد تقارير عن وضعية المشروع من حيث الإنجاز، التكلفة، المشاكل، متطلبات جديدة...

للقيام بذلك يمكن إتباع الخطوات التالية:

– تعيين رئيس مشروع يتكلف بالإشراف على كل العمليات المتعلقة بالنظام مع فرقة أو لجنة تساعد في إنجاز مهمته.

– إعداد تقرير تشخيصي لنشاط المؤسسة وأنظمة التسيير القائمة.

- إعداد دفتر شروط لإنجاز المشروع يحدد الأهداف التي يراد الوصول إليها وكل الجوانب التي تساعد على فهم المشروع.

- دراسة مسألة الجهة التي يعهد لها تنفيذ المشروع (مصالح داخلية أو اللجوء إلى مناقصة أو التعاقد مباشرة مع مكتب للدراسات والخبرة المحاسبية).

- بعد تحديد الجهة التي تتكلف بإنجاز المشروع، تقوم تلك الجهة بإعداد خطة عمل مع رئيس المشروع في المؤسسة، يتم من خلالها تحديد المراحل الأساسية التي يتطلبها المشروع وجدولة العمليات المتعلقة بالتشخيص الميداني والمقابلات التي يمكن إجراؤها مع المسؤولين والمستخدمين للنظام والتمكين من الإطلاع على الوثائق والسجلات والوسائل المتعلقة بالمحاسبة والمصالح التقنية، بالإضافة إلى دراسة الأساليب والإجراءات التي يمكن وضعها حيز التنفيذ.

- البدء في تنفيذ المهمة.

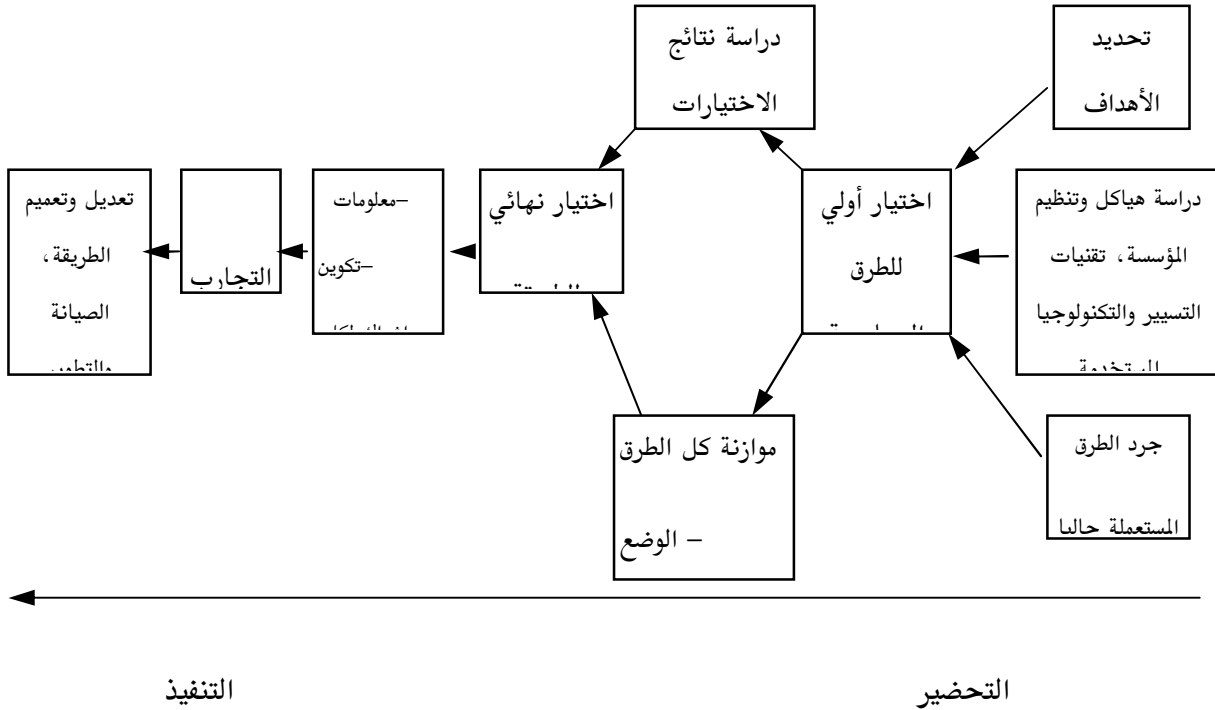
- تقديم تقارير دورية عن إنجاز مشروع التصميم.

2.1.1.2.2. مراحل تصميم النظام

إن القيام بتصميم النظام يتطلب عدة مراحل أساسية ضرورية لنجاح المشروع، ويمكن إظهارها في

الشكل الموالي:

الشكل رقم (18): المراحل الرئيسية لوضع نظام محاسبة التكاليف



Source : Jean-Luc Boulot, et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, publi-
union, France 1986, p204

مرحلة التحضير تنتهي بالاختيار النهائي للنظام التحليلي (الطريقة) وقبل التنفيذ ينبغي التأكد مما يلي:

درجة دقة النظام خاصة فيما يتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل ومجمعات الأنشطة واختيار مفاتيح التوزيع ووحدات العمل أو مسببات التكلفة ووضوح المعلومات، صحة النتائج، آجال الحصول على المعلومات، تفتح النظام وقبوله للتطوير واندماجه مع الأنظمة الأخرى.

فيما يلي عرض لتفاصيل المراحل الأساسية لتصميم النظام:¹

1- مرحلة تحديد الدراسة (دراسة الجدوى):

– تحديد المشكلة وتكوين إطار الدراسة وأهدافها.

¹ سعد غالب ياسين، مرجع سابق، ص 162.

- تحليل نظام المعلومات الحالي (الأساليب، الإجراءات، البيانات...).
- تصور أولي للنظام ووضع معايير الإنجاز.
- تحديد الموارد، القيود، الافتراضات، المسؤوليات وتحليل المنافع والتكاليف.
- تحديد مدخلات ومخرجات النظام.
- تحديد الحدود الخاصة بالنظام المقترح وعلاقته بالأنظمة الأخرى.
- صياغة تقرير عن مرحلة الدراسة.

2- مرحلة التصميم التمهيدي:

- تعيين متطلبات تطوير وتوسيع النظام.
- تعيين ووصف الأنظمة الفرعية .
- وصف هيكل قاعدة البيانات وتحديد تقنيات وأساليب متابعة وحجز ومعالجة البيانات.
- تصور وتطوير الإجراءات المتعلقة بالعمليات.
- تقرير عن مرحلة التصميم التمهيدي.

3- مرحلة التصميم التفصيلي والتطوير:

- تهيئة خطة تطبيق النظام.
- تصميم الأشكال والمستندات اليدوية ومدخلات ومخرجات البرامج.
- تصميم قاعدة البيانات.
- تصميم النظام الفرعي للحماية.
- تعيين الخرائط التدفقية المنظمة للمعلومات والجداول.
- تحديد استخدامات البرمجيات.

– إعداد تقرير عن مرحلة التطوير.

4- مرحلة التطبيق:

– تحديد خطة لتطبيق النظام وإحلاله محل النظام القديم.

– تكوين وتدريب المستخدمين.

– إنجاز أدلة النظام الجديد.

– تعديل ما يجب تعديله.

– إدارة النظام ككل وتنفيذه وتوثيق المرحلة.

– إعداد تقرير عن مرحلة التطبيق.

5- مرحلة التشغيل والتقييم:

– التشغيل.

– المتابعة.

– صيانة النظام.

– العمل على تطويره بعد مرحلة من التطبيق إذا تطلب الأمر ذلك.

إن الاستخدام الأمثل للنظام يتطلب الوقت الكافي، يصل إلى ثلاث أو أربع سنوات وقد تصل المدة إلى

5 سنوات حسب تقديرات بعض الخبراء (تكوين، التعود على النظام، التعديل، تصحيح الأخطاء،

التطوير...)، وإن نجاح النظام يركز على العامل البشري وذلك من عدة جوانب تتمثل في:

1- الدعم الكافي من الإدارة العليا للمؤسسة ومختلف المستويات المسيرة.

2- إعلام مجموع العاملين حول أهداف النظام وشروط سيره وفوائده على المؤسسة والعاملين.

3- تكوين المستعملين والمحاسبين.

4- إشراك كل العاملين لمختلف المصالح (المالية، الإنتاج، المصالح المساعدة، الإدارة).

2.1.2.2. اختيار النموذج المحاسبي

نجد أن النشاط الاقتصادي ينقسم إلى قطاعات، هذه الأخيرة تنقسم إلى نشاطات، ونجد أن هناك مؤسسات تمارس نشاطا متشابها إلا أنها تختلف من حيث الحجم، التنظيم، أساليب التسيير وأهدافها، تعدد المواد وغيرها من العناصر المكونة لنشاط المؤسسة، لذلك فإن النموذج المحاسبي التحليلي يختلف من مؤسسة إلى أخرى سواء على مستوى الطرق المحاسبية المتبعة أو على مستوى الطريقة نفسها، خاصة فيما يتعلق بتنظيم الأقسام أو النشاطات أو مجمعات النشاطات، وكذلك بالنسبة لمعايير توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بوحدات العمل أو مسببات التكلفة.

إن القيام بالاختيار بين النماذج تواجهه عادة عدة عوائق تحول دون الوصول إلى النموذج المثالي، لذلك يتطلب القيام بدراسة تشخيصية لكل ما يتعلق بتنظيم المؤسسة وعلاقته بطرق محاسبة التكاليف والعمل على التحسين المستمر والاستعانة بالتقنيات المتطورة للعلوم الأخرى والتكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام الآلي والاتصالات وطرق التنظيم.

1.2.1.2.2. النموذج المحاسبي

يستخدم النموذج المحاسبي¹ كأداة فعالة لمراقبة التسيير لنشاطات المؤسسة، ومراقبة التسيير تعتمد على تقنيات ومعلومات ذات مواصفات عالية من حيث الصحة والدقة والتفصيل بالإضافة إلى عنصر الزمن أي الوقت المناسب للحصول على المعلومات وبالتالي فإن المؤسسة تبحث دائما عن النموذج المحاسبي الذي يؤدي إلى تحسين مؤشرات التسيير ومساندة اتخاذ القرارات.

ينبغي أن يستجيب هذا النموذج لمتطلبات التنظيم الشامل للمؤسسة الحاضر والمستقبلي ويتصف بالمرونة والقابلية للتطوير والانسجام مع النظام التسييري المطبق وأن يكون منظما بالطريقة التي تضمن:

– المتابعة والحجز الكامل والتسجيل المتتابع وتخزين وحفظ البيانات القاعدية بحيث يمثل نموذج لسلوك عناصر التكاليف، وهذا لضمان التحميل الدقيق للأعباء على أهداف التكلفة.

¹ Jean-pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 1995, p149.

- إعادة الترتيب والتصنيف والمعالجة الدقيقة للبيانات ، وإعداد المعلومات في شكل قوائم وملخصات وتقارير عن النشاط يتم إرسالها إلى المصالح المعنية التي تحتاجها في الوقت المناسب.
- وجود نموذج لنظام فرعي لمراقبة صحة ودقة المعطيات وإجراءات المعالجة وتسجيل الفروق وتحليلها.
- توفر نموذج لنظام فرعي لحماية المعلومات.
- التنظيم الفعال لكل عناصر النظام ، بحيث يسمح بالرقابة الداخلية وسريان المعلومات بصفة جيدة ومرنة ، وهذا يتطلب اعتماد نماذج ملائمة لسجلات ووثائق متابعة الأحداث المتعلقة بالنشاطات داخل المؤسسة ، بالإضافة إلى الوسائل الحديثة لمعالجة ونقل المعلومات.
- استعمال تقنيات وإجراءات محاسبية فعالة ومرنة تتلاءم مع الأنظمة الفرعية الأخرى ، مع اعتماد معايير تقنية ومحاسبية دقيقة.
- اعتماد جداول ملائمة لتحليل البيانات المحاسبية ، والعمل على تنظيم محاسبة التكاليف بالشكل الذي يتلاءم مع المحاسبة العامة ، وهذا ليحقق الانسجام وسهولة نقل ومعالجة البيانات.
- إذا تلك هي المعايير أو الأسس التي ينبني عليها اختيار النموذج المحاسبي أو طريقة محاسبة التكاليف.

2.2.1.2.2. عوائق الاختيار

إن اختيار أي نوع من أساليب أو طرق محاسبة التكاليف تواجهه عدة عوائق مختلفة ، وقد يعتمد مسيري المؤسسة إلى استعمال أكثر من طريقة للاستفادة من امتيازات الطرق وتفادي نقائصها ، والعمل على تطويرها وتطويعها للنظام التسييري القائم ، ومن بين هذه العوائق نذكر منها :

- **طبيعة النشاط:** نتيجة لاختلاف موضوع النشاط للقطاعات فإن استخدام طرق محاسبة التكاليف يخضع لهذا الاختلاف وبالتالي ينبغي مراعاة ذلك عند وضع نظام محاسبة التكاليف ، وهذا الاختلاف ليس فقط على مستوى القطاع بل يشمل حتى الأنشطة داخل القطاع الواحد ، وفي عدة حالات تطرح إشكالية الاختيار بين مختلف طرق محاسبة التكاليف لاستخدامها في المؤسسة : ما هي

الطريقة الملائمة التي يمكن اعتمادها في حساب التكلفة وتسيير المؤسسة ؟ وفي بعض الأحيان تلجأ المؤسسة إلى استخدام أكثر من طريقة حتى تتمكن من الاستفادة من مختلف خصائص الطرق، إلا أن هناك مشكلة ارتفاع تكلفة استخدام الطرق الناتج عن متطلبات كل طريقة (الوسائل، الوقت، المستخدمين) وهذا يقتضي دراسة الجدوى من حيث التكلفة والمنفعة للمعلومات والمؤشرات التي يتم الحصول عليها، إلا أن تطور تقنيات المعلوماتية (الإعلام الآلي) وإمكانية استخدام البرامج في التسيير، زيادة على إمكانيات تعديلها واستخدام عدة تطبيقات لغرض واحد واستغلال قاعدة معطيات واحدة أمكن من تجاوز هذه العوائق.

- **حجم المؤسسة:** إن كبر حجم المؤسسة يفرض على مسيرها تفويض المسؤوليات بين عدة مستويات وتقسيم المؤسسة محاسبيا إلى عدة أقسام رئيسية ومساعدة (الطريقة التقليدية) أو إلى عدة نشاطات ومجمعات النشاطات (الطريقة الحديثة ABC) والاعتماد على كثير من وحدات العمل أو مسببات التكلفة لتوزيع وتحميل الأعباء على أهداف التكلفة، وهذا كله يتطلب جهودا إضافية وتكلفة ويزيد الأمر تعقيدا في حالة تعدد المنتجات، لذلك يتطلب الموازنة بين منفعة الدقة في المعلومات وتكلفتها عند القيام بتحديد الأقسام أو النشاطات في مرحلة وضع وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف.
- **طريقة تسيير المؤسسة:** يطرح هذا الإشكال كالتالي: هل طريقة تسيير المؤسسة تستجيب لنظام محاسبة التكاليف المزمع اعتماده أو العكس؟ ويتعلق ذلك بجانبين: أولا الهيكل التنظيمي للمؤسسة وثانيا درجة تفويض المسؤولية واتخاذ القرارات على كل مستوى وعلاقته بالأنشطة والتكلفة.
- **عوائق قانونية وتعاقدية:** إذ يمكن خضوع المؤسسة لرقابة إدارية من مصالح الدولة على حساب طرق عملها وبالتالي فرض قواعد معينة قد لا تستجيب للطريقة أو النظام الذي تراه المؤسسة مناسبا (طرق تقييم المخزون، الاستثمارات، الإهلاكات...)، وكذلك بالنسبة للتعاققات المبرمة مع الشركاء وغيرهم من المتعاملين الذين لهم تأثير على عناصر التكلفة للمؤسسة.

2.2.2. عناصر تصميم نظام محاسبة التكاليف

إن الإطار العام لتصميم الأنظمة يعتمد على نفس المبادئ لمختلف الأنظمة إلا أن التفاصيل والإجراءات العملية التي تحدد سير النظام ومختلف العلاقات تختلف من نظام إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى عند وضع نظام محاسبة التكاليف، وهذا يرجع إلى حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس والتنظيم السائد والإستراتيجية

المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب محاسبة التكاليف وإمكانية الاختيار بينها وتعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أن محاسبة التكاليف تمتاز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة في ميادين التكنولوجيا، الرياضيات، الهندسة والدراسات الاقتصادية، وعند القيام بتصميم النظام يتم إجراء عدة دراسات تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بموضوع محاسبة التكاليف والتي نتناولها بالشرح في هذا المطلب.

1.2.2.2 الجوانب التقنية

قبل البدء في إعداد الدفاتر والسجلات ومختلف الوثائق وإعداد دليل الحسابات والقواعد المسيرة للإجراءات وحتى الطرق التي يمكن إتباعها لسير النظام، ينبغي القيام بدراسات تخص الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة والمواصفات التقنية للمنتجات والتنظيم وسلوك عناصر التكاليف.

1.1.2.2.2 دراسة طبيعة الصناعة

تتم هذه الدراسة من أجل ملاءمة الطريقة المتبعة في نظام محاسبة التكاليف مع طبيعة الصناعة فيما يخص المنتجات و هندستها، أساليب الإنتاج المتبعة، التكنولوجيا وطرق التنظيم، وكذلك بالنسبة لنظام الإنتاج (طريقة المراحل، الأوامر، العقود طويلة الأجل بالنسبة للمنشآت البنائية أو صناعة الطائرات والبواخر...).

فمثلا نجد أن نظام المراحل يتميز بالمواصفات التالية :

- تحديد حجم الإنتاج حسب الميزانية التقديرية للإنتاج.
- استمرار الإنتاج (الإنتاج للتخزين).
- تقسم العملية على الأقسام الصناعية وترحل التكلفة من مرحلة إلى أخرى.
- نمطية الإنتاج.

أما الإنتاج في ظل نظام الأوامر (حسب الطلب) :

- الإنتاج غير مستمر ويتوقف على الطلبات.

– حصر الإنتاج والتكلفة على أساس الأوامر الإنتاجية لكل طلبية على حد¹.

2.1.2.2.2. تحديد مراكز التكاليف

بالرجوع إلى المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجدها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله، هذه الأنشطة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس، وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات مراكز مسؤولية أو مراكز تنقسم إلى:

1- مراكز الإنتاج: تشكل مراكز الإنتاج النشاط الرئيسي للمؤسسة ويتم تحديدها بناء على المواصفات التقنية للعمليات الإنتاجية ودرجة تجانسها وتسمى بالأقسام الرئيسية.

2- مراكز الخدمات الإنتاجية: تتمثل هذه الأقسام في أقسام الدعم وتقديم الخدمات لمراكز الإنتاج مثل: الصيانة، النقل، القوى المحركة... وتسمى بالأقسام الثانوية.

3- مراكز الخدمات الإدارية: تعد هذه المراكز قاعدة للمراكز الأخرى بحيث تهتم بجميع ما يخدم نشاط المؤسسة (إشراف، رقابة، متابعة...).

يمكن التعامل مع تلك المراكز في تنظيمها وتتبع الأعباء على أساس الأنشطة وفق الطريقة الحديثة (ABC). وتهدف عملية تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز تكاليف إلى:

– التحكم في سير العمليات وزيادة فعالية التنظيم نظرا لدقة العمل وانسجام العمليات والقدرة على رقابة كفاية التشغيل.

– إمكانية دقة قياس المخرجات ودرجة النشاط ومن ثم يمكن التعرف على النشاط الحقيقي لكل قسم وتحديد أساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على الأقسام أو الأنشطة ثم على أهداف التكلفة (منتجات، زبائن، أوامر إنتاج...).

¹ – محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، ب ت، ص. 84

هناك عدة قواعد يمكن الاعتماد عليها في تحديد مراكز التكلفة منها وجود رقابة مدير أو رئيس مصلحة على ذلك النشاط، تجانس العمليات، تجانس الآلات والمنتجات، انتهاء مرحلة وبدأ مرحلة أخرى متعلقة بالصنع أو تغيير في شكل المواد... الخ.

3.1.2.2.2. تحديد فترة التكاليف

تحديد فترة التكاليف في محاسبة التكاليف مبدأ يقتضي العمل به كعامل قياس زمني للتكاليف، يتم حصر عناصر التكاليف من خلالها بما يتناسب مع ما أنفق أو استهلك خلال المدة ونسبة الاستفادة من بعض النفقات الأخرى التي تتجاوز الفترة المحددة لقياس تكلفة المنتجات في محاسبة التكاليف كالاهلاكات وأقساط التأمين والإيجار الذي عادة ما تتحدد سنوياً أو فصلياً أو شهرياً، لذلك وجب تحديد فترة تكاليفية كأساس لحصر وقياس التكلفة (أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر...) ويتم تعديل الأعباء المتعلقة بفترات تختلف عن الفترة المحددة بما يتوافق معها سواء بالتقسيم أو بالتجميع.

إن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة التكاليفية هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي من حيث التركيب والكمية وتستخدم الفترة التكاليفية المحددة كأساس لقياس التكلفة وإعداد الميزانيات التقديرية.¹

4.1.2.2.2. تحديد وحدة التكاليف

ينبغي تعيين قياس وحدوي يتم على أساسه التعامل والاتصال بين مختلف أطراف مستويات التسيير والتشغيل بالمؤسسة حتى يمكن التخاطب والتفاهم وتتبع عناصر التكاليف حين التعامل بالمنتجات وقياس تكلفتها، فقد تحدد وحدة التكاليف بمنتج واحد أو عدد من المنتجات المتماثلة أو مجموعة من منتجات مختلفة تشكل وحدة تكاليف.

إن وحدة التكاليف التي يعبر عنها بوحدة القياس لا تطرح مشكلة تحديدها على المنتجات بل على مستوى الأقسام، إذ كيف نقيس النشاط حتى يمكننا توزيع وتحميل أعباء الأقسام أو النشاطات على المنتجات، هل يتم استخدام ساعات العمل، عدد المنتجات أو استهلاك المواد... الخ ؟ أيضاً هناك مشكلة

¹ سليمان قدام، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979، ص. 250

وجود علاقات متعددة فيما بين تلك الوحدات ونشاط القسم وعليه ينبغي القيام بتحليل لتلك العلاقات والأعباء الخاصة بالقسم ومن ثم اختيار العنصر الذي يكون أكثر ارتباطا وانسجاما وتناسبا مع مجموع أعباء القسم.

إن اختيار وحدة القياس يخضع لعدة اعتبارات :

– المواصفات الكمية للخدمة المقدمة للقسم.

– تسمح بمراقبة نشاط القسم وقياس تغيراته.

– تسمح بتحويل أعباء الأقسام فيما بينها.

– البساطة والملاءمة وأن تحدد مميزات نشاط القسم¹.

وحدة القياس لها علاقة بالطاقة الإنتاجية بحيث يمكن التعبير عن الطاقة الإنتاجية بوحدة القياس، ففي حالة إنتاج نوع واحد من المنتجات فإن وحدة المنتج تعبر عن وحدة القياس وعدد الوحدات المنتجة خلال فترة محددة تعبر عن الطاقة الإنتاجية للقسم، وفي حالة تعدد المنتجات فإن العنصر الرئيسي الذي يدخل في تكوين تلك المنتجات يعبر عن وحدة القياس وكأساس لتحديد الطاقة الإنتاجية.

5.1.2.2.2 دراسة سلوك التكاليف

إن التكاليف المباشرة لا تشكل صعوبة في تحميلها على المنتجات بخلاف التكاليف غير المباشرة التي تعد تكاليف مشتركة بين المنتجات أو الأقسام الإنتاجية والخدمات المساعدة أو الأنشطة المختلفة، لذلك ينصب الاهتمام على التكاليف غير المباشرة هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن التكاليف بصفة عامة في علاقتها مع حجم الإنتاج تحدد فيما يلي :

التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف الشبه متغيرة، التكاليف الشبه ثابتة، إلا أنه كثيرا ما يطرح الإشكال في كيفية تمييز أو الفصل بين النوعين الأخيرين، أي ما هو المعيار الذي يحتكم إليه في تصنيف التكاليف إلى ثابتة أو متغيرة ؟

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية – تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، الطبعة 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 40.

نجد أن هناك عدة طرق لمعالجة التكاليف الشبه متغيرة أو الثابتة والفصل بينهما، ومن هذه الطرق نجد طريقة المربعات الصغرى، التقدير المباشر وطريقة متوسط التكلفة المضافة، هذه الأخيرة يمكن وصفها فيما يلي:

– تحديد حجمين من النشاط للقسم المعني (حد أقصى / حد أدنى) من مجموع النشاط الحاصل خلال الفترة.

- تحديد الحجم المضاف وهو الفرق بين الحدين.
- تحديد التكلفة المضافة وهي الفرق بين تكلفتني الحدين.
- تحديد متوسط التكلفة المضافة والذي يساوي إلى التكلفة المضافة / الحجم المضاف.
- اعتبار متوسط التكلفة المضافة هو متوسط التكلفة المتغيرة.
- حساب إجمالي التكلفة المتغيرة بضرب متوسط التكلفة في حجم النشاط.
- اعتبار الفرق بين إجمالي التكلفة وإجمالي التكلفة المتغيرة هو التكلفة الثابتة.¹

المشكلة الثانية التي ينبغي دراستها متعلقة بالأعباء غير المباشرة من حيث توزيعها وتحميلها، إذ بعد الحصول على البيانات الخاصة بالأعباء حسب طبيعتها (ح/61-68) يتم القيام بعملية التوزيع الأولى على أساس مفاتيح التوزيع المحددة مسبقا (مساحة، وزن...)، ثم تأتي مرحلة التوزيع الثانوي بين الأقسام أين تزداد تعقيدات التوزيع نظرا لتعدد الأقسام وتفرعاتها وتعدد العمليات وتشابكها ووجود خدمات ما بين الأقسام، وهذا ما يستدعي التدقيق في العمل التقني والمحاسبي لوضع أساس دقيق لتتبع مسلك الأعباء لغرض القياس الدقيق للتكلفة، والقيام برقابة نشاط المراكز (تقييم الأداء) ومردودية المنتجات ولا يمكن ذلك إلا بالدراسة الدقيقة لمسار أو مسلك الأعباء بناء على معايير توزيع دقيقة وموضوعية.

معدل التوزيع = أعباء المركز الموزع/الأساس الذي يتخذ مرجعا لحساب المعدل². أو أعباء المركز الموزع/وحدات نشاط المركز الموزع.

¹ – محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، ب ت، ص 247.

² – مواد أولية، ساعات عمل مباشرة، ساعات دوران الآلة.

2.2.2.2. الجوانب الإجرائية

بعد استكمال الدراسات التقنية لتصميم نظام محاسبة التكاليف يأتي دور دراسة الجوانب الإجرائية لتجسيد ما تم إنجازه والتحضير للبدء في تنفيذ النظام ، و يتعلق بإعداد الإجراءات العملية المتعلقة بتحضير السجلات والوثائق وبرامج المعلوماتية لحجز المعلومات ومعالجتها وإعداد الجداول النموذجية لتبويب وتحليل عناصر التكاليف ، وتنظيم الدليل الحسابي.

1.2.2.2.2. السجلات

تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية (تستعملان معا) وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبي لتسجيل وحجز المعلومات بالمتابعة ، التصنيف ، المعالجة ، التحليل ، الاستعمال ، التخزين واستعمالها عند الحاجة (المقارنة وتحليل الفروق ، اتخاذ القرارات ، إعداد الموازنات التقديرية ، دراسات خاصة ، ...) ونجد نوعين من السجلات.

1- السجلات التحليلية: وهي سجلات إحصائية وبيانية قاعدية يتم بواسطتها تسجيل البيانات على مستوى كل الأقسام والهدف منها تتبع الأعباء بالتسجيل وتتمثل في بطاقات الصنف (مواد أولية ، منتجات نصف مصنعة ، منتجات تامة) ، بطاقات العمل اليومية (ساعة/عمل عادية ، ساعة/عمل إضافية) ويتم تصنيفها حسب مراكز العمل وتميز برمز يتعلق بكل مركز حتى يسهل تتبع الأعباء ، بطاقات الأعباء غير المباشرة وتوزعها على مراكز العمل.

- يوميات مساعدة وذلك بتتبع حركة كل عنصر من عناصر التكاليف (مواد ، أجور ، خدمات).

- دفتر المخزونات من المواد والمنتجات ، يتم رصد حركة المواد والمنتجات بالكميات والقيمة.

2- السجلات الإجمالية: هذه السجلات تعتمد على السجلات والوثائق السالف ذكرها بحيث تعبر عن مجاميع يتم رصدها في حسابات الرقابة¹.

¹ محمد أحمد خليل ، مرجع سابق ، ص 108.

إن تنظيم السجلات والوثائق وفق نماذج ملائمة يساعد على تحسين فعالية النظام من حيث توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب بأدنى التكاليف.

2.2.2.2.2. الدليل الحسابي

من أجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات، ولتفادي الأخطاء فإن إعداد الدليل الحسابي لنظام محاسبة التكاليف يعد أمراً ضرورياً وأساسياً وخاصة في المؤسسات الكبيرة ذات العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة وكذلك عند استخدام المعلوماتية (الإعلام الآلي) بحيث يساعد ذلك على وجود نظام معلومات فعال، إذ يتم تشكيل رقم يعبر عن رمز لعنصر أو صنف من الأعباء ثم يتم تفريع ذلك الرمز إلى حسابات فرعية تعبر عن المراكز المختلفة أو العناصر المختلفة حسب حاجة كل مؤسسة، ولتحديد الرمز الرئيسي لحسابات الأعباء يجب مراعاة ما يلي:

– أهمية عنصر الأعباء بالنسبة لنشاط المؤسسة.

– تكرار استخدام عنصر الأعباء.

– سهولة تحديد طبيعة النفقة.

3.2.2.2.2. أنظمة تنظيم محاسبة التكاليف

لمعالجة التدفقات من المعلومات الداخلية للمؤسسة بالشكل الذي يسمح بأداء وتحسين أساليب مراقبة تسيير المؤسسة يتطلب تطوير طرق وتنظيم محاسبة التكاليف، هذا الذي أدى إلى محاولة وضع حسابات خاصة وتطبيق مبدأ القيد المزدوج في نظام محاسبة التكاليف للاستفادة من مزايا هذه التقنيات، وقد ظهرت إلى الواقع العملي ثلاثة أنظمة.

نظام الجداول: يعد هذا النظام الأسلوب الشائع في استعمالات محاسبة التكاليف بشكل رئيسي أو مساعد أي أنه لا يمكن الاستغناء عنه حتى ولو اتبعت أنظمة أخرى، ويمتاز هذا النظام بالسهولة والمرونة في تشكيل نماذج التسجيل والتصنيف والتحليل للبيانات بالشكل الذي تراه مصالح المحاسبة في المؤسسة، ومن أمثلة الجداول المستعملة جدول التوزيع الأولي والثانوي بين الأقسام وتحميلها على المنتجات وكذلك قوائم التكاليف وغيرها.

نظام الاندماج: هذا النظام يسمح بمعالجة أعباء ونواتج محاسبة التكاليف في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة العامة وبنفس الوسائل والسجلات، بإضافة خانات خاصة بتحليل عناصر تكاليف محاسبة التكاليف، وقد عرف معهد التكاليف بلندن نظام الاندماج بأنه: " النظام الذي تتداخل فيه الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أن كل النفقات المعنية قد تم استيعابها في حسابات التكاليف " ¹.

يتميز هذا النظام بإمكانية تحقيق الانسجام والتوافق بين المحاسبتين، بحيث يتم استعمال نفس السجلات وهذا يسهل من مهمة الربط بينهما وتوفر نظام رقابة على إدخال البيانات بالإضافة إلى الاقتصاد في تكلفة تسيير المحاسبتين.

3- نظام الانفصال: يتم في هذا النظام مسك السجلات التحليلية الخاصة بمحاسبة التكاليف مستقلة عن المحاسبة العامة باستخدام في كلا المحاسبتين مبدأ القيد المزدوج.

من مزايا هذا النظام :

- يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف دون التأثير عن سير نظام المحاسبة العامة.
- إمكانية مسك محاسبة التكاليف في مصلحة مستقلة عن المحاسبة العامة وبالتالي العمل على التحكم الجيد في المعلومات وإجراءات الرقابة بحكم التخصص.
- بشكل عام فإن النظاميين (إدماج أو انفصال) يسمحان بتحقيق التوافق والتكامل بين المحاسبتين وإيجاد جسر بينهما لتمرير المعلومات والرقابة عليها بشكل مستمر دون تعقيدات خاصة أثناء المرحلة الأخيرة عند مقارنة نتائج المحاسبتين.

3.2. نمذجة التكاليف

لقد تطورت النظرة إلى نظام محاسبة التكاليف منذ ظهوره في بداية القرن العشرين، حيث أوكلت له مهمة تحديد تكاليف الإنتاج، إلى أن أصبح يساهم في تحديد إستراتيجية المؤسسة و بالتالي، فهو أداة تحدد مصير المؤسسة من خلال المعلومات التحليلية التي تقدمها إلى المسيرين. ولم يعد هذا النظام يكتفي بتقييم

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص.443

التكاليف السابقة (التاريخية) بل أصبح يؤثر على هذه التكاليف من خلال نمذجتها، وبالتالي معرفة الأسباب التي تؤدي إلى ظهورها. ولا يمكن معرفة هذه الأسباب إلا من خلال المعرفة الدقيقة لقواعد التكاليف، ولقوانينها الاقتصادية. وإذا تمكنت المؤسسة من نمذجة التكاليف، يمكن كذلك أن تضع لها ضوابط خاصة و حتى أن تقرر في نوع التكاليف.

كما تهدف النمذجة هذه إلى إظهار العلاقة الموجودة بين الموارد وطرق استهلاكها من طرف الوحدات التنظيمية (مراكز المسؤولية) التابعة للمؤسسة، ومن جهة أخرى إظهار كيفية تخصيص تكاليف هذه الوحدات التنظيمية إلى مختلف مواضيع التكلفة، كالمنتجات أو الزبائن.

1.3.2. إعداد خريطة استهلاك الموارد في المؤسسة

إن أي عملية تخص استهلاك الموارد، تمر حتما بثلاث مراحل، تتعلق الأولى بتحديد سبب استهلاك الموارد من طرف الهياكل *les entités*، ثم تأتي المرحلة الثانية لتبين مسلك *cheminement* الموارد منذ دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها في شكل منتجات أو خدمات. أما المرحلة الثالثة فتمكن من الربط بين التكلفة والقيمة أي بين الداخل (المتكون من التكاليف) والخارج (المرتبط بالقيمة) من خلال الأسعار التي يفرضها السوق والتي يدركها الزبون.

1.1.3.2. السببية La causalité

تعتبر السببية من المعايير المنطقية التي تتضمنها خريطة استهلاك الموارد في المؤسسة بحيث أن معرفة سبب نشوء التكلفة يسهل عملية الرقابة عليها. وبما أن محاسبة التكاليف تنتمي إلى أدوات التسيير فهي إذن مرتبطة بالتصرفات. والمقصود بالتصرف هنا؛ إمكانية ربط السبب بالنتيجة خلال عملية تحليل أي وضعية. وتظهر قوة نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على التسيير واتخاذ القرار من خلال قدرته على نمذجة صلات *liens de causalité* السببية بين استهلاك الموارد والإنتاج بشكل دقيق¹. ويذكر P. LAUZEL و

¹ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية — دراسة مقارنة—، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004-2005، صفحة 173.

¹H. BOUQUIN بأن تحليل التكاليف لا يكون مفيدا، إلا إذا تمكن من استخراج سبب وتصرفات الاستهلاكات :

- بالنسبة للسبب: يجب معرفة ما إذا كانت التكاليف مرتبطة بوجود طاقة (مادية، بشرية) أم أنها موجودة بفعل الاستعمال فقط لهذه الطاقة؟
- بالنسبة للتصرفات: ما هو قانون التغيرات المتبع من طرف التكاليف؟ ما هي التكاليف التي تتطور تناسبا مع النشاط؟ ما هي تلك التي تتطور بطريقة أُسِّيَّة؟ ما هي الأعباء التي لا تتغير إلا بصفة جزئية par pallier؟ ما هي تلك التي لا يمكن إعادة النظر فيها irréversibles، لأنها مرتبطة بقرار الاستثمار مثلا، و التي لا يمكن أن تقلص إلا بالتراجع عن هذا الاستثمار؟ ما هي التكاليف التي يمكن أن تخفض دون إضعاف الطاقة الضرورية لنوعية الخدمة المقدمة (نوعية المنتج، الآجال المتفق عليها للتسليم)؟ و إذا خفضت هذه التكاليف، ما هي الآثار التي ستترتب عن ذلك؟ ما هي الأخطار المحتملة؟

إن معرفة السبب الموضح للتكاليف، هو الشرط الأولي لتحديد تصرفات هذه التكاليف. وتعتبر هاتان الخاصيتان الأساس الأولي لأي تشخيص ولأي استكشاف للاختيارات الممكنة. فمن الضروري أن يكون بإمكان نظام محاسبة التكاليف القدرة على الجواب على الأسئلة المطروحة أعلاه، ولا يكفي فقط بإمكانية التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، رغم أهمية هذا التمييز، لما له من ارتباط بتنظيم المؤسسة. وقد تختلف الأنظمة الثلاثة التي تتميز بها محاسبة التكاليف من حيث تحديد السببية بين التكاليف والنتائج²:

1. ففيما يخص نظام التكاليف المباشرة تبدو السببية محصورة جدا، فهي تنشئ ارتباطا متناسبا ما بين التكاليف المباشرة وحجم الإنتاج.

2. في أنظمة التكاليف الكلية، تتعقد نسبيا عملية البحث عن السببية بسبب التجميع للتكاليف المباشرة وغير المباشرة. فإذا كان كل مركز مسؤولية مكلف بنشاط واحد، فإن التقسيم الوظيفي للمراكز يكون

¹ نفس المرجع، صفحة 173.

² نفس المرجع، صفحة 174.

مطابقاً لعملية توزيع الأعباء. أما إذا كانت المراكز مسؤولة عن أكثر من نشاط، فهذا يستدعي توزيع الأعباء حتى ما بين المراكز ذاتها، مما سيؤدي في النهاية إلى الابتعاد عن العلاقة الواضحة التي تربط الأعباء بالإنتاج، ويجعل السببية في هذه الحالة غير مؤكدة، مع العلم أن التكاليف غير المباشرة تحتاج إلى مفاتيح لإعادة توزيعها ثم تخصيصها للمنتجات، حيث أن هذه المفاتيح، مهما كانت طريقة اختيارها، تحمل دائماً نسبة من التوزيع العشوائي، مما يثقل بعض المنتجات بأعباء كان الأجدر أن تتحملها منتجات أخرى.

3. في الأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات، تختلف السببية عما هو عليه في النوعين المذكورين أعلاه، بحيث أنها لا ترتبط بالمنتج وإنما هناك علاقات سببية محلية، فالسببية في هذه الأنظمة يتم تحليلها من خلال بعدين زمنيين:

- العلاقة السببية على مستوى الأنشطة قصيرة المدى (عدد الاستلامات مثلاً).
- أما على مستوى المسارات فالعلاقة تبدو طويلة المدى، لأن ما هو مأخوذ بعين الاعتبار هو بعد Dimension تعقيد سير المنظمة: عدد المراجع références المشتراة مثلاً. هذا البعد لا يمكن أن ينمو إلا عبر مرحلة زمنية طويلة نسبياً.

◀ فالسببية إذن تعتمد على منطق الربط بين الاستهلاك والإنتاج، بحيث أن معرفتها تسمح بتحديد المسؤوليات وحتى الضغط على الأعباء خاصة على مستوى نظامي التكاليف المباشرة والأنشطة.

2.1.3.2. La traçabilité السيرورة

تعتبر السيرورة خاصية من خواص منطق تصميم نظام محاسبة التكاليف و يقصد بها مقدرة النظام في تتبع مسلك الموارد منذ دخولها إلى المنظمة إلى غاية خروجها^(*) في شكل منتجات أو خدمات. فالعلاقة التي تحققها السيرورة تتعلق بالمرحلة الأولى لعملية الإنتاج، أي تلك التي تربط ما بين الموارد و الأنشطة من جهة، مع العلم أن معرفة النشاط يعد شرط أولي في عملية تصميم نظام محاسبة التكاليف؛ وتتعلق المرحلة الثانية بالربط ما بين الأنشطة ومواضيع التكلفة من جهة أخرى.

فالتساؤلات التي يمكن أن تطرح في هذا الشأن و المتعلقة بنشاط الإسناد مثلا هي:

- هل نشاط الإسناد مدمج في المسار الذي يدعمه؟
 - هل هذا النشاط مدمج في مسار عام للإسناد، الذي يتم توزيعه هو بدوره على مختلف المسارات المدعمة؟
 - هل هذا النشاط يصب مباشرة على مواضيع التكاليف على أساس يجهل العلاقة السببية؟
- كما أنه لا يمكن الفصل بين السيرورة ومفهوم موضوع التكلفة لأنه في آخر المطاف كل الموارد تركز على المواضيع. وللتفصيل في هذه النقطة نرجع إلى مبدأ المقارنة بين الأنظمة الثلاثة لمحاسبة التكاليف:

➤ في أنظمة التكاليف الكلية نجد أن السيرورة كاملة لأن رغبة النظام هنا هي توزيع مجموع الموارد المستهلكة على مجموع المنتجات المباعة أو المخزنة. ولا تتحقق هذه الرغبة إلا من طرف الأنظمة المجهزة بشبكة تحليل التسيير التي تصور formalise مجموع العلاقات ما بين الموارد والأقسام (المراكز)، ما بين الأقسام في حد ذاتها. بالإضافة إلى موقع حسابات المخزونات التي تسمح بإظهار هذه السيرورة.

(*) و هذا اعتمادا على مميزات أي نظام و التي عددها ثلاثة: مدخلات، معالجة، مخرجات.

➤ في أنظمة التكاليف المباشرة تنحصر السيرورة في الأعباء المباشرة، مما يحقق تطابقاً بين السيرورة والسببية، خلافاً لأنظمة التكاليف الكلية.

وسواء تعلق الأمر بالنوع الأول أو الثاني من الأنظمة، فإن السيرورة تنظم حسب المنتوجات التي تعتبر المواضيع الوحيدة للتكاليف.

➤ في الأنظمة المؤسسة على الأنشطة والمسارات تعتبر السيرورة كاملة لأن استعمال مبدأ السببية يسمح بربط كل استهلاكات الموارد بنشاط معين ثم بمسار و/أو بموضوع تكلفة. لكن هذه السيرورة ذات هندسة متغيرة. باعتبار أن مواضيع التكلفة متعددة، بالتالي لا يمكن لإحداها أن يكون الوعاء الوحيد لمجموع الاستهلاكات. فرغم أن السيرورة كاملة، إلا أنها تتماشى في نفس المستوى مع السببية، و من هنا يمكن القول بأن أنظمة تكاليف الأنشطة والمسارات هي في نفس الوقت أنظمة تكاليف مباشرة (السببية و السيرورة تتماشى في نفس المستوى) و أنظمة تكاليف كلية (باعتبار أن كل الموارد المستهلكة من طرف موضوع تكلفة تتجه retracée نحو هذا الموضوع).

كلما أخذت المنتوجات كمعيار وحيد تنصب فيه كل الأنشطة، كلما اعتبرت الأنظمة متشابهة من حيث السيرورة إلى أنظمة التكاليف الكلية، بما أن النظام في هذه الحالة لا يسمح بإعطاء معلومات جديدة، خاصة تلك المتعلقة بالزبائن، النوعية، الآجال....

3.1.3.2 مبدأ الرشادة principe de rationalité

هذا المعيار الأخير من المعايير التي تسمح برسم خريطة استهلاك الموارد، لا يتعلق بالموارد في حد ذاتها ولا بتصرفاتها أو بانتقالها وإنما بمواضيع التكلفة. حيث أن هذه الأخيرة تبرر وجود أنظمة تكاليف ولا يمكن تجاهلها في عملية التصميم.

2.3.2 حساب تكلفة مواضيع التكلفة

إذا كانت السببية، عنصر من عناصر تحديد خريطة استهلاك الموارد، حيث تشرح ظهور التكلفة و بالتالي إمكانية الضغط عليها إما بتقليصها أو تفاديها، فإن الإشكال يقع في كيفية تخصيص هذه التكاليف إلى مختلف مواضيع التكلفة أي تحديد القيمة الحقيقية لكل مركز مسؤولية أو لكل منتج تنجزه المؤسسة.

ولقد تطورت الطرق التي تسمح بتخصيص هذه التكاليف إلى مختلف المواضيع (منتجات أو مراكز)، من تلك التي تعتمد على العنصر الأكثر استقطاباً للتكاليف (سواء تعلق الأمر بالمواد المستهلكة أو الأجور)، إلى تلك التي تعتمد على الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة لها. كما أن التطور التكنولوجي سهل في كثير من الحالات عملية التخصيص هذه، على أساس البرامج المعلوماتية التي تسمح بالذهاب إلى أعماق ما يمكن فيما يخص تحليل مواضيع التكلفة.

وإذا كانت تكلفة المواد المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة لا تحتاج إلى تخصيص، فإن التكاليف غير المباشرة لا يمكن توزيعها على مختلف المراكز، وبالتالي تحميلها إلى مختلف المنتجات، إلا بالاستعانة بطرق معدة لهذا الشأن، خاصة مع تطور التكنولوجيا التي قلبت الموازين حيث أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من مجموع التكاليف التي تخصص لكل منتج. ولتفادي استعمال طرق تحميل عشوائية، لا تعبر عن حقيقة التكاليف المخصصة، فإنه بالإمكان للمؤسسات اللجوء إلى إحدى الطرق الثلاثة الآتية:

- تحسين المعلومة، إما بالاستعانة بطرق جديدة لإدخال المعلومات أو اللجوء إلى الاستثمار.
- استعمال مفاتيح التوزيع.
- التخلي عن توزيع بعض الأعباء.

1.2.3.2. تحسين المعلومة

لتحسين المعلومة، يمكن إما وضع طرق جديدة للإدخال و المعالجة، وإما اللجوء إلى الاستثمار كحل أمثل إذا تعذر استخدام الطريقة الأولى¹.

• **وضع طرق جديدة:** هذه الكيفية تقتضي القيام بتعديل الترميز *modification de la codification* بحيث يسمح بتعيين المعلومة أو تأسيس أنماط بيروقراطية^(*). كما يمكن اللجوء إلى طريقة الفوترة الداخلية، والتي تعتمد على أسعار التنازل الداخلي، بالتالي يمكن تتبع التكاليف حين حدوثها.

¹ درحمون هلال، مرجع سابق، صفحة 182.

(*) يمكن لمصلحة الوسائل العامة داخل المؤسسة، تسليم لوازم مقابل سند الطلبية، و بالتالي فهي تتمتع بمعلومة مفيدة لمعرفة المستعملين، فبإمكانها تجميع هذه المعلومة لتتبع الاستهلاكات.

هذه الكيفية في حساب تكلفة مواضيع التكلفة تستعمل عادة، عندما يكون الغرض يتعدى معرفة التكاليف، بحيث ينتظر منها التأثير على التصرفات، خاصة قياس النتائج التي تعتمد على العلاقات من الزبون إلى المورد داخل المؤسسة، وحتى إنشاء منافسة بين مصلحة داخلية ومقاول من الباطن. فالهدف إذن هو خلق منطق سوق داخل المؤسسة.

● اللجوء إلى الاستثمار: إذا كان من السهل تتبع بعض الاستهلاكات عن طريق تعديل الترميز، فإن البعض الآخر منها يتمتع ببعض الخصوصيات التقنية بحيث يتعذر تسييرها أو متابعتها، إلا بالاستعانة باستثمارات جديدة. وقد يشار في كثير من الحالات إلى بعض الأعباء التي تخص الهاتف أو الكهرباء، التي لا يمكن الحصول على معلومة دقيقة عن استهلاكها حسب كل مركز أو جهاز إلا بتجهيز المؤسسة بمعدات متطورة تسمح بالحصول على هذه المعلومة. ولا تلجأ المؤسسة إلى هذه الطريقة الجدة مكلفة، إلا إذا كانت المعلومة المنتظرة منه جد مفيدة.

ورغم الإيجابيات التي يمكن أن تتمتع بها هذه الطريقة، إلا أن هناك حالات يتعذر فيها استخدام تجهيزات جديدة، إما بسبب تجاهل النتائج المنتظرة منه مقارنة بالتكاليف، وإما أن تركيب هذه التجهيزات، قد يؤدي إلى اضطراب في السير الحسن للمؤسسة، ولذلك تفضل كثير من المؤسسات اللجوء إلى طريقة استعمال مفاتيح التوزيع.

2.2.3.2. استعمال مفاتيح التوزيع

إذا كانت الطريقة المختارة من طرف المؤسسة هي تحميل الأعباء إلى مواضيع التكلفة، فإنه سيتعين عليها تحديد مفتاح توزيع ملائم، أي بمعنى أن يكون في علاقة مع القانون الاقتصادي الذي تنطبق على التكاليف المعنية، لإنتاج المعلومة التي ستسمح للمسيرين بالتأثير على تكاليف الأنشطة التي تكون تحت مسؤوليتهم.

فالطريقة التي يعتمد عليها لاكتشاف هذا القانون هي تحديد وحدة قياس النشاط، التي تسمى "وحدة عمل". عند تصميم نظام المحاسبة التحليلية، لا بد من تعيين لكل مركز محاسبي قياس لنشاط هذه الهيئة، حيث يكون تغييره في صلة مع تغير التكلفة الإجمالية لاستهلاكات موارد هذا المركز. فبالجوء إلى طرق التحليل الإحصائية، كالانحدار الخطي *régression linéaire* يسمح بإثبات الصلة بين تغير وحدة العمل وتغير الأعباء الإجمالية لمركز محاسبي.

وتجدر الإشارة هنا، إلى أن الهدف ليس القيام بتحليل السببية لتعيين المتغير الذي يفسر تصرفات تكاليف المركز المدروس، وإنما توضيح التلازم في تغير وحدة العمل وتكاليف مركز التجميع المحاسبي.

إن وحدة العمل لا تعني بالضرورة السبب، العامل المفسر، أو عامل تطور التكاليف. هي قاعدة تسمح بتحميل تكاليف المراكز إلى مواضيع التكلفة التي استعملت خدمات المراكز. ومهما كانت الصلة بين وحدة العمل والمراكز المحاسبية فيما يخص تغيرات الأعباء، فإن الاعتماد على وحدة عمل واحدة ووحيدة للتمكين من تحميل مجموع التكاليف المجمعة في مركز محاسبي والتي تضمن تخصيص دقيق لاستهلاك الموارد بين مختلف مواضيع التكلفة، يبدو أمرا في غاية الصعوبة، بل انه يكاد يكون مستحيلا، إذا لم تتمكن هذه الوحدة من نمذجة تغير تكاليف النشاط. فلكي تكون وحدة العمل مقبولة، يجب أن تضمن ارتباط متبادل مع تكلفة النشاط، وبمعنى آخر، يجب أن تكون تكاليف النشاط متجانسة بالنسبة إلى وحدة العمل.

3.2.3.2. التخلي عن توزيع بعض الأعباء

بالرغم من الإيجابيات التي يمكن أن تتمتع بها طريقة حساب تكلفة مواضيع التكلفة بالاعتماد على وحدات العمل، إلا أنها لا تخلو من النقائص التي تجعل التكاليف المحسوبة لا تعبر عن حقيقة قيمة المنتوجات أو المراكز المحاسبية. ومن هذه النقائص يمكن ذكر:

➤ أن هذه الطريقة بطيئة في الحصول على المعلومة المنتظرة من نظام محاسبة التكاليف (شهر على العموم)، بينما معرفة سعر التكلفة لا تعتبر غاية في حد ذاتها و لكن وسيلة لتوجيه التسيير. بالتالي يجب أن تكون سريعة إلى أقصى حد مكن؛

➤ إن حساب تكاليف المراكز المحاسبية (أو ما يسمى أيضا بمراكز التحليل)، باستعمال وحدات العمل،

لا يسمح بالفصل ما بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، بالتالي فهو يغطي تركيبة سعر التكلفة من التكاليف حسب طبيعتها، مما يصعب الضغط على هذه التكاليف.

➤ بما أن هناك ارتباط ما بين مراكز العمل، فإن كل منها يعمل لصالح الآخر. بالتالي لا يمكن معرفة مصاريف إحداها إلا بمعرفة مصاريف الآخر. إن الطريقة الوحيدة لمعالجة هذه الصعوبة هي إعداد معادلة لكل مركز و منه إيجاد حل لكل النظام. إلا أن الواقع يبين أنه غالباً ما يقتصر على استعمال حل تقريبي، مما يقلص من جدية الطريقة.

وأمام كل هذه النقائص التي تحول دون تمكين نظام محاسبة التكاليف، لإعطاء صورة حقيقية لتكلفة مواضيع التكلفة، فقد ظهر اتجاه جديد يعتمد على مبدأ عدم توزيع الأعباء غير المباشرة. فمن جهة، لأن هذا التوزيع يشكل أكبر صعوبة لقياس سعر التكلفة. ومن جهة أخرى، فهي غير مفيدة لتوجيه القرارات التي تقود المؤسسة إلى أحسن حل. بينما عدم توزيعها يسهل مراقبة وتقليص الأعباء، خاصة ما يتعلق بالأعباء المشتركة التي تفرض على مسؤولي المراكز.

إن عدم توزيع الأعباء، لا يعني فقط الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وإنما الأخذ بعين الاعتبار الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة. فالهدف من التوزيع هو تحديد مسؤولية رئيس المركز المحاسبي فيما يخص التسيير، وبالتالي قدرته على التحكم في التكاليف التي تخضع لمسؤوليته سواء كانت ثابتة ومباشرة أو متغيرة ما دام القرار في التأثير عليها يرجع إلى مسؤول المركز.

كما أن القرار بعدم توزيع الأعباء غير المباشرة الذي يؤدي حتماً إلى الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة يسمح بتحقيق عدة أهداف:

- إزالة تأثير التغير في الكمية المنتجة على تكلفة الوحدة.
- إبعاد الصعوبة الناتجة عن تعدد المنتوجات حيث يمكن للمؤسسة الاختيار من بين عدد المنتوجات الممكنة ليس على أساس الفرق بين أسعار تكلفتها الكلية وأسعار بيعها، وإنما على أساس المساهمة في تغطية كتلة المصاريف الثابتة^(٤).
- اتخاذ القرارات بصفة عقلانية بما أن كل كتلة لها تصرف مميز، مرتبط بآفاق مميزة لسياسة المؤسسة. بالنسبة للقرارات العادية واليومية، تعالج التكاليف الثابتة كمعطيات، ليس بسبب عدم تغييرها

(٤) الهامش هو الفرق بين سعر البيع و المصاريف المتغيرة.

النهائي، ولكن لأن تعديلها مرتبط بقرارات استثنائية، لا يمكن إعادة النظر فيها irréversibles، والتي تغير بعمق هيكل المؤسسة وهي مرتبطة أيضا بالمدى الطويل؛

- تعتمد النظرية الاقتصادية على التمييز بين المدى القصير والطويل، حيث أنها تبدأ بالمدى القصير، أين تتجه القرارات إلى الاستعمال الأمثل للتجهيزات الصناعية الثابتة و ذلك بتعديل كمية العمل المستعملة، ثم تواصل بالمدى الطويل، أين تهدف القرارات إلى تغيير التجهيزات المستعملة، بخلق آلات وأدوات، و بإنشاء وإلغاء مؤسسات.

إلا أن الواقع الذي يهدف إلى المساعدة في القرارات، يسير في الاتجاه المعاكس لمراحل التحليل. فالمؤسسة تبدأ باختيار التكاليف الثابتة، أي بقرارات المدى الطويل، التي تتطلب مصاريف هامة والتي تنتج عنها مشاكل التمويل، و هي بالتالي تكون هيكل غير قابل لإعادة النظر. ثم بعد ذلك تتجه لاتخاذ قرارات المدى القصير، التي تأخذ في الاعتبار التكاليف المتغيرة، في إطار الهيكل المختار دون إجراء أي تعديل فيه. فاختيارات المدينين الطويل، ثم القصير لا تتم على نفس الأسس. فالاختيارات الأولى تعتمد على تحليل الاستثمار، أما الثانية على أساس تحليل الاستغلال، مما يؤدي إلى التمييز بين مجموعتين للأعباء: النهائية التي لا يمكن التأثير عليها، و تلك التي لم تنفق بعد والتي يمكن للمؤسسة التأثير عليها.

3.3.2. وضع وتطبيق نظام محاسبة التكاليف

بعد تكييف نظام محاسبة التكاليف إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و بعد دراسة الخطوات التي يجب أن تتبعها المعلومة المحاسبية حتى تصبح مفيدة في اتخاذ القرار، وبعد ملائمة النظام إلى الإستراتيجية المنتهجة من طرف المؤسسة وتحديد عدد مراكز المسؤولية ووحدات العمل، أو حتى اختيار الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، تأتي المرحلة الأخيرة التي تجعل من النظام أداة تسيير فعالة و مساعدة في اتخاذ القرار. هذه المرحلة تعتمد على الأخذ في الاعتبار بعض شروط نجاح النظام، بالإضافة إلى الأخطاء التي يجب تفاديها، وسوء الفهم الذي قد يقع فيه مستعملي النظام و مستغلي معلوماته. ثم تأتي المرحل النهائية وفيها تبدأ عملية تنفيذ النظام والتي تتطلب مراعاة بعض الشروط إلى أن يصبح النظام جاهزا للاستعمال النهائي.

1.3.3.2. شروط نجاح نظام محاسبة التكاليف

حتى تنجح عملية تصميم نظام محاسبة التكاليف، لا بد أن تتحقق بعض الشروط سواء المتعلقة بمستعملي النظام أو المستفيدين من معلوماته، والتي تتمثل فيما يلي:

- لا بد أن يتمتع المسؤولون المحليون بوسائل التأثير على مبالغ التكاليف المخصصة لهم، وهذا بأمل التحكم الكامل في تكاليف الهيكل (بعد النجاعة في النتيجة)، وتفادي ترحيل هذه التكاليف إلى مراكز أخرى داخلية للمنظمة.
- يجب أن يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أنظمة معلومات مطابقة للأهداف المحددة أثناء وضع محاسبة التكاليف داخل المنظمة.
- من الضروري الإشادة بالعناصر الإيجابية المنتظرة من طرف المتعاملين وهذا لتفادي أن ينظر إلى محاسبة التكاليف وكأنها وسيلة ضغط أو إكراه.
- من الضروري وضع مخطط تكوين ومرافقة للمستخدمين.
- من المفيد إثبات، بعد التجربة، أن النتائج المحققة، قد أخذت بعين الاعتبار في اتخاذ القرارات و قياس النجاعة¹.

تمثل نتائج محاسبة التكاليف آليات للإدارة لقيادة النشاط و مراقبة التسيير. فهي بالتالي عبارة عن تكملة ضرورية للمحاسبة العامة لعرض النتائج المتحصل عليها في مختلف الميادين.

¹ Analyse des coûts: La mise en place d'une comptabilité de gestion,
http://www.fonction-publique.gouv.fr/communications/guides/cntrl_gestion/pdf/fiche9.pdf , P. 05.

2.3.3.2. الأخطاء التي يجب تفاديها

نظرا لما تتمتع به محاسبة التكاليف من مميزات وخصائص تسمح باكتشاف الأخطاء والمسؤولين عليها، فإن الكثير من المسؤولين يتخوفون من النتائج التي قد تدلي بها للمسيرين من عدم التحكم في التكاليف أو عدم الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية.

توجد كثير من الأسباب التي قد تسبب نتائج سلبية في المؤسسة راجعة إما إلى سياستها، إلى المحيط الاجتماعي، انهيار الأعمال، استحالة تحقيق الأهداف لغياب الاستثمار الملائم، أو عدم الملائمة للتقنيات التي هي في تغير دائم.

إن المهمة المخولة لمحاسبة التكاليف، كأداة من أدوات مراقبة التسيير، بقدر ما تكمن في الكشف عن الأحداث و الأرقام الجذابة، فهي تحتاج أيضا إلى الكشف عن الانحرافات والنتائج التي غالبا ما توصف بالكوارث بالرغم من أنها غير مقصودة. ففي هذه الحالة يستوجب على مراقب التسيير لعب دوره كما ينبغي، وذلك بتحليل الأفعال الحقيقية أو الظاهرة مع المسؤولين، كما يجب عليه أن يقدم النصائح. وبمعنى آخر، فإنه لا يمكن تحقيق أي مراقبة تسيير وأي نتيجة دون الاعتماد على عنصر الثقة.

ومن جهة أخرى، إذا استعملت محاسبة التكاليف كأداة عقاب sanction، فإن أغلبية المسؤولين سيتدبرون الأمر للتلاعب في المعلومات الأساسية وذلك بهدف إخفاء النتائج المحصل عليها فعلا، مما يصعب القيام بالمراقبة الموازنة، وإذا تمت على أساس المعلومات المحصل عليها فإن النتائج تكون وخيمة بالنسبة لمستقبل المؤسسة.

الخطأ الثاني الذي قد تقع فيه محاسبة التكاليف بصفتها نظام معلومات، هو البحث عن التفاصيل غير المفيدة على الإطلاق. فالبحث مثلا على وقت العمل بالثواني لا يفيد في تحميل الأعباء، بما أن وحدة العمل الأساسية هي الساعة، وقد تكون بالأيام أو أنصاف الأيام بالنسبة لبعض المصالح التقنية. كما أن إعطاء تفاصيل اللوازم المستهلكة المستعملة من طرف مراكز العمل لا تفيد. حيث يستوجب على المكلف بحساب التكاليف تجنبها و عدم إرهاق المصالح المعنية بإعداد القوائم و التقارير الخاصة بها.

أم الكمين الثالث الذي يجب تجنبه هو محاولة البحث عن المطلق. فمثلا قد تذهب المؤسسة إلى خلق مراكز أو أقسام بلا نهاية، حتى أنها قد تخلق أقسام خاصة بأجرة المسؤول عن القسم، أو قد تفتح حساب الإنتاج لصفقة تحتوي على قيمة غير معبرة... فالبحث عن المطلق قد يكلف المؤسسة أموالا طائلة في حين أن المعلومة المنتظرة قد لا تكون عامل قرار.

3.3.3.2. الاختيار النهائي و بداية التطبيق

قبل الاختيار النهائي لإجراءات العمل المفصلة ضمن نظام محاسبة التكاليف يجب أن تراعى بعض النقاط الأساسية تتعلق بما يلي :

- ◀ يجب ألا تتعارض الطرق المحاسبية مع الأهداف المنتظرة من النظام من طرف المسيرين.
 - ◀ يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة النظام منذ بداية التصميم إلى غاية التشغيل، سواء المتعلقة منها بالوسائل المادية، البشرية^(١)، وحتى تكوين المستخدمين وكل التكاليف التي تسببت في تغيير وملائمة التنظيم الداخلي لنظام محاسبة التكاليف.
 - ◀ التأكد من وضوح المعلومات التي ينتجها النظام.
 - ◀ التأكد من صحة النتائج.
 - ◀ التأكد من سرعة الحصول على المعلومات.
 - ◀ يجب أن يكون النظام قابل للتطور والتغيير¹.
- ثم بعد ذلك تأتي مرحلة البدء في التطبيق التي يجب أن تتم بصفة تدريجية، ولا يمكن أن يتحقق نجاح التنفيذ إلا بمساهمة كل المعنيين بالأمر، بدءاً بالإدارة التي يجب أن تدعم هذا العمل، كما يجب إشعار مجموع المستخدمين بأهداف النظام و النتائج المنتظرة منه.
- كما يجب أيضاً اختيار وحدة نموذجية إذا كانت المؤسسة تتكون من عدة وحدات حتى يتم فيها القيام بمحاكاة¹ simulations، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء التي تكون قد وقعت في مرحلة التصميم، هذا من جهة، و من جهة أخرى، قد تسمح هذه التجارب من اختبار عدة سيناريوهات لتخصيص الأعباء طبقاً للطريقة المعتمدة. كما يجب أن تدرج المؤسسة في عقد التكوين، إذا كان التصميم قد قامت به مؤسسة مختصة، ضرورة مساعدة المنفذين للنظام سواء أثناء التنفيذ أو كلما احتاج النظام إلى تطوير أو تغيير.

(١) كالأجور و الخدمات الخارجية.

¹ م. سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزء الثاني، بدون سنة، ص 144-145.

¹ <http://gregoriae.univ-paris1.fr/pdf/95-06.pdf>, P. 08.

خلاصة الفصل:

في الواقع يتوفر للتخطيط والرقابة مجال واسع لتطبيق عدة أدوات من بينها محاسبة التكاليف التي هي موضوع هذه الدراسة ،ولا يمكن دراسة ذلك إلا في إطار نظام المعلومات الذي يعد الإطار المناسب لفهم العلاقات الموجودة بين مختلف الأدوات ومجال تطبيقها ، وتتم معالجة ذلك من خلال أسس وضع نظام محاسبة التكاليف ، هذا النظام الذي يعد وسيلة أساسية لجمع ومعالجة وتوليد المعلومات الضرورية لكل عملية تخطيط ورقابة ، وهو يخضع لمفهوم نظام المعلومات الذي ينسجم تماما مع مستويات التنظيم الإداري ومختلف الأنظمة الفرعية التي تشكل النظام المتكامل وتعمل بتناسق تام من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

إن محاسبة التكاليف تؤدي دورها في هذا المجال من حيث توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلي ، والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف وإعداد التقارير والخطط والموازنات ، ولكي تؤدي دورها يجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة وتتصف بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى موازنة ذلك مع التكاليف (تكاليف الحصول على تلك المعلومات ، وهذا ما يشكل ما يسمى باقتصاديات المعلومات).

إن توفير المعلومات بتلك الخصائص يتطلب تصميم نظام معلومات لمحاسبة التكاليف يستجيب للاحتياجات المختلفة (الآنية والمستقبلية) لكل المستويات الإدارية ، يتميز بالدقة والمرونة وقابلية التطور ويخضع لمنهجية تصميم النظم في تخطيط واختيار وتنفيذ النموذج المحاسبي الملائم للمؤسسة ، مع تجاوز العوائق المختلفة عن طريق القيام بدراسة الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة وتحديد مراكز وفترة ووحدة التكاليف ودراسة سلوك الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، هذه الأخيرة التي تعد محل اهتمام خاص في الدراسة نظرا لما تشكله من نسبة معتبرة في التكاليف الإجمالية وكذلك لصعوبة تحميلها وتوزيعها بشكل دقيق على الأقسام أو الأنشطة والمنتجات النهائية ، و أيضا تتطلب دراسة الجوانب الإجرائية المتعلقة بتنظيم السجلات والوثائق التي تعد الإطار المناسب لتسجيل ومعالجة ونقل المعلومات ، بالإضافة إلى الدليل الحسابي الذي يسهل من مهمة القيام بكل الإجراءات المتعلقة بتتبع وحساب عناصر التكلفة ، واختيار النظام الملائم الذي من خلاله يتم عرض ومعالجة المعلومات ، ونجد في هذا المجال عدة أنظمة تتمثل في الجداول والنظامان (المنفصل والمندمج) اللذان يعتمدان على مبدأ القيد المزدوج والحسابات ، ولزيادة فعالية تلك الأنظمة وتحقيق قيمة مضافة

معتبرة فيما يخص المعلومات المتحصل عليها يتم استخدام برامج المعلوماتية (الإعلام الآلي).

لا بد كذلك من الاعتناء بمضمون النظام في حد ذاته ، حيث أنه يتطلب على مصمم نظام محاسبة التكاليف الأخذ بعين الاعتبار المسلك الذي يسمح بانتقال الموارد حتى تتحول إلى منتوجات قابلة للبيع ، والكشف عن مسببات استهلاك هذه الموارد كي يتسنى التحكم فيها ، مع مراعاة الرشادة في الاستهلاك حتى وإن اضطرت المؤسسة إلى الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة.

ثم تأتي المرحلة الأخيرة في تصميم نظام محاسبة التكاليف والتي تتعلق بالمحاكاة وبداية التطبيق ، حيث أن هذا العمل قد يستغرق فترة طويلة وتكوين مستمر حتى يتمكن مستخدمي هذا النظام من التحكم الجيد في استعماله .

الفصل الثالث:

حالة التفرقة الأوراسية للبسكويت



1.3. تقديم عام حول الشركة

من أجل القيام بالدراسة التطبيقية يجب التعرف أولاً على الشركة التي سوف نهتم بتصميم نظام محاسبة التكاليف لها، وهذا من خلال نشأتها و نوع الأنشطة التي تقوم بها، وكذا لا بد من شرح الهيكل التنظيمي لهذه الشركة وذلك من أجل تسهيل عملية الدراسة.

1.1.3. نشأة الشركة وتعريفها

تعتبر الشركة الأوراسية للبسكويت أول شركة على مستوى ولاية باتنة وهي شراكة بين الإخوة خنفوسي، حيث تم إنشائها في سنة 1983 من طرف الدولة، إلى غاية سنة 1998 تم صدور قرار خصوصتها.

رأس مال الشركة = 2.631.000.00 دج، تقع الشركة بدائرة مروانة ولاية باتنة، على بعد 40 كلم عن ولاية باتنة، وقد تم اختيار الاسم التجاري للشركة " الشركة الأوراسية للبسكويت "، وسميت الأوراسية لموقعها ضمن المنطقة الأوراسية.

أما فيما يخص نوع المنتجات التي تنتجها الشركة هي:

◀ بسكويت كاسكروت Casse croute.

◀ بسكويت تيمقاد حجم صغير.

◀ بسكويت مريم.

◀ بسكويت بوتوي بور علبة 400غ.

◀ بسكويت ميلانو بالشيكولاتة و البرتقال.

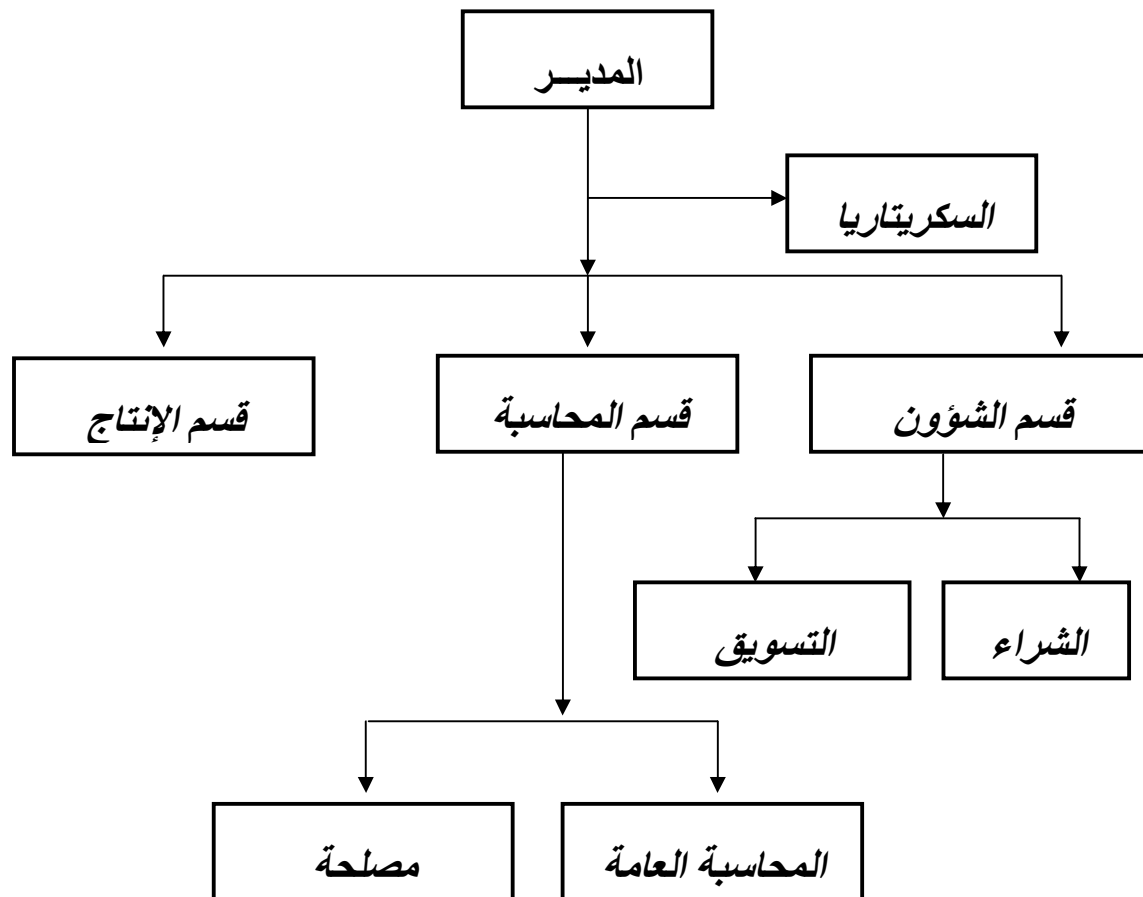
وتقوم الشركة بعملية توزيع منتجاتها داخل الولاية على مختلف المناطق، كما توزع لبعض الولايات مثل ولاية باتنة، قسنطينة، سطيف، الجزائر العاصمة، ولاية عنابة، توقرت، حاسي مسعود وولاية تامنراست.

فبعد التعرف على الشركة و طبيعة نشاطها لا بد من شرح هيكلها التنظيمي الذي يعتبر ضروري في الدراسة التطبيقية هاته.

2.1.3. الهيكل التنظيمي للشركة

من أجل التعرف على مختلف الأقسام الموجودة بالشركة وطبيعة نشاطها لا بد من توضيح و شرح هيكلها التنظيمي، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (19) : الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد عل المعلومات المقدمة.

من خلال الهيكل التنظيمي للشركة نلاحظ أن جميع الأقسام تخضع مباشرة للإشراف من طرف المدير، و التي بدورها تنقسم إلى فروع يشرف عليها رؤساء الأقسام و المتمثلة فيما يلي :

1. المدير: تتمثل مهامه في الإشراف على جميع الأقسام الرئيسية التي لها علاقة معه كما هو موضح في الهيكل التنظيمي، و لهذا فإن المدير يكون على إطلاع مستمر على وظائف هذه الأقسام، كما يقوم بمراقبة سير عملية الإنتاج.

2. السكريتاريا: تشغل هذا المنصب موظفة، وتعتبر همزة وصل بين كافة المتعاملين مع الشركة و المدير ، كما لها مهام أخرى تتمثل فيما يلي :

* القيام بطبع الوثائق بواسطة الحاسوب.

* استقبال المكالمات الهاتفية.

* القيام بتسجيل جميع الرسائل المرسلة (الصادرة) و المستقبلة (الواردة).

* المحافظة على الوثائق الخاصة بالشركة.

3. قسم الإنتاج: ويعتبر أهم قسم في الشركة، حيث يهدف هذا القسم للوصول إلى أرقى المنتجات و أجودها، حيث يتم في هذا القسم الإشراف على جميع الأنشطة الخاصة بعملية الإنتاج، وهذا من خلال تتبع عملية الإنتاج من دخول المواد الأولية إلى خروج المنتج في شكله النهائي.

4. قسم الشؤون التجارية: تتمثل مهمته الأساسية في عمليتي الشراء و البيع حيث يعمل على ضمان التمويل المنتظم للمواد الأولية وتحديد احتياجات الشركة من هذه المواد، بالإضافة إلى مراقبة المشتريات و التفاوض مع الموردين، كما يهتم هذا القسم بعملية توزيع المنتجات عل جميع الزبائن.

5. قسم المحاسبة: لهذا القسم مجموعة من المهام هي :

* تسجيل العمليات في يومية المؤسسة.

* تحديد المرتبات و الأجور الخاصة بالموظفين و العمال.

* تحصيل مبالغ المنتجات المباعة.

* تسجيل المعاملات مع البنك.

مع التنبيه أننا لم نلاحظ وجود قسم التطوير في الشركة، وهذا ما يعطي صورة واضحة على ضيق الأفق الزمني لهذه الشركة.

كما يغيب في هذه الشركة قسم لمحاسبة التكاليف و هو ما يعني غياب تقييم حقيقي لسعر التكلفة وبالأخص أن الجزائر أبرمت اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، و هي مقبلة على الدخول للمنظمة العالمية للتجارة. فكيف لشركات بهذا النموذج البدائي خوض غمار المنافسة تغيب فيه المعلومات الدقيقة و يتنافى فيه وجود نظام إعلامي كفء يسمح للشركات الجزائرية من دخول هذا المعترك مع شركات لها تقاليد عريقة في السوق العالمية.

من خلال هذا المبحث اتضح لنا الصورة حول هذه الشركة لذلك سوف نحاول تصميم نظام لمحاسبة التكاليف لهذه الشركة.

2.3. مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف للشركة

إن الهدف من وضع النظام ليس حساب التكاليف في حد ذاته، لكن في استخدام معلومات هذا الحساب وبواسطة التحليل والمتابعة للتحكم في العناصر التكاليفية التي ساهمت بنسبة كبيرة في تكوين سعر التكلفة، بعبارة أخرى أن المشكل ليس معرفة كم بالضبط ستكون التكاليف ولا الحصول على تكلفة صحيحة، لكن يتمثل في الحصول آتيا على نظام معبر لقياس التكلفة، يسمح بتصور القرارات التي ستؤثر على مستوى الأعباء مستقبلا.

ومنه كلما كان حساب، تحليل ومتابعة التكاليف دقيقا وسريعا، كلما ساهم في :

1. التحكم في التكاليف.
2. الوصول إلى تخفيض عناصر التكاليف وبالتالي سعر التكلفة.
3. اتخاذ أفضل القرارات من خلال وضع التصحيحات في أوانها.

عادة ما يتطلب إعداد نظام محاسبي المرور بثلاث مراحل أساسية :

1. دراسة أولية للمؤسسة.

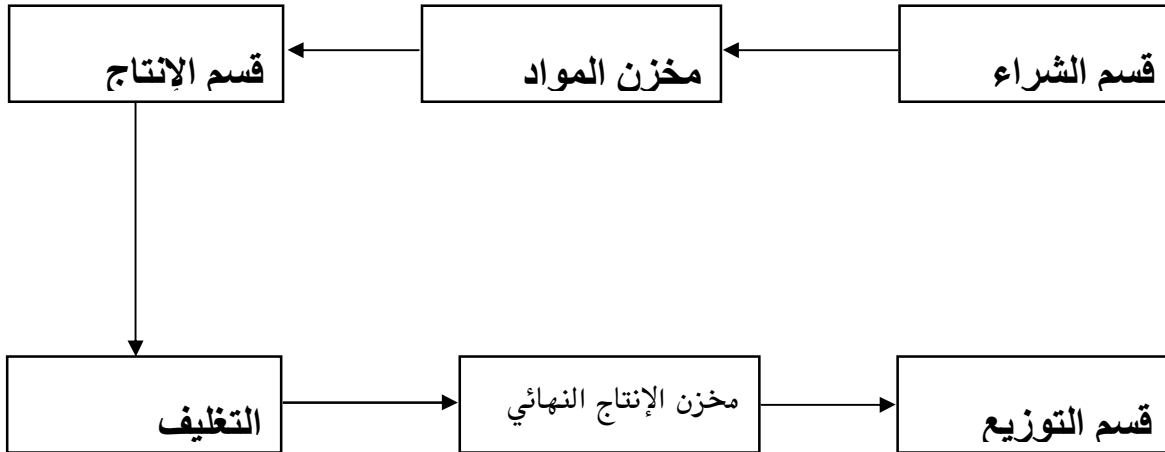
2. وضع قائمة المعلومات والتي تتمثل في استقبال المعلومات ثم جمعها في وثائق خاصة.

3. تسجيل وتحميل التكاليف.

• دراسة أولية للمؤسسة

تتم الدراسة الأولية انطلاقاً من الدورة الإنتاجية للشركة ككل والتي نوجزها بالنسبة للشركة الأوراسية للبسكويت في الشكل الموالي:

الشكل رقم (20): مراحل عملية الإنتاج داخل الشركة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المتاحة.

◀ وعليه يمكن القول أن كل قسم من هذه الأقسام يتحمل مجموعة من التكاليف والتي يمكن شرحها فيمايلي :

1. تكاليف قسم الشراء(التموين): يتحمل هذا القسم مجموعة من التكاليف و المتمثلة في سعر شراء المواد

الأولية التي تدخل مباشرة في عملية الشراء، بالإضافة إلى تكاليف النقل سواء كانت وسائل النقل الخاصة

بالشركة أو اللجوء في بعض الحالات إلى استئجار شاحنات الغير نظرا لقلّة وسائل النقل الخاصة بها، و كذلك أجور العمال الذين يتولون عملية الشحن و النقل.

2. تكاليف المخزن: للمخازن أهمية كبيرة في الشركة، حيث أنها تخفض المخاطر التي تلحق بالمواد الأولية و بالمنتجات النهائية، فمثلا في حالة توقف الآلات عن الإنتاج أو تعرضها للعطب فإن المنتج يكون محفوظا في مخازن المنتجات النهائية بطريقة تجنبه التلف. فتكاليف التخزين قد ترتفع في حالات معينة كبقاء المنتج لمدة طويلة في المخزن، زيادة على هذا فإن الشركة تتحمل تكاليف العمالة الخاصة بمراقبة المخزون، حيث تقوم هذه العمالة بنقل المنتج من قسم الإنتاج إلى المخزن، و نفس الشيء بالنسبة للمواد الأولية الداخلة في صنع المنتج، وللشركة مخازن مكيفة لتفادي تلف المنتج بسبب الرطوبة.

3. تكاليف قسم الإنتاج: تتم في هذا القسم مختلف العمليات الإنتاجية من عجن و تشكيل البسكويت و طهيهِ، حيث يتحمل هذا القسم عدة تكاليف و المتمثلة في تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة إضافة إلى مصاريف الإنتاج المباشرة و التي تضم كل من تكاليف اليد العاملة، الإهلاكات، المصاريف المالية و مصاريف مختلفة، و كذا المصاريف غير المباشرة التي لا تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية، كالمصاريف الخاصة بقسم المحاسبة.

4. تكاليف قسم التوزيع: بعد الانتهاء من عملية الإنتاج لا بد من القيام بعملية توزيع المنتجات على مختلف المناطق و الولايات، وهذا ما يجعل الشركة تتحمل مجموعة من التكاليف الخاصة بالنقل و تشمل هذه التكاليف كل من تكاليف الصيانة، البنزين، قطع الغيار و العمالة، إضافة إلى التأمين و إهلاك معدات النقل (الشاحنات). لكن الشركة تسعى دوما إلى تخفيض تكاليف النقل إلى أدنى مستوى ممكن خاصة عندما تتولى الشركة عملية نقل البضاعة إلى الزبائن في المناطق البعيدة.

ولحساب هذه التكاليف نقترح تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة التكاليف الكلية)، وهذا يتطلب تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.

لقد اعتبرنا كل المصاريف الخاصة بمنتجات البسكويت والكريمة فقط مصاريف مباشرة، على أن يتم توزيعها على مختلف أنواع البسكويت قصد حساب تكلفة إنتاج كل نوع. في حين اعتبرنا المصاريف التي

تخص في آن واحد كل أنواع البسكويت المنتجة مصاريف غير مباشرة.

على هذا الأساس تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين :

1. حساب التكاليف المباشرة للشركة.

2. حساب التكاليف غير المباشرة للشركة.

1.2.3 حساب التكاليف المباشرة للشركة

يعتبر المصروف مباشرا إذا كان يخص منتوجا واحدا (مجموعة من المنتوجات بالنسبة لشركتنا). في

هذا الصدد سوف نهتم بحساب التكاليف التالية :

◀ تكلفة المواد الأولية.

◀ تكلفة الإنتاج.

◀ تكلفة اليد العاملة المباشرة.

◀ مصاريف الإنتاج الأخرى.

1. حساب تكلفة شراء المواد الأولية :

يتم حساب هذه التكلفة انطلاقا من سعر الشراء ومصاريف التموين المتعلقة بشراء وتخزين المواد الأولية.

يمكن معرفة سعر شراء المواد الأولية بالرجوع إلى الفواتير التي يرسلها الموردون ، هذه الفواتير تسمح بمعرفة الكميات المشتراة، السعر الفردي لها والمبلغ الإجمالي لقيمة المشتريات.

تتكون مصاريف التموين من مصاريف الشراء ومصاريف التخزين.

تتمثل مصاريف الشراء في جميع المصاريف المتعلقة بشراء المواد الأولية. وتتمثل مصاريف التخزين في كافة

الأعباء المتعلقة بتخزين المواد الأولية كرواتب العمال، الإضاءة، .. الخ.

يتم تقييم دخول المواد الأولية إلى المخزن بواسطة تكلفة الشراء.

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف التموين

أما خروج المواد الأولية إلى الورشات قصد الاستعمال، فيتم بواسطة التكلفة الوسطية المرحجة (حسب متطلبات المخطط المحاسبي الوطني).

◀ نقترح أن تحسب هذه التكلفة وكل التكاليف الأخرى مرة كل شهر في بداية الأمر، قصد التمكين من متابعتها وتدقيق الحسابات فيها، على أن تقلص هذه الفترة في مراحل متطورة من تطبيق النظام.

2. حساب تكلفة منتوجات المؤسسة:

1.2. حساب تكلفة إنتاج العجين:

أ. تكلفة المواد الأولية المستعملة.

ب. مصاريف اليد العاملة المباشرة.

ج. مصاريف أخرى للإنتاج.

أ. تكلفة المواد الأولية المستعملة:

سنتناول في هذه النقطة تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج عجينة البسكويت كمايلي:

بما أن المعلومات المتعلقة بتكلفة إنتاج العلب الواحدة من البسكويت غير متوفرة لدى الشركة، وباعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المدير الخاصة بالكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج عججين كل نوع من البسكويت.

ب. مصاريف اليد العاملة المباشرة:

يتطلب حساب مصاريف اليد العاملة المباشرة في قسم تحضير العجينة تحديد ومعرفة ماييلي:

- عدد العمال المنتجين في ورشة العجن.
- قيمة الأجر الشهري لكل عامل.
- عدد الساعات المخصصة لكل نوع.

يتكون هذا القسم من ورشة واحدة بها آلة عجن و ثلاث (03) عمال منتجين، وينتج خمسة أنواع من العجينة (لكل نوع من البسكويت)، لذا فإن مصاريف اليد العاملة في هذا القسم هي مصاريف غير مباشرة، تخصص مباشرة لكل نوع من البسكويت (لأن كل نوع من العجين يخصص لنوع واحد من البسكويت)، وذلك بتسجيلها في البطاقة الخاصة بحساب تكلفة إنتاجه.

يتطلب حساب مصاريف اليد العاملة المباشرة في هذا القسم تحديد ومعرفة مايلي :

- قيمة الأجر الشهري لكل عامل.

- عدد الساعات المخصصة لكل نوع (أي لكل عجينة).

تقسم مصاريف هؤلاء العمال على مختلف الأنواع المنتجة من العجين وذلك حسب أيام إنتاج كل نوع من العجين.(لأن في شركتنا يتم إنتاج كل نوع من العجين في يوم على حدا، أو حسب حجم الإنتاج).

نتحصل على تكلفة ساعة العمل بقسمة الأجر الشهري لكل عامل على عدد ساعات العمل الفعلية له.

يتم هذا في بطاقة خاصة وفق النموذج التالي :

[illegible]

في نهاية كل شهر ترصد مصاريف اليد العاملة المباشرة الخاصة بكل نوع من البسكويت في البطاقة الخاصة بحساب تكلفة إنتاجه.

تتمثل هذه المصاريف في كافة المصاريف المباشرة الأخرى غير مصاريف المادة الأولية واليد العاملة

المباشرة، وتعتبر مباشرة لأنها تخص منتجا واحدا فقط. من بين هذه المصاريف نذكر على سبيل المثال :

- مواد ولوازم مستهلكة.
- صيانة وتصليلات.

يتم تحميل هذه المصاريف على المنتجات، بقسمتها على الكميات المنتجة (من أنواع العجين).

2.2.3. حساب التكاليف غير المباشرة للشركة:

بعد حساب التكاليف المباشرة، ننتقل إلى حساب التكاليف غير المباشرة، التي تتميز بكونها مشتركة بين عدة منتجات، مما يستوجب معالجتها قبل تحميلها على المنتجات.

تتم هذه المعالجة من خلال متابعة التسلسل المنطقي لمختلف مراحل طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة التكاليف الكلية) وهي على الترتيب :

1. تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة.
2. توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام.
3. تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات.

1.2.2.3. تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة:

تتوقف عملية تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة على عدة عوامل منها :

- حجم الشركة ومدى تشعب وظائفها.
- مدى حاجة الشركة إلى معلومات تهمها في مجال التحليل.
- مراحل التصنيع بالشركة.
- الهيكل التنظيمي للشركة.

قلة الأقسام قد تؤدي إلى نقص في التحليل وكثرتها قد يؤدي إلى تعقيد في أعمال توزيع الأعباء. لأن كثرة الوثائق من المحتمل أن تسبب في حدوث خلط وتداخل أثناء المعالجة. لذا سنحاول مراعاة كل هذا عند تجزئة الشركة الأوراسية للبسكويت إلى أقسام متجانسة.

تتم عملية الإنتاج في الشركة محل الدراسة في ثلاث مراحل مهمة، وهي: العجن، الطهي، الجمع والتغليف. تستعمل مرحلة العجن مواد أولية لصناعة العجين، هذا الأخير يعتبر المادة الضرورية للمرحلة الثانية وهي مرحلة الطهي لإنتاج البسكويت، الذي يمثل المنتج النهائي للشركة.

تدعم الوظائف الإنتاجية السابقة بوظائف مساعدة وهي: وظيفة الصيانة، المالية ووظيفة المستخدمين.

◀ تشكل كل من وظائف التموين، الإنتاج و التوزيع (التسويق) أقساما رئيسية للشركة، في حين تمثل الوظائف المساعدة أقساما ثانوية لها.

• الأقسام الرئيسية للشركة:

1. قسم التموين.
2. قسم العجن.
3. قسم الطهي.
4. قسم التعبئة.
5. قسم التسويق (التوزيع).

تتميز هذه الأقسام بكونها ليست أقساما لتجميع الأعباء غير المباشرة، لأن مصاريفها في غالب الأحيان هي مصاريف مباشرة تم معالجتها في مراحل سابقة، لكن وجدت كأقسام رئيسية لغرض استقبال الأعباء غير المباشرة الآتية من الأقسام الثانوية أثناء عملية التوزيع الثانوي لا غير.

• الأقسام الثانوية للشركة:

من خلال الهيكل التنظيمي للشركة فهي تتكون من الأقسام الثانوية التالية:

1. قسم الإدارة: يضم هذا القسم الدوائر التالية:

أ. الإدارة.

ب. مصلحة المستخدمين.

ت. مصلحة المحاسبة العامة.

2. قسم التقنية: يضم هذا القسم عدة أقسام تم تجميعها في قسم واحد، نظرا لتشابه أعمالها كالكهرباء، الصيانة والتنظيف.

بعد تحديد مختلف الأقسام المكونة للشركة محل الدراسة، يأتي دور توزيع الأعباء غير المباشرة.

2.2.2.3. توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام:

قبل إجراء عملية توزيع الأعباء غير المباشرة، يجب التمييز بين الأعباء التي تعتبر مباشرة على الأقسام وبالتالي تخصص مباشرة لها، وبين تلك المشتركة بين الأقسام وهذا يتطلب توزيعها وفق مفاتيح توزيع معينة.

تتمثل الأعباء غير المباشرة في المصاريف التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني في المجموعة السادسة (6) والتي تخص في آن واحد كل أنواع منتجات الشركة.

◀ يتم توزيع هذه الأعباء على مرحلتين:

1. التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

2. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

1. التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

يتم تجميع الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها في جدول خاص، ثم توزع على الأقسام بواسطة مفاتيح توزيع.

نقترح توزيع هذه الأعباء في الشركة محل الدراسة على النحو التالي:

- مصاريف المواد واللوازم المستهلكة (حساب 61): يتم معرفة تكلفة هذه المواد من خلال إيصالات الخروج وفق النموذج التالي:

الشكل (22): نموذج عن وصل الخروج

الشركة الأوراسية للبسكويت						القسم: الشهر:	
مواد ولوازم مستهلكة		الكمية المستهلكة	الكمية المعادة	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي	ملاحظات	
الاسم	المرجع						
تأشيرة رئيس المخزن							

المصدر: من إعداد الطالب.

◀ يجب أن يرسل رئيس المخزن نماذج عن هذه الإيصالات لمصلحة المحاسبة، يبينون من خلالها الكمية المستهلكة من المواد واللوازم، ومنها تستطيع المصلحة (مصلحة المحاسبة) أن تحسب تكلفة هذه المواد لكل قسم استفاد منها.

● مصاريف الخدمات (حساب 62): من بين هذه المصاريف نذكر مايلي:

– الوثائق وأجور المؤمنين: تخصص هذه المصاريف بشكل مباشر لقسم الإدارة.

- صيانة تصليح: يتم توزيع هذه المصاريف حسب ساعات الاستفادة من خدمة الصيانة مثلاً.
- الاستفادة من المياه: يتم توزيع هذه المصاريف حسب مفاتيح تم تحديدها انطلاقاً من طاقة كل قسم واستهلاكه للمياه، فكان توزيع حصة المياه على الأقسام المستفيدة كمايلي:
- ◀ قسم الإدارة: 10 %
- ◀ قسم العجن: 60 %
- ◀ قسم الصيانة والتنظيف: 30 %
- الاستفادة من الغاز: يتم توزيع مصاريف الغاز على أساس استهلاك الأقسام المستفيدة والتي كانت كمايلي:
- ◀ قسم الإدارة: 20 %
- ◀ قسم الطهي: 80 %
- الاستفادة من الكهرباء: نظراً لغياب العدادات الكهربائية على مستوى كل قسم، نقترح أن يتم توزيع مصاريف الكهرباء على أساس طاقات الاستهلاك الموجودة في كل قسم.
- التنقلات والاستقبالات: يتم توزيع هذه المصاريف على أساس جدول الاستفادة من مصاريف المهتمات، وتتولى مصلحة المحاسبة العامة إعداد هذه الجداول.
- مصاريف المستخدمين: يتم معرفة وتوزيع هذه المصاريف على الأقسام المستفيدة بالرجوع إلى كشوف الأجور.
- مصاريف الضرائب والرسوم: تخصص هذه المصاريف لقسم الإدارة.
- المصاريف المالية: تخصص مباشرة لقسم الإدارة.
- مصاريف مختلفة: توزع مصاريف تأمينات وسائل النقل على قسمي الإدارة والتموين، أما التأمينات الأخرى فتوزع على الأقسام حسب قيم الآلات والمباني المؤمن عليها.
- مخصصات الإهلاك: توزع هذه المصاريف على الأقسام التي لديها إستثمارات تهتك، فهناك ما يوزع على أساس المساحة كإهلاك المباني، وهناك ما يوزع على أساس نسب مئوية من القيمة الأصلية مثل إهلاك المعدات.

◀ بعد الانتهاء من عملية التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام نكون قد حصلنا على مجموع يمثل التكلفة الناتجة عن كل قسم.

2. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

تتمثل هذه العملية في تفريغ الأقسام الثانوية وتحويل أعبائها إلى الأقسام الرئيسية. فتحليل الأعباء يهدف أساساً إلى إرجاع الأعباء إلى مصادرها التي حدثت فيها (الأقسام الرئيسية)، قبل تحميلها على المنتجات. عند البدء في عملية التوزيع يجب أن نبدأ بالأقسام الثانوية التي يستفيد من خدماتها أكبر عدد من الأقسام الرئيسية.

وبالنسبة لشركتنا فإن قسم الإدارة هو الذي يستفيد منه كل من الأقسام الثانوية والرئيسية، لذا سنبدأ به عملية التوزيع الثانوي.

◀ قسم الإدارة: يقدم هذا القسم خدمات لجميع الأقسام ونقترح أن توزع مصاريفه على الأقسام بالنسبة لعدد عمال كل قسم، لأن العنصر البشري هو أكثر العناصر المستفيدة من خدمات الإدارة.

◀ قسم التقنية والصيانة: توزع مصاريف هذا القسم على أساس معدل ساعات الخدمات المقدمة لكل قسم. نشير هنا إلى أن قيمة الخدمات المتبادلة في مابين الأقسام الثانوية تكاد تكون منعدمة، لذا ارتأينا عدم أخذها بعين الاعتبار.

3. تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات:

بعد تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية وتحديد تكاليف هذه الأخيرة، نتولى فيما يلي تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات. يتم هذا التحميل على مراحل:

◀ تحديد وحدات العمل للأقسام الرئيسية.

◀ تحديد تكلفة وحدة العمل.

◀ تحميل تكاليف الأقسام على المنتجات.

أ. تحديد وحدات العمل للأقسام الرئيسية:

وحدة العمل هي الوحدة التي تقيس نشاط القسم وتستهلك لتحميل تكلفة هذا القسم لتكلفة أو سعر تكلفة

المنتجات.

بالنسبة للشركة محل الدراسة، فلقد وقع الاختيار على وحدات العمل التالية:

1. قسم التموين (الشراء): الكمية المستهلكة من المادة الأولية والمواد واللوازم الأخرى.
2. قسم العجن: نقترح الكمية المنتجة من العجين كوحدة عمل (كغ).
3. قسم الطهي والتجميع: نقترح الكمية المنتجة (علب بسكويت) كوحدة عمل.
4. قسم التسويق: يتم اختيار 100 دج من رقم الأعمال كوحدة عمل.

ب. تحديد تكلفة وحدة العمل:

بعد تحديد قيمة التكاليف الإجمالية للأقسام الرئيسية بالدينار وعدد الوحدات المستعملة في كل قسم، نستطيع تحديد تكلفة وحدات العمل كمايلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية للقسم}}{\text{عدد وحدات العمل في القسم}}$$

ج. تحميل تكاليف الأقسام على المنتجات:

يتم تحميل تكلفة القسم الرئيسي على أساس طبيعة وحدات العمل المستعملة فيه كمايلي:

1. قسم التموين (الشراء): تحمل تكلفة قسم التموين لتكاليف شراء المواد الأولية والمواد واللوازم المستهلكة.
2. الأقسام الإنتاجية (العجن، الطهي والتجميع): يتم تحميل تكلفة كل قسم إنتاجي لأنواع المنتجات فيه كأنواع العجين كمايلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} \times \text{الكمية المنتجة من كل نوع}$$

3. قسم التسويق: تحمل تكلفته للوحدات المباعة من مختلف المنتجات وفق الصيغة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} \times \text{عدد الوحدات المباعة من كل نوع من أنواع المنتجات}$$

◀ بهذا تنتهي عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات ويمكن أن نوجز مختلف المراحل

السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (23): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

ن.الترتيب	طبيعة الأعباء	المبلغ الإجمالي	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية			
			الإدارة	التقنية	التموين	العجن	الطهي	التجميع
61								
62								
63								
64								
65								
66								
68								
مجموع التوزيع الأولي								
			الإدارة					
				التقنية				
			مجموع التوزيع الثانوي					
			طبيعة وحدة العمل					
			عدد وحدات العمل					
			تكلفة وحدة العمل					

◀ لغرض حساب تكلفة إنتاج كل نوع من الأنواع المنتجة من البسكويت، يجب إضافة الأعباء غير المباشرة الخاصة به إلى الأعباء المباشرة وذلك في البطاقة الخاصة بحساب تكلفة إنتاج كل نوع من

المنتجات.

ولغرض حساب سعر تكلفة كل منتج يجب إضافة مصاريف التوزيع الخاصة بكل منتج إلى تكلفة

إنتاجه.

3.2.3. حساب سعر تكلفة كل من بسكويت كاسكروت و بسكويت ميلانو بنكهتين:

تم اختيار النوعين من البسكويت بالاعتماد على نسب مساهمة كل نوع من أنواع البسكويت في رقم الأعمال خلال ثلاث دورات (2006-2007-2008)، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (01): متابعة مدى مساهمة كل منتج في رقم الأعمال خلال 03 دورات.

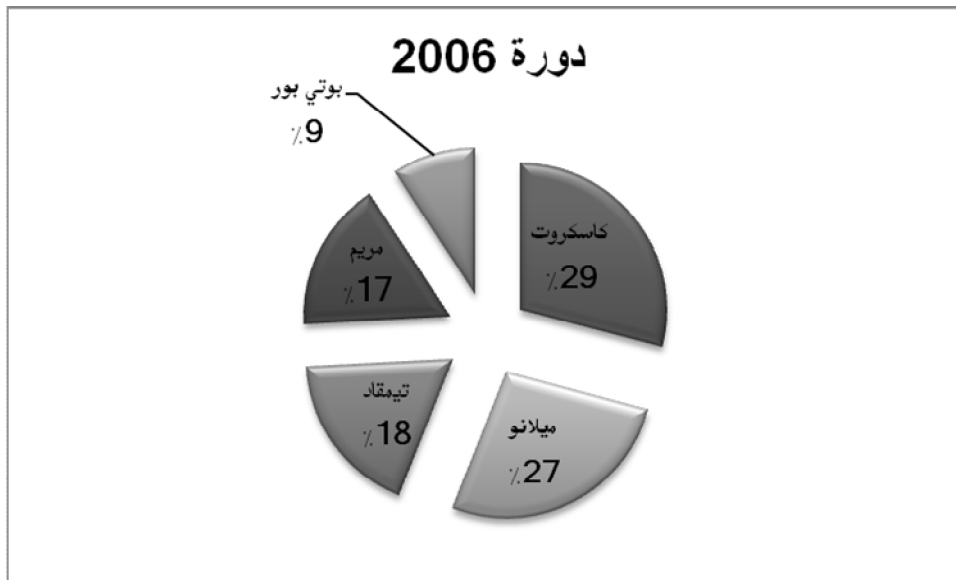
دورة 2008		دورة 2007		دورة 2006		نوع البسكويت
النسبة %	رقم الأعمال	النسبة %	رقم الأعمال	النسبة %	رقم الأعمال	
33.25	640.7503	30.68	825.6374	29.12	635.7153	كاسكروت
27.79	535.6176	27.87	749.7875	26.91	587.3907	ميلانو
11.17	215.3120	16.19	435.6187	18.14	395.9708	تيمقاد
16.48	317.5308	01.26	34.0525	16.54	360.9800	مريم
11.31	218.0300	24.00	645.6278	09.29	202.8193	بوتي بور
100	2407.1927	100	7239.2690	100	8761.2182	المجموع

الوحدة: 1.000.000 دينار جزائري

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

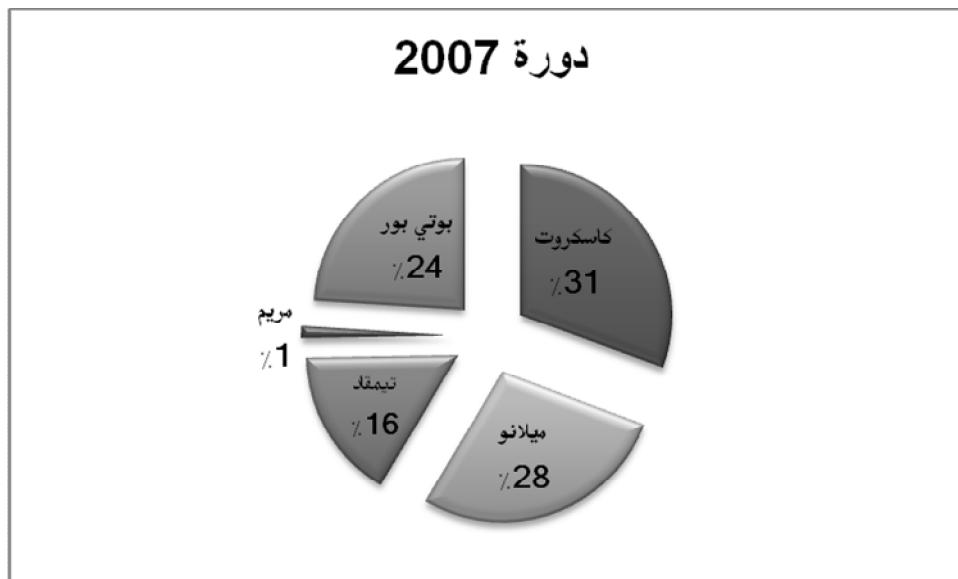
◀ يمكن تمثيل نسب مساهمة كل نوع من البسكويت في رقم الأعمال في دوائر نسبية كما هو موضح في الصفحة الموالية:

الشكل رقم (24): الدائرة النسبية لمساهمة كل نوع من البسكويت في رقم أعمال دورة 2006



◀ بالاعتماد على الأرقام الموضحة في الجدول السابق (جدول رقم: 01) والشكل أعلاه نلاحظ أن بسكويت كاسكروت يساهم بنسبة 29.12 % من رقم الأعمال لدورة 2006 ، يليه بسكويت ميلانو بنسبة 26.91 %.

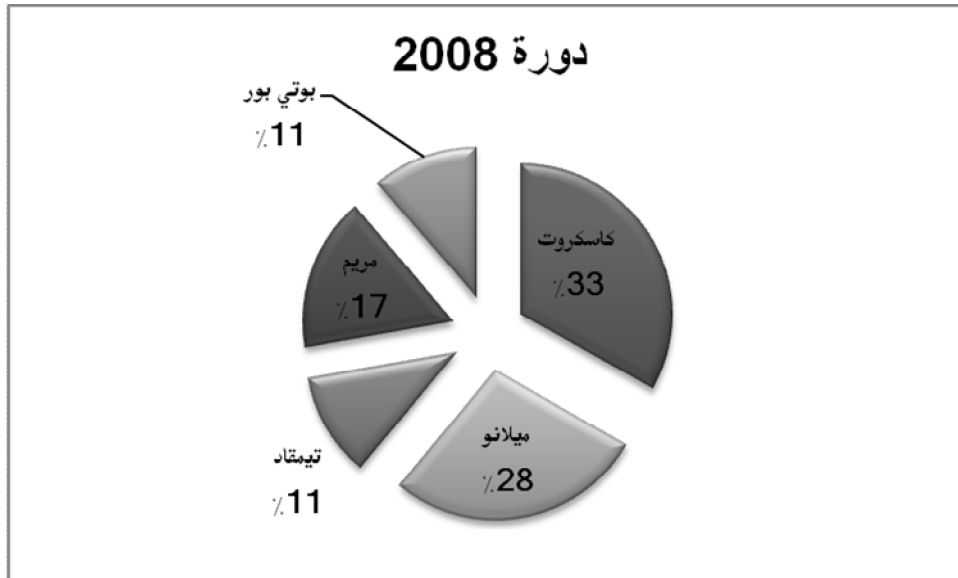
الشكل رقم (25): الدائرة النسبية لمساهمة كل نوع من البسكويت في رقم أعمال دورة 2007



◀ بالاعتماد على الأرقام الموضحة في الجدول السابق (جدول رقم: 01) والشكل السابق (الشكل

رقم: 25) نلاحظ أن بسكويت كاسكروت يساهم بنسبة 30.68 % من رقم الأعمال لدورة 2007، يليه بسكويت ميلانو بنسبة 27.87 %.

◀ الشكل رقم (26): الدائرة النسبية لمساهمة كل نوع من البسكويت في رقم أعمال دورة 2008



◀ من خلال الأرقام الموضحة في الجدول السابق (جدول رقم: 01) والشكل أعلاه نلاحظ أن بسكويت كاسكروت يساهم بنسبة 33.25 % من رقم الأعمال لدورة 2008، يليه بسكويت ميلانو بنسبة 27.79 %.

◀ لهذا تم اختيار ثلاثة أنواع من بين منتجات الشركة من البسكويت وهي: بسكويت كاسكروت (casse croute)، بسكويت ميلانو بنكهتي: الشيكولاتة والبرتقال وذلك لغرض توضيح كيفية حساب سعر التكلفة.

1. تكلفة إنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت (casse croute)

اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف محاسب الشركة تم حساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من بسكويت كاسكروت كمايلي :

حيث أن تكلفة شراء المواد الأولية مستنبطة من الملحق رقم (01).

جدول رقم (02): تكلفة المواد المستعملة لإنتاج عجينة بسكويت كاسكروت

البيان	الكمية اللازمة	تكلفة شراء الوحدة الواحدة (دج)	الإجمالي (دج)
فرينة	250 كغ	18	4500
مواد دسمة	25	67	1675
سكر	65 كغ	50	3250
سائل الغليكوز	3.5 كغ	45	157.5
بيكاربونات الأمونيوم	4.5 كغ	27	121.5
بيكاربونات الصوديوم	1.5 كغ	35	52.5
ملح	1.6 كغ	6.63	10.608
عطر الفانيليا	0.5 كغ	270	135
حليب (غبرة)	3 كغ	200	600
ميتابسيلفيت	0.1 كغ	70	7
حمض التاتريك	0.4 كغ	320	128
الماء	74 لتر	2.90	214.6
غلاف العلبة	4.608 كغ	520	2396.16

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

◀ حيث أن معدل العلب الذي يتم إنتاجه من العجين الواحد = 1152 علبة. و منه لحساب تكلفة إنتاج العلبة الواحدة من البسكويت نقسم الإجمالي على عدد العلب.

مثلا: تكلفة مادة الفرينة المستعملة لإنتاج العلبة الواحدة = $1152 / 4500 = 3.90625$ دج. و يمكن

تلخيص النتائج المتحصل عليها في جدول التكاليف المباشرة التالي:

* التكاليف المباشرة:

يمكن تلخيص التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت في الجدول رقم (03).

جدول رقم (03): التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت

البيان	تكلفة إنتاج العلبة الواحدة (دج)
فرينة	3.90625
مواد دسمة	1.45399
سكر	2.82118
سائل الغليكويز	0.13672
بيكاربونات الأمونيوم	0.10547
بيكاربونات الصوديوم	0.04557
ملح	0.00921
عطر الفانيليا	0.11719
حليب (غبرة)	0.52083
ميتا بسيلفيت	0.00608
حمض التاتريك	0.11111
الماء	0.18628
يد عاملة مباشرة	0.19283
غلاف العلبة	2.08000
المجموع	11.69271

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

* التكاليف غير المباشرة:

يمكن تلخيص التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت في الجدول رقم (04).

جدول رقم (04): التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت

البيان	تكلفة إنتاج العلبة الواحدة (دج)
يد عاملة غير مباشرة	0.28341
الضمان الاجتماعي	0.06734
الكهرباء	0.15672
الهاتف	0.08754
الغاز	0.34782
النقل	0.12461
البنزين	0.09425
المجموع	1.16169

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

وعليه فإن تكلفة إنتاج العلبة الواحدة من بسكويت كاسكروت = التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة.

$$1.16169 + 11.69271 =$$

$$= 12.8544 \text{ دج}$$

من خلال جدول التكاليف المباشرة نلاحظ أن تكلفة كل من الفرينة و السكر و غلاف العلبة تمثل:

$$(2.08000 + 2.82118 + 3.90625) / 12.8544 = 68.5\% \text{ من إجمالي التكاليف و هي نسبة}$$

مرتفعة.

أما بالنسبة لسعر بيع العلبة الواحدة من بسكويت كاسكروت هو:

بما أن الشركة يتم تحديد هامش الربح فيها بطريقة جزافية، و من خلال المعلومات المقدمة من طرف المحاسب فإن سعر بيع العلبة الواحدة = 19 دج (TTC). و بما أن معدل TVA = 17% .

فإن سعر البيع خارج الرسم (HT) = $19 / 1.17 = 16.24$ دج.

و نعلم أن: سعر البيع = التكلفة الإجمالية + هامش الربح. كما هو موضح في الجدول التالي:

المبلغ (دج)	البيان
12.8544	التكلفة الإجمالية
3.3856	هامش الربح
16.24	سعر بيع العلبة الواحدة

2. تكلفة إنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو:

من خلال المعطيات المقدمة من طرف المدير و المحاسب تم حساب تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من بسكويت ميلانو بنكهة الشيكولاتة و بنكهة البرتقال.

بما أن المعلومات المتعلقة بتكلفة إنتاج العلبة الواحدة من البسكويت غير متوفرة لدى الشركة، و بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المدير الخاصة بالكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج عجين بسكويت ميلانو والموضحة في الجدول أدناه يمكن حساب تكلفة إنتاج العلبة الواحدة من البسكويت.

جدول رقم (05): تكلفة المواد المستعملة لإنتاج عجينة بسكويت ميلانو

البيان	الكمية اللازمة	سعر شراء الوحدة الواحدة (دج)	الإجمالي (دج)
فريضة	200 كغ	18	3600
مواد دسمة	30 كغ	67	2010
سكر	44 كغ	50	2200
سائل الغليكويز	4 كغ	45	180
بيكاربونات الأمونيوم	2 كغ	27	54
بيكاربونات الصوديوم	0.9 كغ	35	31.5
ملح	1.2 كغ	6.63	39.456
ليسييتين	2 كغ	95	190
الماء	72 لتر	2.90	208.8
غلاف العلبة	9 كغ	540	4860

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

◀ حيث أن معدل العلب الذي يتم إنتاجه من العجين الواحد = 2250 علبة. و منه لحساب تكلفة إنتاج

العلبة الواحدة من البسكويت نقسم الإجمالي على عدد العلب.

مثلا: تكلفة السكر المستعملة لإنتاج العلبة الواحدة = $2250 / 2200 = 0.97777$ دج. و يمكن

تلخيص النتائج المتحصل عليها في جدول التكاليف المباشرة التالي:

* التكاليف المباشرة:

يمكن تلخيص التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت في الجدول رقم (06).

جدول رقم (06): التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو

البيان	تكلفة إنتاج العلبة الواحدة (دج)
فريضة	1.60000
مواد دسمة	0.89333
سكر	0.97777
سائل الغليكويز	0.08000
بيكاربونات الأمونيوم	0.02400
بيكاربونات الصوديوم	0.01400
ملح	0.00354
ليسيطين	0.08444
حليب (غبرة)	0.53333
الماء	0.09253
يد عاملة مباشرة	0.15327
غلاف العلبة	2.16000
المجموع	6.61621

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

* حساب تكلفة إنتاج كريمة الشيكولاتة وكريمة البرتقال:

جدول رقم (07): التكلفة المباشرة لإنتاج الكريمة

البيان	كريمة الشيكولاتة	كريمة البرتقال
مواد دسمة	0.77422	0.77422
سكر	1.55555	1.55555
سائل الغليكويز	0.05000	0.05000
ليسييتين	0.02111	0.02111
ملح	0.00059	0.00059
حليب (غبرة)	0.44444	1.51111
عطر الشيكولاتة	0.00480	--
عطر البرتقال	--	0.00480
حمض السيتريك	0.00160	0.00160
كاكاو	0.92888	--
المجموع	3.78119	3.91898

المصدر: من إعداد الطالب.

و منه التكلفة المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو بنكهتي الشيكولاتة و البرتقال هي كمايلي:

جدول رقم (08): التكلفة المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو بنكهتين

البيان	التكلفة المباشرة لإنتاج علبة واحدة من ميلانو بنكهة الشيكولاتة (دج)	التكلفة المباشرة لإنتاج علبة واحدة من ميلانو بنكهة البرتقال (دج)
التكلفة المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو بدون نكهة	6.61621	6.61621
تكلفة إنتاج النكهة للعلبة الواحدة من بسكويت ميلانو	3.78119	3.91898
التكلفة المباشرة لإنتاج علبة واحدة	10.3974	10.53519

المصدر: من إعداد الطالب.

* التكاليف غير المباشرة:

يمكن تلخيص التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت في الجدول رقم (09).

جدول رقم (09): التكلفة غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو

البيان	تكلفة إنتاج العلبة الواحدة (دج)
يد عاملة غير مباشرة	0.29574
الضمان الاجتماعي	0.07854
الكهرباء	0.17752
الهاتف	0.08843
الغاز	0.42516

النقل	0.12472
البنزين	0.09437
المجموع	1.28448

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

◀ وعليه فإن تكلفة إنتاج العلبة الواحدة من بسكويت ميلانو = (التكلفة المباشرة لإنتاج البسكويت + التكلفة المباشرة لإنتاج النكهة) + التكاليف غير المباشرة . كما هو موضح في الجدول رقم (10):

جدول رقم (10): تكلفة إنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو

البيان	بسكويت ميلانو بنكهة الشيكولاطة	بسكويت ميلانو بنكهة البرتقال
التكلفة المباشرة لإنتاج العلبة الواحدة	10.3974	10.53519
التكاليف غير المباشرة	1.28448	1.28448
التكلفة الإجمالية لإنتاج العلبة الواحدة (دج)	11.68188	11.81967

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال جدول التكاليف المباشرة لإنتاج البسكويت نلاحظ أن تكلفة كل من مادتي الفرينة، السكر وغللاف العلبة تمثل (2.16000+0.97777+1.60000) / 6.61621 = 71.6 % من إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من البسكويت بدون نكهة و هي نسبة مرتفعة جدا.

من خلال المعلومات المقدمة من طرف المحاسب فإن سعر بيع العلبة الواحدة = 19 دج (TTC) .و بما أن معدل TVA = 17% .

فإن سعر البيع خارج الرسم (HT) = $1.17 / 19 = 16.24$ دج.

و نعلم أن: سعر البيع = التكلفة الإجمالية + هامش الربح

ومنه هامش الربح بالنسبة لبسكويت ميلانو بنكهة الشيكولاتة = سعر البيع - التكلفة الإجمالية

$$= 11.68188 - 16.24 = 4.55812 \text{ دج.}$$

أما هامش الربح بالنسبة لبسكويت ميلانو بنكهة البرتقال = سعر البيع - التكلفة الإجمالية

$$= 11.81967 - 16.24 = 4.42033 \text{ دج.}$$

ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (11): سعر بيع العلبة الواحدة من بسكويت ميلانو

البيان	بسكويت ميلانو بنكهة الشيكولاتة	بسكويت ميلانو بنكهة البرتقال
التكلفة الإجمالية لإنتاج العلبة الواحدة	11.68188	11.81967
هامش الربح	4.55812	4.42033
سعر بيع العلبة الواحدة (دج)	16.24	16.24

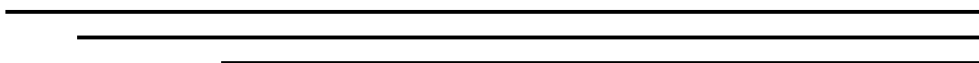
المصدر: من إعداد الطالب.

رغم اختلاف تكلفة إنتاج العلبة الواحدة لبسكويت ميلانو بنكهة الشيكولاتة و نكهة البرتقال، إلا أنه غالبا ما يتم بيعها بنفس السعر وهو 19 دج للعلبة الواحدة بما فيها TVA (TTC) باعتبار أن الفرق في التكاليف طفيف جدا و المقدّر بـ: $11.81967 - 11.68188 = 0.13779$ دج للعلبة الواحدة.

◀ من خلال تحليلنا للنتائج توصلنا إلى معرفة العناصر التي لها أكبر مساهمة في التكاليف، فمثلا مساهمة كل من الفرينة، السكر و الأغلفة بنسبة 68.5% من إجمالي التكاليف و هي نسبة مرتفعة هذا بالنسبة

لبسكويت كاسكروت، أما بالنسبة لبسكويت ميلانو فكانت النسبة تساوي 71.6 % من إجمالي التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من البسكويت بدون نكهة وهي نسبة مرتفعة جدا، وهو ما يلزم الشركة ضرورة تعقب تطورات أسعار المواد الأولية الثلاث في السوق مع الاهتمام أكثر بتسيير مخزوناتها. و يتم تحديد السعر بإضافة هامش الربح إلى مجموع التكاليف، لكن هذا الهامش يتغير بتغير هذه الأخيرة، فكلما استطاعت الشركة التحكم في تكاليفها كلما ارتفع هامش الربح و العكس. و باعتبار أن تحديد السعر يتأثر بعامل المنافسة حيث تقوم الشركة بوضع سعر أقل من أسعار منافسيها. إذا فما عليها سوى التحكم في التكاليف من أجل ضمان هامش الربح المرغوب تحقيقه.

خاتمة



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 والآسيويون، ومنها ما يتعلق بارتفاع تكلفة وضع نظام محاسبة التكاليف، ويفضلون في هذه الحالة الاكتفاء بشبه طريقة لحساب التكاليف، أما الأسعار فيحددها السوق. وهم يعتقدون أنهم غير قادرين على الضغط عن هذه الأسعار إلا عن طريق تقليص التكاليف فقط.

نتائج البحث

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

أ) لا يمكن لنظام محاسبة التكاليف لوحده 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 أنه يذهب إلى أعماق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى. لذلك، لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة العامة، المراقبة الموازنة، المراجعة... بل أنه يعتبر مكملا لها، إلا أن فعاليته تظهر خاصة إذا كان مستقلا عن مصدر المعلومات التي يستغلها. وقد بينا من خلال الدراسة أنه إذا كان هذا النظام مرتبطا بهيئة تابعة للمديرية العامة للمؤسسة، فإنه يصبح أداة تسيير حقيقية للمراقبة واتخاذ القرار.

ب) يعتبر نظام المحاسبة المالية (العامة) من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام. فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها إلى المحاسبة المالية، سواء المتعلقة بالإنتاج، الموارد البشرية، المخزونات، التسويق، المشتريات... وينتظر من المحاسبة المالية أن تترجم كل المعلومات التي ترسل إليها إلى لغة أرقام توضع في قوائم مالية، يتم استغلالها داخل وخارج المؤسسة. وباعتبارها محاسبة قانونية، فالهدف منها هو الاستجابة للأطراف الخارجية بالدرجة الأولى، لذلك كان لزاما على المسيرين أن يمتلكوا أداة داخلية لا تخضع إلى ضغوطات القانون ولا تجبر هؤلاء للإدلاء بمحتوى معلوماتها، حتى لا تتمكن الأطراف الخارجية من معرفة ما قد يخفيه نظام المحاسبة العامة. إن المحاسبة المالية نظاما يشبه ما أطلق عليه بعض المختصين بالعلبة السوداء، نظرا لاحتوائه معلومات شاملة لا تظهر إلا نتيجة إجمالية، لا تسمح بمعرفة الأنشطة المربحة من تلك التي تثقل كاهل أعباء المؤسسة، ولا المنتوجات أو الخدمات التي مكنت المؤسسة بتحقيق الربح عن تلك التي حققت خسارة. 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 الإنزلاقات القانونية ومحاولة الحصول عن الربح بأية كيفية، أو الاختلاسات التي قد تقع وهي كلها أمور تخفى عن نظام محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى المراقبة الموازنة التي تهتم بمقارنة التقديرات بالإنجازات ولو بشكل شامل. إلا أن ذلك كله يوفر قادة أساسية للقيام بالمقاربة بين نتائج كل أداة مع الأداة الأخرى، بهدف التوصل إلى أدق وأوثق المعلومات.

ج) كغيره من الأنظمة، يحتاج نظام محاسبة التكاليف إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الإستراتيجية، 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. وقد رأينا أن إدخال الإعلام الآلي إلى المؤسسات سهل طرق العمل وسمح بربح الوقت والثقة في المعلومات المحصل عليها، وقد ظهرت في السنوات الأخيرة أنظمة معلومات تحتوي على كل الوظائف الموجودة في المؤسسة والتي يطلق عليها "الأنظمة المدمجة". هذه الأخيرة معدة بشكل يسمح بالحصول على معلومات تحليلية مفصلة بحسب احتياجات المسيرين، لذلك كان لا بد على محاسبة التكاليف كنظام فرعي للمعلومات، أن يتكيف مع هذا التصور الجديد للأنظمة الشاملة، حتى وإن كان التفضيل للأنظمة المستقلة كما أشرنا إلى ذلك من قبل.

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 الإحصائية لتسهيل فهم النتائج المتوصل إليها بعد الحساب والتحليل، وهي تعتمد أساسا على متغيرات وثوابت تسمح بوضع فرضيات وتصورات حول صنع منتج 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.

هـ) مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أنها مازالت تجهل فائدة نظام محاسبة التكاليف كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار. بالنسبة للمؤسسات العمومية والتي يرجع تاريخ وجودها إلى ما قبل الاستقلال، لاحظنا نوع من التهميش لمحاسبة التكاليف وهذا راجع، حسب رأينا، إلى العمل بنفس الذهنية التي كانت تسودها قبل الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، أين كانت محاسبة التكاليف غير مفيدة ما دام الأمر يتعلق بالعمل دون الاهتمام بالربح، مع التذكير أن هذه المؤسسات ما تزال في حالة احتكار لإنتاج

وتسويق منتجاتها.

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 عبر الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية (القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة نظام محاسبة التكاليف.

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 حاليا. لذلك، من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الإمكانيات حتى تكون ذات مردودية أكبر.

ب) إن استغلال الإمكانيات لا يعني فقط زيادة الإنتاج كما وكيفا، بالرغم لما للنوعية من أهمية. فمن باب أولى أن تستثمر هذه المؤسسات إمكانياتها في اكتساب أنظمة معلومات متطورة، تعتمد على التكنولوجيات الحديثة للترقي إلى مستوى المؤسسات الأجنبية ذات سمعة عالمية. ومهما كانت تكلفة المعلومة، فإن الفائدة التي تجنيها المؤسسة منها قد تعوض بكثير هذه النفقات. فالمعلومة لا تقاس بثمن إذا كان مستقبل المؤسسة مرتبط بها.

ج) ملئ الفراغات القانونية فيما يتعلق باكتساب نظام محاسبة التكاليف من طرف المؤسسات الاقتصادية. إن إعداد مشروع مخطط محاسبي متكيف مع المعايير المحاسبية الدولية لا يجب أن يغفل الجانب الاقتصادي، والاهتمام فقط بالجانبين المحاسبي والمالي. وإذا كانت محاسبة التكاليف أداة مرتبطة بإستراتيجية المؤسسة، فهذا لا يعني إبعادها عن كل مضمون قانوني، خاصة وأن الهيئات الرسمية المكلفة بالتشريع المحاسبي الجزائري قليلة، مقارنة بتلك الموجودة في كل دولة متقدمة، بل أن هناك إلزامية للنصح بإمساكها وتحديد قواعد العمل بها. وكل من يطلع على مشروع المخطط المحاسبي الجديد يجد إلحاح المشرع على تقييم المخزونات والإنتاج، إلا أن هذا التقييم لا يستند إلى أية قاعدة تذكر ما عدى تلك المتعلقة بتجميع الأعباء دون ذكر الكيفية، حتى أن الأمر يبدو شبيها لما كانت عليه الجزائر في عهد النظام الاشتراكي. وقد ذكرنا من خلال الدراسة، النقائص التي سجلت على المخطط المحاسبي الحالي، من بينها، عدم التطرق إلى محاسبة التكاليف و طرق تقييم التكاليف. إذا كان هذا الأمر له مبرراته في النظام الاشتراكي، فإن الأمر مختلف تماما الآن وقد انتهجت الجزائر نظاما يعتمد أساسا على المنافسة والنوعية و احترام الآجال. ألم يحن الوقت إذا، لإعادة

النظر في كفاءات التسيير و تسليح المؤسسات بكل الآليات التي ستتمكنها من مواجهة المستقبل؟

من خلال الصفحات الواردة في المذكرة يمكن استنتاج ما يلي :

❖ بعدما كانت المحاسبة وسيلة لتذكير الأفراد بكمية وقيمة المبادلات التي حدثت بينهم، تطوّرت اليوم وأصبحت وظيفة أساسية بالمؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها، بل إن منها ما يفرضه القانون، وتقوم المحاسبة بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي لغرض اتخاذ القرارات اللازمة.

أي أنّ المحاسبة نظام معلومات، وهو محتوى في نظام أكبر منه هو نظام (نظم) المعلومات الإداري، وهو بذلك يتكامل مع أنظمة معلومات جزئية أخرى داخل المؤسسة.

◀ يتفرع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة إلى :

1- نظام معلومات المحاسبة المالية، الذي تحكمه قوانين صارمة، وتكون مخرجاته ذات طبيعة مالية موجهة في أغلبها إلى الأطراف الخارجية.

2- نظام معلومات محاسبة التكاليف، والذي تحكمه قوانين مرنة، تكون مخرجاته ضرورية لاتخاذ القرارات التسييرية كقرارات التسعير، والقرارات التصحيحية الخاصة بعمليات معينة.

هذا التفرع لا يمنع من وجود تبادل للمعلومات فيما بينهما، فمثلا يزود النظام الأول النظام الثاني بسعر المشتريات، ويقدم الثاني للأول معلومات عن تكلفة الإنتاج لسلعة ما، لتقييم المخزونات التامة الصنع أو نصف المصنعة.

◀ نظام معلومات محاسبة التكاليف إذا كان بسيطاً، فهذا يعني أن تكلفة قياس المعلومات منخفضة، لكن قد ينجر عن هذه البساطة أن تكون تكلفة الأخطاء مرتفعة، أمّا إذا كان هذا النظام معقداً ومجهزاً بأحدث الوسائل التكنولوجية، فإنه سيقود إلى معلومات دقيقة، تكلفة الأخطاء فيها منخفضة، لكن قد يؤدي إلى تكلفة قياس مرتفعة، وبالتالي فإنه من باب الوسطية ومن باب تدنية التكاليف، أن يكون نظام محاسبة التكاليف الأمثل هو الذي يحقق أدنى تكلفة كلية (تكلفة القياس + تكلفة الأخطاء) ويكون هذا عندما يتقاطع منحنى تكلفة القياس مع منحنى تكلفة الأخطاء.

◀ بالإضافة إلى ما سبق، هناك 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 الملاءمة عبر الزمن أمر ضروري، آخذين بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها في المحيط الداخلي والخارجي، دون نسيان نفسية الأفراد؛
- يجب أن يزيد (أو على الأقل يحافظ) في التآزر والانسجام بين الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة (النظام الكلي).

◀ يمكن تتبع المراحل التالية عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف:

- 1- المسحة الأولى للبيئة الداخلية.
- 2- بناء نموذج تصميمي للنظام المتوصل إليه.
- 3- مقارنة النموذج المصمم مع الواقع.
- 4- تحديد التغيرات الممكن إحداثها على الوضع والتي يجب أن يكون مرغوب فيها وممكنة.
- 5- تشغيل نظام معلومات محاسبة التكاليف.

◀ عند التصميم نأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل أهمها:

1- الإستراتيجية: حيث تؤثر الإستراتيجية التي تتبناها المؤسسة على طبيعة نظام معلومات محاسبة التكاليف الضروري وجوده؛ والذي يتناسب مع هذه الإستراتيجية، وهو بدوره يراقب كيفية تطبيق الإستراتيجية، فهو وسيلة من وسائل مراقبة التسيير، ويساهم بمعلوماته في إعداد الاستراتيجيات المستقبلية، وبذلك كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر.

2- الهيكل التنظيمي: تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية محددة يساهم في تخصيص التكاليف وتحديد المسؤول عنها، وبالتالي تستفيد المؤسسة من محاسبة التكاليف في تطبيق محاسبة المسؤولية.

3- التكنولوجيا: للتكنولوجيا أثر أكيد على بنية التكاليف، فمثلا زيادة الحصول على الآلات الإنتاجية والمعدات المتطورة سيزيد من قيمة الإهلاكات وبالتالي ارتفاع التكاليف الثابتة، كما قد تؤدي التكنولوجيا إلى تغيير طريقة الإنتاج أو شكل المنتج، فتأثيرها على البحث والتطوير تأثير ملموس، الشيء الذي يغير في نوعية المعلومات التي يحتاجها المديرون. كما أن للتكنولوجيا تأثير حتى في نظام معلومات محاسبة التكاليف بحد ذاته، من خلال زيادة سرعة الحصول على المعلومة وتحسين دقتها.

◀ 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 الأسيّة، عن طريق تطبيق طرق حديثة في حساب

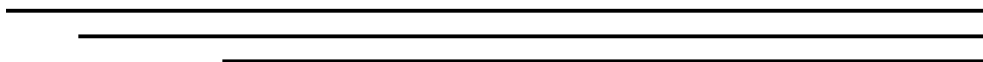
التكاليف كحساب التكاليف على أساس النشاط، والتي يرى أصحابها أنها تتلاءم أكثر مع المعلومات التي يريدها المديرون في مثل هذه الظروف.

إن وجود نظامين لحساب التكاليف، أحدهما حديث والآخر كلاسيكي في مؤسسة واحدة، شيء مستحيل، لأنه سرعان ما يتغلب أحدهما على الآخر.

◀ إن عملية مقارنة أهداف النظام مع نتائجه الفعلية تعدّ بمثابة تغذية عكسية للنظام. وحتى يكون للمقارنة معنى يجب أولاً أن يتم تحديد الأهداف أو المعايير المرجعية بطريقة علمية 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.

تم بحمد الله

فائنة الراجع



قائمة المراجع

أولاً : الكتب

باللغة العربية:

- 01 أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006.
- 02 أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 1999.
- 03 أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 04 إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر، ب ت.
- 05 بلمرابط أحمد / هارون الطاهر، التحليل الاقتصادي الجزئي، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1998.
- 06 بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 07 ثابت عبد الرحمان إدريس / جمال الدين محمد المرسى، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2005.
- 08 سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري العلمية، عمان - الأردن، 1998.
- 09 سفيان بن بلقاسم / حسن لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، بدون تاريخ.
- 10 سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979.

- 11 سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية - المفاهيم الأساسية-، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 12 صالح الرزق / عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملي، دار زهران، 1997.
- 13 صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 1997.
- 14 عاطف الأخرس و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001.
- 15 عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة، عمان - الأردن، 1998.
- 16 علي رحال، المحاسبة التحليلية (من النظرية إلى التطبيق)، مطبعة قرفي - باتنة.
- 17 علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 18 غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 19 فركوس محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 20 م. سعيد أوكيل؛ فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزء الثاني، بدون سنة.
- 21 محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، ب ت.
- 22 محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية -مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999.

- 23 محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحوسبة، دار المناهج، عمان- الأردن، 1998.
- 24 محمود علي الجبالي/ قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- 25 مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- 26 ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، 2000.
- 27 ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير-، الجزء الثاني، الطبعة 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
- 28 نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002.
- 29 هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية -محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية- الدار الجامعية، مصر، 2000.

باللغة الفرنسية:

- 01 BOUKHEZAR OMAR. **PRINCIPES DE COMPTABILITE ANALYTIQUE. GESTION MULTIPLE.** 1993.
- 02 Burlaud .A & Simon. C, "**Comptabilité de Gestion**", Vuibert, Paris, 1993.

- 03 GÉRARD Enselme, Comptabilité Financière – Comptabilité de gestion, Lexis Nexis, Paris, Sixième édition, 2005.
- 04 Jean-Lue Boulot et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, publication, France, 1986.
- 05 Jean-Pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 1995.
- 06 Vincent Giard, Gestion de la production, Economica, Paris, S.D.
- 07 Xavier Bouin, François-Xavier Simon, tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002.

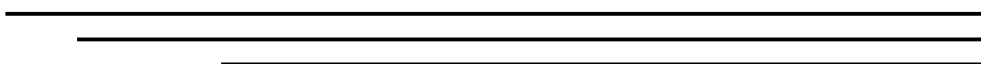
ثانيا: المذكرات والأطروحات

- 01 دادن عبد الغني، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001 - 2002.
- 02 ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 - 2004.
- 03 درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة–، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004-2005.

- 01 <http://gregoriae.univ-paris1.fr/pdf/95-06.pdf>
- 02 http://www.vsm-management.com/methode_corps.htm.
- 03 Analyse des coûts: La mise en place d'une comptabilité de gestion,
http://www.fonction-publique.gouv.fr/communications/guides/cntrl_gestion/pdf/fiche9.pdf

فائمة الجداول

والأنتنكال



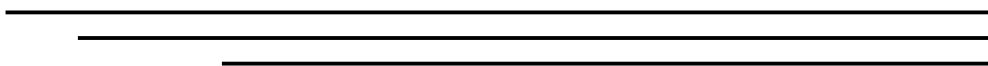
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	تصنيف التكاليف حسب الوظيفة	الشكل 1
16	التصنيف حسب علاقة التكاليف بحجم النشاط	الشكل 2
17	منحنى التكلفة الثابتة	الشكل 3
18	منحنى التكاليف الثابتة عند تغيير هيكل المؤسسة	الشكل 4
19	منحنى التكلفة المتغيرة	الشكل 5
20	تصنيف التكاليف حسب علاقة التكلفة بوحدة الإنتاج	الشكل 6
21	تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن	الشكل 7
33	تحديد كمية التعادل هندسيا	الشكل 8
33	تحديد عتبة المردودية هندسيا	الشكل 9
34	زمن تحقق عتبة المردودية هندسيا	الشكل 10
39	التقاطع وظيفية / مسار	الشكل 11
41	معالجة التكاليف حسب نظام ABC	الشكل 12
43	مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام ABC	الشكل 13
48	مخطط نظام المعلومات	الشكل 14
50	التركيب الهرمي لنظام المعلومات	الشكل 15

الشكل 16	نظام المعلومات لتنظيم وظائف وأنشطة المؤسسة بشكل مصفوفي	51
الشكل 17	سير نظام محاسبة التكاليف	52
الشكل 18	المراحل الرئيسية لوضع نظام محاسبة التكاليف	62
الشكل 19	الهيكل التنظيمي للشركة الأوراسية للبسكويت	93
الشكل 20	مراحل عملية الإنتاج داخل الشركة	96
الشكل 21	بطاقة لحساب مصاريف اليد العاملة المباشرة بقس العجن	100
الشكل 22	نموذج عن وصل خروج	103
الشكل 23	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة	107
الشكل 24	الدائرة النسبية لمساهمة كل نوع من البسكويت في رقم أعمال دورة 2006	109
الشكل 25	الدائرة النسبية لمساهمة كل نوع من البسكويت في رقم أعمال دورة 2007	109
الشكل 26	الدائرة النسبية لمساهمة كل نوع من البسكويت في رقم أعمال دورة 2008	110

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
108	متابعة مدى مساهمة كل منتج في رقم الأعمال خلال ثلاث دورات.	الجدول 01
111	تكلفة المواد المستعملة لإنتاج عجينة بسكويت كاسكروت	الجدول 02
112	التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت	الجدول 03
113	التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت	الجدول 04
114	تكلفة المواد المستعملة لإنتاج عجينة بسكويت ميلانو	الجدول 05
115	التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو	الجدول 06
116	التكلفة المباشرة لإنتاج الكريمة	الجدول 07
116	التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو بنكهتين.	الجدول 08
117	التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو	الجدول 09
117	تكلفة إنتاج علبة واحدة من بسكويت ميلانو	الجدول 10
118	سعر بيع علبة واحدة من بسكويت ميلانو	الجدول 11

الخلاصة:



الملحق رقم: 01 تكلفة شراء المواد الأولية ومواد التغليف

البيان	الكمية	سعر شراء الوحدة الواحدة (دج)	الإجمالي (دج)
فرينة	100 كغ	19.2	1920
مواد دسمة	1 كغ	100	100
سكر	100 كغ	50	5000
سائل الغليكويز	1 كغ	45	45
بيكاربونات الأمونيوم	1 كغ	27	27
بيكاربونات الصوديوم	1 كغ	35	35
ملح	1 كغ	8.97	8.97
عطر الفانيليا	1 كغ	270	135
حليب (غبرة)	1 كغ	200	200
ميثايسيلفييت	1 كغ	70	7
حمض التاتريك	1 كغ	320	128
الماء	1 لتر	2.50	2.50
مواد التعبئة (التغليف)	1 كغ	400	400

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

ملخص :

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة. ولهذا النظام قدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجهه أي مؤسسة ألا وهو تسيير التكاليف وذلك من خلال ما تشتمل عليه هذه الأدوات من مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية، والاختيار من بين البدائل لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط، تنسيق، رقابة واتخاذ قرارات ...).