

جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية

قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص : تسيير و إقتصاد المؤسسة

محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية

إشراف الأستاذ:

بلالطة مبارك

إعداد الطالب :

بلكرشة رابح

أعضاء اللجنة المناقشة :

| | | | |
|---------------|--------|----------------------|------------------------------------|
| جامعة تيارت | رئيسا | أستاذ محاضر | - الدكتور شريط عابد |
| جامعة الجزائر | مقررا | أستاذ محاضر | - الدكتور بلالطة مبارك |
| جامعة الجزائر | مناقشا | أستاذ التعليم العالي | - الأستاذ الدكتور بدعيدة عبد الله |
| جامعة الجزائر | مناقشا | أستاذ التعليم العالي | - الأستاذ الدكتور زعباط عبد الحميد |
| جامعة سطيف | مناقشة | أستاذة محاضرة | - الدكتورة قطاف ليلي |

السنة الجامعية: 2006-2007

كلمة شكر

أحمد الله تعالى على نعمه وحسن عونه ، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين ، محمد بن عبد الله صلوات ربي وسلامه عليه

بادئ ذي بدأ أتقدم بجزيل الشكر وكامل العرفان إلى الدكتور الفاضل بلالطة مبارك على إشرافه المميز وتوجيهاته المفيدة وملاحظاته القيمة .

كما أتقدم بالتحية والشكر إلى السيد مدني بن شهرة عميد كلية العلوم الاجتماعية وعلوم التسيير وإلى رئيس المشروع الأستاذ الفاضل بن عمارة أحمد على مجهوداتهم المبذولة لإنجاح مشروع الماجستير لقسم العلوم التجارية وعلوم التسيير .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر و الامتنان إلى الأخ الأستاذ حري خليفة وسي عبد الهادي رئيس القسم وإلى الأساتذة شريط عابد ، بوخاتم ، دحان ، بركان بخيرة، آيت عيسى ، دحو عبد الكريم .

وأتقدم بخالص الشكر والتقدير للأساتذة المحترمين بجامعة شلف على مساعدتهم وتوجيهاتهم المفيدة والقيمة .

دون أن أنسى الجهودات المقدمة من طرف السيد: سي عبد الهادي رئيس قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير ورئيسة مجلسه العلمي الأستاذة الفاضلة بهتاني.

وأتوجه بالتحية والتقدير إلى كل الأساتذة المتعاقدين والمشاركين بالكلية وخاصة قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير وأخص بالذكر الأستاذ بشايب بن عطية ، بن يوب الطيب عيد الجيلالي ،قوادرية ، وإلى كافة الأساتذة المدرسين والخبراء العاملين أجانبا ووطنيين المؤلفين للكتب التي اعتمدها كمراجع لإنجاز هذه المذكرة.

وأتوجه بتحية خاصة إلى شهداء الشعب الفلسطيني حماة المسجد الأقصى والأرض المطهرة .

ولله الحمد من قبل ومن بعد

الطالب بلكرشة رابح

إهداء

إلى والدي... إلى من حملتني كرها... ووضعتني كرها... إلى من أوصى بما حبيينا محمد صلى الله عليه وسلم صحبة.

إلى والدي الذي أطلب من الله سبحانه وتعالى أن يتغمده برحمته و يكرم نذله ويوسع مدخله. إلى أسرتي و عائلتي الكريمة كبيرها وصغيرها .

إلى رفقاء الدرب والكرب ... إلى شركاء الفرح والفرح. إلى تلامذتي وطلابي وزملائي.

إلى شهداء وأبناء الشعب الفلسطيني ، حماة المسجد الأقصى والأرض المطهرة

أهدي هذا العمل المتواضع.

الطالب : بلكرشة رابع

كلمة شكر

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين ، صلوات ربي وسلامه عليه .

بادئ ذي بدء أتقدم بالشكر الجزيل إلى عميد كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية وإلى الأستاذ الفاضل بن عمارة أحمد رئيس المشروع وإلى كافة أساتذة قسم علوم التجارية وعلوم التسيير بالمجهودات التي قدمت من أجل إنجاح هذا المشروع. كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور الفاضل بلالطة مبارك على حسن استقباله قبله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصح والتوجيه .

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة الجزائر ، وأخص بالذكر أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي - الأساتذة: ثابت محمد ناصر ، بلقاسم شيخة، عبد المجيد قدي ، سفيان بن بلقاسم - .

دون أن أنسى الأساتذة المدرسين والخبراء العاملين أجنب ووطنيين المؤلفين للكتب التي اعتمدها كمراجع لإنجاز هذه

الدراسة ، فقد كان لي حظ أن أطلع على عصاره فكرهم ونتائج طول تجربتهم وأتمس خفي دربهم . أتقدم بجزيل الشكر

و كامل العرفان للأستاذ الكريم الدكتور / كساب علي

على إشرافه المميز و توجيهاته المفيدة و ملاحظاته القيمة .

كما أشكر الأستاذ الدكتور / بن قرينة حمزة

على ما قدمه من نصح و إرشاد لإيجاز هذا البحث .
و أتقدم بالشكر و الإمتنان لكل من ساعدني و شجعني على إتمام هذا العمل
و أخص بالذكر الإخوة الأساتذة:
بوسعيد محمد ، حروز عبد الحكيم ، عطية العربي ، بن ساسي لياس بن هلال
بلخير ، و الدكتور جلايلي أحمد .
كما لا يفوتني أن أشكر
المشرفين على وحدة مطاحن الواحات على حسن إستقبالهم و توفيرهم
للمعلومات الضرورية للبحث.

والحمد لله من قبل ومن بعد .

مقدمة

كثيرا ما ينظر إلى محاسبة التكاليف من جانبها الضيق على أنها وسيلة لتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة، ولكن في حقيقة الأمر هي أوسع من ذلك، إذ تعتبر موردا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

إن التسيير الجيد للمؤسسات وخاصة الإنتاجية منها في ظل التوجهات الإقتصادية الجديدة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، مما ينعكس إيجابا على الاقتصاد في النفقات (التكاليف)، كما أن البيانات المعتمدة تساعد على تحسين كفاءة المسير في اتخاذ القرارات الصائبة.

إن التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية النظرية والتطبيقية وكذا المعلوماتية افرز معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي أتمسم بالضغوطات الشديدة والمستمرة على المؤسسات الإقتصادية من كل الجوانب (الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية، الثقافية). جعل مسيري المؤسسات وخاصة الإقتصادية منها يدرسون الإجراءات الكفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة، في هذا المحيط المتذبذب وغير القار، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع، ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني أدوات رقابية قادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة والمتمثلة عموما في محاولة التموّج في السوق لضمان البقاء في ظل منافسة شديدة وحادة بين المؤسسات، تركزت أساسا على معايير دقيقة وعالية في النوع والكم وحتى الشكل قصد تلبية رغبات المستهلكين، المتزايدة والمتنامية وفق هذا التطور الكبير في جميع مناحي الحياة، كل ذلك ألقى بثقله على المؤسسة مما جعل التفكير في إيجاد أساليب من شأنها حصر كل التعقيدات التي تفرضها المعلومات المقدمة عن هذا المحيط في كل أبعادها. ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير مصدر دقيق للمعلومات تشخص فيه الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي أصبحت إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار في إدارة العمليات عن طريق تحليل ومراقبة الأعباء بكيفية مفصلة ودقيقة.

بناء على الأفكار السابقة يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

كيف توفر محاسبة التكاليف للمؤسسة الاقتصادية نظام معلومات ضروري للتخطيط والمراقبة من خلال تحليلها ومعالجتها للتكاليف؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجوانب الموضوع قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية التي نخدم السؤال الجوهرية:

1. ما هو مفهوم محاسبة التكاليف وما هي مبادئها والطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؟

2. ما هو مفهوم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف وما هي مقوماته؟

3. ما هي استخدامات محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات البحث:

لقد اعتمدنا على الفرضيات التالية كأساس ومنطلق لمناقشة موضوع بحثنا هذا :

إن محاسبة التكاليف هي إحدى الوسائل التي تستخدم معايير مختلفة لتصنيف التكاليف و طرق خاصة لمعالجتها داخل المؤسسة الاقتصادية.

إن أنظمة المعلومات داخل المؤسسة الاقتصادية تتخذ عدة أشكال منها نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف له مقومات خاصة ينفرد بها عن باقي الأنظمة الأخرى.

إن استخدامات محاسبة التكاليف داخل المؤسسة متعددة و في غاية الأهمية خاصة في مجال التخطيط و الرقابة و بناء استراتيجية سليمة تضمن للمؤسسة موقع في السوق.

أسباب اختيار البحث:

يعود اختيارنا للبحث لعدة اعتبارات:

1- لفت انتباه الإداريين داخل المؤسسة إلى تأكيد فعالية محاسبة التكاليف كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة .

2- إبراز أهمية تثبيت مبادئ محاسبة التكاليف الواجب تبنيها من طرف المؤسسة الاقتصادية.

3- الإصلاح الاقتصادي المنصب على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وما يتطلبه من أدوات فعالة للتسيير ومنها محاسبة التكاليف .

أهمية البحث:

تبرز الأهمية العلمية لهذا الموضوع في إظهار مدى أهمية محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات ترتكز عليه المؤسسة في اتخاذ القرارات السليمة في محيط يتناوبه التقلبات و التذبذبات.

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى:

- 1- التعرف على محاسبة التكاليف وكيفية تطبيقها .
- 2- كيفية تكوين نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة.
- 3- معرفة الدور المهم الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.
- 4- حتمية تبني المؤسسة الجزائرية محاسبة التكاليف كأسلوب تسييري يمكنها من تحسين كفاءتها .

منهج البحث:

من أجل البحث في هذا الموضوع و الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية السابقة و الإلمام بجوانبه اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي نراه يتناسب مع الدراسة التي نناقشها.

دراسات سابقة:

لقد تم الاهتمام بالمحاسبة كوسيلة لترتيب المعلومات المالية المؤثرة على ذمة المؤسسة منذ القدم وزاد الاهتمام بها أكثر مع التطور والنمو الاقتصادي الحاصل ، مما اقتضى ظهور أساليب محاسبية جديدة لتتلاءم مع احتياجات المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها ، إذ تعتبر محاسبة التكاليف إحدى هذه الأساليب التي تطورت باستمرار مواكبة في ذلك التطورات التي طرأت على مختلف المؤسسات وأصبحت ضرورة ملحة كأسلوب جديد للتحليل والتسيير ومراقبة العمليات في المؤسسة، وعلى هذا الأساس سجلنا تواجد دراسات نظرية وميدانية سابقة خاصة بهذا المجال في الدول الأكثر تطور صناعيا أما على المستوى الوطني سجلنا تأخرا كبيرا في هذا الميدان نتيجة انتهاج البلاد للنظام الاقتصادي الموجه وان وجدت فهي محصورة على المستوى الأكاديمي المتمثل في بعض الكتب ورسائل التخرج نذكر منها:

- ناصر دادي : تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية ،1994
- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، 1992
- بلغيت مداني : فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التسيير واتخاذ القرار ،1998.

- أحمد طويبية : المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، 2002-2003
و لكن نتيجة الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها البلاد في ظل اقتصاد السوق أصبح عدد قليل جدا
من مؤسساتنا يتبنى هذا النوع من المحاسبة كونها إحدى الأدوات التي تستعمل في تحليل مختلف التكاليف
و اتخاذ القرارات السليمة ونأمل مستقبلا أن تتوسع الدراسات في هذا الميدان .

خطة البحث:

- وللإجابة عن التساؤلات الواردة أعلاه ارتأينا تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول :
- الفصل الأول: تحت عنوان "محاسبة التكاليف - المفهوم، المبادئ والطرق " ويتضمن هذا الفصل
ثلاث مباحث ، تطرقنا في الأول إلى عموميات حول محاسبة التكاليف والتكلفة ومعايير تصنيفها
أما الثاني إلى أنظمة قياس التكاليف ، محاسبة المواد والحالات التي تصادفها المؤسسة أثناء مزاوله
نشاطها ، أما المبحث الأخير فقد استعرضنا فيه الطرق المختلفة المستخدمة في حساب مختلف
التكاليف وسعر التكلفة .
 - الفصل الثاني: ويتضمن نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة
مباحث ، المبحث الأول خصصناه للمفاهيم الأساسية لنظم المعلومات ، أما الثاني تناولنا فيه
الأشكال المختلفة لنظم المعلومات ، أما المبحث الأخير فقد ركزنا فيه على نظام المعلومات
لمحاسبة التكاليف .
 - أما الفصل الثالث انتقلنا فيه إلى دور نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف في المؤسسة
الاقتصادية من خلال ثلاث مباحث ، تعرضنا في الأول إلى مفهوم الإدارة وأهميتها ، وأهدافها و
نظرة عامة حول نوع المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف ، و الثاني إلى استخدام محاسبة
التكاليف لغرض التخطيط ، أما المبحث الأخير من هذا الفصل بينا استخدامات محاسبة
التكاليف لغرض الرقابة .

الفصل الأول:

محاسبة التكاليف: مفهوم، مبادئ وطرق

تلعب محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث نتيجة انفتاحها على أساليب التحليل العلمي، دورا كبيرا في خدمة إدارة المؤسسة الإقتصادية، وعلى هذا الأساس فهي ضرورية بحيث لا يمكن الاستغناء عنها وحتى تكون هناك خلفية علمية ملائمة لاستيعاب موضوع محاسبة التكاليف ارتأينا أن يهدف هذا الفصل إلى إلقاء نظرة شاملة حول مفهوم محاسبة التكاليف ومعرفة ظروف نشأتها وعلاقتها بالمحاسبة العامة، ومن ثم معرفة التكلفة ومعايير تصنيفاتها، و التطرق لأنظمة قياس التكاليف و كذا الحالات الخاصة التي تصادف محاسبة التكاليف أثناء قيام المؤسسة بنشاطها الإقتصادي، وأخيرا تعرضنا إلى الطرق المختلفة التي يمكن استخدامها في معالجة التكاليف للوصول إلى سعر التكلفة.

وحتى نستطيع الإلمام بهذا الفصل تعرضنا إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف والتكلفة ومعايير تصنيفاتها

المبحث الثاني: أنظمة قياس التكاليف وتأثيرها على سعر التكلفة

المبحث الثالث: أنواع الطرق المستخدمة في حساب التكاليف

المبحث الأول : عموميات حول محاسبة التكاليف والتكلفة ومعايير تصنيفاتها.

إن محاسبة التكاليف ليست وليدة اليوم بل يمتد تاريخها إلى القرن الرابع عشر ميلادي ، ولاشك أن تواجدها المستمر حتى يومنا الحالي يدل على أهميتها ، وحتى نصل إلى هذه الأهمية يستوجب علينا أن نتعرض إلى تطورها التاريخي مع التطرق إلى بعض المصطلحات اللصيقة بها ومعايير تصنيفها .

المطلب الأول : مفهوم ونظرة محاسبة التكاليف للتكلفة و العناصر المكونة لها.

إن محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث ناتج عن سلسلة تاريخية كبيرة تميزت بعدة ظروف اجتماعية واقتصادية وكذا ثقافية أثرت بطريقة مباشرة وغير مباشرة على تطوير مفهومها وتحسين أدائها لتصبح مواكبة لهذا التقدم الحاصل في شتى مجالات الحياة وخاصة الاقتصادية منها.

أولاً: نشأة محاسبة التكاليف.

نستطيع أن نقسم هذه الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف إلى أربعة مراحل هي:

1- المرحلة الأولى: من القرن 14 إلى القرن 17

في المرحلة وحسب سجلات شركة "DEL BENE COMPANY" وشركة "FLORENTINE" لتصدير الملابس الصوفية وهما شركتان إيطاليتان، وقد تجلّى ظهورهما ميدانيا بعد القرنين التاليين للقرن 14، من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي للغزل والنسيج ، حيث استطاعت الوصول إلى معرفة التكلفة و تسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة¹ ، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكامل التحديد التكلفة.

ومما تقدم نخلص على أن محاسبة التكاليف ظهرت مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى.

2- المرحلة الثانية: من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18

أما ما ميز هذه الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي و صدور عدة مؤلفات مثل كتاب " INTRODUCTION TO MARCHANDISE " لمؤلفه " ROBERT HAMLTON عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين خاص بالزراعة والآخر بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة و مراحل حسابها.

إلا أن قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثيرا كبيرا على محاسبة التكاليف، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى بروز مشاكل عدة منها زيادة استخدام المواد الأولية

¹ د.علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، مصر، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، 1998، ص 95.

وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، و بالتالي كثرة المنتجين و زيادة المنافسة. مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية المصاريف المتغيرة .

وكخلاصة لهذه الفترة أن محاسبة التكاليف اكتست مجالا جديدا وهو الزراعة كما ظهرت أول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

3- المرحلة الثالثة: من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية 19 عشرين و20

تعتبر هذه الفترة من أهم الفترات التي راحت وتطورت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين نذكر منهم:

المؤلف الأيرلندي "LARDNER" عام 1850 تطرق في كتابه "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة كما أورد نظاما تفصيليا لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية¹. ويمكن إيجاز ما جاء في هذه الفترة في التالي :

- التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبؤ لها، باستخدام الموازنات مما يعطي إشارة واضحة لعملية التخطيط
-الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط أشدت فيه المنافسة الحادة نتيجة التطور الهائل الذي صاحب الثورة الصناعية.

-التطرق إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير إلى بداية التحليل الحدي.

4- المرحلة الرابعة: من بداية القرن 20 إلى الوقت الراهن

أما القرن العشرين فتميزة بثلاث اتجاهات يمكن إيجازها فيما يلي :

— الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية.

— بتوسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.

— إدخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

¹ علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 105.

ثانيا: مفهوم محاسبة التكاليف:

اختلفت التعاريف حول مفهوم محاسبة التكاليف و هذا راجع لاختلاف وجهة نظر الكتاب في الأهداف التي يمكن تحقيقها داخل المؤسسة و المتمثلة في: قياس تكلفة الإنتاج و تقييم المخزون، رقابة عناصر التكاليف و ضبطها حساب الفروقات و تحليلها ترشيد القرارات لاختيار أفضل البدائل الممكنة و من أجلها تم تصميم أنظمة محاسبية خاصة بها:

- كأداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما .
- كأداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنات بين ما حدد مقدما وما يتحقق فعلا.
- كأداة لقياس النتائج (الأرباح والخسائر) عن طريق موازنة النفقات الفعلية بالنواتج كما تخدم في أغراض التقويم وخاصة للمخزون السلعي و تفيد في مجال تحديد الأسعار ودراسة اقتصاديات المؤسسة¹.

ويعرف الدكتور حسين عامر شرف محاسبة التكاليف بقوله: تهدف محاسبة التكاليف إلى تحقيق أغراض متعددة إلا أنه يمكن تجميع هذه الأغراض في ثلاثة أهداف رئيسية²:

- تحديد التكلفة الفعلية ؛
 - الرقابة على التكاليف؛
 - إعداد الدراسات اللازمة لحل المشاكل واتخاذ القرارات .
- يعرف الدكتور عباس الشافعي محاسبة التكاليف بقوله: تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خديما بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية³ "
- كما يعرفها الأستاذ محمد الجزار بقوله: محاسبة التكاليف أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات أو الخدمات. وذلك بهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها وتخفيضها⁴ .

¹ د. عبد العزيز محمد حجازي ، محاسبة التكاليف الفعلية ، مصر، دار النهضة العربية القاهرة، 1965، ص26

² د. حسين عامر شرف، دراسات في التكاليف، مصر، دار النهضة العربية القاهرة، 1970، ص15

³ د. عباس شافعي، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مصر، مكتبة التجارة والتعاون القاهرة، 1975، ص16

⁴ د. محمد الجزار، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف، بدون ناشر، ص18

تأسيسا على ما سبق فإن محاسبة التكاليف هي أحد التقنيات التي تقوم بتسجيل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى ، وتبويبها و تحليلها معتمدين في ذلك على قواعد وأسس بغية الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها القرارات المناسبة حول استغلال المؤسسة لإمكاناتها ومراقبة وقياس نشاطها وتحديد المسؤوليات لضمان المر دودية والاستمرارية للمؤسسة .

ثالثا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة:

قبل التطرق إلى ذكر العلاقة الموجودة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة العامة لابد من إدراج تعريف مبسط لهذه الأخيرة أو ما يطلق عليها كذلك بالمحاسبة المالية.

1- تعريف المحاسبة المالية:

تعرف بأنها أحد التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال ، المتدفقة بين الأعوان الاقتصادية في اقتصاد ما خلال فترة زمنية معينة ، حيث تهتم بتصنيف وتسجيل وتتبع مختلف العلاقات المالية حسب تسلسلها الزمني ، وفق قوائم مالية، تتضمن موارد والتزامات المؤسسة والأنشطة الاقتصادية التي تؤدي إلى حدوث تغير فيها ، بغية الوصول إلى تحديد النتيجة العامة للمؤسسة والوقوف على المركز المالي لها ¹.

ويمكن إيضاح العلاقة الموجودة ما بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف كالتالي :

2- أوجه التعاون:

يعتبر كثير من الباحثين ، أن محاسبة التكاليف نشأت في رحم المحاسبة المالية ، حتى نفوا في بداية الأمر استقلاليتها عن هذه الأخيرة ، كالتقرير الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1948 ومن هنا يتضح وجود علاقة متينة بين المحاسبتين، إذ تعتمد كل واحدة منهما على الأخرى ، فالمحاسبة العامة تعتبر المصدر الأساسي والمهم للمعلومات التي تستخدمها محاسبة التكاليف .

¹ د. شبياكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002، ص02

3- أوجه الاختلاف :

الجدول رقم 1-1: مقارنة المحاسبة العامة بمحاسبة التكاليف

| نوع المحاسبة | المحاسبة العامة | محاسبة التكاليف |
|--------------------|--|--|
| معامل المقارنة من | | |
| الناحية القانونية | إجبارية: وفق القانون التجاري الجزائري | اختيارية |
| الهدف | - تهدف إلى تحديد النتيجة العامة للسنة المالية وكذا إعداد الميزانية الختامية لنهاية الدورة المحاسبية . - تهتم بدورة الاستغلال والدورة خارج الاستغلال . | - تهدف إلى معرفة النتيجة التحليلية لكل منتج على حدة. - تهتم بدورة الاستغلال فقط . |
| المدة الزمنية | - سنة مالية كاملة جرى العرف أن تبدأ ب: 01/01/.... إلى 12/31/.... | الفترة التي تكون مقياس للتحليل هي شهر عادة، إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو سداسي أو السنة . |
| طبيعة البيانات | - بيانات تتعلق بالمؤسسة وعلاقتها مع الغير - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية - بيانات فعلية - بيانات نقدية - بيانات تتضمن المصاريف والنواتج | - بيانات تتعلق بحركة الأصول داخل المؤسسة. - بيانات تفصيلية وتحليلية - بيانات تاريخية ومستقبلية - بيانات فعلية وتقديرية - بيانات تخص التكاليف فقط |
| الحسابات المستعملة | - تستعمل حسابات خاصة، تكون حسب طبيعة النواتج والمصاريف، وتختلف باختلاف النظام والبلد مثلا حسب الجزائر المخطط الوطني المحاسبي (P.C.N) | - تستعمل حسابات خاصة تدعى بالحسابات المنعكسة، كما هو موجود في المخطط المحاسبي العام (P.C.G)، التابع لفرنسا ويشمل الصنف 09 |
| تصنيف الأعباء | - تصنف الأعباء حسب طبيعتها | - تصنف حسب الوظيفة والنشاط |
| مصدر المعلومات | - تتحصل على المعلومات من القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني المحاسبي | - تتحصل على المعلومات من المحاسبة المالية، إضافة إلى مصادر أخرى . |
| مستعملي النوعين | - تستعمل من عدة أطراف لهم علاقة بالمؤسسة . | - يستعملها مسيرو المؤسسات في تحديد المسؤوليات والقرارات المستقبلية . |
| التوجيه | - توجه إلى الخارج " محيط المؤسسة " | - توجه إلى الداخل " تسيير المؤسسة " |

المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 11، بتصرف من الطالب.

رابعاً: مفهوم التكلفة والعناصر المكونة لها :

يرى الدكتورين عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف على أنها "التضحية المادية الاختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل" أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريًا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى¹.

كما يعرفها الدكتور أحمد محمد نور بقوله "تعني كلمة تكلفة تضحية **Sacrifice or foregoing** ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل².

ومن خلال هذا المفهوم نستخرج ثلاثة أركان يجب توافرها لكي يتحقق مفهوم التكلفة وهي:

- التضحية أو استنفاد المورد الاقتصادي.
- الاختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد.
- هدف أو النية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل.

وبالاعتماد على هذه الأركان الثلاثة لمفهوم التكلفة نستطيع التفرقة بينها وبين المفاهيم الأخرى، كالضريبة والأعباء، والمصاريف.

وعموما نعرف التكلفة على النحو التالي:

هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعات خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع. ونجدها مقسمة إلى³:

1- الأعباء المعتبرة :

يقصد بها مجموعة الأعباء المتعلقة بالعناصر الضرورية لعملية الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة وسميت بالأعباء المحملة أو المعتبرة لأن محاسبة التكاليف تأخذها في الاعتبار عند حساب مختلف التكاليف وتمثل في العناصر التالية:

أ- المواد:

يشير مصطلح "المواد" إلى الأنواع الثلاثة التالية:

¹د.عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص59.

²د.أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 1997، ص36.

³د.ناصر دادي عدون، محاسب التحليلية، دار المحمدية الجزائر، 1994، ص14.

- المواد واللوازم: وهي التي تدخل ضمن تكلفة المنتج المصنع مثل الصوف في صناعة المنسوجات والأغطية و الزرابي، الجلد في صناعة الأحذية، القماش في صناعة الملابس وهكذا.
- المواد الاستهلاكية الوسيطة، وهي التي لها دور غير مباشر في العملية الإنتاجية و لا تظهر في المنتج النهائي .
- مواد تعبئة وتغليف: وتتمثل عموما في العمليات التي يكيف بها المنتج حتى يكون صالحا للتوزيع والبيع مثل العلب، الزجاج، الصناديق ونميز بين نوعين من هذه المواد منها ما هو مستهلك أو ضائع يدخل ضمن تكلفة الشراء المواد المعبئة ومنها ما هو مسترجع لا يدخل ضمن تكلفة المواد بل يعاد إلى صاحبه (المورد)¹.

ب- اليد العاملة:

- تحتل اليد العاملة مكانة هامة في المؤسسة، إذ تعتبر المحرك الأساسي للنشاط فيها، فهي التي يقع على عاتقها أعمال ووظائف، تشمل كل مستويات المؤسسة، من إدارة، نقل، صيانة، طاقة توزيع، إنتاج تموين، تسيير، تترتب على هذه المهام مصاريف تسمى بمصاريف اليد العاملة، والتي تتكون من²:
- رواتب وأجور: وتتمثل في المبالغ النقدية التي يحصل عليها العامل مقابل أداءه لعمله.
 - ساعات إضافية: وهي مصاريف تدفعها المؤسسة للعمال مقابل الأعمال الإضافية التي قد تكون خلال الأوقات العادية للعمل، أو خارجها، عموما تكون لتلبية الطلب المتزايد
 - مصاريف العطل المدفوعة: وهي المبالغ المدفوعة للعمال بدون عمل، لاعتبارها حقا من حقوقهم حولها لهم القانون نتيجة لظروف متعددة، وهي متفاوتة المدة.
 - العلاوات والمكافآت: وهي مصاريف تدفع في هيئة تشجيعات للعمال، من أجل الوصول إلى أهداف معينة، مثل منح المردودية الفردية والجماعية للعمال لبلوغ نسبة معينة من رقم الأعمال وكذلك العلاوات على مناصب المسؤولية.
 - التعويضات: وهي المبالغ المدفوعة للعمال، في شكل نفقات النقل، السكن، الإطعام، نفقات المهمات... الخ.

¹ ا.روسنيول-ابروست ج ابروي، ترجمة لـ سميرة حازوري، التكاليف وأسعار التكلفة، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، 1989، ص53.

² أ.رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص21.

- بالإضافة إلى المصاريف المذكورة سابقا تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور تتمثل في الاشتراكات الاجتماعية مثل الاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وصناديق التقاعد وأحداث العمل.

ج- الخدمات:

إضافة إلى عنصري المواد والعمل التي تم الإشارة إليهما سابقا، فلا بد من جهود أخرى إضافية تعد أمرا ضروريا لاستكمال نشاط المؤسسة، يطلق عليها عموما لفظ الخدمات التي نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع منها:

- الخدمات الإنتاجية: وتتمثل في النفقات الإضافية التي تستفيد منها العملية الإنتاجية، كمصاريف الصيانة التي تهدف إلى المحافظة على المعدات والأدوات بالمؤسسة، وكذا أقساط التأمين عليها وتكاليف القوى المحركة والإضاءة، والتكييف.. الخ، وكلها تعد نفقات إضافية خاصة بالإنتاج " الخدمات الإنتاجية " .

- الخدمات التسويقية: وتتمثل في النفقات اللازمة لتسويق السلع والمنتجات، بإجراءات المعارض وإهلاك وسائل النقل، والتكييف والتأمين عليها، والإعلان عن المنتجات والدعاية لها.

- الخدمات الإدارية والتمويلية: وتكمن في النفقات الخاصة التي تستفيد منها إدارة المؤسسة، كإهلاك المباني الإدارية والإيجارات الخاصة بمقراتها ووسائل الاتصال، وإهلاك تجهيزات مكتب، وفوائد القروض الملزمة بدفها.

وتتميز تكلفة الخدمات بأنها كثيرة و متنوعة ومتعددة المسميات كما أن البعض منها ذو طبيعة نقدية والآخر ذو طبيعة دفترية، ومن ثم فإن تتبع هذه التكاليف يعد أمرا صعبا¹.

2- الأعباء غير المعتبرة:

هي التكاليف التي لا تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة، ويرى المسيرون أن تحميلها وإدخالها يجرد التكاليف من معناها الحقيقي، وهي إما أن تكون عادية، أو استثنائية، ويطلق عليها كذلك لفظ الأعباء غير محملة، ويمكن ترتيبها وفقا للمخطط الوطني المحاسبي الجزائري حسب الترتيب كالتالي:

- لأعباء التي توجد في الصنف 06 من المحاسبة العامة وتتمثل في العناصر التالية: الرسوم التي
- لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة و الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي
- للمؤسسة كإطفاء المصاريف التمهيدية .

¹ د. عبد المقصود محمد ديبان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 2003/2002، ص ص 66-65.

- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط كالمؤونات الاستثنائية على تدني قيمة الأصول أو مخصص قضية معينة، أو المنح غير عادية التي قد تكون في سنة و لا تكون في أخرى⁽¹⁾، وعموما كل هذه الأعباء تدخل ضمن الحساب 69 وفروعه .

3-العناصر الإضافية:

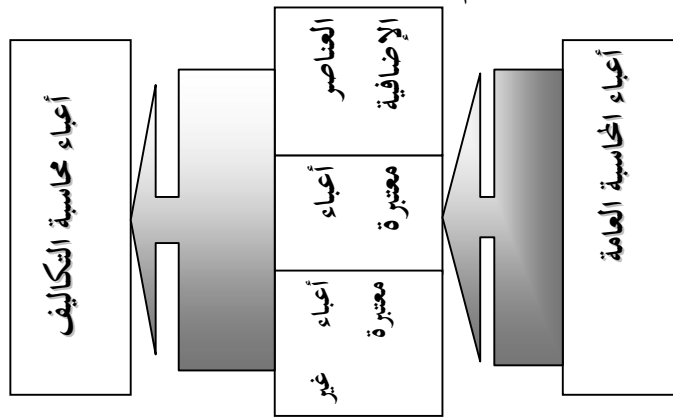
هي أعباء لا تتعلق بالمحاسبة العامة وغير مسجلة ضمنها، ذات صفة نظرية، لا تدخل ضمن تقييم عناصر أصول الميزانية وتمثل فيما يلي:

أ- مكافأة الأموال المملوكة: إن استعمال رأس المال الخاص لدورة معينة في المؤسسة، يعني التخلي عن استثماره في مكان آخر لنفس الدورة، مثل المساهمة به في مؤسسة أخرى، وبالتالي هذا الحرمان يمثل تكلفة ، لكن لا تأخذها المحاسبة العامة بعين الاعتبار.

ب- مكافأة عمل المستغل (أجرة عمل صاحب المشروع): إن مكافأة المجهود الفردي للمستغل لا يعتد بها في نظر المحاسبة العامة، لكن من ناحية محاسبة التكاليف تأخذ بعين الاعتبار عملا بأحكام القانون الضريبي ، الذي يسمح باحتساب أجرا نظريا يتم تقديره بصفة تقريبية وإدراجه ضمن محاسبة التكاليف.

ويمكن تلخيص العناصر المكونة لمحاسبة التكاليف حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 1-1: العناصر المكونة للتكاليف



المصدر : د.ناصرى دادي عدون ، محاسب التحليلية ، مرجع سابق ،ص21

¹ د.ناصرى دادي عدون ، محاسب التحليلية ، مرجع سابق ،ص23

ومن الشكل أعلاه نخلص إلى المعادلات التالية :

$$\begin{aligned} \text{أعباء المحاسبة العامة} &= \text{أعباء معتبرة} + \text{أعباء غير معتبرة} \\ \text{أعباء المحاسبة العامة} &= \text{أعباء محاسبة التكاليف} + \text{أعباء غير معتبرة} - \text{العناصر إضافية} \\ \text{أعباء محاسبة التكاليف} &= \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{أعباء غير معتبرة} \end{aligned}$$

المطلب الثاني: معايير تصنيف التكاليف

لقد تعددت تصنيفات التكاليف وذلك اعتمادا على معايير مختلفة، بناء على ما تقتضيه أهداف محاسبة التكاليف، و نذكر منها معيار حجم الإنتاج، الوظيفة، إمكانية تتبعها وزمن حسابها.

أولاً: التصنيف حسب معيار حجم الإنتاج :

لقد تناول الباحثون في مجال التحليل الاقتصادي مسلكا معيناً للتكاليف بالنسبة للتغيرات في حجم الإنتاج أو النشاط، الذي يعكس الظروف السائدة في المؤسسة.

1- التكاليف المتغيرة:

يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأحجام الإنتاج، وتترايد بتزايدها وتتناقص بنقصانها، أو بعبارة أخرى هي التي تتغير تغيراً طردياً مع حجم الإنتاج بنسب ثابتة طالما بقيت الأشياء الأخرى على حالها (أسعار المواد والخدمات، ومعدلات الأجور، والظروف الفنية للإنتاج). ومن مميزات هذا النوع من التكاليف، أنها تخضع لرقابة المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل الإداري وقرارات المشرفين، كما يقع على عاتقهم عبء المساءلة عن حجم ومقدار هذه التكاليف التي تساهم في عمليتي التخطيط والرقابة، ويمكن التعبير عن هذا النوع من التكاليف رياضياً بالعلاقة الخطية التالية¹:

$$T = M \cdot A + S \quad (1)$$

حيث T م: تمثل التكاليف المتغيرة .

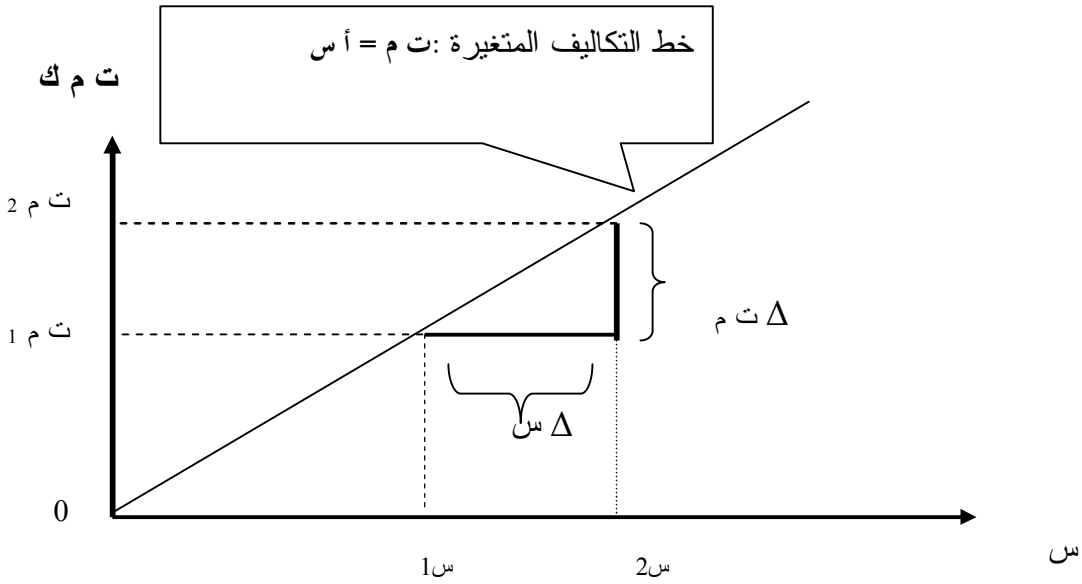
A : تمثل متوسط التكاليف المتغيرة للوحدة وهو مقدار ثابت.

S: عدد الوحدات (حجم الإنتاج أو النشاط)

وبناء على معادلة التكاليف المتغيرة يمكن استنتاج منحناها الذي هو عبارة عن خط مستقيم يمر بالمبدأ.

¹ د.عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 2003/2002، ص99

الشكل رقم 1-2: منحني التكاليف المتغيرة



المصدر: ناصر داداي عدون، تحليل مالي، دار المحمدية العامة، 1997، ص 100

من الشكل أعلاه "أ" يمثل ميل خط التكاليف المتغيرة والذي يعبر عنه رياضياً: $\Delta = \frac{\Delta \text{ ت م}}{\Delta \text{ س}}$ ملاحظة: التكلفة المتغيرة تكون متغيرة في مجموعها وثابتة للوحدة، والمنحنى البياني لهذه الأخيرة يأخذ خط مستقيم أفقي يوازي محور النشاط أو الحجم.

2- التكاليف الثابتة:

وهي التي تظل ثابتة في مجموعها مع التغيرات في أحجام الإنتاج، أي أنها عديمة الارتباط بحجم النشاط، فهي تشمل المرتبات التي تتم على أساس دوري، وإهلاك الأصول التي يتم حسابها بمعدلات ثابتة والإيجارات التي تدفع مقابل الأماكن المستعملة، كما تتضمن بعض العناصر الخارجة عن سلطة إدارة المؤسسة كالضرائب العقارية، ويطلق عليها كذلك اصطلاح التكاليف الفترية¹.

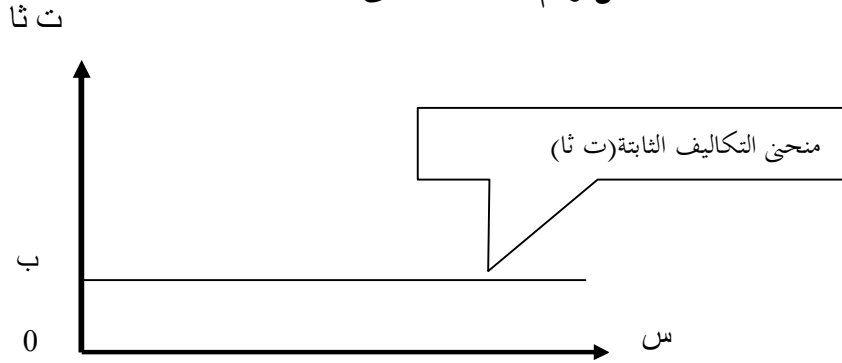
وتتميز التكاليف الثابتة بعدم استجابتها للتغيرات في أحجام الإنتاج لمدى معين منه، ومن ثم فإنه من الواجب استنفاد هذه التكاليف على أساس الفترة أو الدورة، فهي ذات طبيعة فترية أو دورية تتحملها المؤسسة وإن لم يكن هناك إنتاج أو نشاط على الإطلاق، كونها تمثل تكلفة الطاقة الضرورية للقيام بالإنتاج، وتلعب الإدارة دوراً كبيراً في تحديد هذا النوع من التكاليف فهي التي تحدد معدلات الإهلاك وتتعقد الاتفاقات بشأن إيجار المحلات والمباني التي تشغلها المؤسسة.

ويمكن التعبير عن هذه التكاليف رياضياً: $\text{ت ث} = \text{ب}$ ← (2)

¹د. أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية، 1997، ص 63.

حيث : " ت ثا " تمثل قيمة التكلفة الثابتة، ب مقدار ثابت، ويكون المنحنى البياني لها على النحو التالي :

الشكل رقم 1-3: منحنى التكاليف الثابتة



المصدر : ناصر دادوي عدون ، تحليل مالي ، مرجع سابق ، ص 100.

ملاحظة : التكلفة الثابتة تكون ثابتة في مجموعها ومتغيرة للوحدة ، والمنحنى البياني لهذه الأخيرة يأخذ قطع مكافئ.

3- التكاليف الشبه المتغيرة والشبه الثابتة:

يمثل النوع الأول مجموع عناصر التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن بنسبة مغايرة لنسبة التغير في الحجم ، هذا ما يجعل نصيب تكلفة الوحدة تتفاوت من حجم لآخر ، مع ملاحظة أن هذه التكاليف لا تنعدم بانعدام الإنتاج ، مثل تكاليف الصيانة تتزايد بتزايد الإنتاج وحتى في حالة التوقف تماما على الإنتاج تبقى الصيانة مستمرة حفاظا على سلامة المعدات ، أما النوع الثاني (الشبه الثابتة) تبقى ثابتة في حدود مدى إنتاجي معين، تم تقفز مرة واحدة لمستوى آخر وتظل ثابتة في هذه المرحلة، أي تغير هذه التكاليف مرتبط بالفترة الزمنية وليس بحجم الإنتاج، ويأخذ منحناها شكل السلم.

3- التكاليف الكلية :

وهي تمثل مجموع النوعين السابقين، أي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، وتكون الصيغة الرياضية

$$\text{للتكاليف الكلية كما يلي}^1: \text{ت ك} = \text{ت م} + \text{ت ثا}$$

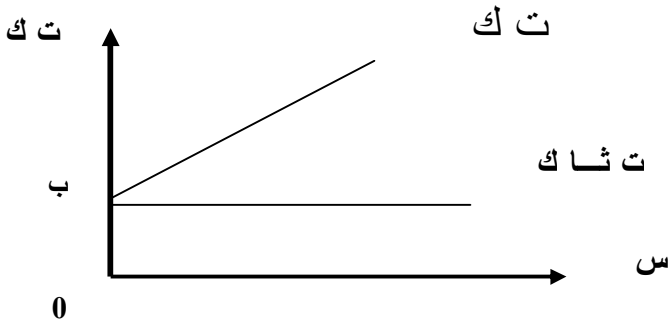
ونستنتج المعادلة (3) بدمج كل من المعادلة (1) و (2):

$$\text{ت ك} = \text{أ س} + \text{ب}$$

¹ د. رشيد بن الذيب ،نادية شطاب عباس، اقتصاد جزئي، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 190.

ويكون منحني التكلفة الكلية كما يلي :

الشكل رقم 1-4: منحني التكاليف الكلية



المصدر : ناصر داداي عدون ، تحليل مالي ، مرجع سابق ، ص100 .

ثانيا : التصنيف حسب معيار الوظيفة:

إن أساس التصنيف حسب هذا المعيار يتوقف على تتبع وتبويب التكاليف حسب الوظيفة مما يمكن المؤسسة من معرفة وتحديد تكلفة كل منها على حدى، وكذا نصيب الوحدة الواحدة، وتشكل كل من وظيفة الإنتاج، و البيع والتوزيع، ووظيفة الإدارة والمالية أهم الوظائف في المؤسسة الصناعية .

1- تكاليف الإنتاج (الصنع):

يعود الاهتمام بوظيفة الإنتاج لأنها تستخدم فيها مجموعة كبيرة من الموارد والخدمات، مما يجعلها الوظيفة أكثر تعقيدا وأكبر تكلفة في المؤسسة، هذا ما أدى إلى التركيز عليها، كونها نقطة انطلاق المؤسسة في تقييم وتحديد مخزونها السلعي ومراقبة تكاليفها، وتشمل تكلفة هذه الوظيفة كل من تكلفة المواد الأولية واللوازم المساعدة في عملية الصنع، بالإضافة تكلفة اليد العاملة والخدمات المختلفة المتعلقة بهذه الوظيفة.

2- تكاليف البيع أو التوزيع :

ويطلق أحيانا على هذا النوع من التكاليف، اصطلاح تكاليف التسويق، وتتضمن مختلف الأعباء التي يتم صرفها في سبيل تسويق منتجات المؤسسة وبيعها وتوزيعها والإعلان عنها، وتحقق من خلال إدارة التسويق ممثلة في أقسام ومراكز التسويق التابعة لها.

3- تكاليف الإدارية و التمويلية :

ويتضمن هذا النوع مجموعة المصاريف التي يتم دفعها من أجل القيام بمختلف النشاطات الإدارية والتمويلية للمؤسسة . وتتمثل في تكلفة المعدات والأدوات المكتبية، ورواتب الموظفين الإداريين وتكلفة

الخدمات المتعلقة بإهلاك المباني الإدارية والتجهيزات المكتبية، والتأمينات عليها ومصاريف التطوير والأبحاث¹.

ثالثا: التصنيف حسب معيار إمكانية تتبعها:

تصنف التكاليف حسب هذا المعيار، وفق العناصر الممكن تتبعها عمليا بالكامل بالنسبة لوحدات القياس أي أن هناك تكاليف لها علاقة مباشرة بينها وبين الوحدات، ويطلق عليها بالتكاليف المباشرة إلى جانب هذه العناصر توجد عناصر أخرى مرتبطة جزئيا بوحدة القياس وليس بطريقة كاملة ومن الصعب تحديد نصيب وحدة القياس المستخدمة منها، ويطلق عليها اصطلاح التكاليف غير المباشرة.

1- التكاليف المباشرة:

يتضمن هذا النوع مجموع عناصر التكاليف التي يمكن توجيهها مباشرة إلى وحدة منتج معين بذاته فتلحق به، وأكبر مثال على ذلك مصاريف المواد الأولية، إذ بواسطة وصل خروج المادة الأولية من المخزن نعرف على الكمية المستهلكة داخل الورشة لكل نوع من المنتجات وبالتالي تحمل تكاليفها مباشرة على المنتج المعني، ونخلص على أن كل المصاريف التي تنفق في المؤسسة تعتبر مباشرة في حالة إنتاجها لمنتج وحيد.

2- التكاليف غير المباشرة:

تمثل التكاليف غير مباشرة العناصر التي يصعب ردها وتحميلها تحميلا مباشرة على المنتج، وتكمن الصعوبة في كونها ذات طبيعة عامة مشتركة، تستفيد منها وحدات وأوامر و طلبيات الإنتاج بصورة غير مباشرة، فالزيوت والشحوم وقطع الغيار والوقود اللازمة لصيانة وتشغيل الآلات تساهم في تصنيع المنتج بصورة غير مباشرة.

هذا النوع من التكاليف أثار جدلا كبيرا بين المحاسبين عند تحميله على المنتجات، وعليه تعددت الطرق المستخدمة في هذه العملية، مما تتطلب الاهتمام به بصورة خاصة.

رابعا: التصنيف حسب معيار زمن حسابها.

تنقسم التكاليف حسب هذا المعيار إلى تكاليف تاريخية وتكاليف مستقبلية

1- التكاليف التاريخية:

لقد عرفت التكاليف التاريخية من طرف لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين بأمريكا على أنها القيمة النقدية، للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات أخرى والتي تتوزع بدورها إلى تكاليف مستنفذة وغير مستنفذة، حيث تنقسم الأولى

¹ د. أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 1997، ص 41-45

بدورها إلى قسمين منها مستنفذة تهدف على إيجاد إيراد مثل تكلفة البضاعة المباعة ، أما القسم الثاني مستنفذة بدون تحقيق من ورائها منافع وتمثل الخسارة مثل البضاعة المحروقة أو التالفة. أما غير المستنفذة فهي تساهم في تحقيق الإيرادات المستقبلية للمؤسسة، وأحسن مثال على ذلك تكلفة المخزون من البضاعة التامة الذي ينتظر بيعه في المستقبل .

2- التكاليف المستقبلية:

ويقصد بها التكاليف المتوقع تحملها مستقبلياً، أي هي التي يتم قياسها استناداً على التقدير التنبؤي بهدف الموازنة. إذ تهتم الإدارة بهذا النوع من التكاليف، لأنها خاضعة لعملية التخطيط المستقبلي مما يتيح لها إمكانية التحكم فيها كدفعها أو تخفيضها مقدماً ، لهذا فإن قياسها مرتبط بوظائف الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة ، يطلق عليها أحياناً التكاليف المخططة أو المقدرة¹.

المطلب الثالث: التكاليف غير المباشرة ومراحل توزيعها على أقسام المؤسسة

التكاليف غير المباشرة لها ميزة خاصة ، كونها تكاليف عامة تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة مما استدعى معرفة طبيعتها وتسجيلها والبحث عن الأساليب والطرق المناسبة التي بواسطتها يتم توزيعها وتخصيصها.

أولاً: طبيعة الأعباء غير المباشرة وكيفية تسجيلها :

1- طبيعة الأعباء غير المباشرة:

إن طبيعة الأعباء غير مباشرة ، ترتبط في جزء منها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية ككل ، بينما يرتبط جزء آخر منها بطبيعة مراحل التشغيل والإنتاج ، وعموماً يمكن تقسيم عناصر التكاليف غير المباشرة تقسيماً طبيعياً على أساس العناصر المكونة لها، وتتضمن المواد غير المباشرة ، أجور غير المباشرة وأعباء الصناعية غير المباشرة الأخرى .

أ- المواد غير المباشرة: وتضم مصاريف التشحيم، مصاريف الوقود والزيوت، مواد النظافة.

ب- الأجور غير المباشرة: وتشمل أجور المشرفين والملاحظين والمفتشين ومرتبات الموظفين والمساعدين، مرتبات عمال المخازن، مرتبات السائقين، تكلفة الإجازات المرضية .

ج- الأعباء الصناعية غير المباشرة الأخرى: وتتمثل في أعباء الصيانة ، الإهلاكات ، التأمينات

ومصاريف الإيجار، القوى المحركة ، التدفئة والإضاءة ، الخدمات المتنوعة، مثل طب العمال

د- مصاريف الحراسة والأمن¹ .

¹ د. محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست ، 1999، ص13

2- تسجيل وترتيب الأعباء غير المباشرة وفق المخطط المحاسبي :

- حسب المخطط الوطني المحاسبي ترتب الأعباء وتسجل حسب طبيعتها وفق القوائم المالية للمحاسبة العامة (جدول حسابات النتائج)، حيث يخصص لها المخطط حسابات وهي كالتالي:
- حـ/60 بضاعة مستهلكة: هذا الحساب نجده في المؤسسة التجارية ويقصد به تكلفة البضاعة المباعة
- حـ/61 مواد ولوازم مستهلكة: هذا الحساب ينقسم إلى قسمين قسم خاص بالمواد الأولية والقسم الآخر خاص بالمواد الاستهلاكية الوسيطة وهذه الأخيرة تعتبر الأعباء غير مباشرة.
- حـ/62 خدمات: يستقبل هذا الحساب مصاريف الخدمات المقدمة للمؤسسة من نقل، صيانة، إشهار بريد ومواصلات.
- حـ/63 مصاريف العاملين: ويقصد أجور ورواتب العمال والموظفين في المؤسسة بالإضافة إلى الاشتراكات المدفوعة للمنظمات الاجتماعية .
- حـ/64 ضرائب ورسوم: وتشمل كل المصاريف الخاصة بالضرائب والرسوم المدفوعة في إطار النشاط الاقتصادي للمؤسسة.
- حـ/65 مصاريف مالية: وهي المصاريف الناجمة عن التعاملات البنكية والمالية.
- حـ/66 مصاريف مختلفة: يتضمن هذا الحساب مصاريف التأمينات وكل المصاريف الأخرى التي لم تسجل في الحسابات السابقة.
- حـ/68 حصص الإهلاكات والمخصصات: يستقبل مصاريف الإهلاك والمخصصات .
- بعد جمع المعلومات المتعلقة بهذه الأعباء وفصل التكاليف المباشرة منها عن غير المباشرة، يعاد ترتيب هذه الأخيرة حسب وظائف وأقسام المؤسسة آخذين بعين الاعتبار المدة الزمنية في الحسبان كون أن أعباء المحاسبة العامة هي أعباء سنوية، مما يضطر إلى جعلها موافقة للفترة الزمنية الخاصة بمحاسبة التكاليف .
- مثال إذا كانت المدة الخاصة بمحاسبة التكاليف هي شهر فنقوم بقسمة المصروف المعني على 12 شهرا.

¹ ANDRE CIBERT, La comptabilité Analytique, 2^{eme} ed ,Dunod ,Paris,1978 ,p130 et131

ثانيا : أنواع الأقسام في المؤسسة و جدول الأعباء غير المباشرة فيها.

1- أنواع الأقسام في المؤسسة:

إن المؤسسة الاقتصادية تتضمن بشكل عام نوعين من الأقسام الرئيسية:

- النوع الأول: و يتمثل في المراحل الرئيسية التي تقوم بتصنيع المنتج أو المنتجات الرئيسية ، بمعنى تمثل النشاط أو الغرض الرئيسي الذي من أجله أنشأت المؤسسة ويطلق على هذا النوع مصطلح الأقسام الأساسية .

- النوع الثاني :ويشمل الخدمات الإنتاجية التي لا تقوم بإنتاج المنتج مباشرة ، وإنما تسهل وتعمل على تهيئة المناخ المناسب لعملية تصنيعه ، أي تشارك بطريقة غير مباشرة في إنتاج المنتج ، وبالتالي تكاليفها تعتبر جزءا من تكلفة إنتاج المنتج ولكن بطريقة غير مباشرة ،ومن أمثلتها: قسم الإدارة الصيانة القوة المحركة ،... وغيرها ، ويسمى بالأقسام المساعدة .

إن تحميل الأعباء غير المباشرة يستند إلى ثلاثة طرق وهي: طريقة التحميل التقريبية ، طريقة مراكز الإنتاج، وطريقة الأقسام المتجانسة ،وتعتبر هذه الأخيرة الطريقة الأكثر تطورا من الطرق الأخرى ،والتي تعني تقسيم المؤسسة إلى عدد من الوظائف ، منها ما يكون مشترك لمجموعها، ومنها ما يشترك بين بعض النشاطات ،ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة وعموما تعني هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة¹.

2- جدول الأعباء غير المباشرة

وبعد معرفة كل من الأقسام الأساسية والمساعدة المتنوعة حسب نشاط كل مؤسسة ، نصل إلى إعداد جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة ،الذي يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام ،وسطور أفقية للأعباء حسب طبيعتها ،ليتم بعد ذلك توزيع هذه الأخيرة على الأقسام المساعدة والأساسية وفق مؤشر أو معدل يسمى بمفتاح التوزيع الذي يختلف حسب حجم المؤسسة وطبيعة الأعباء، فمثلا مساحة البناء تعتبر مؤشر الذي يتم على أساسه توزيع أعباء الإيجار وإهلاكات المباني ، كما تعتبر قيمة البناءات أو المعدات مؤشر لتحميل أعباء التأمين وهكذا ،وجرى العرف أن تكون هذه المفاتيح عبارة عن نسب مئوية، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي كما هو موضح حسب الشكل أدناه :

¹ Pierre lasse que, Gestion de L Entreprise et comptabilité,9eme ed,Dalloz,1983,p591

جدول رقم 1-2: جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأعباء | | |
|------------------|-----|-----|------------------|-----|-----|----------------------|------------------|------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | المجموع الموزع | اسم الحساب | رقم الحساب |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | مواد ولوازم | 61 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | خدمات | 62 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | مصارييف العاملين | 63 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | ضرائب ورسوم | 64 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | مصارييف مالية | 65 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | مصارييف متنوعة | 66 |
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ← ? | مخصصات الإهلاكات | 68 |
| Σ C | Σ B | Σ A | Σ 3 | Σ 2 | Σ 1 | مجموع التوزيع الأولي | | |

المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية الجزائر،

ملاحظة: ليس بالضرورة أن الأعباء حسب طبيعتها توزع على كل الأقسام المساعدة والأساسية، كما أن عدد الأقسام قد يزيد أو ينقص حسب طبيعة نشاط المؤسسة. بعدما نقوم بعملية التوزيع، نخلص إلى معرفة مجموع الأعباء غير المباشرة لكل قسم، وهكذا حتى نصل إلى معرفة مجموع أعباء كل الأقسام ويسمى هذا المجموع بالمجموع التوزيع الأولي.

ثالثا: تحديد وحدة القياس وكيفية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

1- تحديد وحدة القياس (وحدة العمل):

إن عملية تحديد وحدة القياس تثير مشاكل عديدة منها : وجود عدد كبير من الوحدات المستخدمة في أقسام المؤسسة كالكمية المشتراه أو المنتجة (الحجم)، ساعات العمل، رقم الأعمال المحقق، إضافة إلى هذا وجود علاقات جد متشابكة فيما بين هذه الوحدات، وبينها وبين نشاط المؤسسة، مما يحول دون اختيار وحدة قياس دقيقة تعبر عن العلاقة الأكثر واقعية بينها وبين نشاط القسم المعني، لهذا يجب القيام بعدة ملاحظات ودراساتها وتحليلها لفترات متعددة قصد الوصول إلى وحدة قياس ملائمة

لنشاط القسم، ومن هنا نعرف وحدة القياس أو وحدة العمل بأنها وسيلة يتم من خلالها توزيع و تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على مختلف المنتجات التي استفادت من تكاليف هذا القسم¹.

2- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

بعد ما تعرضنا لعملية التوزيع الأولي التي تعني توزيع الأعباء حسب طبيعتها على الأقسام المساعدة والأقسام الأساسية، وتحصلنا على مجموع التوزيع الأولي، يجب مرة أخرى توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية باستخدام ثلاثة طرق، وفي ضوء طريقة التوزيع المختارة، يتم تحديد معدل تقديري لكل قسم من أقسام الإنتاج، بقسمة تكاليفه على مستوى نشاطه المقدر الملائم، يتخذ هذا المعدل كأساس في تحديد نصيب الأعباء غير مباشرة (عملية التحميل) لكل منتج، وعليه لابد من معرفة هذه الطرق المستعملة في عملية التوزيع، والتي يطلق عليها اصطلاح عملية التوزيع الثانوي.

- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة لن يقوم أي قسم من الأقسام المساعدة بتوزيع أي جزء من تكلفته غير المباشرة على أي من أقسام المساعدة الأخرى، وبعبارة أخرى هذه الطريقة تتجاهل تماما استفادة الأقسام المساعدة من بعضها البعض.

الجدول رقم 1-3 جدول توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق الطريقة المباشرة

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأعباء |
|------------------|------------|------------|------------------|-----|-----|-----------------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | |
| ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | مجموع التوزيع الأولي |
| X | X | X | - | - | (؟) | توزيع قسم 1 |
| X | X | X | - | (؟) | - | توزيع قسم 2 |
| X | X | X | (؟) | - | - | توزيع قسم 3 |
| ΣC | ΣB | ΣA | - | - | - | مجموع التوزيع الثانوي |
| ؟ | ؟ | ؟ | | | | نوع وحدة القياس |
| | | | | | | عدد وحدات القياس |
| | | | | | | تكلفة وحدة القياس |

المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، بتصرف

¹ د. ناصري دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 40

ملاحظة : تكلفة وحدة القياس = مجموع التوزيع الثانوي / عدد وحدات القياس

- طريقة التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة لكل قسم من الأقسام المساعدة على الأقسام المساعدة التالية له، بالإضافة لأقسام الإنتاج، وبذلك فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية، أي تكون الاستفادة في اتجاه واحد وهو الاتجاه التنازلي حسب الشكل التالي :

الجدول رقم 1-4: جدول توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق التوزيع التنازلي

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام |
|------------------|-----|-----|------------------|-----|-----|-----------------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | |
| ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | ؟ | مجموع التوزيع الأولي |
| X | X | X | X | X | (?) | توزيع قسم 1 |
| X | X | X | X | (?) | - | توزيع قسم 2 |
| X | X | X | (?) | - | - | توزيع قسم 3 |
| Σ C | Σ B | Σ A | - | - | - | مجموع التوزيع الثانوي |
| ؟ | ؟ | ؟ | | | | نوع وحدة القياس |
| | | | | | | عدد وحدات القياس |
| | | | | | | تكلفة وحدة القياس |

المصدر ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، بتصرف

- طريقة التوزيع التبادلي: من خلال هذه الطريقة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة لكل قسم من الأقسام المساعدة على الأقسام المساعدة الأخرى، بالإضافة لأقسام الإنتاج حيث يقوم كل قسم من أقسام المساعدة بتوزيع تكلفته غير المباشرة المتضخمة بنصيبه من أقسام المساعدة الأخرى على كل من الأقسام المساعدة السابقة له والتالية له ، أي أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام المساعدة وفي كل الاتجاهات .

بداية في هذه الطريقة نبحث عن التكلفة المتضخمة لكل قسم من الأقسام المساعدة ، بمعنى البحث عن تكلفة القسم المساعد بعد استقباله لخدمات الأقسام الأخرى المساعدة وللوصول إلى تحديد تكلفة كل قسم نضطر إلى استعمال حل جملة معادلات ، أما في حالة تعدد الأقسام المساعدة ووجود علاقات تبادلية فيما بينها نستخدم المصفوفات ، وبعد إيجاد التكلفة التضخمية لكل قسم نقوم بتوزيعها على كل الأقسام ، ويمكن توضيح التوزيع التنازلي على النحو التالي .

الجدول رقم 1-5: جدول توزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وفق التوزيع التبادلي

| الأقسام الأساسية | | | الأقسام المساعدة | | | الأقسام الأعباء |
|------------------|------------|------------|------------------|-----|-----|-----------------------|
| C | B | A | 3 | 2 | 1 | |
| ? | ? | ? | ? | ? | ? | مجموع التوزيع الأولي |
| X | X | X | X | X | (?) | توزيع قسم 1 |
| X | X | X | X | (?) | X | توزيع قسم 2 |
| X | X | X | (?) | X | X | توزيع قسم 3 |
| ΣC | ΣB | ΣA | - | - | - | مجموع التوزيع الثانوي |
| ? | ? | ? | | | | نوع وحدة القياس |
| | | | | | | عدد وحدات القياس |
| | | | | | | تكلفة وحدة القياس |

المصدر : ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية ، مرجع سابق ، بتصرف .

المبحث الثاني: أنظمة قياس التكاليف، محاسبة المواد، الحالات الخاصة وتأثيرها على سعر التكلفة .

إن الوصول إلى معرفة تكلفة إنتاج أي منتج ، يتطلب معرفة مكوناته وكل ما يتعلق به ، من مواد أولية ومواد مساعدة ، وكذا ما تفرزه العملية الإنتاجية من منتجات أساسية ، ومنتجات ثانوية ومنتجات نصف مصنعة ، ومنتجات جارية والفضلات والمهملات ، ولهذا كان من الضروري الإلمام بمعرفة أنظمة قياس التكاليف.

المطلب الأول: أنظمة قياس التكاليف

إن الكيفية التي يتم بها تصنيع المنتجات، تحدد نظام التكاليف المعتمد من طرف المؤسسة، كما أن اختلاف المنتجات في طريقة تصنيعها من ناحية وطريقة تصريفها من ناحية أخرى ، يترتب عليه تباين في حساب تكلفة الوحدات المنتجة.

أولاً: نظام المراحل:

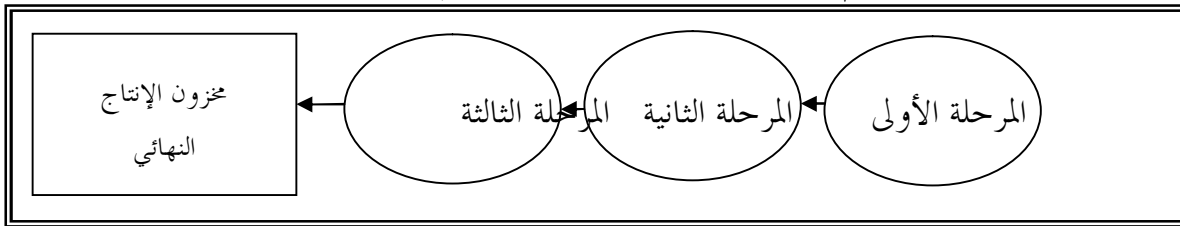
1- طبيعة نظام المراحل:

حسب هذا النظام، يتم تقسيم العملية الصناعية للمنتج إلى عدة أجزاء أو مراحل متصلة، تتدفق من خلالها تكاليف الإنتاج في ذات الاتجاه (تكاليف مرحلية)، وغالبا ما يطبق هذا النظام في صناعة السلع الاستهلاكية مثل صناعة المنسوجات، الأدوات المنزلية والأدوات الكهربائية. ونستطيع أن نميز بين حالتين لتدفق التكاليف وفق هذا النظام:

2- نظام تكاليف المراحل المتتابعة :

وفق هذه الحالة يتم تقسيم المصنع إلى مراحل متتابعة فيما بينها، تأخذ شكل خط أفقي، مثال على ذلك صناعة الغزل والنسيج يمكن أن يتم تقسيم المصنع إلى ثلاثة مراحل هي مرحلة الغزل يتم فيها تحويل القطن الخام إلى خيوط، تليها مرحلة النسيج التي يتم فيها تشكيل خيوط القطن المغزولة في شكل أثواب من القماش ، ومرحلة الصبغ والتجهيز التي يتم فيها صياغة أثواب في صورة منتج نهائي قابل للتسويق، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي

الشكل رقم 1-5: تدفق التكاليف وفق نظام المراحل المتتابعة

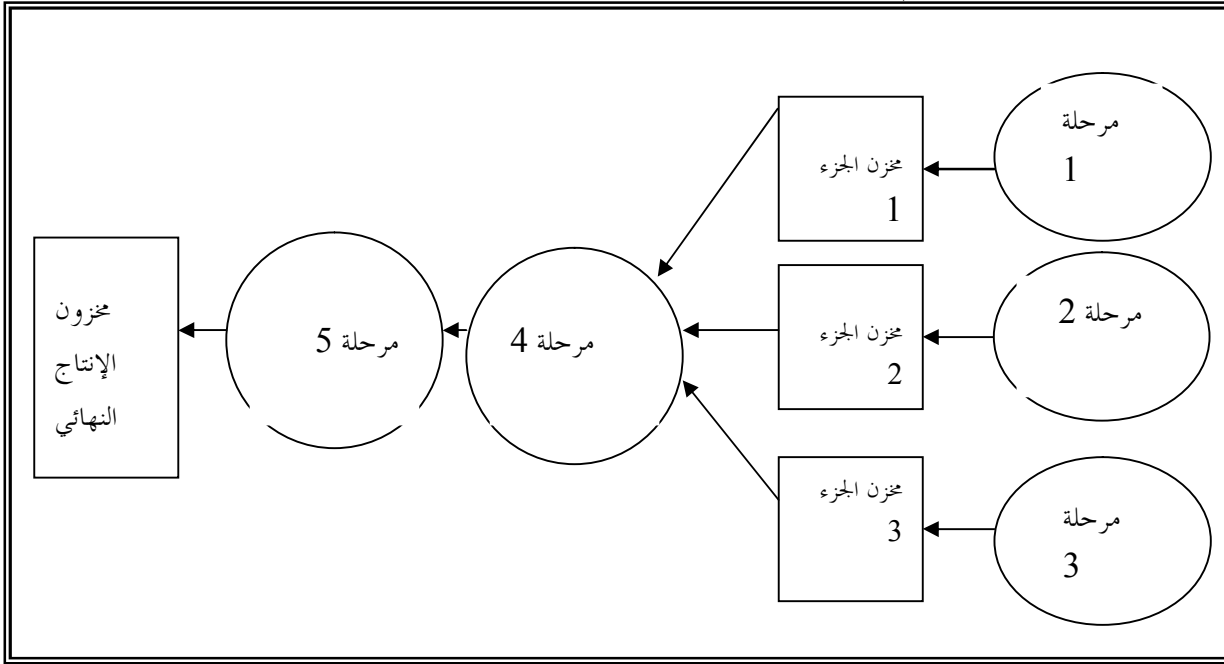


المصدر: عبد المقصود محمد دبيان وناصر عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 213.

3- نظام تكاليف المراحل المتوازية:

هذا النظام يخص المنتجات التي تستدعي ضرورة تجميع أجزاء المنتج وتركيبها كمرحلة نهائية، ففي هذه الحالة يتم تصنيع أجزاء المنتج في مراحل مختلفة، تتدفق الأجزاء منها إلى المخازن، لتتدفق مرة أخرى من مخازنها إلى مراحل أخرى يتم فيها تجميع هذه الأجزاء، إلى أن يصل المنتج في صورته النهائية ليتم تسويقه فيما بعد. ومن أمثلة صناعة أجهزة التلفزيون، صناعة الثلاجات ويمكن أن نوضح ذلك حسب الشكل أدناه:

الشكل رقم 1-6: تدفق التكاليف وفق نظام المراحل المتوازية



المصدر: د. عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 213

4- خصائص نظام المراحل:

- إن السمات الرئيسية لهذا النظام يمكن إيجازها فيما يلي:
- إن تكلفة الإنتاج يتحدد على أساس تجميع وتلخيص التكاليف على مستوى المجموع وللوحدة الواحدة.
- يتم حصر وحدات المنتج والتقرير عنها على مستوى كل مرحلة على حدة .
- حصر الوحدات تحت التشغيل في نهاية الفترة وتحويل كمياتها إلى الكميات المكافئة للوحدات التامة استنادا إلى درجة تمام هذه الوحدات .
- إن عدد مراحل الإنتاج يبقى ثابتا طالما أن مواصفات الإنتاج لم يدخل عليها أي تعديل.

- إن طبيعة الإنتاج مستمرة وبالتالي فهي لا تتوقف على الأوامر.
- ويفيد تتبع وقياس التكاليف حسب هذا النظام في مجال التخطيط والرقابة على نشاطات الأقسام ومراحل الإنتاج من ناحية وعلى تكلفة وحدة المنتج في المراحل من ناحية أخرى¹.

ثانياً: نظام تكاليف الأوامر:

1- طبيعة نظام تكاليف الأوامر:

يستخدم هذا النظام في الصناعات التي تنتج منتجات ذات مميزات ومواصفات خاصة، حسب طلبيات الزبائن، التي ترد إلى إدارة المبيعات ويتم الاتفاق على تصنيعها، حيث ينصب قياس التكاليف على معرفة وحصر التكاليف المكونة لكل طلبية أو أمر إنتاج معين من بدايته إلى نهايته. والملاحظ أن الطلبيات تخضع لدراسة مسبقة وفق مخطط تحدد فيه الأعباء المختلفة التي تتحملها والزمن الذي يجب أن تنجز فيه، وعموماً نجد هذا النظام يتركز في الصناعات الهندسية، وأدوات النقل والمباني والجسور. كما نستطيع أن نميز اعتماداً على الفترة الزمنية بين نوعين من العقود، عقود قصيرة الأجل وعقود طويلة الأجل، فالأولى نجدها تتناسب فترتها الزمنية مع فترة إنجاز الطلبية، مما يساعد في حصر التكاليف ومعرفة الأرباح الخاصة بها، أما الثانية يتم تنفيذها خلال فترة طويلة ومن ثم فإن دورة إنجاز الأوامر فيها تتجاوز الفترة الإستغالية للمؤسسة، مما يجعلنا أمام مشكلة عدم حصر التكاليف الخاصة بهذه العقود.

2- خصائص نظام الأوامر:

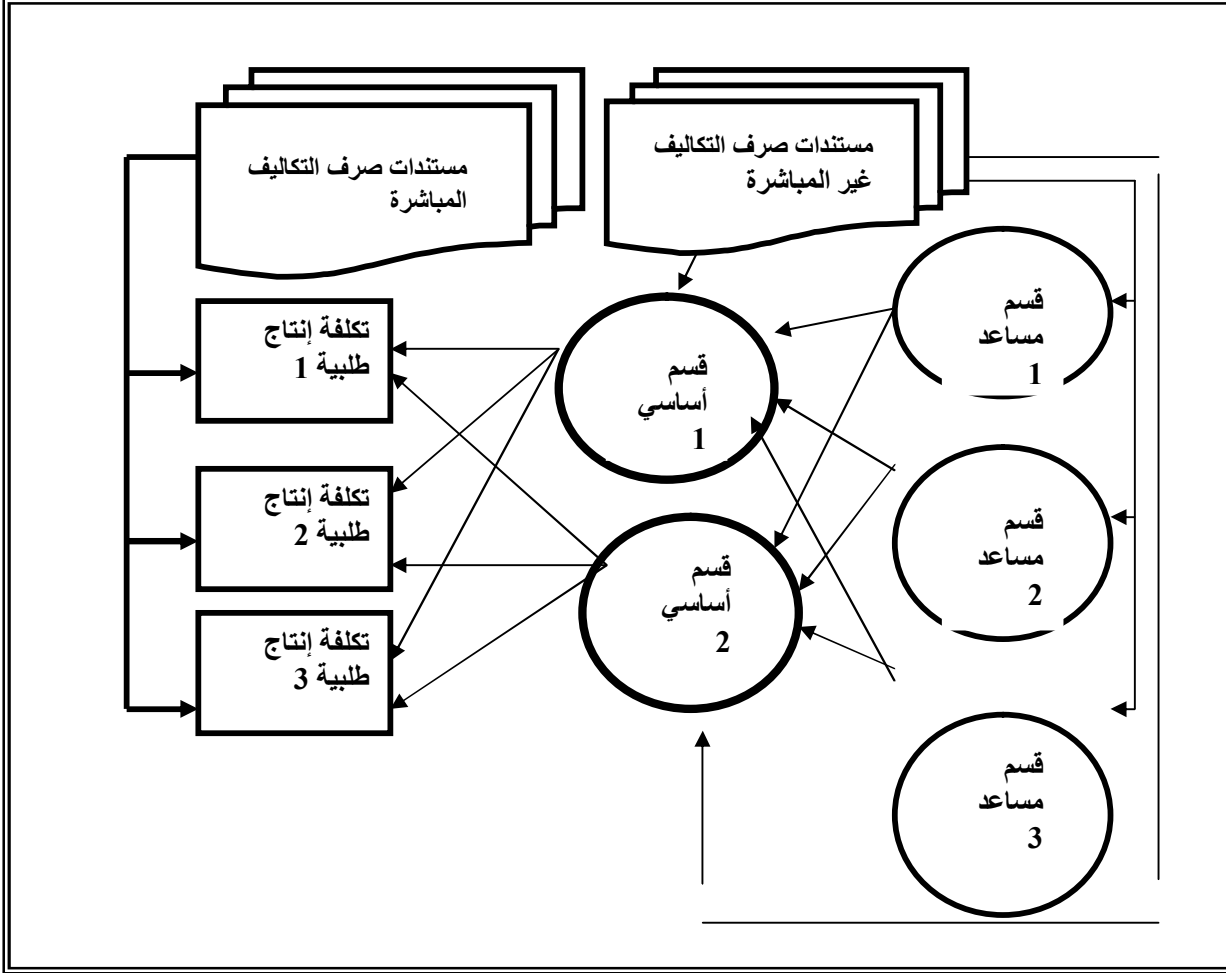
ومن السمات الأساسية لهذا النظام نذكر منها:

- طبيعة الإنتاج تتوقف على أوامر الإنتاج " حسب الطلبية"، مما يجعله غير مستمر.
- وفق هذا النظام يتم إعداد تقارير تكاليف الإنتاج، عن طريق تجميع وتلخيص التكاليف على مستوى أوامر الإنتاج.
- تحمل التكاليف المباشرة على أوامر الإنتاج، استناداً على الوثائق التي تبين أذونات صرف المواد نحو وراشات تنفيذ الطلبيات، أما مصاريف اليد العاملة تحسب على أساس الزمن الفعلي المنفق على كل طلبية.
- عدد أوامر الإنتاج التي تصدر خلال كل فترة غير ثابت.
- حجم الإنتاج ونوعيته معلومة مسبقاً حسب العقود المبرمة بين المؤسسة والعملاء
- كل ما ينتج يباع إلا إذا خالف أحد الطرفين الشروط المتفق عليها.

¹ د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 1999ص336

ويمكن توضيح نظام تكاليف الأوامر حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 1-7: تدفق التكاليف وفق نظام الأوامر



المصدر: د. عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 217

المطلب الثاني: المخزون وتقييم تكلفة صرفه.

أصبح المخزون يحتل مكانة كبيرة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وازدادت أهميته مع كبر حجمها، مما استدعى زيادة الحاجة إليه كما ونوعا لتلبية متطلبات السوق ، كما لعب التطور التكنولوجي دورا كبيرا في إدخال طرق وأساليب حديثة من شأنها المحافظة عليه والمساهمة في تدنئه الأعباء المتعلقة به.

أولاً: المخزون وأنواعه:

1- تعريف المخزون :

يمكن تعريف المخزون¹ على أنه كل ما تحتفظ به المؤسسة من مواد أولية، بضائع ، منتجات مختلفة وإخراجها لغرض استعمالها أو بيعها ، أو بعبارة أخرى فالمخزون هو قيمة الأشياء المخزنة من مشتريات أو منتجات تنظر الاستعمال أو البيع أي أنه يشكل موضوع نشاط المؤسسة ، ويطلق عليه كذلك اصطلاح وسائل الاستغلال"، كما يعتبر عنصراً أساسياً من العناصر التي تدخل في ترقية الإنتاج، الشيء الذي استدعى الاهتمام بمتابعة ومراقبة حركة المخزون من دخول (ورود) وخروج (صرف) وتسجيلها بالكميات والقيم.

2- أنواع المخزون :

هناك أنواع مختلفة من المخزون نستطيع أن نعددها حسب نوع نشاط المؤسسة إلى ما يلي :

أ- المخزون في المؤسسة التجارية :

حسب هذا النشاط يتكون المخزون من البضاعة المشتراة بقصد إعادة بيعها على حالها ، إضافة إلى بعض المهمات التي من شأنها تسهيل عملية توزيعها مثل الأغلفة والصناديق، وقد أعطى المخطط الوطني للمحاسبة لهذا المخزون حساب 30 ويتم تقييمه عند دخوله المخزن بتكلفة شرائه⁽²⁾.

ب- المخزون في المؤسسة الصناعية:

وفق طبيعة نشاط هذا النوع من المؤسسات وحسب المخطط الوطني للمحاسبة نستطيع أن نميز بين أنواع مختلفة من المخزون وهي على التوالي:

حساب 31 مواد ولوازم: وتمثل في المواد الأولية الخام الداخلة في العملية الإنتاجية، كالقطن في صناعة النسيج ومهمات التشغيل المختلفة كالزيوت والتشحيم .

حساب 33: منتجات نصف مصنعة وهي التي بلغت مرحلة تصنيع معينة وفي انتظار مرحلة أخرى تكميلية.

حساب 34: منتجات قيد الصنع وهي التي لازالت تحت عملية الصنع ، ويطلق عليها بالمنتجات الجارية .

حساب 35: منتجات تامة وهي التي بلغت المرحلة النهائية ، وهي في انتظار التسويق .

¹ د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق، 1999ص336.

² د. كمال الدين الدهراوي، عبدالله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، مصر،الدار الجامعية، 1999،ص291.

حساب 36: فضلات ومهملات تمثل بقايا أي مرحلة من مراحل الإنتاج ويحتفظ بها إما لأعاده استعمالها أو بيعها أو التخلص منها.

ثانيا: جرد المخزون وإيجاد الفوارق:

1- تعريف جرد المخزون:

يشير المخزون مشاكل عدة، خاصة فيما يتعلق بالوجود المادي لعناصره والتحقق منها، ومن اجل ذلك يتم حصر وجرد فعلي لكل موجوداته من بضاعة، مواد ولوازم، منتجات بمختلف أنواعها كما ونوعا وتعدادا، ومقارنتها بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وهذا هو المقصود من جرد المخزون ويوضع لهذا الغرض نظاما دقيقا مبني على أسس علمية سليمة يكفل حفظ مكونات المخزون وسلامته.

وتقوم المؤسسة بتسجيل كميات وأصناف المخزون في قوائم ودفاتر حسب ورودها وخروجها الزممي مستخدمة في ذلك إما طريقة الجرد الدوري السنوي أو طريقة الجرد المستمر أو كلاهما.

2- أنواع جرد المخزون:

- طريقة الجرد الدوري السنوي: تعتمد هذه الطريقة على تحديد كمية المخزون عدا أو وزنا أو قياسا في آخر الدورة المحاسبية، ويستخدم كأساس لاتخاذ بعض القرارات الإدارية والأعداد القوائم المالية، وما يعاب على الطريقة عدم التسجيل المستمر للمخزون.
- طريقة الجرد المستمر للمخزون: ويتم حسب هذه الطريقة تسجيل عناصر المخزون الواردة والمنصرفة بصورة مستمرة، مما يضمن عدم ضياعها أو اختلاسها، وبهذا فهي تعطي نتائج أفضل في مجال الرقابة عن سابقتها¹.

وللوقوف على المخزون النهائي بعد كل عملية (دخول أو خروج) نستخدم العلاقة التالية:

$$\text{المخزون النهائي (المتبقي)} = \text{مخزون أول المدة} + \text{الإدخالات} - \text{الإخراجات}$$

3- فوارق جرد المخزون:

إن عملية الجرد² تقودنا إلى تحديد تكلفة المخزون المنصرف والمتبقي من المواد المستعملة في الإنتاج أو البضاعة و المنتجات، إلا أنه في كثير من الأحيان لا يتطابق هذا التسجيل الدفترى مع ما هو موجود فعلا نتيجة عدة أسباب منها طبيعية مثل التبخر أو التحلل أو الانكسار، ومنها ما هو غير طبيعي مثل الإهمال والسرقة، ولهذا تقوم المؤسسة بجرد حقيقي لجوداتها الدفترية ومطابقتها مع ما هو موجود فعلا

¹ د. عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة النشر، 424-425

² د. أحمد محمد نور، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 337

في المخزن لاستخراج الفوارق ، فإذا كانت موجودات المخزون الفعلية أكبر مما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية يكون الفرق موجبا ويسمى فائض ، أما إذا حدث العكس يكون الفرق سالبا ويسمى عجز ، بالطبع المؤسسة تقوم بحساب الفوارق الجردية لكل مخزون على حدة ، لتحسب المحصلة النهائية لكل مخزونها ويكون إما موجبا (فائض) يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، أو سالبا (عجز) يطرح منها .

ويمكن أن نحسب فوارق الجرد وفق هذه المعادلات:

$$\text{فرق الجرد} = \text{تكلفة المخزون الفعلي} - \text{تكلفة المخزون المحاسبي}$$

$$\text{فرق الجرد} = \text{تكلفة المخزون الفعلي} - \text{تكلفة (مخزون أول المدة + الإدخالات - الإخراجات)}$$

ثالثا: طرق تقييم صرف المخزون والحالات الخاصة:

إن اختيار طريقة قياس تكلفة المخزون الصادر من المخازن كمبيعات، لها تأثير بالغ الأهمية في تحديد تكلفة المبيعات وكذا تكلفة الكميات الباقية كمخزون في نهاية الفترة ، كما تجد المؤسسة نفسها وهي تقوم بحساب مختلف التكاليف بعض الحالات الخاصة¹ والمطلوب منها معالجتها.

1- طرق تقييم صرف المخزون :

نستطيع أن نميز في هذا المجال بين ثلاث طرق رئيسية كل منها تلائم نشاط المؤسسة وهي :

أ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :

في هذه الطريقة لا يوجد فرق بين تكلفة الوحدات المباعة وتكلفة الوحدات الباقية بالمخازن في نهاية الفترة ، وعليه يتم حساب تكلفة مخزون آخر فترة وتكلفة البضاعة المباعة بناء على متوسط مرجح لأسعار الوحدات ، ونجد في هذا الصدد ثلاث أنواع .

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول : مبدأ هذه الطريقة يقوم على أساس حساب

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول حسب المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{\text{قيمة الكميات المتبقية من العمليات السابقة} + \text{قيمة الإدخالات التالية}}{\text{كمية المخزون المتبقي} + \text{كمية الإدخالات التالية}}$$

يُجد في هذه الطريقة عدة تكاليف وسطية مرجحة مختلفة تتوقف على كل دخول.

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: يتم تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة واحدة

مشتركة ، تحسب بعد دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة. وفق العلاقة التالية :

¹ د. كمال الدين الدهراوي، عبدالله عبد العظيم هلال ، محاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 295

مجموع تكلفة الإدخالات / مجموع كمية الإدخالات

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة : يتم تقييم مجموع الإخراجات بتكلفة واحدة مشتركة ، تحسب بعد دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة مخزون أول المدة وتحسب وفق العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الإدخالات} + \text{تكلفة مخزون أول المدة} / \text{كمية الإدخالات} + \text{كمية مخزون أول المدة}$$

ب- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO):

ويعتقد أن هذه الطريقة ترتب المخزون وفق ورودها الزمني إلى المخزن ولا يتم الخلط بينها وبين ما هو موجود سابقاً حتى نستطيع التمييز بين الحديث من المخزون والقديم منه ، لذلك فإن الوحدات التي ترد أولاً تصرف أولاً وتكون وحدات المخزون المتبقية من أحدث المشتريات ، وتستهلك هذه الطريقة في المواد الحساسة لعملية التخزين كمنتج الحليب ومشتقاته .

ج- طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً (LIFO):

وفي هذه الطريقة يتم إخراج المواد أو البضائع أو المنتجات الحديثة الدخول (الورود) إلى المخزن أولاً.

2- الحالات الخاصة:

يترتب عن العملية الإنتاجية عدة خصوصيات، قد لا تظهر إلا بالممارسة الواقعية للنشاط الإنتاجي. فتنوع طبيعة و تقنيات العملية الإنتاجية من مؤسسة إلى أخرى، ينجر عنها عدة حالات.

أ- الإنتاج الجاري:

المنتجات الجارية هي التي دخلت كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة في مرحلة ما من الإنتاج ولم تخرج بعد من هذه المرحلة، أي لم تأخذ بعد شكلاً متميزاً لها ، لا هي منتجات منتهية الصنع ولا منتجات نصف مصنعة، ولكن هي في قيد التنفيذ، وبالتالي لا يمكن تسويقها ولا تخزينها¹.

ومن تعريف الإنتاج الجاري نستنتج الخصائص التالية لها :

- لا تأخذ شكلها إلا في فترة الاستغلال المولية.

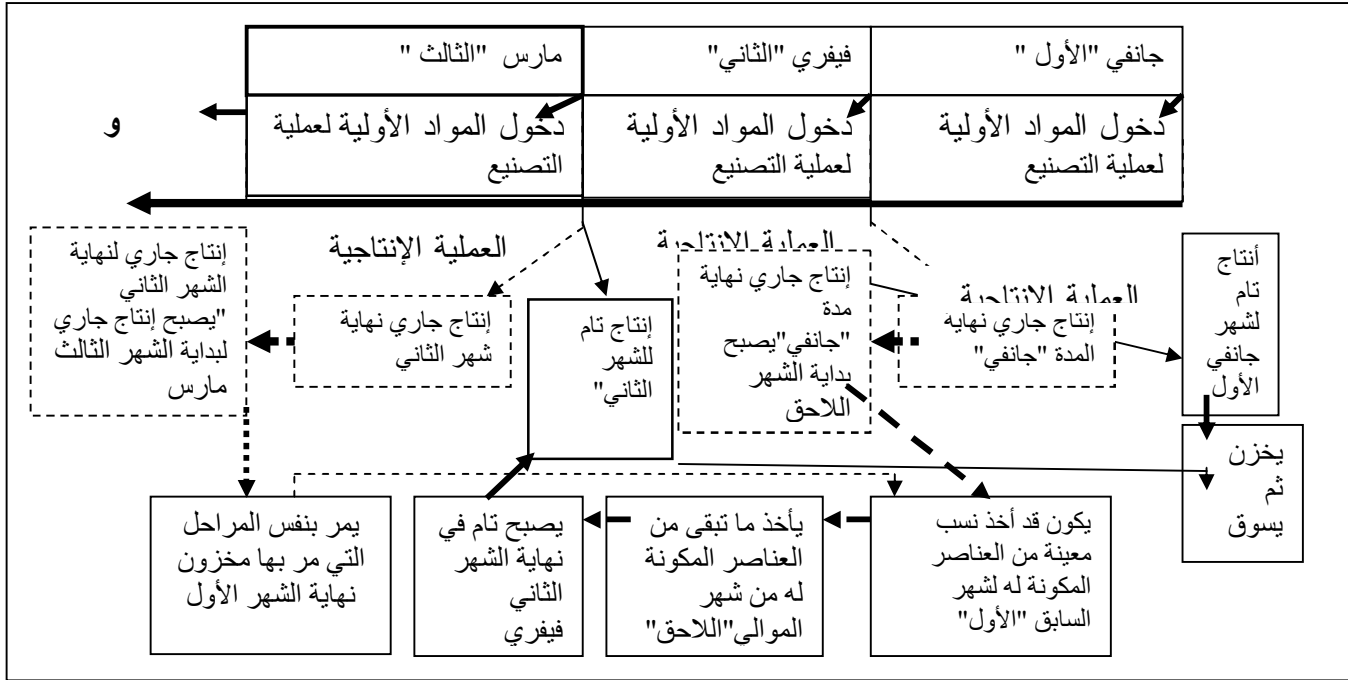
- نسبة تصنيعها غير محددة .

- الاستغلالية كما يمكن أن توجد في نهايتها.

لنفرض أن المدة الإنتاجية هي شهر ونأخذ ثلاثة أشهر متتالية جانفي " الشهر الأول " فيفري " الشهر الثاني " ، مارس " الشهر الثالث " ويمكن توضيح ذلك حسب الشكل التالي:

¹ د. ناصري دادي عدون ، المحاسب التحليلية ، مرجع سابق ، ص 96

الشكل رقم 1-8: مراحل معالجة الإنتاج الجاري



المصدر: من إعداد الطالب

ب- المنتجات الثانوية :

هي المنتجات التي تظهر موازية للمنتجات الأساسية، أي تحصل عليها المؤسسة عند قيامها بإنتاج منتج يعتبر أساسي في العملية الإنتاجية مثال عند قيام مؤسسة بعملية تفصيل القماش لصناعة المعاطف وبقايا القماش تستعمله في إنتاج رابطة العنق فالمعاطف يعتبر منتج أساسي بينما إنتاج رابطة العنق يعتبر منتج ثانوي، فهو منتج لا ترغب المؤسسة في إنتاجه و إنما يظهر كنتيجة للعملية الإنتاجية، و لمعرفة تكلفة الإنتاج الأساسي، لابد من تقييم الإنتاج الثانوي، لذا تجد المؤسسة نفسها أمام ثلاث حالات تقييمية:

- في حالة بيع المنتجات الثانوية مباشرة: وفي هذه الحالة تقدر لها أسعار بيع محتملة، وانطلاقاً منها تحدد تكلفة الإنتاج الثانوي بالمعادلة التالية بعد طرح مصاريف توزيعها وهامش الربح المراد تحقيقه من جراء بيعها.

$$\text{تكلفة الإنتاج الثانوي} = \text{سعر البيع المحتمل} - \text{مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدر}$$

- في حالة بيع المنتجات الثانوية بعد معالجتها: حسب هذه الحالة تحسب تكلفة المنتجات الثانوية بعد طرح مصاريف توزيعها وهامش الربح المراد تحقيقه، ومصاريف المعالجة من سعر البيع المحتمل لها، وعليه تصبح المعادلة كالتالي:
- تكلفة الإنتاج الثانوي = سعر البيع المحتمل - مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدر - مصاريف المعالجة
- في حالة استعمال المنتجات الثانوية كمادة أولية: في هذه الحالة المنتجات الثانوية تقوم على أساس قيمة المواد التي تعوضها، وإذا كانت هناك مصاريف معالجة قبل الاستعمال تضاف إلى تكلفة المنتجات الثانوية المستعملة .

تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل = تكلفة المواد المعوضة + مصاريف المعالجة إن وجدت

وفي كل الحالات :

تكلفة الإنتاج الأساسي = تكلفة الإنتاج الكلية (تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج) - تكلفة الإنتاج الثانوي

ج- الفضلات والمهملات:

تمثل الفضلات¹ البقايا الناتجة عن العملية الإنتاجية، وتظهر غالباً في النشاط الإنتاجي الذي يستلزم التقطيع أو الطحن، أو التفاعلات الكيميائية، مثل القطع الخشبية الصغيرة الناتجة عن عملية التقطيع والتي لا تصلح أن تكون ضمن تركيبة المنتج الأساسي، هذه الفضلات قد تباع، أو يعاد استعمالها في المؤسسة كمادة أولية لنفس المنتج أو لمنتج آخر، أو يتخلص منها بعد التيقن من عدم صلاحيتها لأي شيء.

المهملات وهي المنتجات التي تظهر بعد المراقبة والفحص أنها لا تستجيب للمواصفات العادية للمنتج كظهور عيوب بها مثل الاعوجاج، أو الشقوق، أو الانكسار، أو التمزيق، فتفصل هذه المنتجات (المهملات) عن المنتجات العادية.

و ما يلاحظ على هذا النوع أنه لا يتخلص منه و لكن قد يباع بأثمان تقريبية، أو يعاد استعماله مرة أخرى في العملية الإنتاجية أو غيرها، وهي تشبه الإنتاج الثانوي في عملية التقييم، إذ يمكن أن تباع بأثمان تقديرية، ويمكن أن يعاد استعمالها في العملية الإنتاجية إلا في فرق واحد هو أن الفضلات يمكن أن يتخلص منها، وبالتالي فهي تحمل المؤسسة مصاريف إضافية الناتجة عن الشحن والرمي خارج المؤسسة إلى جانب المصاريف العادية للمنتج.

¹ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 28

ويمكن حساب تكلفة الفضلات والمهملات حسب الحالات على النحو التالي :

تكلفة الفضلات والمهملات المباعة = سعر البيع المحتمل - مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدر

تكلفة الفضلات والمهملات المستعملة = تكلفة المواد المعوضة + مصاريف المعالجة إن وجدت

تكلفة الإنتاج الفعلي = تكلفة أعباء الإنتاج - تكلفة الفضلات والمهملات المباعة أو المستعملة
+ مصاريف التخلص من الفضلات التالفة إن وجدت

المطلب الثالث: سعر التكلفة ومكوناته .

يلعب نوع نشاط المؤسسة من الناحية العملية دورا كبيرا في تحديد مراحل التي تمر بها التكاليف حيث تحدد الأعباء المتعلقة بكل مرحلة على حدة ، ليتم في الأخير جمع تكاليف المراحل حسب ما يقتضيه نوع النشاط، متحصلة بذلك على سعر التكلفة .

أولا: تعريف سعر التكلفة وأهميته:

1- تعريف سعر التكلفة :

يعرف سعر التكلفة على أنه مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو خدمة معينة، انطلاقا من تكاليف المرحلة الأولى إلى غاية تكلفة المرحلة النهائية التي يتم فيها التسويق، وبهذا فإن سعر التكلفة يعتبر مؤشر اقتصادي له أهمية على مستوى المؤسسة الاقتصادية¹ .

2- أهمية سعر التكلفة:

لا يعتبر حساب سعر التكلفة هدفا في حد ذاته، بل الغاية منه الاستفادة من المعلومات التي يقدمها من أجل تحليلها ودراستها للوصول إلى الاعتبارات التالية:

- اعتبار سعر التكلفة كقاعدة حسابية لتحديد سعر البيع مع الأخذ بعين الاعتبار المنافسة.

- اعتباره عنصر أساسي في تقدير هامش الربح، ولذلك تسعى المؤسسة دوما إلى تخفيضه من أجل رفع سقف الربح.

- الاعتماد عليه وعلى محيط المؤسسة في بناء سياسات من شأنها التوسيع أو المحافظة

أو الانكماش أو التوقف عن عملية الإنتاج، والذي يؤثر بدوره على عملية التسويق .

¹ أحمد عبادو، دراسة فعالية تخطيط عمليات الإنتاج اعتماد على أسلوب البرمجة الخطية - حالة وحدة مطاحن اللواحات بتقرت"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2003، ص55.

ثانيا: مكونات سعر التكلفة في المؤسسة التجارية:

نجد في المؤسسة التجارية وظيفتين أساسيتين في تتمثل عموما في وظيفتي الشراء (التمويل) ووظيفة التوزيع، بالإضافة إلى وظائف مساعدة أخرى .

1- وظيفة الشراء:

تعتبر وظيفة التمويل من أهم الوظائف في المؤسسة التجارية، وتنجر عليها مصاريف تدعى في مجموعها تكلفة الشراء، ونصادف فيها مصطلحين وهما ثمن الشراء، والمصاريف المتعلقة بعملية الشراء وتدعى ب (مصاريف الشراء)، وعليه تكون معادلة تكلفة الشراء كالتالي :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن شراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

ولكن الجزء الذي يدخل في حساب سعر التكلفة، هو تكلفة الشراء للجزء المباع فقط.

2- وظيفة التوزيع (البيع) :

تعتبر المصاريف المترتبة عن هذه الوظيفة آخر المصاريف المتعلقة بسعر التكلفة، وهي تمثل المصاريف الخاصة بالتسويق كمصاريف تعبئة المبيعات. وأخيرا تكون معادلة سعر التكلفة في المؤسسة التجارية على النحو التالي :

$$\text{سعر تكلفة البضاعة المباعة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{مصاريف التوزيع}$$

ثالثا: مكونات سعر التكلفة في المؤسسة الإنتاجية

وفق هذا النوع من المؤسسات فإنها سعر التكلفة تمر بثلاث مراحل وفق بثلاث وظائف أساسية وهي وظيفة التمويل المتعلقة بشراء المواد الأولية، ووظيفة الإنتاج وتحمل فيها المؤسسة مصاريف الإنتاج، ثم أخيرا وظيفة التوزيع

1- وظيفة التمويل (الشراء):

تهتم هذه الوظيفة بتمويل المؤسسة بالمواد الأولية والمواد المساعدة في العملية الإنتاجية ويترتب عليها مصاريف تسمى في مجموعها بتكلفة شراء المواد .

$$\text{تكلفة الشراء المواد} = \text{ثمن شراء المواد} + \text{مصاريف الشراء}$$

2- وظيفة الإنتاج :

تقوم هذه الوظيفة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات ،حيث تتحمل أثناء القيام بعملها هذا مصاريف عدة تسمى بمصاريف الإنتاج ،إلى جانب تكلفة المواد الأولية المستعملة،ليطلق عليها في مجموعها بتكلفة الإنتاج ،وتحسب وفق المعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة في العملية الإنتاجية} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

3- وظيفة التوزيع (البيع) :

تتضمن مجموعة من المصاريف مضافا إليها تكلفة الإنتاج المباع مشكلة في ذلك سعر التكلفة وتحسب كالتالي :

$$\text{سعر تكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} +$$

المبحث الثالث: أنواع الطرق المستخدمة في حساب التكاليف

إن محاسبة التكاليف كباقي العلوم الأخرى ، تأثرت وتتأثر بالتطورات الحاصلة في البحوث العلمية المتزايدة ، و ما زادها تطورا هو استفادتها من العلوم ذات الصلة بها ، و التي هي في تطور مستمر مما انعكس ايجابيا على إيجاد تقنيات وأساليب حديثة تلي حاجة المؤسسة المتزايدة في احتساب التكاليف بطرق مختلفة قصد الوصول إلى نتائج تمتاز بالدقة .

المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية

إن حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة يرتبط أساسا بنوع الطريقة المتبعة في ذلك، و منها طريقة التكاليف الحقيقية التي تأخذ بالتكاليف الفعلية التي تم صرفها حقيقة أثناء قيام المؤسسة بنشاطها.

أولا: عناصر وأسس طريقة التكاليف الحقيقية

1- عناصر التكاليف الحقيقية:

هي الطريقة التي تقوم بتسجيل جميع عناصر التكاليف المباشرة منها وغير المباشرة، التي تمت فعلا أثناء قيام المؤسسة بنشاطها سواء كان تجاريا أو صناعيا، ويطلق على هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف الكلية ، كونها تنظر إلى التكاليف بنظرة شمولية ولا تذهب إلى تفصيلها إلى متغيرة أو ثابتة. وتتمثل مكوناتها في كل المصاريف المحملة (المعتبرة) من بضاعة مستهلكة، مواد ولوازم مستعملة مصاريف اليد العاملة ،نفقات الأعباء غير المباشرة الموزعة على مراحل النشاط وفق معدلات التحميل المستعملة.

2- أسس طريقة التكاليف الحقيقية:

يمكن أن نجمل الأسس التي تبني عليها هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- تهتم هذه الطريقة بإحصاء وحصر جميع عناصر التكاليف الفعلية خلال فترة زمنية محددة، غير مراعية في ذلك طبيعة التكاليف من حيث التغير أو الثبات .
- بعد حصر جميع التكاليف يتم التمييز بينها من حيث كونها مباشرة وغير مباشرة.
- يتم تخصيص التكاليف المباشرة حسب كل وظيفة.
- يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة، من مساعدة و أساسية كتوزيع أولي ، تليه مرحلة ثانية يتم فيها توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية ، و من ثم تحميل أعباء الأقسام الأساسية على مختلف التكاليف.

-تشكل هذه التكاليف السابقة في مجموعها سعر التكلفة الحقيقي سواء للبضاعة المباعة في المؤسسة التجارية، أو للمنتج المباع بالنسبة للمؤسسة الصناعية ، أو للخدمة المقدمة بالنسبة للمؤسسة الخدمية .

أولاً: طريقة التكاليف المتغيرة

1- تعريف بطريقة التكاليف المتغيرة

لقد ظهرت هذه الطريقة بأمريكا سنة 1936، وأدت الترجمة الحرفية لها من مصدرها الأول الإنجليزي تحت مصطلح "Direct costing"، إلى انحراف في التسمية، فهي لا تعني التكاليف المباشرة وإنما يقصد بها التكاليف المتغيرة¹، وسبب هذا الانحراف يرجع إلى الشبه الموجود بين التكاليف المباشرة و التكاليف المتغيرة، إذ أن معظم المصاريف المباشرة تعتبر مصاريف متغيرة . ويمكن تعريفها على أنها الطريقة التي تركز أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، معتمدة على هذه الأخيرة في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، وبعبارة أخرى هي مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو بضاعة، أو خدمة معينة، انطلاقا من بداية فترة الاستغلال إلى غاية الإتمام والبيع ولكن بالتكاليف المتغيرة فقط .

2- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة :

وترتكز هذه الطريقة على المبادئ التالية :

- إحصاء وحصر مختلف التكاليف .
- فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة .
- توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على أقسام المؤسسة واستخراج تكلفة وحدة القياس لها .
- إلحاق الأعباء المتغيرة المباشرة وتحميل الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مختلف التكاليف .
- إلحاق مصاريف التوزيع المتغيرة إلى التكلفة المتغيرة للمبيعات للحصول على سعر التكلفة .
- تقييم المخزونات على أساس التكاليف المتغيرة فقط .

3- حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف المتغيرة وتقويمها :

إن سعر التكلفة وفق هذه الطريقة محسوب على أساس التكاليف المتغيرة فقط، ولتحديد سعر التكلفة الحقيقي لا بد أن نضيف التكاليف الثابتة، ثم نطرح سعر التكلفة المتحصل عليه من رقم الأعمال المحقق لنحصل على النتيجة الإجمالية، ونتبع نفس المبدأ المستعمل في التكاليف الحقيقية لحساب النتيجة الصافية

مع الأخذ بعين الاعتبار الفرق في المخزون والذي يحسب وفق العلاقة التالية²:

¹ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 112.

² ناصري دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 151

$$\text{فرق المخزون} = \text{المخزون بالتكاليف الحقيقية} -$$

وعليه تكون معادلة النتيجة التحليلية الصافية على النحو التالي:

$$\begin{aligned} & \text{النتيجة التحليلية الصافية} = + - \text{النتيجة التحليلية الإجمالية} + \text{العناصر الإضافية} - \text{الأعباء غير معتبر} - \\ & + \text{فروق الأقسام} + - \text{فوارق الجرد} - \text{فوارق المخزون} \end{aligned}$$

من مآخذ هذه الطريقة إهمالها لدور التكاليف الثابتة في نشاط المؤسسة ، فقد نجد أحيانا التكاليف الثابتة تشكل الحجم الأكبر في المؤسسة ذات الهيكل الكبير ، وبالتالي كيف نبرر اتخاذ القرار حسب طريقة التكاليف المتغيرة لوحدها ، فضلا عن وجود تداخل كبير بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، كما أن تقييم المخزون بهذه الطريقة يكون تقييما ناقصا كونه أهمل التكاليف الثابتة .

ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1- التعريف بالطريقة و مبادئها:

يمكن تعريفها بأنها الطريقة التي تتعامل مع التكاليف الثابتة وكأنها متغيرة ، فهي تحمل البضاعة أو المنتج بالأعباء المتغيرة مضافا إليه الأعباء الثابتة التي ساهمت في تحقيقه ، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء الثابتة المحملة التي تدخل في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ، ويتم تحديدها باستعمال معامل يسمى معامل التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة¹ .

وبناء على هذا التعريف يمكن استخلاص المبادئ التالية:

- حصر وجمع مختلف التكاليف.
- فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة
- حساب معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة باستخدام العلاقة التالية:

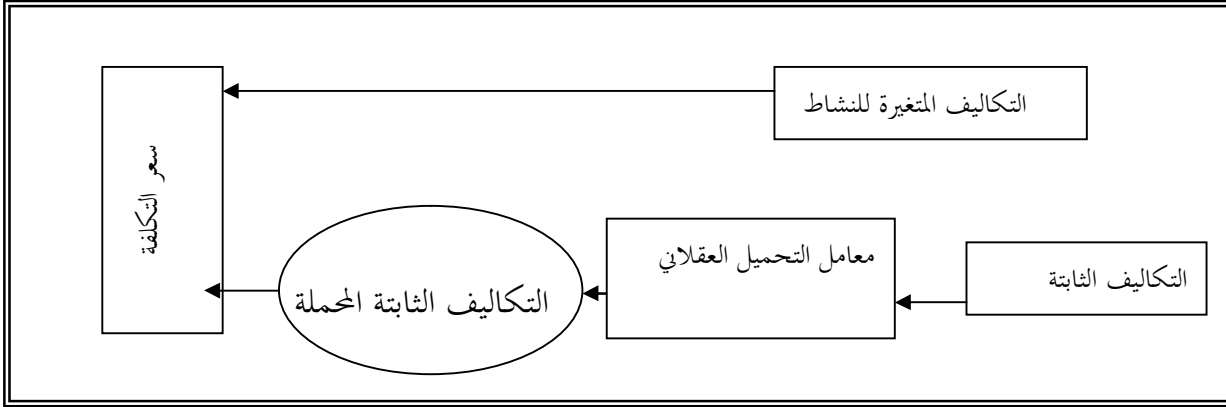
$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$$

حيث أن حجم النشاط الحقيقي هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلا و حجم النشاط العادي هو المستوى المرتبط بالطاقة العادية للمؤسسة من آلات، معدات، عمال... الخ.
تحديد التكاليف الثابتة المحملة باستخدام العلاقة التالية :

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص65

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة × معامل التحميل العقلاني

الشكل رقم 1-10: حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 129

2- حساب النتيجة التحليلية بطريقة التحميل العقلاني وتقويمها :

وفق هذه الطريقة نجد سعر التكلفة محمل بالتكاليف المتغيرة، بالإضافة إلى التكاليف الثابتة التي ساهمت فعلا في عملية الاستغلال وفق معامل التحميل الذي سبق وأن تعرضنا له ، وعليه نجد هناك اختلاف بين النتيجة المحسوبة وفق هذه الطريقة والنتيجة المحسوبة وفق طريقة التكاليف الحقيقية، ولإعادة التوازن بين الطريقتين لا بد من التعرض إلى تحميل التكاليف الثابتة وفق هذه الطريقة يمكن أن يكون أكبر أو أصغر أو مساوي للتكاليف الثابتة الحقيقية ويمكن تحليل هذه الحالات كالتالي:

- حالة التكاليف الثابتة المحملة أكبر من التكاليف الثابتة الحقيقية، هذا يعني معامل التحميل العقلاني أكبر من الواحد، وبالتالي تفوق حجم النشاط الحقيقي على حجم العادي، والفرق في هذه الحالة يعتبر ربح (زيادة الفعالية) لأننا حملنا سعر التكلفة بتكاليف أكبر من التكاليف الحقيقية الكلية، الشيء الذي أثر سلبا على النتيجة، ولإعادة التوافق بين النتيجتين، لا بد من إضافة هذا الفرق إلى النتيجة .
- حالة التكاليف الثابتة المحملة أصغر من التكاليف الثابتة الحقيقية، هذا يعني معامل التحميل العقلاني أصغر من الواحد، وبالتالي انخفاض حجم النشاط الحقيقي عن الحجم العادي، والفرق في هذه الحالة يعتبر خسارة (تكلفة البطالة) لأننا حملنا سعر التكلفة بتكاليف أقل من التكاليف الحقيقية الكلية، الشيء الذي أثر إيجابا على النتيجة، ولإعادة التوافق بين النتيجتين، لا بد من طرح هذا الفرق من النتيجة.
- حالة التكاليف الثابتة المحملة مساوية لتكاليف الثابتة الحقيقية، هذا يعني معامل التحميل العقلاني مساوي للواحد، وبالتالي يحصل توافق بين النتيجتين.

- فرق المخزون: إن اختلاف طريقة التكاليف الحقيقية عن طريقة التحميل العقلاني يؤثر بالضرورة على تقييم المخزون، وبالتالي ينتج فرق في المخزون، فإذا كان الفرق موجبا يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان سالبا يطرح من النتيجة .

رغم أهمية هذه الطريقة إلا أنها تنطوي على عيوب منها صعوبة تحديد حجم النشاط العادي الذي يعتبر ذو أهمية بالغة في هذه الطريقة كونه يمثل إحدى العناصر المتعلقة بحساب معامل التحميل، كما أن تقييم المخزون يكون تقييما غير حقيقي، فهو خاضع لمعامل التحميل .

المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المعيارية والهامشية .

بالإضافة إلى الطرق السابقة توجد هناك طريقتين لكل منهما أسلوبه الخاص في التعامل مع مختلف التكاليف وهما طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف الهامشية.

أولا: طريقة التكاليف المعيارية:

تسعى هذه الطريقة إلى تحليل التكاليف بواسطة وضع جداول تقارن فيها بين التكاليف المقدرة سابقا والتكاليف الحقيقية ومن ثم قياس الانحرافات، قصد تحسين الأداء، وتحديد المسؤوليات.

1- تعريف بالطريقة وأنواعها:

أ- تعريف طريقة التكاليف المعيارية:

هي الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقا، ثم القيام باستخراج الفروقات الناجمة بينها وبين التكاليف الحقيقية من اجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف النموذجية¹.

ب- أنواع التكاليف المعيارية :

وتتنوع التكاليف المعيارية كالآتي :

- التكلفة النموذجية النظرية وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة.

- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: هذا النوع يبنى على أساس ظروف السوق التنافسية.

- التكلفة النموذجية التاريخية في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة هي حجر الزاوية في تحديد لتكاليف.

- التكلفة النموذجية العادية تحدد وفقا للظروف العادية للنشاط في المؤسسة.

2- تحليل الفروقات :

¹ د.رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص86

إن الهدف من تحديد التكاليف المعيارية هو استخراج الفروقات، والعمل على معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوثها، وللوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل ثلاثة عناصر أساسية في العملية الإنتاجية وهي :
المواد الأولية ، اليد العاملة ، المصاريف غير المباشرة¹ .

أ- الفروقات الإجمالية : لاستخراج الفروقات تستعمل إحدى الطريقتين وهما :

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف الحقيقية} - \text{التكاليف المعيارية} \quad \text{أو}$$

$$\text{الفرق} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}$$

فإذا كانت المعادلة الأولى موجبة فالثانية تكون سالبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أقل من الحقيقية، وبالتالي فالمؤسسة لم تصل إلى ما ترغب فيه.

أما إذا كانت المعادلة الأولى سالبة فالثانية تكون موجبة ولهما نفس التفسير، ويعني أن التكاليف المقدرة أكبر من الحقيقية، وبالتالي فالمؤسسة استطاعت تدنئه تكاليفها وهو ما ترغب فيه .

ويمكن تفصيل الفرق باستخدام أحد المعادلتين على النحو التالي :

$$\boxed{\text{الفرق} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية}}$$

الفرق = التكلفة المعيارية للوحدة × الكمية المعيارية بدلالة الإنتاج الحقيقي - التكلفة الحقيقية

للووحدة × الكمية الحقيقية

فإذا رمزنا للتكلفة المعيارية للوحدة بـ : ت ن ، والتكلفة الحقيقية للوحدة بـ : ت ح

و الكمية المعيارية بـ : ك ن ، الكمية الحقيقية بـ : ك ح ، والفرق بـ : ف

فتصبح المعادلة :

$$ف = ت ن \times ك ن - ت ح \times ك ح \quad (1)$$

$$\text{ففرق الكمية} = ك ن - ك ح = \Delta ك \quad \leftarrow ك ح = ك ن - \Delta ك$$

و فرق التكلفة = ت ن - ت ح = \Delta ت \quad \leftarrow ت ح = ت ن - \Delta ت وبتعويض كل من ك ح و ت ح

و ت ح في المعادلة (1) فتصبح ف = ت ن \times ك ن - [(ت ن - \Delta ت) \times (ك ن - \Delta ك)] ومنه :

$$ف = ت ن \times ك ن - ت ن \times ك ن + \Delta ت \times ك ن + \Delta ت \times \Delta ك \quad \text{إذن :}$$

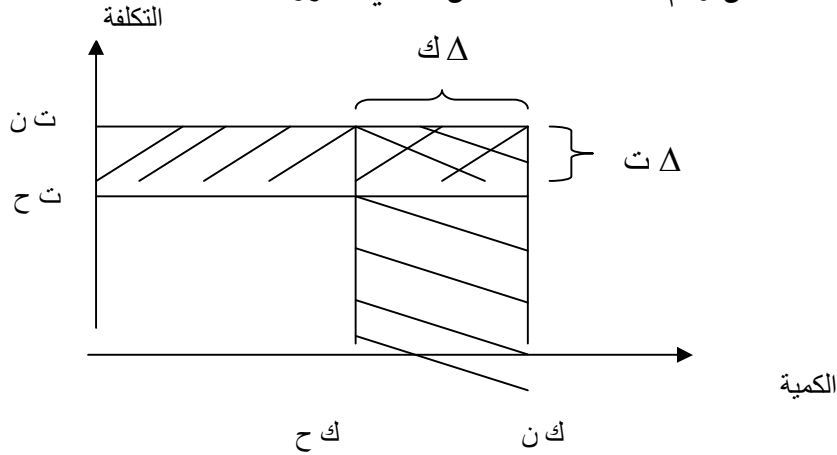
$$(2) \quad \boxed{ف = ت ن \times \Delta ك + ك ن \times \Delta ت - \Delta ت \times \Delta ك}$$

من المعادلة نلاحظ أن الفرق الإجمالي قد وزع إلى :

¹د. ناصر داددي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 165

ت ن. Δ ك ويسمى فرق الكمية لأن ت ن مثبتة، و ك ن. Δ ت يسمى فرق التكلفة لأن ك ن ثابت، Δ ت. Δ ك يسمى الفرق المشترك بين الكمية والتكلفة. ويمكن توضيح الفرق حسب الشكل التالي مع افتراض أن: ك ن < ك ح، ت ن < ت ح:

الشكل رقم 1-11: التمثيل البياني للفروقات



المصدر: ناصر دادبي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص 169

ب- الفروقات التفصيلية:

حيث يتم فيها حساب الفروقات لكل عنصر من العناصر التالية: فروقات المواد الأولية، فروقات اليد العاملة، الفروقات على المصاريف غير المباشرة، ويتم تحليل الفروقات للعناصر الثلاثة بنفس الطريقة التي يتم بها حساب الفروقات الإجمالية، إلا أن المصاريف غير المباشرة يمكن تجزئة الفرق فيها إلى فرق الميزانية و فرق النشاط و فرق المر دووية و فرق مشترك

$$ف = ك ن . \Delta ت + ت ن . \Delta ك - \Delta ت . \Delta ك$$

$$ف = (ت ن - ت ر) ك ن + (ت ر - ت ح) ك ن + ت ن . (ك ن - ك ح) - \Delta ت . \Delta ك$$

حيث ت ر: تمثل التكلفة المرنة والتي تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة المرنة = التكلفة المعيارية المتغيرة الوحيدة + (لتكاليف الثابتة/وحدات القياس الحقيقية)

3- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية وتقييمها :**أ- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية :**

من التعريف السابق لطريقة التكاليف المعيارية نستطيع أن نستنتج المبادئ التي تقوم عليها في النقاط التالية¹:

- تحدد التكاليف المستقبلية للنشاط حسب نوع التكاليف النموذجية المعتمدة من طرف المؤسسة كما سبق ذكرها سابقا، ويشترط أن يكون هذا التقدير مراعيًا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الاستغلالية فيها والظروف المحيطة بالمؤسسة.
- حساب التكاليف المعيارية لكل العناصر المكونة لسعر التكلفة الموافقة للحجم الحقيقي لنشاط المؤسسة، وهذا لا يعني تساوي الكمية المعيارية للعناصر مع الكمية الحقيقية لها.
- إجراء عملية المقارنة بين التكاليف الحقيقية و التكاليف المعيارية، ومن ثم استخراج الانحرافات بصورة إجمالية أو تفصيلية.
- تحليل الفروقات ودراستها قصد معرفة مسبباتها وتحديد الأطراف المسؤولة عنها.

ب-تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

لهذه الطريقة أهمية كبرى في تحسين شروط الاستغلال للمؤسسة، بناءً على تقديرها للتكاليف ومقارنتها بالتكاليف الفعلية قصد إبراز الانحرافات من أجل دراستها وتحليلها، و تحديد المسؤوليات لتتخذ القرارات المناسبة، التي من شأنها تعديل ما يجب تعديله وتجنب الفروقات غير المرغوب فيها، ومن ثم بناء خطة متزنة. رغم مزايا هذه الطريقة إلا أن تطبيقها في المؤسسات يفرز عيوباً، نتيجة عدم الدقة في إيجاد معايير مناسبة في تقدير التكاليف، مما ينجر عنها معلومات خاطئة التي تؤدي إلى انحرافات بعيدة عن الصحة، وبالتالي اتخاذ غير صائبة¹.

ثانياً: طريقة التكلفة الهامشية " الحدية ":

ظهرت هذه الطريقة مع ظهور المدرسة الحدية، إذ نادي روادها باستعمال هذه الطريقة في تحليل تكاليف المؤسسة، حيث يعتبرونها مؤشر لزيادة الإنتاج أو التوقف عنه، فهم يوصون المنتجين برفع كمية الإنتاج إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها، حيث تكون فيها النتيجة معدومة، وبالتالي لا بد من التوقف عن زيادة الإنتاج لتجنب وقوع المؤسسة في الخسارة.

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

1- طريقة التكلفة الهامشية وأنواعها:**أ- التعريف بالطريقة**

يمكن تعريف التكلفة الهامشية على أنها التكلفة الإضافية الناتجة عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة. ويعرفها باتريك بوازولي بقوله: تمثل التكلفة الحدية تكلفة وحدة إضافية منتجة¹.

ويمكن تعريفها كذلك بـ: النفقات الزائدة، بسبب إنتاج وحدة إضافية، وهي لا تشتمل إلا على التكاليف المتغيرة، لأنها هي التي تتراد عند ارتفاع الإنتاج².

إن طريقة التكاليف الهامشية تهتم بحساب سعر التكلفة لكل وحدة إضافية، ثم تقارنها بسعر بيعها، فعندما تتساوى تكلفة الهامشية للوحدة المنتجة الإضافية مع سعر بيعها تتوقف عن العملية الإنتاجية، و تعتبر في هذه الحالة تكلفة الوحدة المنتجة الإضافية هي تكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة.

و لا يشترط التغير الحاصل في عدد الوحدات بالزيادة فقط، فقد يكون كذلك التغير بالانخفاض.

ب- أنواع التكاليف الهامشية:

نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف الهامشية وهي:

- التكلفة الهامشية الإجمالية: وهي تعبر عن التكاليف الناجمة عن الفرق الحاصل في انتقال حجم الإنتاج من وضعية إلى وضعية أخرى، والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و متغيرة.
- تكلفة الإنتاج الهامشية: وهي عبارة عن التكاليف الإضافية الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية.
- تكلفة التوزيع الهامشية: ونقصد بها التكاليف الناجمة عن بيع وحدة إضافية.

2- مكونات طريقة التكلفة الهامشية والدراسة الرياضية لها.**أ- مكونات الطريقة :**

إن مكونات التكلفة الهامشية تختلف باختلاف العلاقة التي تربطها بالحجم الإنتاج، وعموما تتكون التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة وفق الحالات التالية :

- عند ثبات التكاليف الثابتة، وتغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، فإن التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة تضم التكاليف المتغيرة فقط، وتساوي تكلفة الوحدة المتغيرة.

¹ Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris, Librairie Vuibert, 1999, p:240

² د. فتح الله ولعلو، الإقتصاد السياسي، الطبعة الأولى، دار الحداثة، لبنان، 1971، ص 539.

- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بنسبة أكبر أو أقل من النسبية، وبقاء التكاليف الثابتة علي حالها، فإن التكلفة الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط ولكن لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحودية.
- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، وانتقال التكاليف الثابتة إلي مستوي معين نتيجة إعادة الهيكلة فإن التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (والمساوية لتكاليف المتغيرة الوحودية) بالإضافة إلي التكاليف الثابتة.
- في حالة تغير التكاليف المتغيرة بمعدل أكبر أو أقل من معدل تناسبها مع حجم الإنتاج، وتحول التكاليف الثابتة إلي مستوي معين، فإن التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (والتي لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحودية) بإضافة إلي التكاليف الثابتة.

ب - الدراسة الرياضية للتكلفة الهامشية:

بعدما تعرفنا علي التكلفة الهامشية ومكوناتها، نحاول استغلال المبادئ الرياضية في تحليل هذا النوع من التكاليف. ويمكن أن نلخص هذه الدراسة فيما يلي¹:

نلاحظ أن التكاليف الكلية هي دالة تابعة للمتغير "س" الذي يمثل حجم النشاط ويمكن أن نرمز لهذه الدالية بالصيغة الرياضية التالية:

ت ك = تا (س) وإذا أخذنا تفاضل هذه الدالة تصبح كالتالي :

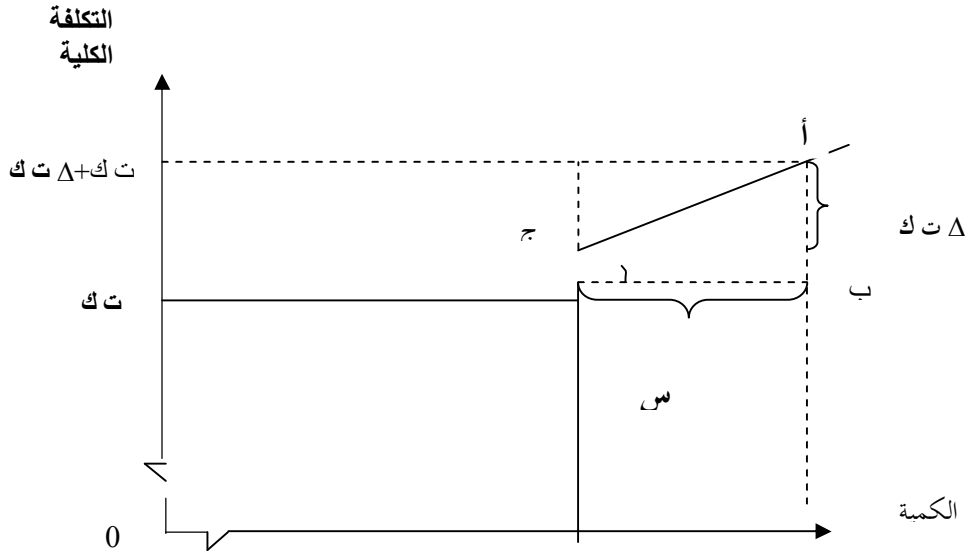
تفاضل ت ك = تا (س) تفاضل س ومنه تا (س) = تفاضل ت ك / تفاضل س ، إذن تا (س) = Δ ت ك / Δ س

وبما أن التغير في حجم النشاط يتم بوحدة واحدة أي Δ س = 1 فتصبح :

إذن تا (س) = Δ ت ك وهذه العلاقة تمثل التكلفة الهامشية ، ومن هنا فإن التكلفة الهامشية هي المشتقة الأولى لدالة التكلفة الكلية بالنسبة لحجم النشاط. ونستطيع الحصول على نفس النتيجة بالاستنتاج الهندسي على النحو التالي :

¹ د. ناصر دادي عدون ، محاسب تحليلية ، مرجع سابق ، ص 183

الشكل رقم 1-12 : التفسير الهندسي للتكلفة الهامشية



المصدر: ناصر داداي ع س+س Δ نحل س، رجع سابق، ص184

من الشكل أعلاه: نستطيع استنتاج التكلفة الهامشية عن طريق حساب ميل الزاوية ج[^] وهو ما يمثل ظلها، الذي نعبر عنه بالعلاقة التالية: ج[^] = أ/ب = ب/ج، ومنه: ج[^] = Δ ت ك / Δ س وبما أن: Δ = س = 1 فان: ج[^] = Δ ت ك إذن: ت ك = (س) Δ ت ك وهذه العلاقة الأخيرة تمثل التكلفة الهامشية.

إن الشغل الشاغل لمسيرى المؤسسات هو البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد وإيجاد تنسيق محكم بينها للحصول على الحجم الأمثل اقتصاديا الذي يعطي أكبر ربح للمؤسسة و بأقل تكلفة تعتبر طريقة التكلفة الهامشية من أفضل الطرق التي تلبى هذه الغاية . حيث تصل المؤسسة إلى الحجم الأمثل عندما تساوى بين التكلفة الهامشية و سعر بيعها .

ليست محاسبة التكاليف من مجالات الدراسة الحديثة، التي نتجت عن التطورات الهائلة في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية التي تماشت مع العصر الحديث، و لكن تمتد جذورها إلى الممارسة القديمة و رغم هذا العمق في التاريخ لمحاسبة التكاليف إلا أن الكثير من الباحثين يربطون بينها وبين المحاسبة العامة، حيث أن هذه الأخيرة تمدّها بالمعلومات الأساسية.

إلا أن محاسبة التكاليف تقوم على أساس إرساء مجموعة من المعايير الخاصة بها، تستند عليها في تقسيم التكاليف حسب حجم الإنتاج، وحسب الوظيفة، وحسب إمكانية تتبعها و زمن حسابها. تأخذ التكاليف الغير مباشرة حيزا كبيرا من تكاليف المؤسسة، وتتصف بصعوبة ضبطها وتوزيعها من الناحية العملية على مختلف الأقسام سواء كانت ثانوية أو أساسية، وحتى يتم تحديد تكلفة المنتج بصورة أكثر دقة توجد عدة أساليب لحسابها منها طريقة الأقسام المتجانسة، كما يستدعي حسابها الاعتماد على تقنيات رياضية محضّة.

كما تقوم محاسبة التكاليف على مجموعة من الأنظمة تعتمد عليها في حساب سعر التكلفة و هي نظام التكاليف المراحل المتتابعة، نظام المراحل المتوازية نظام التكاليف الأوامر، يطرح المخزون إشكالية تقييمه و صرفه مما استوجب وجود عدة طرق تقوم بهذا الغرض منها التكلفة الوسطية المرجحة و طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا.

وتواجه المؤسسة في تقييم مراحل حساب التكاليف عدة حالات منها الإنتاج الجاري، الفضلات والمهملات، الإنتاج المترافق، الإنتاج الثانوي مع مراعاة التباين الحاصل في نوعية نشاط المؤسسة، وأمامها عدة طرق تستعملها لتصل إلى غرضها في مجال تحديد التكاليف.

الفصل الثاني:

نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

إن المؤسسة في تنظيمها تشكل نظام معلومات شامل يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف تماما من حيث الوظيفة وأسس التنظيم والتصميم عن بعضها البعض، إلا أنها تنسجم وتتداخل لتشكل شبكة أو سلسلة واحدة تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف تربطها قنوات اتصال تستعمل في تنقل المعلومات، إذ تعد مخرجات نظام معلومات فرعي كمدخلات لنظام فرعي آخر داخل النظام الشامل للمؤسسة. 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 توسيع تطبيق الطريقة في حد ذاتها، من حيث مجال تطبيقها أو لطريقة المستعملة، والملاحظة هو تداخل مجالات العلوم المختلفة، حيث استفادت المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص من التطور 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). وحتى نقف على جوانب هذا الفصل تعرضنا فيه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لنظم المعلومات.

المبحث الثاني: أشكال نظم المعلومات.

المبحث الثالث: نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.

المبحث الأول : المفاهيم الأساسية لنظم المعلومات

لقد تطورت مفاهيم نظم المعلومات تطورا كبيرا ، و متسارعا في ظل ثورة المعلومات و التقنيات التي أصبحت الصفة المميزة لعصرنا الحاضر، فالانتقال من نظم المعلومات اليدوية و الأرشفة إلى نظم المعلومات المحوسبة، فأنظمة الذكاء الاصطناعي و عصر معلومات عالي السرعة ، أدى إلى إعادة النظر في كل أعمال المؤسسات، وإعادة النظر حتى في هياكلها التنظيمية، من خلال توفير المعلومات بالدقة و الشكل المطلوب باعتبارها الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

حيث أنه من خلال تشغيل البيانات و معالجتها وترتيبها وتصنيفها نحصل على تلك المعلومات الجاهزة لاستعمالها في المؤسسات باستخدام تلك الأنظمة التي تعتبر الإطار العام لتشغيل البيانات ومعالجتها و تحويلها إلى معلومات يتم خزنها في ملفات داخل قواعد البيانات، ليتم العودة إليها عند الحاجة بهدف تسيير تلك المؤسسات.

المطلب الأول : مفهوم المعلومات ومصادرها وطرق جمعها.

تعتبر المعلومات موردا من الموارد الإستراتيجية التي لا يمكن الاستغناء عنها و لا يمكن أداء أي عملية ي المؤسسة بدون الاعتماد عليها.

أولا: مفهوم المعلومات والعلاقة بينها وبين البيانات:

هناك اختلاف بين المعلومات والبيانات وذلك من خلال التطرق للعناصر التالية:

1- تعريف المعلومات :

المعلومات قبل معالجتها عبارة عن مجموعة من المعطيات الأساسية (بيانات) مثل الرموز، والحروف و الأرقام التي تعتبر المادة الخام لإنتاج المعلومات وهي المدخلات الأساسية لإنشاء نظام خاص بها، وتعددت تعاريف المعلومات بحسب وجهة نظر المستخدمين لها ونذكر منها التالي¹ :

- المعلومات هي البيانات التي يتم معالجتها بحيث أصبحت ذات دلالة و معنى ومن التعريف نستنتج أن المعلومات هي البيانات والمعطيات الأساسية التي يتم معالجتها وتحويلها إلى معلومات
- وتعرف على أنها بيانات أجريت عليها عمليات تشغيل مختلفة مثل (التبويب ، التحليل ، التلخيص وغيرها)، لتصبح في شكل أكثر نفعا لمستخدميها عن طريق زيادة المعرفة وتقليل درجة عدم الثقة وذلك بغرض المساعدة في اتخاذ القرارات وغيرها من المجالات² وقد ركز هذا التعريف

¹ د.عثمان الكيلاني وآخرون ، المدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية ، الأردن ، دار وائل، 2000، ص 15.

² سلامة محمد إبراهيم، إستخدام نظام المعلومات الإدارية في ترشيد إتخاذ القرارات في قطاع التأمين الإجتماعي، رسالة دكتوراه ، كلية الاقتصاد، جامعة عين شمس، مصر 1993 ، ص 35.

- على العمليات المختلفة التي تتم على البيانات من تبويب وتحليل وتلخيص كما أشار إلى تنمية المعرفة لدى مستخدم البيانات في أي مجال من المجالات .

2-العلاقة بين البيانات والمعلومات :

ورغم وجود علاقة قوية بين البيانات والمعلومات ، كون هذه الأخيرة كانت أساسا بيانات وتحولت عند المعالجة إلى معلومات مفيدة ومجدية لمتخذ القرارات ، إلا أن هناك تباين فيما بينهما نلخصه في الجدول أدناه:

جدول رقم 2-1: العلاقة بين البيانات والمعلومات

| المعلومات | البيانات |
|--|--|
| . مجموعة العلاقات بين البيانات المرتبطة ببعضها البعض و الناتج عن تشغيل البيانات. | .هي مجموعة من الإشارات الرموز المفضلة عن بعضها والناتجة عن عمليات الملاحظة و المشاهدة. |
| . تمثل بيانات صالحة للاستخدام، وبالتالي فهي تمثل المخرج النهائي لنظام المعلومات. | . تمثل المادة الخام لنظام المعلومات . |
| . تتكون من بيانات ذات معنى. | .ليس من الضروري أن تؤدي البيانات إلى معلومات مفيدة و ذات معنى. |
| . تظهر في عدة أشكال رئيسية منظمة منها الجداول ، الرسوم ، البيانات. | . تجمع بكافة طرق تجميع البيانات بشكل عشوائي عن ظاهرة معينة. |

المصدر : محمد محمود السيد ، الإدارة العامة، مكتب عين الشمس، مصر، 1999 ، ص 157.

ثانيا: مصادر البيانات و المعلومات:

إن الإدارة في هذا العصر تحتاج إلى كم هائل من المعلومات وذلك لخدمة نشاطاتها وقد تعددت مصادر هذه المعلومات بتعدد أغراض المؤسسة ونشاطاتها ونستطيع أن نقسمها إلى ¹:

1- المصادر الداخلية :

وهي المعلومات التي تخدم نشاط المؤسسة وتحصل عليها المؤسسة من البيئة الداخلية بواسطة:

أ- تقارير الإدارة: وهي كافة التقارير الدورية المتعلقة بأعمال أقسام المؤسسة .

ب- المستخدمون: وهي البيانات والمعلومات التي تحصل عليها المؤسسة من كافة العاملين في المؤسسة في المستويات الإدارية المختلفة.

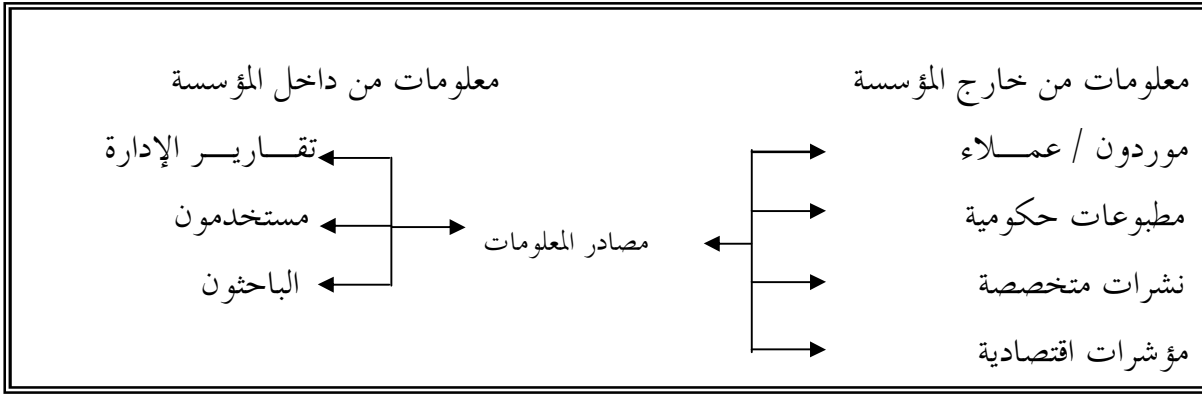
¹ د.عثمان الكيلاني وآخرون ، المدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية ،مرجع سابق ،ص 17.

ج- الباحثون: وهي المعلومات التي تحصل عليها المؤسسة من الباحثين والمطورين لتنظيم المؤسسة وأساليبها الإدارية ومقترحات كافة المهنيين، والتطبيقات في ميدان الإعلام الآلي التي تدعم أداء المؤسسة.

2- المصادر الخارجية:

وهي المعلومات التي تحصل عليها المؤسسة من البيئة الخارجية التي تحيط بها، وتتمثل عموماً في المعلومات المستقاة من الموردون والعملاء، والمطبوعات الحكومية، والنشرات المتخصصة، وكذا المؤشرات الاقتصادية، على هيئة مصادر وثائقية أو مصادر ميدانية أو شبكة المعلومات (الأترنت). ويمكن إجمال المصادر الداخلية والخارجية للمعلومات حسب الشكل أدناه :

شكل رقم 2-1: يوضح مصادر البيانات والمعلومات في المؤسسات



المصدر: سمير محمد مصطفى، تحليل النظم، منظومة الإدارة بالمعلومات، القاهرة 2002، ص 233.

ثالثاً: طرق جمع البيانات:

وتختلف الطرق المتبعة من قبل المؤسسات في جميع البيانات والمعلومات التي تخدم نشاطها ومن بين الوسائل المستخدمة في عملية الجمع نذكر التالي¹:

1- الحصر الشامل:

وهي عملية جمع البيانات بالتزول ميدانياً إلى مصادر البيانات مثل (التعداد السكاني) ومن مزايا الحصر الشامل الدقة في البيانات، ويعاب عليها تكلفتها العالية، والفترة الزمنية الطويلة التي تستغرقها عملية الحصر الشامل، كما أنها تحتاج إلى إطارات للعمل بجمع المعلومات مع وجوب تخصصهم.

¹عبدنعمان الشريف، دور نظم المعلومات في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، 2004-2005، ص 9.

2- الجمع باستخدام العينة:

وهي العملية التي تتم من خلال اختيار عينة ممثلة للمجتمع المدروس بصورة عشوائية، وتجمع عنها المعلومات، وتتميز هذه الطريقة بسهولة، سرعتها وقلة التكاليف، وتتم خلال فترة زمنية بسيطة ومن عيوبها أنها قد تكون نتائجها غير دقيقة لعدم تمثيل العينة للمجتمع تمثيلاً صحيحاً وشذوذ بعض الحالات، وتستخدم وسائل المقابلة والاستبيان وغيرها من الطرق.

3- التقارير و فحص السجلات:

وهي عبارة عن وثائق تحدد مستوي الإنجاز في أعمال المؤسسة، وترفع من المستويات الإدارية الوسطى إلى الإدارة العليا، كما تجمع البيانات من خلال دراسة (سجلات العمل، القرارات، الملفات التقارير، المراسلات) وغيرها من السجلات التي تستخدمها المؤسسة والخروج بمعلومات تحدد نتائج العمل في المؤسسة لتخدم متخذ القرارات.

المطلب الثاني: الاتصال وخصائص المعلومات واقتصادها

إن المعلومات لا تكفي لوحدها إن لم هناك اتصال محكم بين أقسام المؤسسة و متخذي القرار، كما يجب أن تتوفر في المعلومات خصائص معينة تساعد في بناء قرار رشيد و سليم مع مراعاة عنصر تكلفة الحصول عليها وقيمتها.

أولاً: الاتصال و تصنيفاته :

1- مفهوم الاتصال:

يعد الاتصال من أقدم الوسائل الإنسانية كأسلوب من أساليب التواصل و التعارف ويرجع أصل كلمة اتصال (Communication) إلى الكلمة اللاتينية (Cmmunist) ومعناها (Comon) أي "مشترك" أو "عام" وبالتالي فإن الاتصال كعملية تتضمن المشاركة، أو التفاهم حول شيء أو فكرة، أو إحساس أو اتجاه سلوك أو فعل ما¹ وقد تطور الاتصال تطوراً مذهلاً حتى أصبح العالم قرية واحدة، من خلال ما وصلت إليه التكنولوجيا في هذا المجال حيث مكنت من تبادل كافة المعلومات بأشكال متعددة (صوت، بيانات، نصوص، صوراً)².

2- تصنيف الاتصالات:

ويمكن تصنيف الاتصالات داخل المؤسسات كالتالي:

¹ د. حسن مكاوي، د. ليلي السيد، الإتصال ونظرياته المعاصرة، لبنان، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة الرابعة، 2003، ص 23

² د. محمد نور برهان، غازي إبراهيم، نظم المعلومات الحوسبة، الأردن، دار المناهل، 1998، ص 161.

أ- الاتصالات الهابطة: وهي عملية نقل القرارات والأوامر عبر وسائل الاتصال من أعلى إلى أسفل.

ب- الاتصالات الصاعدة: وهي عملية توصيل النتائج والتي تأتي من المرؤوسين إلى الرؤساء .

ج- الاتصالات الأفقية: وهي عملية تبادل المعلومات بين الأقسام في مستوى تنظيم واحد.

ثانيا: خصائص المعلومات.

ويقصد بالخصائص مجموعة السمات الأساسية التي يجب أن تتوفر في المعلومات باعتبارها البيئة الأساسية لبناء القرار الإداري الناجح والرشيد ولذا لا بد أن تتوفر في المعلومات عدد من الخصائص، نجملها في خاصيتين رئيسيتين تتفرع عن واحدة منها مجموعة من السمات وهي¹:

1- الملائمة:

ويقصد بها تلائم المعلومات مع الغرض الذي أعدت لأجله فهي التي تؤثر على سلوك متخذ القرار بحيث يصبح القرار الناتج عن هذه المعلومة أفضل من المتخذ في حالة غيابها.

2- الوقية:

وهي تناسب إعطاء المعلومة مع وقت الاحتياج إليها لتكون مفيدة.

3- الوضوح:

بمعنى أن تكون المعلومة غير غامضة يستطيع مستخدموها فهمها بسهولة.

4- الصحة والدقة:

أن تكون المعلومات حقيقية ودقيقة خالية من الأخطاء.

5- الشمول:

أن تكون ملمة بكل جوانب المشكلة المطروحة.

6- القبول:

أن تكون المعلومة مقبول من حيث شكلها ومضمونها.

ثالثا: اقتصاد المعلومات :

دفع التطور الكبير في مجال المعلوماتية إلى السعي من قبل كل المنظمات والدول إلى الاستفادة من هذا المجال، وإلى دراسة اقتصاديات المعلومات، التي تركز على تحديد تكاليف ومنافع المعلومات ويتضمن اقتصاد المعلومات شقين الأول يتعلق بتكلفة المعلومات و الثاني يهتم بقيمة المعلومات².

¹ د. أحمد حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مصر، الإشعاع الفنية، 1997، ص 25 .

² د. معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، مصر، الدار الجامعية، 2002م، ص 21.

1- تكاليف المعلومات :

وهي كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسات في سبيل الحصول على المعلومات كتكاليف إدخال نظام المعلومات، وكافة التكاليف المتعلقة بالتجهيزات، المعدات، البرامج، و الصيانة.

2- قيمة المعلومات :

قيمة المعلومات هي المنفعة المتحققة لمستخدم هذه المعلومات ودورها في ترشيد القرارات في مختلف ظروفه(حالة عدم التأكد، المخاطرة، التأكد).

المطلب الثالث: مفهوم نظام المعلومات ، مراحل تطوره و مبادئه.

حتى وقت قريب جدا لم تكن المؤسسات تهتم بجمع وتخزين المعلومات، فكانت تعتمد على الأرشيف كأسلوب من أساليب حفظ الوثائق، حيث كانت المعلومات تعالج يدويا، مما عسر عملية الحصول عليها مما دفع المؤسسات إلى إيجاد آليات تعمل على جمع ومعالجة وتخزين وبث هذه البيانات.

أولاً: مفهوم نظام المعلومات:

لقد تعددت تعاريف نظم المعلومات نذكر منها التالي:

- نظام المعلومات هو إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد(البشرية والآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة¹.

- ويعرف على أنه النظام الذي يجمع ويحول ويرسل المعلومات للمؤسسات ، مستخدما في ذلك عدة طرق لمعالجتها حتى تصبح صالحة للاستعمال حسب الاحتياجات².

ثانياً: مراحل تطور نظام المعلومات

ويمر نظام المعلومات بمراحل عدة في حال تطويره، وهي ما تسمى دورة حياة النظام، والتي تعتمد على نظرية النظم في التحليل ابتداءً من الأعلى إلى الأسفل وهي³:

1- مرحلة تحليل النظام:

وهي العملية التي تتم من خلالها تحديد مكونات النظام والتعرف على العلاقات بينها بهدف تحديد المشاكل المرتبطة به لوضع حلول مناسبة تؤدي إلى تحسين الأداء ، ويتم تحليل النظام عبر عدد من الخطوات هي كالتالي:

- دراسة النظام في وضعه الحالي.

¹ د.كمال الدين الدهراوي، د. سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص 15.

² د. سعيد خشبة، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية ، مصر، الدار الجامعية، 1990، ص 150.

³ د. عثمان الكيلاني وآخرون، المدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 229

- التركيز ودراسة نقاط الضعف في هذا النظام.
 - تحديد ما يجب تغييره في هذا النظام للوصول إلى أحسن وأفضل نظام.
 - تحديد البدائل المناسبة واختيار أفضلها.
- وبعد اختيار النظام المناسب ننتقل إلى المرحلة الثانية.

2- مرحلة تصميم النظام:

ويمر تصميم النظام بعدد من الخطوات هي:

- أ- تصميم المخرجات: وهي ما يريد المستفيد النهائي من النظام لتجديده، من خلال معرفة مكونات وصيغة وشكل هذه المخرجات.
- ب- تصميم المدخلات: من خلال تحديدها تحديدا دقيقا، بحيث تخدم المخرجات المستهدفة، وتحديد مصادرها وأشكالها.
- ج- تصميم الملفات: بما تحتويها من قيود وحقول ورموز لحزن البيانات والمعلومات فيها.
- د- تحديد طرق المعالجة: وهي تحديد كافة العمليات التي تجرى على البيانات من (تحرير، ترتيب عمليات حسابية، ترميز... إلخ).
- هـ- تصميم النماذج: حيث يعتبر تصميم النماذج جزء من تصميم نظام المعلومات وتستخدم النماذج لتزويد المستفيد بالمعلومات عند الحاجة.

3- مرحلة تنفيذ النظام:

وهي عملية تحويل الأفكار إلى واقع ويتم تنفيذها يدويا بتحويل الأفكار إلى وثائق لمعرفة كيف يتم تشغيل وتنفيذ النظام، ثم يتم تنفيذها على الحاسب الآلي، ووضعها للتجريب، لمعرفة التعديلات التي قد تتم على النظام لتجاوز كل السلبيات فيه.

4- مرحلة ما بعد التنفيذ:

وهي مرحلة تشغيل النظام وعمل تقييم نهائي من قبل المستفيدين من هذا النظام، وتصحيح النقائص فيه ثم يتم توثيق النظام بتسجيل تفاصيله ومراحل عمله للعودة إليه، عند الضرورة مع بيان الأساليب التي تسهل البحث عن المعلومات، وكذلك الطرق المختلفة لاستخدام الوثائق.

ثالثا: المبادئ الأساسية لنظام المعلومات :

إن نظام المعلومات الفاعل هو ذلك النظام الذي تبرز فيه سمات أو خصائص (مبادئ) توضح جودته ومدى قدرته على تلبية كافة متطلبات المستفيدين من المعلومات بفاعلية وكفاءة بحيث تتسم هذه المعلومات بالخصائص الجيدة، والتي تزيد من فاعلية القرارات المتخذة في المؤسسة، وهذه المبادئ والسمات التي يجب توفرها في نظام المعلومات الجيد يمكن بيانها فيما يلي¹:

- أن يتصف نظام المعلومات بسرعة الاستجابة لاسترجاع وبث المعلومات.
- أن يحقق الانسجام و التكامل مع مختلف الأنظمة داخل المؤسسة.
- أن يكون هذا النظام اقتصادياً، أي يكون فاعلاً قياساً بالتكاليف.
- أن يكون نظام المعلومات ذا قدرة عالية من حيث السرعة في معالجة المعلومات والتخزين التي تلي احتياجات مستخدم النظام.
- أن يكون ذو مرونة سواء في البيئة الداخلية أو في البيئة الخارجية للمؤسسة.
- أن يستخدم تكنولوجيا المعلومات الملائمة من قدرة عالية للقيام بمختلف المهام والوظائف للنظام.
- أن يمتلك إدارة متخصصة تدير النظام بفاعلية وكفاءة.
- أن يكون النظام آمناً بحيث يصعب اختراقه والتجسس عليه.
- أن يحقق التكامل بين البيانات والمعلومات القديمة والجديدة، واستخدام النماذج الرياضية.

المطلب الرابع : الوظائف الأساسية لنظام المعلومات

تم عملية إيصال المعلومات إلى متخذي القرار عبر سلسلة من الخطوات المحددة تنشئ في مجموعها نظام متكامل يدعى بنظام المعلومات يقوم بعدة أنشطة، غالباً ما تحوز على الاهتمام الأكبر بهدف الوصول إلى معلومات دقيقة.

أولاً: تجميع البيانات وتشغيلها :

1- تجميع البيانات:

بعد تحديد نوعية وحجم البيانات المطلوب تجميعها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن عملية التجميع التي تتم من مصادر مختلفة وإدخالها إلى النظام وإعدادها للتشغيل من خلال مجموعة من الأنشطة، تبدأ بالتسجيل في مستندات مكتوبة ومرمزة ومصنفة وفق مجموعات معينة ليتم بعد ذلك التدقيق فيها للتأكد من صحتها².

2- تشغيل البيانات:

¹ د.حسين محمد حريم، إدارة المنظمات منظور كلي، الأردن، دار الجامعة، 2003، ص 180.

² د. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص ص 29-30.

بعد تجميع البيانات يتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات لتحويلها إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذ القرارات، حيث يتم ترتيبها وفق مجموعات متناسقة ثم تلخيصها لغرض المقارنة للوصول إلى تقرير نهائي يقدم للإدارة.

ثانياً: إدارة البيانات:

يقصد بوظيفة إدارة البيانات الأنشطة الخاصة بتنظيم وإدارة عمليات تخزينها بطريقة منظمة ومدروسة، وتختلف وسيلة التخزين باختلاف نوع نظام المعلومات، بحيث يسهل عملية استرجاعها عند الحاجة إليها، ثم إعادة إنتاجها لغرض استخدامها في حل المشاكل المتشابهة، ولا بد أن يتم تجديد هاته البيانات وصيانتها حتى تتطابق مع أوضاع المؤسسة¹.

ثالثاً: رقابة وتجميع المعلومات:

يتم تقييم المعلومات من ناحية الخصائص الواجب توفرها فيها، فإن طابقت المواصفات المعمول بها يتم جمعها و تقديمها إلى الأشخاص المعنيين باستقبالها ضمن تقارير خاصة مثل التقارير المالية.

¹ د. كمال مصطفى الدهراوي، د. سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 20.

المبحث الثاني : أشكال نظم المعلومات

بعد ما تطرقنا للمفاهيم الأساسية لأنظمة المعلومات في المبحث الأول، سوف نتناول في هذا المبحث أشكال هذه النظم ، و التي تساعد على تبيان كيفية الاستفادة من التقنيات الحديثة في مجال المعلوماتية، لتحقيق موقع تنافسي جيد بين المؤسسات في نفس القطاع من خلال استبدال النظم اليدوية للمعلومات بنظم محوسبة أكثر سرعة ودقة وكفاءة.

المطلب الأول: نظام المعلومات الإدارية

تحتاج الإدارة في المؤسسات إلى كم هائل من المعلومات في مختلف المستويات الإدارية كما تتولد عن ممارستها لنشاطاتها قدر كبير من البيانات ، ولذلك لا بد من كيان يعمل على معالجة وتخزين و بث هذه البيانات إلى مختلف المستويات الإدارية ، وهذا الكيان هو نظام المعلومات الإداري.

أولاً: مفهوم ووظائف نظام المعلومات الإدارية .

1- مفهوم نظام المعلومات الإدارية :

لقد تعددت التعاريف حول نظم المعلومات الإدارية كحتمية لاختلاف وجهات نظر المختصين ، إلا أنه يمكن تعريفه على أنه نظام رسمي يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية تعمل بتكامل في إطار مهيكلي وبالارتكاز على الحاسوب وبرمجياته الحديثة بغرض معالجة كافة أنواع البيانات من مختلف المصادر بهدف توفير المعلومات ذات الجودة العالية بسرعة ودقة لدعم عمليات اتخاذ القرار في المؤسسة.

2- وظائف نظام المعلومات الإدارية:

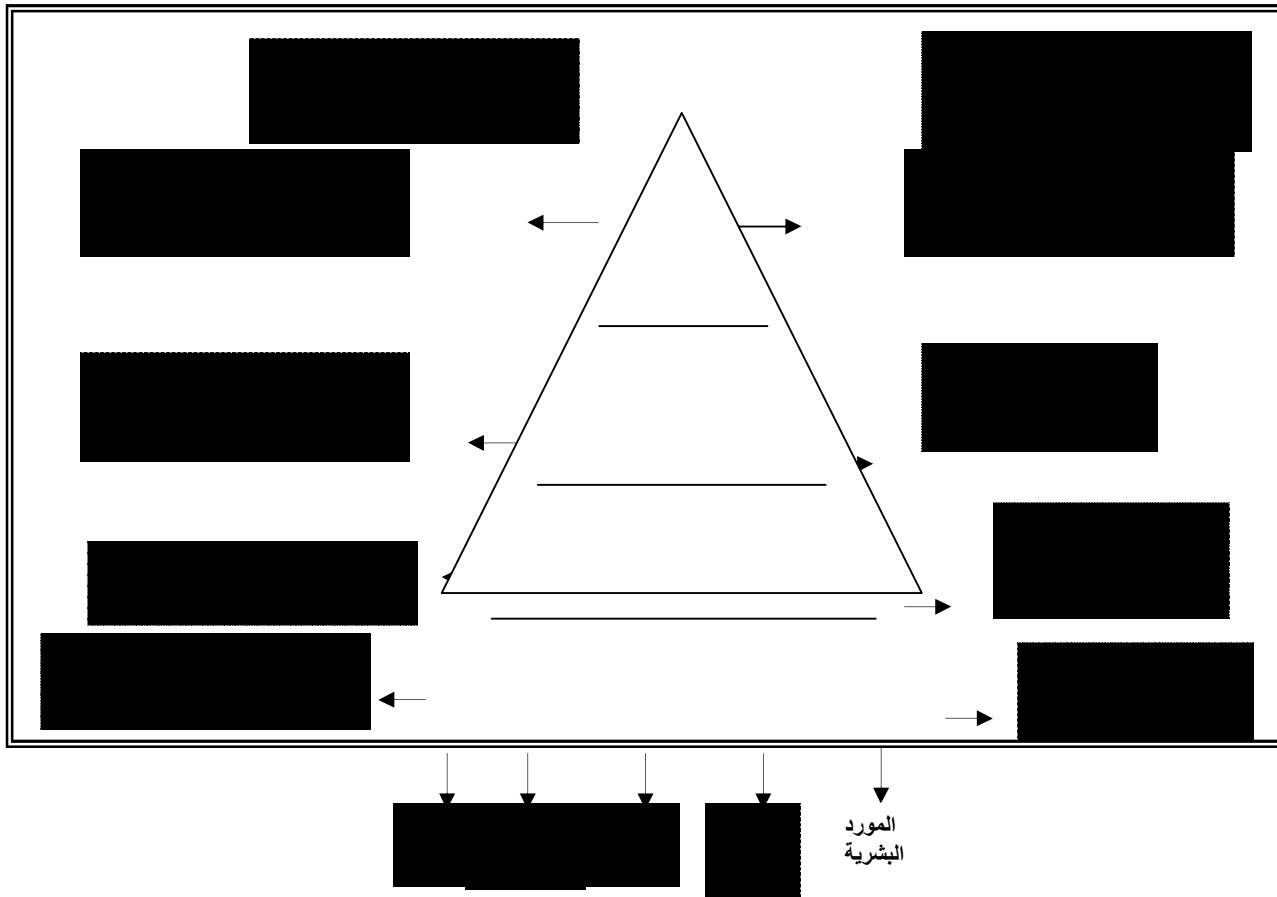
حتى يتسنى لهذا النظام توفير ما تحتاجه الإدارة من معلومات لا بد أن يقوم بالوظائف الأساسية التالية:

- تجميع البيانات من مختلف المصادر (جمع وتخزين) .
- إخضاع البيانات لمختلف طرق المعالجة حتى تصبح في شكل معلومات قابلة للاستعمال.
- تنظيم وتبويب وتخزين المعلومات في ملفات.
- الرجوع للمعلومات المخزنة عند الحاجة ليتم استغلالها من قبل متخذي القرارات.

ثانيا: تصنيف نظام المعلومات حسب المستويات الإدارية:

نستطيع أن نميز بين نظم المعلومات حسب المستويات الإدارية بالنظر إلى هيكل المؤسسة فمنها نظام المعلومات الاستراتيجي الذي هو في أعلى هذا الهيكل ثم ينحدر إلى المستوى الإداري ثم المعرفي فالمستوى التشغيلي، ويمكن تلخيص ذلك حسب الشكل أدناه¹:

شكل رقم 2-2: أنواع نظم المعلومات حسب المستويات الإدارية



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص94.

1- نظام معلومات على المستوى الاستراتيجية:

وهو نظام للمعلومات المتعلقة بفترة زمنية طويلة، وتعمل على تحقيق أهداف المؤسسة الرئيسية وعادة ما تكون معلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل والمتغيرات التي قد تؤثر على المؤسسة .

¹ د.عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، نظم المعلومات الإدارية الأساس والمبادئ ، مصر ، المكتبة العصرية ، 2002، ص93.

2- نظام المعلومات الإدارية:

وهو يوفر المعلومات الخاصة بتسيير المهام والوظائف الخاصة بالمؤسسة لفترة قصيرة نسبيا

3- نظام المعلومات على المستوى المعرفي :

هو نظام يهتم بالوحدات والأقسام الخاصة بموظفي البيانات والمعلومات ، على اعتبار أنها تمثل مستوى يوفر المعرفة داخل المؤسسة .

4- نظام المعلومات التشغيلي :

هو نظام يتعلق بكافة المعلومات الخاصة بتشغيل العمليات والمهام اليومية للمؤسسة .

ثالثا: المنهجية الكلية لبناء النظام :

لقد تعددت المنهجيات المتبعة في بناء نظام المعلومات الإدارية وذلك كنتيجة لاختلاف وجهات نظر الباحثين من الناحية التي يرونها مناسبة في التعامل مع المحيط الذي تتواجد به المؤسسة وقد اقتصرنا على أهم المدخل المعتمدة في ذلك وهي كالتالي¹:

1- المدخل الاستراتيجي :

وهو يهدف إلى بناء رؤية شاملة للمؤسسة قبل التخطيط لبناء النظام، أي تحديد الهدف العام التي تبتغي المؤسسة بلوغه.

2- مدخل المشاركة :

غاية هذا المدخل إشراك كافة المستخدمين في جميع مراحل إعداد النظام، حتى يكون ذا فعالية و نجاعة أكبر من النظام المعد من قبل أطراف محدودة في المؤسسة .

3- مدخل النموذج المصغر:

وفق هذا المدخل يتم إعداد مخطط مصغر، بكيفية تمكن المستخدم من تطبيقه ميدانيا، ومن ثم تحديد مزاياه و عيوبه.

4- المدخل الهيكل:

يرتكز هذا المدخل على تقسيم المؤسسة إلى مستويات تنظيمية مبسطة، ودراسة كل واحد بشكل منفرد، ليتم في الأخير تحديد البيانات المطلوبة لكل مستوى، وطرق المعالجة.

المطلب الثاني: نظم مساندة القرار

¹ د. سمير مصطفي، تحليل نظم المعلومات الإدارية، مصر، الدار الجامعية، 2001، ص ص73-76.

إن ظهور الحاسوب أدخل تعديلات كبيرة في استغلال البيانات والمعلومات ، حيث قلص كثيرا من الإجراءات التي كانت معتمدة سابقا ، والتي من مساوئها كثرة الوسطاء بين مصدر المعلومات والمستخدم النهائي لها.

أولا: مفهوم نظم مساندة القرار ومكوناتها

1- مفهوم نظم مساندة القرار:

تعتبر نظم مساندة القرار نظام يسمح بالتفاعل المباشر بين الحاسب الآلي والمستخدم النهائي للنظام دون الحاجة إلى وساطة (خبراء المعلومات) أثناء عملية الاستخدام¹ ، وكون هذا النظام ظهر حديثا فقد تباينت التعاريف المتعلقة به نذكر منها :

- تعرف نظم مساندة القرارات بأهما نظم معلومات محوسبة تفاعلية، تساعد متخذ القرارات في استخدام البيانات والنماذج لحل المشاكل الإدارية غير محددة البنية².
- كما يعرف أنه مجموعة من الإجراءات المبنية على النماذج لمعالجة البيانات والأحكام الشخصية لمساعدة المدير في وضع القرارات³.
- نظم مساندة القرارات على أنها نظم تخاطبية تقوم على استخدام الحاسبات الآلية⁴.

2- مكونات نظم مساندة القرار:

- ترتكز نظم مساندة القرارات بمجموعة من المكونات تميزها عن باقي نظم المعلومات و هي كالتالي:
- أ- قاعدة البيانات : تمثل قاعدة البيانات مجموعة البيانات المدعمة لبعضها البعض ، كقواعد البيانات التشغيلية وقواعد البيانات التحليلية التي من شأنها دعم أنشطة المؤسسة .
 - ب- نظم إدارة قواعد البيانات : ويكمن نشاطها في المراقبة والإشراف عن التكامل بين البيانات المجمعة، وضبط عمليات معالجة فيها.
 - ج- قاعدة النماذج: وفيها يتم تحليل البيانات استنادا على مجموعة من النماذج، الإحصائية والرياضية والاقتصادية والحاسوبية، وتحويلها إلى معلومات تساعد عملية اتخاذ القرارات
 - د- نظام إدارة قاعدة النماذج: ويختص هذا الجزء بتطوير نماذج معالجة البيانات.
 - هـ- نظام إدارة الحوار : يقوم هذا الجزء من مكونات النظام بتنسيق بين أجزاء النظام الداخلية وكذا العمل على إيجاد آليات بين النظام والمستخدمين منه .

¹ د. جمال الدين العويصات ، الإدارة وعمليات اتخاذ القرار ، الجزائر ، دار هومة ، 2002 ، ص 36.

² د. محمد نور برهان ، غازي إبراهيم رحو ، نظم المعلومات الحوسبية ، مرجع سابق ، ص 319.

³ د. منال الكردي ، جلال العبد ، نظم المعلومات الإدارية ، مصر ، بدون تاريخ ، ص 207.

⁴ د. كامل السيد غريب ، فادية حجازي ، نظم المعلومات الإدارية ، الرياض ، مدخل تحليلي جامعة الملك سعود ، 1997 ، ص 344 .

و- الواجهة: تعتبر إحدى مكونات النظام التي من خلالها يستطيع المستخدم الحصول على استفساراته والحصول على المعلومات التي تهمه منه .

ثانيا: أشكال نظم مساندة القرارات .

لقد تعددت أشكال وتصنيفات نظم مساندة القرارات استنادا على عدة معايير نذكر منها:

1- التصنيف حسب معيار مستخدم النظام:

ونجد بناء على هذا المعيار عدة تقسيمات هي¹ :

- أ- نظم دعم القرارات الفردية: وفيها يتم تدعيم قرارات الفرد الواحد.
- ب- نظم دعم القرارات الجماعية: تعمل على دعم قرارات مجموعة من الأفراد داخل التنظيم.
- ج- نظم دعم تنظيمية: ويقصد بها القرارات التي من شأنها دعم وتفعيل وظائف التنظيم .

2- التصنيف حسب معيار الاهتمام بالبيانات والنماذج:

وفي هذا المعيار نجد التقسيمات التالية²:

- أ- النظم التي تعتمد على البيانات: حيث يهتم في هذا النوع من النظم بالبيانات دون مراعاة نوع الملفات كنظم تحليل البيانات وهي نظم تساعد على معالجة البيانات دون مراعاة ما تحمله من ملفات (نماذج).
- ب- النظم التي تعتمد على النماذج: وهي عكس التقسيم الأول، إذ تهتم بالنماذج مع إهمال نوع البيانات كنظم النماذج المحاسبية.

ثالثا: مواصفات نجاح نظم مساندة القرارات ومنهجية دورة حياته

لقد تم الاهتمام كثيرا بالمواصفات التي يجب أن تتوفر في نظم مساندة القرارات، وكذا المراحل التي تمر بها حتى تصبح القرارات الصادرة رشيدة وذات كفاءة وفعالية في المؤسسة.

1- مواصفات نظم مساندة القرارات الجيدة :

ومن الشروط الواجب توفرها في نظم مساندة القرارات حتى تكون ناجحة هي:

- أن تلبى احتياجات المستويات الإدارية للمؤسسة عند بنائها، وأن تدعم كل مراحل اتخاذ القرارات.
- أن يواكب تطورها عمليات تطوير تنظيمي موازية.
- أن يتوفر لها سهولة التطبيق والمرونة والتفاعل الجيد مع المستخدم.

¹ د. عماد الدين حسن، عبد المنعم فهمي، نظم دعم القرار مبادئ وتطبيقات، القاهرة، ناس للطباعة، بدون تاريخ، ص 144.

² د. علاء عبد الرزق السالمي، نظم إدارة المعلومات، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية، 2003 م ص 185.

2- منهجية دورة حياة نظم مساندة القرارات :

كما أن للكائن الحي مراحل معروفة يمر بها ،فإن للنظام مراحل تشبه تماما الكائن فهو يولد ،ثم ينمو حتى يصبح ناضجا ثم يعتريه الضعف والفشل إلى أن يموت، ونستطيع أن نجمل مراحل دورة حياة النظام في التالي :

- أ- دراسة الجدوى : لدراسة جدوى النظام وتكاليفه ومقارنتها بالمنافع المتحققة من النظام والخروج بتوصيات، أما الاستمرار في تصميم النظام أو التوقف .
- ب- تحليل النظم: وهي نشاطات تهدف إلى تحديد احتياجات المستفيدين من النظام وأهدافه ومواصفاته وحدوده والقيود التي يعمل في إطارها.
- ج- مرحلة تصميم النظم : وهي المرحلة التي يتم فيها تحديد مواصفات النظام ووظائفه وتصميم نوع المخرجات، وقاعدة البيانات، وقاعدة النماذج، و برامج إدارة الحوار وعمليات المعالجة والمدخلات، وإجراءات حماية النظام .
- د- مرحلة التطبيق: عملية تشغيل النظام وتجريبه لمعرفة مدى قدرته على تحقيق الأهداف المطلوبة.
- هـ- مرحلة الاختبار: وهي اختبار كافة مكونات النظام وذلك بالفحص وقياس نوعية الأداء.
- و- التشغيل والتقييم النهائي: وهي المرحلة الأخيرة لمعرفة قدرات النظام ومعرفة مدى تأثيره في تحسين جودة القرارات الإدارية.

المطلب الثالث: النظم الخبيرة

ترتكز النظم الخبيرة أساسا على الذكاء والخبرات البشرية المطبقة سابقا و المختزنة فيها، الشيء الذي يمكنها على اقتراح حلول وقرارات للمشاكل باختيار البدائل المناسبة.

أولا: مفهوم النظم الخبيرة وأهدافها.

1- مفهوم النظم الخبيرة:

لقد تنوعت التعاريف الخاصة بها ومنها التالي:

- هي مجموعة من البرامج ، التي تقوم بحل المشاكل ، لتقييم البرامج المستخدمة و الإمكانيات التي تساعد على إدخال واسترجاع المعلومات بسهولة عند تشغيل النظام¹.

¹د. إبراهيم أحمد السعيد ، سمير شحاته عوض ، نظم المعلومات المحاسبية المتقدمة ، مصر،الدار الهندسية ، 2000م، ص31.

- بأنه ذلك النظام الذي يمتلك القدرة على محاكاة أسلوب و قابليات الإنسان الخبير والمختص في تقديم الاستشارات و إعطاء النصح.

2- أهداف النظم الخبيرة :

وتسعى النظم الخبيرة إلى تحقيق الأهداف الآتية¹:

- أ- العمل على الإحاطة حول أكبر قدر من المعارف والخبرات والعلوم في كلا المجالات .
- ب- تعمل هذه النظم على حفظ تكاليف توظيف خبراء متخصصين في هذه المجالات .
- ج- تحقيق السرعة الفائقة في الوصول إلى حلول للمشاكل واتخاذ القرارات .
- د- تساعد النظم الخبيرة على خلق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال اتخاذ قرارات وحيدة صائبة في الوقت المناسب والمكان المناسب .
- هـ- زيادة الموثوقية والموضوعية للقرارات المتخذة في المؤسسات .
- و- توفر إمكانية تبادل الخبرات ونقلها من مكان إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى.

ثانيا : خصائص النظم الخبيرة.

تميز النظم الخبيرة بمجموعة من الخصائص وهي كالتالي²:

- 1- تمثيل المعرفة رمزياً بحيث تعرض المفاهيم والحقائق والقواعد على شكل رموز في النظام الخبير.
- 2- يتم التركيز على مجال واحد عند تصميم النظام الخبير، وتخزن فيه كافة المهارات المتعلقة به.
- 3- فصل المعرفة عن السيطرة، بحيث تكون قاعدة المعرفة وآلة الاستدلال نظامين مستقلين عن بعضهما وذلك ليسهل صيانة النظام وتعديله.
- 4- يقوم على أساس التحليل التجريبي والمعالجة الرمزية.
- 5- إن النظام الخبير يستخدم تقنيات الإدراك والتفكير الاستكشافي للبحث واستعراض حلولاً للمشاكل .
- 6- البرمجة مقابل المعرفة حيث تستخدم في كافة البرامج التقليدية، أما البرامج الخاصة بالنظم الخبيرة تعتمد هندسة المعرفة، وهي العملية التي تتضمن بناء النظام الخبير.

ثالثاً: مجال تطبيقها:

تسعى المؤسسة إلى جلب الخبراء والمستشارين، وذلك من أجل ترقية عملها وتحسين فعاليتها والوصول إلى الأداء الأحسن ، ونظراً للتقدم الهائل الحاصل في مجال التكنولوجيا أدى إلى استحداث

¹ د.علي عبده الهادي مسلم ، مذكرات في نظم المعلومات الإدارية، مصر، مركز التنمية الإدارية، 1994، ص55.

² د.إبراهيم احمد الصعيدي ، سيمر شحاته عوض، نظم المعلومات الحاسبية المتقدمة ، مرجع سابق ، ص35.

أنظمة معلوماتية تحل محل هؤلاء الخبراء والمستشارين ، ومنها نظم الخبرة التي هي في نماء مستمر بحيث توسع تطبيقها ليشمل كثير من المجالات منها المجال الإداري ، كنظام (CREDITMANAGER) الذي يعمل على معالجة المعلومات المحاسبية في البنوك والمؤسسات المصرفية.

المطلب الرابع: نظم المعلومات المحاسبية

بالرغم من التغيرات التي طرأت على هيكل نظم المعلومات المحاسبية نتيجة إخضاع هذه النظم للحاسب الإلكتروني ، إلا أن هذا التغيير لم يؤثر على الغايات العامة المرجوة من الوظيفة المحاسبية والمتمثلة في تسجيل العمليات ، وتبويبها ، وتصنيفها واستخلاص النتائج ، ومن ثم عرض المعلومات المستخرجة على جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي مكوناته وخصائصه.

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

لقد تعدد التعاريف حول مفهوم نظام المعلومات المحاسبي و نذكر منها التالي:

- هو عبارة عن مجموعة من المكونات مثل الأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المالية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية مثل قائمة الدخل، وميزان المراجعة، والميزانية والتي تدعم قرار مدراء المؤسسة¹.

- هو أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية².

ومما يلاحظ على هذه التعاريف عند استقراءها أنها لم تعطي تعريفاً شاملاً للنظام ولذا يمكن عرض هذا التعريف والذي نراه يلئم بجوانبه، فهو تلك المنظومة التي تتكون من مجموعة من الأنظمة الجزئية المتكاملة فيما بينها، والتي تعمل على جمع ومعالجة وتخزين البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بنشاطات المؤسسة وتحويلها إلى معلومات محاسبية مفهومة مثل (المؤشرات النتائج ، والقوائم المالية) من خلال استخدام المستندات والسجلات وبرامج الحاسوب بهدف تسيير نشاط المؤسسة و الوقوف على مراكزها المالية ودعم عملية اتخاذ القرارات فيها.

3- مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي كباقي الأنظمة يتكون من مجموعة من العناصر تمثل الأساسات التي يرتكز عليها ، حيث يتوجب على المؤسسة الأخذ بها للوصول إلى نظام متكامل يؤدي وظيفته بشكل سليم

¹ د.محمد يوسف حفاوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، الأردن، دار وائل ، 2001، ص55.

² د.عصام فهد العديين وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر ، عمان ، دار المناهج ، 2003م ص14.

هذه المكونات تتمثل فيما يلي :

- أ- وحدة تجميع البيانات: مهمة هذه الوحدة جمع البيانات والمعلومات الحاسوبية، من المصادر الداخلية والخارجية اعتماداً على المستندات التجارية والمالية المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- ب- وحدة تشغيل البيانات: العمل المنوط بهذه الوحدة هو توظيف المعلومات الواردة فور الحصول عليها، والتي ترى إدارة المؤسسة أن وقت استعمالها آتياً.
- ج- وحدة تخزين واسترجاع البيانات: في غالب الأحيان لا يتم استخدام البيانات وتشغيلها وقت الحصول عليها، فتقوم هذه الوحدة بتخزين هذه البيانات بعد معالجتها لئتم استرجاعها متى دعت الحاجة إلى ذلك
- د- وحدة توصيل المعلومات: تتمثل هذه الوحدة في مجموع القنوات التي تسلكها المعلومات حتى تصل إلى الجهاز الإداري المختص بتوظيف المعلومات ، ليتخذ على أساسها القرار المناسب.

3- خصائص نظام المعلومات الحاسبي:

رغم التشابه الكبير في خصائص أنظمة المعلومات، إلا أن نظام المعلومات الحاسبي ينفرد بخصائص إضافية نوردتها فيما يلي:

- أ- القابلية للمقارنة: إن هذه الخاصية تتيح لمستخدم نظام المعلومات الحاسبي إمكانية مقارنة المعلومات المحصل عليها من هذا النظام، مما يجعلها أكثر فعالية في المؤسسة⁽¹⁾.
- ب- الحيطة والحذر: إن المعلومات الواردة من المستندات الحاسوبية مبنية أصلاً على مبدأ الحيطة والحذر، وبالتالي فإن هذا المبدأ لا محال سيلقي بظلاله على المعلومات المستخرجة لتكون أكثر صحة ودقة.
- ج- القابلية للفهم: يشترط أن تكون المعلومات الحاسوبية معروضة بشكل مبسط سهل للفهم والاستخدام .

ثانياً: معالجة المدخلات والمخرجات للبيانات المالية.

إن اتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة، والسيطرة على مواردها ، لا يتأتى إلا بتنظيم جميع العمليات في المؤسسة ، وهو ما يعتبر الغاية المرجوة من نظام المعلومات الحاسبي ، ليخدم الجانب المالي من خلال جمع البيانات المالية من مختلف المصادر الداخلية والخارجية ، وتخزينها ومعالجتها وبنها للأجهزة الإدارية والجهات الخارجية .

¹د.حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات الحاسوبية، الأردن، دار الثقافة، 1999، ص115.

1- معالجة المدخلات :

تعتبر الوثائق التجارية (فواتير، طلبيات، أوامر بالصرف، شيكات... الخ)، والمستندات المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الخزينة ، دفتر الأوراق التجارية... الخ) المنبع الرئيسي لمختلف البيانات والتي تمثل في مجملها مدخلات النظام ، حيث يتم إخضاع هذه المدخلات لمختلف أساليب المعالجة ، ومن ثم تخزينها في ملفات معدة سلفاً لذلك ، ومن بين الأساليب المتبعة في معالجة البيانات المحاسبية نذكر ما يلي¹:

أ- المعالجة المحزمة: وفقاً لهذه الطريقة تجمع المعلومات المتشابهة مع بعضها البعض على شكل حزم ويتم إدخالها في ملفات كل ملف يختص بنوع معين من النشاطات التي تقوم بها المؤسسة ثم تخزن ب- المعالجة الآنية: المبدأ المعتمد في التعامل مع البيانات الواردة للمؤسسة، تبعاً لهذا الأسلوب يكون بإخضاعها للمعالجة حين وصولها، وتبع هذه الطريقة من قبل البنوك والمؤسسات المالية.

2- مخرجات النظام:

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، عموماً في الأرقام والنتائج على شكل تقارير أو وثائق وقوائم مالية وهي كالتالي:

أ- التقارير : تعتبر التقارير لغة الحوار ما بين مختلف الأقسام والمستويات الإدارية ، بهدف تحديد مستوى الإنجاز، وكذا عرض احتياجات المؤسسة على الإدارة ، ونجدها في صور تقارير تخطيط أو تقارير رقابة أو تقارير تشغيلية .

ب- الوثائق: ويقصد بالوثائق ، المستلزمات التي تتطلبها المعاملات التجارية ، وهي الشيكات والكمبيالات والسندات والإشعارات .

ج- القوائم المالية: وهي عبارة عن الدفاتر والمستندات التي تلخص عمل المؤسسة خلال الدورة المالية في الغالب تكون سنوية (مبدأ السنوية) وقد تكون شهرية، أو سداسية وفقاً لما يتطلبه نشاط المؤسسة، نذكر منها: الميزانية، ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج... الخ.

ثالثاً: أنظمة معالجة البيانات المحاسبية الواردة:

هناك عدة أنظمة محاسبية يعتمد عليها في التسجيل المحاسبي، منها النظام المركزي والنظام الكلاسيكي، حيث تتكفل بتسجيل كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، سواء كانت تجارية أو إنتاجية فإنها تقوم بوظائف أساسية تتمثل في عمليات الشراء ، بيع السلع والخدمات ، دفع المستحقات تسديد

¹ د. محمد يوسف حفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 77.

التكاليف تحصيل النواتج المختلفة، الحصول على الموارد المالية، إضافة إلى ذلك نجد وظيفة الإنتاج في المؤسسة الصناعية.
وأثناء مزاوله المؤسسة لأنشطتها فإنها ملزمة بإحصاء وتقييد جميع التدفقات الصادرة منها والواردة إليها في سجلات محاسبية وفقا للتسلسل الآتي¹:

1- دفتر اليومية :

ويقصد به ذلك الدفتر الذي تسجل فيه كل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، بحيث تكون مقيدة بوضوح ومرتبة ترتيبا تاريخيا يوم بيوم طبقا للأصول والقواعد المحاسبية.
ويعتبر هذا الدفتر من الدفاتر التي يلزم القانون التجاري المؤسسات بمسكها، كما أنه يعتبر وسيلة إثبات أمام القضاء في حالة المنازعات.

2- دفتر الأستاذ :

وهو الدفتر الذي تفتح فيه حسابات لكل عنصر من العناصر الذي سبق وأن ظهر في قيود دفتر اليومية إذ يقدم بيانات عن أرصدة مختلف العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة، وبالتالي فهو يعتبر الدفتر المرجع في النظام المحاسبي كونه يلخص العمليات المالية ويبين حركتها (حركة الذمة المالية) .

3- ميزان المراجعة:

يستخدم هذا الدفتر عموما للتأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها في دفتر اليومية ثم رحلت إلى دفتر الأستاذ ، حيث يتم الحكم على التقييد إن تم بطريقة سليمة، ويتأتى ذلك بعد مقارنة مجاميع المبالغ المدبنة والدائنة مع ضرورة تساويها ، وكذا تساوي الأرصدة المدبنة والدائنة .

4- الميزانية:

وهي عبارة عن جدول يظهر موارد المؤسسة (الخصوم) وتمثل في الأموال الخاصة والديون في طرف واستخدامات هذه الموارد (الأصول) والتمثلة في الاستثمارات والمخزونات والذمم في طرف آخر، ونجد فيها نوعان ميزانية تعد في بداية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الافتتاحية، وميزانية تعد في نهاية الدورة المحاسبية ويطلق عليها الميزانية الختامية تظهر فيها النتيجة .

¹د.عاشور كتوش ، المحاسبة العامة ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ، ص ص 57-58 .

المبحث الثالث: نظام المعلومات محاسبة التكاليف

يعتبر نظام المعلومات محاسبة التكاليف حلقة أساسية ذات أبعاد عملية و استراتيجية داخل نظام المعلومات الشامل للمؤسسة، ويشكل صمام الأمان للنظام التيسيري للمؤسسة على كامل مستويات الإدارة ، سواء ما تعلق بمتابعة العمليات و إنتاج مختلف المعلومات الضرورية أو إعداد التقارير لاتخاذ القرارات وتشكيل نماذج لدراسة مختلف الفرص والقيام بالتخطيط والرقابة.

المطلب الأول: مفهوم وعناصر نظام المعلومات محاسبة التكاليف.

يرتبط نظام المعلومات محاسبة التكاليف حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس والتنظيم السائد والاستراتيجية المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب محاسبة التكاليف وإمكانية تعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أنها تمتاز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة عند القيام بتصميم النظام فيتم إعداد عدة دراسات تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بمحاسبة التكاليف.

أولاً: مفهوم نظام المعلومات محاسبة التكاليف:

احتلت محاسبة التكاليف مكانة كبيرة لدى إدارة المؤسسة بما تقدمه من المعلومات ملائمة ومفيدة لمجمل الأنشطة القرارية سواء من حيث تحليل البدائل واختبار القرارات، أو من حيث مواجهة أحداث الواقع عند مستوى التنفيذ.

ويمكن تعريف نظام المعلومات محاسبة التكاليف على أنه وسيلة لتسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف و إعداد التقارير الخاصة بها¹، وعلى هذا الأساس تنفرد محاسبة التكاليف في تصنيفها للأعباء وفقاً للعديد من الأسس التي تختلف باختلاف أهداف التصنيف.

ثانياً: العناصر التقنية لنظام المعلومات محاسبة التكاليف :

قبل إعداد الدفاتر والسجلات ومختلف الوثائق و تشكيل دليل الحسابات والقواعد المسيرة للإجراءات وحتى الطرق التي يمكن اتباعها لسير النظام ، ينبغي القيام بدراسات تخص الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة والمواصفات التقنية للمنتجات والتنظيم وعناصر التكاليف .

1-دراسة طبيعة الصناعة :

¹ د. رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية، 1999، ص 11.

تم هذه الدراسة من اجل ملائمة الطريقة المتبعة في النظام الخاص بمحاسبة التكاليف مع طبيعة الصناعة فيم يخص المنتجات وهندستها، أساليب الإنتاج المتبعة، التكنولوجيا وطرق التنظيم، كذلك بالنسبة لنظام الإنتاج. (طريقة المراحل ، الأوامر) .

2-تحديد مراكز التكاليف :

بالرجوع إلى المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجدتها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله ، هذه الأخيرة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس ، وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات لمراكز المسؤولية تنقسم عموما إلى أقسام مساعدة وأساسية¹.

3-تحديد فترة التكاليف :

يتم حصر عناصر التكاليف بما يناسب مع ما انفق او استهلك خلال المدة المحددة لقياس تكلفة المنتجات الذي عادة ما تتحدد شهريا ، وقد تأخذ فترات أخرى كالثلاثي السداسي حسب ما تقتضيه حاجة المؤسسة، وعموما المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي.

4-تحديد وحدة التكاليف وسلوكها:

ينبغي تعيين قياس وحدوي يتم على أساسه التعامل والاتصال بين مختلف أطراف مستويات التسيير والتشغيل بالمؤسسة حتى يمكن التخاطب والتفاهم وتتبع عناصر التكاليف من ناحية تحميلها على مختلف مراحل نشاط المؤسسة.

5-دراسة سلوك الأعباء :

إن الأعباء المباشرة لا تشكل صعوبة في تحميلها على المنتجات بخلاف الأعباء غير المباشرة التي تعد أعباء مشتركة بين الأقسام الإنتاجية والخدمات المساعدة و الأنشطة الأساسية المختلفة، ومن جهة أخرى نجد الأعباء تنتهج سلوكا آخر في علاقتها مع حجم الإنتاج إذ تنقسم إلى أعباء متغيرة، أعباء ثابتة ، أعباء شبه متغيرة ، أعباء شبه ثابتة،وهذا ما يستدعي التدقيق في العمل التقني لوضع أساس دقيق لتتبع مسلك الأعباء لغرض القياس الدقيق للتكلفة والقيام برقابة نشاط المراكز (تقييم الأداء) ومر دودية المنتجات.

ثالثا: العناصر الإجرائية لنظام المعلومات محاسبة التكاليف.

¹ د. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، بيروت، دار النهضة العربية، بدون تاريخ، ص84.

يتمثل دور دراسة الجوانب الإجرائية في تحضير السجلات والوثائق وبرامج المعلوماتية، للبدء في تنفيذ النظام بإعداد الجداول النموذجية لتبويب وتحليل عناصر التكاليف ، وتنظيم الدليل المحاسبي .

1- السجلات:

تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبي لتسجيل وحجز المعلومات بالمتابعة ، التصنيف ، المعالجة ، التحليل ، الاستعمال ، التخزين واستعمالها عند الحاجة، ونجد نوعين من السجلات هما السجلات التحليلية و السجلات الإجمالية حيث تمثل الأولى بيانات إحصائية يتم بواسطتها تتبع الأعباء بالتسجيل على مستوى كل الأقسام وتمثل في بطاقات الصنف (مواد أولية ، منتجات نصف مصنعة ، منتجات تامة) بطاقات العمل اليومية (سا / عمل عادية ، سا/ عمل اضافية)، أما الثانية فهي تعتبر أداة للرقابة مستندة في ذلك على السجلات السابقة.

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- الدليل المحاسبي :

من اجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات وتفادي الأخطاء فان إعداد الدليل المحاسبي لنظام محاسبة التكاليف يعد أمرا ضروريا و أساسيا خاصة في المؤسسات الكبيرة ذات العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة .

المطلب الثاني: تحليل نظام المعلومات محاسبة التكاليف

لقد زادت أهمية نظام المعلومات المحاسبي في وقتنا الراهن ، واصبح وجوده في المؤسسة ضروريا نتيجة تعدد التكاليف وتنوعها ، ومما زاد من أهميته هو الدقة والسرعة والاقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على النهضة الحاصلة في مجال الإعلام الآلي .

أولا: هيكل نظام المعلومات محاسبة التكاليف :

إن هيكل 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 طبقا للتنظيم العام ، يتم من خلاله التعامل مع البيانات والعمليات وفق نموذج خاص للتحليل والمعالجة مع وجود علاقات مختلفة بين الأنظمة داخل النظام الشامل للمؤسسة، وهكذا يؤدي دوره كما هو مخطط له .

إن نظام معلومات محاسبة التكاليف يخضع لمبدأ التقسيم الإداري المستمد من القواعد التي حددها علم الإدارة، وبالتالي فهو يتطابق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد مختلف مراكز المسؤولية وكذا أسس التنظيم المحاسبي وفق الوظائف والأقسام حسب الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف . إن تصميم سجلات التكاليف والأنظمة الفرعية لمتابعة التكاليف ومعالجتها يتطلب تحديد صلاحيات كل مستوى من المستويات الإدارية.

1- مستويات النظام :

تحدد مستويات النظام داخل المؤسسة بشكل عام في ثلاثة أجزاء :

أ- المستوى الروتيني : يهتم بمعالجة الحدث وتسجيل البيانات و إعداد وتجهيز المستندات و كذا التنفيذ والمتابعة اليومية لعناصر النشاط وإجراءات العمليات المتعلقة بجدولة الإنتاج و إخراجها 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 لما له من اثر على صحة وجوده مدخلات المستويات العليا الإدارية في استغلال ومعالجة البيانات.

ب- 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 الهيكلية و إعداد الخطط القصيرة الأجل على مستواها كما يهتم بمدى تنفيذ الأنشطة بصورة جيدة ، و إعداد التقارير الدورية وخلاصة عن الأنشطة و إرسالها للإدارة العليا ومن أمثلة هذا المستوى نجد (الرقابة على المخزون وجدولة الإنتاج) .

ج- المستوى الاستراتيجي : هذا المستوى يدخل في اهتمامات الإدارة العليا المتعلقة بوضع التخطيطات طويلة الأجل والاستراتيجيات المختلفة للإنتاج ، الميزانيات التقديرية ، تخطيط الأرباح ، القواعد العاملة ، الطاقة الإنتاجية ، التكلفة في القطاع الصناعي ، لوحة القيادة والمؤشرات العامة لتسيير المؤسسة¹ .

2- تكامل الأنظمة :

¹ د.سونيا محمد البكري ، إدارة الإنتاج والعمليات:مدخل النظم، مرجع سابق، ص 38

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

3- مدخلات النظام :

إن محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات¹ تهدف إلى القيام بمهمات (قياس تكلفة الإنتاج ، ضبط ورقابة عناصر التكاليف ، تحليل الانحرافات و إعداد التقارير ، ترشيد قرارات الإدارة و إعداد الخطط) باستغلال ومعالجة مدخلات متنوعة من البيانات والمعلومات ذات مواصفات محاسبية وتقنية ومعايير مختلفة.

ثانيا: مهام تحليل نظام معلومات محاسبة التكاليف:

تمر مهام تحليل نظام معلومات محاسبة التكاليف بثلاث مراحل رئيسية هي² :

1- تحديد أهداف نظام التكاليف :

إن الهدف الأساسي من نظام التكاليف هو إنتاج معلومات لغرض استخدامها في أوجه متعددة تختلف باختلاف التباين الحاصل في نوع المعلومة والخدمات الممكن الحصول عليها منها، فضلا عن نوايا مستخدميها، فقد تستخدم للرقابة، أو تسعير المنتجات ، أو تقويم المخزون ، كما تستخدم كأساس لتبرير زيادة الأسعار ، ومن هنا يستوجب توفر خصائص معينة فيها حتى تكون صالحة وملائمة للغرض الذي من أجله جمعت .

2- أسس تجميع المعلومات اللازمة:

حتى تتحقق فعالية أنظمة التكاليف في الوصول إلى أهدافها لابد من دراسة جيدة و دقيقة لواقع المؤسسة ليشرع بعد ذلك في تجميع البيانات الأساسية استنادا على الظروف الحقيقية للمؤسسة وطبيعة أعمالها .

3- تحديد النتائج المطلوبة من نظام التكاليف :

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

² د. رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 19.

للوصول إلى الأهداف المحددة لنظام التكاليف ، يجب أن نحدد لكل هدف من أهداف النظام ما يلي:

- ما هي المعلومات التي يجب إنتاجها ؟
- من هم مستخدمو هذه المعلومات ؟
- ما هو المدى الزمني لصلاحيات المعلومات ؟
- توقيت طلب المعلومات ومعدل تكراره ؟
- ما هي الصورة غير العادية التي نحتاج فيها هذه المعلومات ؟

المطلب الثالث: تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف

بعد الانتهاء من مرحلة التحليل تبدأ مرحلة تصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف وذلك بوضع خطة لترتيب أجزاء النظام وفق منهجية متكاملة.

أولاً. منهجية تصميم نظام المعلومات محاسبة التكاليف :

تعتمد منهجية تصميم نظام المعلومات محاسبة التكاليف على أسلوبين وهما:

- الأسلوب التشخيصي وهو التدقيق في مكونات نظام المعلومات محاسبة التكاليف .
 - الأسلوب التصوري وهو الاعتماد على القدرات الفكرية لطرح نموذج مثالي مستقبلي من أجل بناء نظام جديد لمحاسبة التكاليف يتلاءم مع وضعية المؤسسة.
- بعد الاقتناع بضرورة وجود نظام المعلومات محاسبة التكاليف بالمؤسسة ، ولنجاح عملية التصميم يتم إعداد تخطيط شامل لهذا المشروع بتحديد الأهداف ، المبررات ، الفوائد والمنافع (الجدوى) ، الميزانية جدولته النشاطات من حيث التصميم والوقت والمشاركين، ويتم ذلك في مراحل مختلفة يتم إعداد بعد كل مرحلة تقارير عن وضعية المشروع من حيث الإنجاز، التكلفة، المشاكل ، والمتطلبات الجديدة له.

ثانياً- مهام تصميم النظام:

يمكن إيجاز مهام تصميم النظام في النقاط التالية¹:

1- تصميم نظام رقابة التكاليف:

إن القائم على تصميم نظام رقابة التكاليف، يستوجب عليه أن يعد السياسات ويختار الأساليب ويضع صيغة الإجراءات لكل عنصر من عناصر التكاليف، إضافة إلى وضع تحليل لمراكز المسؤولية وتصميم تقارير المساءلة.

¹ د. رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 19.

2- اختيار الطرق المناسبة للمحاسبة على التكاليف:

نجد أن اختيار الطريقة تتحدد بنوعية معلومات التكاليف التي يتم إنتاجها وبموجب الاختلافات في أهداف النظام ومجالات تطبيقه داخل المؤسسة.

3- إعداد بنية النظام المقترح ودراسة فعاليته:

إذا تحددت أهداف النظام و الاحتياجات من المعلومات ثم تم اختيار طرق وأساليب المحاسبة على التكلفة، يبدأ المصمم في وضع الخطوط العريضة للنظام المقترح، ليحدد حجم وخصائص الفجوة بين هذا النظام المقترح والنظام القائم إن وجد، كما يتولى تقدير الجهد والتكاليف اللازمين لتصميم و تطبيق وتشغيل نظام للتكاليف يسد هذه الفجوة.

4- إنشاء مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية:

يقتضي تحقيق رقابة التكاليف ومحاسبة المسؤولية تصنيف التكاليف المختلفة بحسب القطاعات أو الأقسام التنظيمية التي تعد مسؤولة عن تحمل هذه التكلفة، فضلاً عن رقابتها، وبالنسبة لقياس تكلفة المنتج وكذا تحليلها.

تصنف التكاليف بحسب الإدارات المختلفة ثم بحسب الأنشطة والمنتجات، لذلك يتعين تقسيم المؤسسة إلى قطاعات صغيرة تمثل مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية، ويعتبر هذا الأخير أدنى وحدة تنظيمية تنشأ بغرض تحديد المسؤولية عن رقابة التكاليف.

5- تحديد أسس تصنيف وتخصيص وتحميل التكاليف:

إن اختيار أسس التصنيف يرتبط بالغرض أو الاستخدام الذي تعد من أجله بيانات التكاليف من ناحية ثم بطرق المحاسبة على التكلفة من ناحية أخرى، يضاف إلى ذلك مجموعة مفاهيم التكلفة التي تمثل الأساس لتجميع وتصنيف التكاليف، وقد تختلف أسس التصنيف والتحميل من نظام تكاليف فرعي لآخر، وعليه يجب على مصمم النظام أن يحدد بداية ما هي أسس التصنيف والتخصيص والتحميل المناسبة بالنسبة لكل من الأنظمة الفرعية.

6- تصميم نظام تقارير التكاليف:

تقارير التكاليف هي مخرجات النظام وقد تأخذ صورة قوائم لتحديد تكلفة المنتج، كما أنها قد تكون في صورة تقارير و رقابة أداء على أساس مراكز المسؤولية.

فإذا ما تم إعداد المعايير والميزانيات و الإجراءات اللازمة لرقابة التكاليف تكون الخطوة التالية هي تصميم الصيغ التي ستكون عليها تقارير التكاليف كأسلوب لعرض بيانات، وذلك إضافة إلى الإجراءات الخاصة بزمن التقارير وطريقة تداولها و الجهات التي تقدم إليها.

7- تصميم السجلات ودورة الإجراءات:

إن تصميم خريطة الحسابات تعد من المهام الأساسية بغية تحقيق الخصائص لتوحيد عملية تسجيل بيانات التكاليف على أساس تصنيفاتها، ويعطى لكل حساب داخل هذه الخريطة مسمى أو عنوانا وصفيا يدل عليها، وتساعد في ترتيب تدفق عمليات التسجيل بأسلوب منطقي.

ثالثا- متطلبات والعوائق البديل المثالي لنظام المعلومات محاسبة التكاليف:

إن القائم باختيار نموذج تواجهه عادة 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 .

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

1- متطلبات البديل المثالي لنظام المعلومات محاسبة التكاليف:

ينبغي أن يستجيب هذا النموذج لمتطلبات التنظيم الشامل للمؤسسة الحاضر والمستقبلي ويتصف بالمرونة القابلة للتطوير والانسجام مع نظام التسيير المطبق وان يكون منظما بالطريقة التي تضمن ما يلي:

- 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 بالاعتماد على معايير تقنية ومحاسبية دقيقة .

- اعتماد جداول ملائمة لتحليل البيانات المحاسبية والعمل على تنظيم محاسبة التكاليف بالشكل الذي يتلاءم مع المحاسبة العامة ، وهذا لتحقيق الانسجام وسهولة نقل ومعالجة البيانات .

2- عوائق الاختيار:

إن اختيار أي نوع من أساليب أو طرق محاسبة التكاليف تواجهه عدة عوائق مختلفة ، وقد يعمد مسيري المؤسسة إلى استعمال أكثر من طريقة للاستفادة من امتيازات الطرق وتفادي نقائصها والعمل على تطويرها وجعلها تتوافق مع النظام التسييري القائم ، ومن بين هذه العوائق نذكر الآتي :

- **طبيعة النشاط:** إن استخدام طرق محاسبة التكاليف يخضع لاختلاف موضوع نشاط المؤسسة وأحيانا 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) و إمكانية 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 مسيريتها تفويض المؤسسات بين عدة مستويات وتقسيم المؤسسة محاسبيا إلى عدة أقسام رئيسية ومساعدة (الطريقة التقليدية) أو إلى عدة نشاطات ومجمعات للنشاطات (الطريقة الحديثة) ، والاعتماد على كثير من وحدات العمل أو مسببات التكلفة لتوزيع وتحميل الأعباء على أهداف التكلفة وهذا كله يتطلب جهودا اضافية وبالتالي زيادة التكاليف ، ومما يجعل الأمر أكثر تعقيدا 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:** وهنا يطرح السؤال هل طريقة تسيير المؤسسة تستجيب لنظام محاسبة التكاليف المزمع اعتماده أو العكس ؟ ويتطلب ذلك جانبيين وهما أولا الهيكلة التنظيمية للمؤسسة ودرجة تفويض المسؤولية واتخاذ القرارات على كل مستوى وعلاقته بالأنشطة والتكلفة، كذلك تطرح إشكالية هل تسيير المؤسسة يخضع لمبدأ المركزية أو اللامركزية؟ في هذه الحالة يتوجب على مصممي النظم معرفة فلسفة الإدارة العليا

بخصوص ذلك عند تصميم نظم المعلومات ، و ثانيا عوائق قانونية وتعاقدية إذ أن خضوع المؤسسة لرقابة إدارية من طرف مصالح الدولة على عملها وبالتالي فرض قواعد معينة وهنا قد لا تستجيب الطريقة أو النظام الذي تراه المؤسسة مناسبا (طرق تقييم المخزون ، الاستثمارات ، طرق حساب الإهلاكات ... الخ) وكذلك بالنسبة للتعاقبات المبرمة مع الشركاء وغيرهم من المتعاملين الذين لهم تأثير على عناصر التكلفة للمؤسسة .

المطلب الرابع: مقومات نظام المعلومات محاسبة التكاليف وتطبيقه

إن كفاءة نظام المعلومات تتحقق بناء على الإعداد الجيد له ، وتطبيقه لإنتاج المخرجات بشكل يؤدي إلى النتائج المرغوبة وهو ما يعني بأن النظام يعمل بطريقة سليمة، والفعالية هي التأثير الإيجابي على تحسين إدارة المؤسسة.

أولا. مقومات نظام المعلومات المحاسبية:

من أجل نجاح نظام المعلومات محاسبة التكاليف داخل المؤسسة يجب أن تكون هناك مقومات نذكر

منها:

1- دعائم إنتاج المعلومات:

إن المعلومات تعد موردا ذا تكلفة ولها آثار إيجابية على ربحية المؤسسة ، بل وعلى وجودها واستمرارها لذا ينبغي الاهتمام بنظام المعلومات وتحديد المسؤولية، ومن هنا ينبغي تطبيق نظام معلومات محاسبة التكاليف خاص في بعض المؤسسات التي تعد المعلومات كإنتاج رئيسي لها أو تشكل جزء كبير من تكاليفها .

2 - كفاءة وحسن اختيار البيانات:

من أجل ضمان كفاءة وحسن اختيار البيانات للحصول على المعلومات كمخرجات في القرارات ولتحقيق الكفاءة والفاعلية يجب مراعاة ما يلي :

- **دقة اختيار البيانات :** بتوافر عنصري الصحة والدقة اللذان يعدان عاملان مهمان للوصول إلى درجة الرضى عن تلك البيانات واستخدامها كمصدر للمعلومات في تسيير المؤسسة.
- **رقابة المدخلات من البيانات :** إن ممارسة الرقابة على المدخلات من البيانات واختبارها في مرحلة مبكرة تحقق سهولة تصحيح البيانات التي تم رفضها في مرحلة إدخالها بالرجوع إلى المستندات الأصلية وفحص أسباب رفضها، وإتاحة الفرصة لإجراء اختبارات أخرى في المراحل التالية، وحماية الملفات الرئيسية وتيسير رقابة عمليات المعالجة.

3- الجدوى الاقتصادية لنظام المعلومات :

إن إعداد وتجهيز المعلومات يحتاج إلى استثمارات وموارد متنوعة (أجهزة ، برامج ، أفراد) ، وكلما كبرت المؤسسة زادت درجة احتياجها للمعلومات نتيجة التعقد في العمليات والمشاكل المترتبة عن ذلك مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إنتاج المعلومات، وعموما تتراوح نسبتها من 1 % الى 50 % من التكلفة الكلية¹ مما يتطلب تخصيص مصلحة ونظام لإنتاج المعلومات داخل المؤسسة. كما أن القيام بتطوير وتعديل نظام المعلومات القائم أو إحداث نظام جديد لا يعد مهمة سهلة ويشكل مصدر تكلفة، وعليه ينبغي القيام بدراسة الجدوى الاقتصادية لهذا النظام من ناحية تقدير التكاليف وتقدير العوائد.

4- قيمة وجودة المعلومات :

تحدد قيمة المعلومات على مدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي وفي المستقبل وعلى كفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء عليها، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يكون بدقة لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات ، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات لمتخذ القرارات وهي : منفعة المعلومات ، درجة الرضى عليها. إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل ، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا من تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فانه إذا تحددت المعلومات الجديدة ا تغييرا فإن قيمة المعلومات تساوي الصفر¹.

ثانيا- مهام تطبيق النظام:

وتنجز من خلال المهام الجزئية الآتية¹:

- تجميع المكونات لتشكيل نظاما واحدا متكاملًا صالحا فنيا وقابلا للتطبيق عمليا.
- مراجعة واختبار مجمل النظام الكلي للتكاليف للتحقق من إمكان وفائه بأهدافه.
- عرض النظام وتقديمه للإدارة وكذا بقية المستخدمين.
- إعداد مذكرة مكتوبة عن النظام.

¹ سونيا محمد البكري ، إدارة الإنتاج والعمليات:مدخل النظم، مرجع سابق، ص 122

¹ إسماعيل السيد نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية المكتب العربي الحديث مصر ص 111

¹ رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 24.

- تطبيق النظام.

- متابعة النظام للتخلص من أوجه القصور التي قد يفصح عنها التطبيق.

- تشغيل النظام مع مداومة تعديله استجابة للتغيرات في بيئته.

وإضافة إلى ما سبق قد يلزم إنجاز بعض المهام الأخرى إذا كان نظام التكاليف يستخدم الحاسب الآلي وتمثل في اختيار وتدريب المعدات الإلكترونية اللازمة لتشغيل البيانات، وتوفير البرامج الخاصة بتشغيله سواء كانت جاهزة أو مصممة، و صياغة إجراءات تشغيل الحاسب.

ثالثاً- صيانة النظام:

يمكن المحافظة على نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف وإطالة عمره من خلال برنامج صيانة مستمرة للنظام تجعله متلائماً مع البيئة التي يعمل فيها والتي تتصف بالتغيرات، وتمثل عملية الصيانة في حذف أو إضافة أو تعديل أو تحسين عنصر من عناصر النظام أو أحد مكوناته. كما يمكن أن تكون هناك كفاءة ومرونة في البرامج المستخدمة بحيث يمكن إجراء التعديلات المطلوبة فيها دون الحاجة إلى تغييرها أو تغيير البيانات التي تقوم بتشغيلها، ويجب التأكد من ضرورة توثيق أي عملية حذف أو إضافة في النظام أو في البرامج المستخدمة فيه.

إن إنتاج معلومات صحيحة ودقيقة حول التكاليف يتطلب تصميم نظام محكم للمعلومات، والتي تعتبر أداة في مجال إدارة المؤسسة وتتم معالجة ذلك من خلال أسس معينة ، حيث يعد هذا النظام وسيلة أساسية لجمع ومعالجة وتوليد المعلومات الضرورية والتي من شأنها تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة .

والمؤسسة لا يمكن أن تستمر وتبقى إلا من خلال نظام للمعلومات متكامل يحتوي على مختلف أنظمة المعلومات الجزئية ، و تكون مصممة بحسب المجال الذي تعمل فيه بهدف القضاء على التداخل في المهام و حل كل مشاكل المؤسسة بكفاءة عالية، ونجد من أشكال نظم المعلومات والتي لا تخلو منها أي مؤسسة نظم المعلومات الإدارية التي تعالج المداخل المختلفة لمنهجيات بناء أنظمة متكاملة فاعلة داخل المؤسسة، وكذلك هيكلية النظام المعلوماتي داخل المؤسسات، وهناك نظم مساندة القرارات باعتبارها أحد تطورات نظم المعلومات الإدارية في مجال الإدارة والمخصصة لدعم القرارات داخل المؤسسات من خلال التفاعل مع الإداريين، بالإضافة إلى النظم الخبيرة والتي تعتبر أحد فروع الذكاء الصناعي والتي تعمل على الاستفادة من مختلف الخبرات في مجال محدد بهدف اتخاذ القرارات الصعبة لحل مشاكل المؤسسة، وكذلك نظم المعلومات المحاسبية باعتبارها من أهم الأنظمة داخل المؤسسة.

وتعتبر محاسبة التكاليف عاملاً أساسياً في توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السليمة والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف و إعداد التقارير والخطط 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 مع التكاليف (تكاليف الحصول على المعلومات) وهذا ما يسمى باقتصاديات المعلومات .

إن توفير المعلومات بالخصائص المطلوبة يتطلب تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف يستجيب للاحتياجات المختلفة (الآنية والمستقبلية) لكل المستويات الإدارية متميز 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 ، ولزيادة فعالية أنظمة المعلومات وتحقيق قيمة مضافة معتبرة فيما يخص المعلومات المتحصل عليها يتم استخدام برامج المعلوماتية.

الفصل الثالث:

دور محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية.

تفتح محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث أفقا جديدة أمام المسيرين لخدمة إدارة المؤسسات المختلفة و مساعدتها في ممارسة مهام التخطيط واتخاذ القرارات و الرقابة و ذلك نتيجة للتطور الكبير في هذا الفرع من فروع المحاسبة في السنوات الأخيرة ، و يتجه هذا التطور أساسا نحو الانفتاح على أساليب التحليل العلمي في مجال بحوث العمليات و الاقتصاد و الرياضيات وغيرها، و يظهر هذا التطور الكبير بوضوح في كتابات محاسبة التكاليف الحديثة، فبعد أن كانت هذه الكتابات قاصرة على مناقشة تصميم نظم التكاليف بقصد الوصول إلى تكلفة المنتج لاستخدامها في إعداد التقارير الخارجية للملاك أو لسلطات الإشراف و الرقابة، بل تجاوزت موضوعات جديدة أهمها دور المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف في ممارسة وظيفة التخطيط و اتخاذ القرارات و تصميم نظم الرقابة و تحديد المسؤولية مستخدمين في ذلك الأساليب الإحصائية و الرياضية التي تساعد في توزيع و تخصيص التكاليف و التنبؤ بما مقدما بقصد الرقابة عليها و تهدف دراسة هذه الموضوعات بصفة عامة إلى تعميق دور محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية و ذلك من أجل تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية و البشرية المتاحة.

سنتناول في هذا الفصل دور محاسبة التكاليف في الإدارة، متطرقين فيه إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: الإدارة وعلاقتها بمحاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف لغرض التخطيط .

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف لغرض الرقابة .

المبحث الأول: الإدارة وعلاقتها بمحاسبة التكاليف

من السمات الأساسية التي تمتاز بها محاسبة التكاليف، أنها تحقق مطالب الإدارة والجهات الخارجية في توفير المعلومات، وبالتالي فهي تحقق أهداف المحاسبة الإدارية وجزء صغير من أهداف المحاسبة المالية على أساس أن الهدف الخاص بتحديد تكلفة الإنتاج يعتبر بمثابة تقرير للمعلومات المطلوبة إلى الجهات الخارجية (وهو هدف المحاسبة المالية بصفة عامة).

في الأصل أن محاسبة التكاليف تعمل على تجميع و تحديد و توزيع التكاليف التاريخية على مختلف الأقسام في المؤسسة من أجل تقييم المخزون السلعي وكذا تحديد الدخل .

أما في الوقت الحاضر فإنها تعدت هذا الغرض وأصبحت تهتم بتجميع و توفير المعلومات المتعلقة بالتخطيط والرقابة ثم اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها، بالإضافة إلى توفير المعلومات التقليدية الخاصة بالتقارير الخارجية للملاك و الدائنين و هيئات الإشراف والرقابة و غيرهم من الأطراف الخارجية.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة وحاجة المؤسسة إليها.

تحظى دراسة الإدارة في الآونة الأخيرة بأهمية بالغة بين الدارسين و الممارسين في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي على حد سواء، ويرجع السبب لتعظيم أهمية دراسة الإدارة وتطبيق مبادئها في مجتمعنا الحديث إلى تزايد تأثير المتغيرات والظروف البيئية المختلفة السياسية، والاقتصادية والتكنولوجية بالإضافة إلى زيادة حدة المنافسة بين المشروعات المختلفة مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالأداء الفعال داخل تلك المشروعات. فالإدارة الناجحة أصبحت في الوقت الحاضر ضرورة ملحة بسبب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية الحاصلة في الوقت الراهن .

أولاً: مفهوم الإدارة.

إن الإدارة مثلها مثل باقي العلوم الأخرى قد طرأت عليها الكثير من التغيرات التي أضفت أبعاداً جديدة لمعناها ، ومن هنا فإن التعاريف المطروحة تعكس ما هو متاح من تغيرات في ذلك الوقت، وعلى هذا نجد العديد من التعاريف تختلف باختلاف وجهة النظر القائم بالتعريف ونواحي التركيز التي ينظر إلى الإدارة من خلالها، والواقع المعاش لتلك الفترة .

نذكر من التعاريف التالي¹:

¹ د.محمد فريد الصحن ، سعيد محمد المصري ، إدارة الأعمال، مصر، الدار الجامعية، 1998، ص ص 6-7.

- فريدريك تايلور يرى أن الإدارة هي " أن تعرف بالضبط ماذا تريد ، ثم تتأكد أن الأفراد يديرونه بأحسن وأرخص وسيلة ممكنة "

- هنري فيول: يقول " أن معنى أن تدير هو أن تتنبأ وتخطط وتنظم وتصدر الأوامر وتنسق وتراقب "

- جون مي: يشير بأن الإدارة هي "فن الحصول على أقصى النتائج بأقل جهد، حتى يمكن تحقيق أقصى رواج، وسعادة لكل من صاحب العمل والعاملين مع تقديم أفضل خدمة ممكنة للمجتمع.

إن التباين الحاصل في التعاريف المتعلقة بالإدارة، يعكس عدم وجود تعريف شامل ومحدد لمعناها إلا أنه بإمكاننا أن نخلص إلى التعريف التالي بعد الأخذ بعين الاعتبار التعاريف السابقة ونقول أن الإدارة هي: " التنسيق الفعال للموارد المتاحة من خلال العمليات المتكاملة للتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة لتحقيق أهداف العمل الجماعي بطريقة تعكس الظروف البيئية السائدة وتحقيق المسؤولية الاجتماعية لذلك العمل " .

ثانيا : حاجة المؤسسة للإدارة .

هناك اعتقاد شائع أن الحاجة إلى الإدارة تظهر فقط في منظمات الأعمال التي تسعى إلى تحقيق الأرباح، بل أن البعض في الكثير من المنظمات يرون أنهم بإمكانهم مباشرة أعمالهم بمعزل عن الإدارة.

يمكن القول بداية أن المهمة الأساسية للمديرين (سواء كان رئيسا لمنظمة تجارية أو عميدا لكلية أو مديرا لمستشفى) هي تهيئة الظروف البيئية الملائمة، والتي يمكن من خلالها أن ينجز الأفراد عملهم بفعالية و كفاءة، بمعنى أن على المدير أن يوفر البيئة المناسبة، والتي تجعل جهود الجماعة موجهة نحو تحقيق أهداف العمل الجماعي سواء كان يهدف إلى تحقيق الأرباح أم لا، وذلك باستعمال أقل كمية من المدخلات المستخدمة مثل الأصول و الوقت، و الجهد و المواد...الخ.

ومن ثم فإن الإدارة بمفاهيمها و ممارستها المطلوب تطبيقها في أي نشاط من الأنشطة الإنسانية سواء كانت هذه الأنشطة في منظمة تقدم مخرجاتها في شكل سلع مادية أو خدمات أو أفكار، فإنه يتوجب على المديرين في كافة المؤسسات أن يكونوا على وعي تام بأهداف العمل الجماعي و مقاييس إنجاز هذه الأهداف، ومحاولة تحقيقها بأقل قدر من التكاليف حتى يتناسب تحقيقها بأقصى فعالية وكفاءة ممكنة.

وكما أن الإدارة ضرورية في كل الأنشطة و المنشآت المنظمة، وعلى كافة المستويات داخل المؤسسة، فهي ليست فقط وظيفة رئيس مجلس إدارة أو لواء بالجيش بل أيضا وظيفة رئيس قسم الصيانة، و المشرف على مبيعات المتجر و مدير إدارة العمليات¹.

و ما يلاحظ أن الكثير من الممارسين في الواقع العملي يلجئون إلى الإدعاء بأن المشكلة تكمن في الإدارة وحتى نائب الرئيس عندما يتحدث عن أية مشاكل يشير إلى أن مصدر المشاكل ترجع إلى الرئيس رغم أن كل مسؤول عن وحدة تنظيمية معينة(عليه أن يحل مشاكل وحدته)، و في هذا الصدد يجب الحصول على تعاون الجميع في كافة المستويات الإدارية على حل المشكلات المختلفة داخل المنظمة، و قد أدرك المفكرون الأوائل الحاجة إلى تنمية مفاهيم واضحة و مبادئ تستخدم كمرشد للمدراء من أجل ضمان تكوين هيكل معرفي للإدارة يكمن معه الوصول إلى نظريات و مبادئ يتم تطبيقها على جميع أنواع العمل الجماعي.

بالإضافة إلى ذلك هناك العديد من الأسباب التي تستدعي الحاجة إلى دراسة الإدارة و تطبيق مفاهيمها في الواقع العملي لتحقيق أهداف العمل الجماعي منها:

- تدريب الأفراد لزيادة كفاءة الأداء؛
- تحسين البحث العلمي؛
- تحقيق الأهداف الاجتماعية و زيادة رفاهية المجتمع.

المطلب الثاني: الإدارة- الأهمية و الأهداف:

تعتبر الإدارة وسيلة مهمة لتسيير أمر الجماعة والفرد وكذا موارد المؤسسة وذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة بأقل جهد ممكن .

أولاً: أهمية الإدارة

لقد أصبحت الإدارة تحتل الأهمية الكبرى في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي وذلك لعدة أسباب نوجزها في النقاط التالية :

¹ د.محمد فريد الصحن ، سعيد محمد المصري ، إدارة الأعمال ، مرجع سابق ، 1998، ص ص 10-12

- كبر حجم المنظمات مما يستدعي وجوب وجود كفاءات و تخصصات إدارية كبيرة من أجل السير الحسن للعملية الإدارية.
- وجود انفصال بين المنظمات و مالكيها مما أدى إلى ظهور مديرين متخصصين يقومون بحماية أملاك و ممتلكات و مصالح الملاك و الأطراف المختلفة.
- تزايد أو كبر المنافسة في السوق و هذا بدوره يستدعي توافر مهارات كبيرة في عملية التجديد و الابتكار.
- التغيرات الاجتماعية و التكنولوجية و الاقتصادية مما جعل وجود إدارة مرنة ضرورة حتمية.
- الندرة في الموارد المادية من جهة و الموارد البشرية من جهة أخرى مع ارتفاع أسعارهما الأمر الذي أستوجب وجود جهاز إداري يتكفل بهذا الأمر .

ثانيا: أهداف الإدارة :

يمكن استخلاص مجموعة من الأهداف للإدارة هي كالتالي ¹ :

- الزيادة في العوائد و التقليل من التكاليف؛
- المعرفة الدقيقة بالمشاكل التي تطرأ عند تمويل المشروعات و دراسة السوق و وسائل الدعاية والإعلام؛
- دراسة كيفية تقسيم المشروعات إلى إدارات كل واحدة منها تخصص بعمل معين.

ثالثا: الوظائف الأساسية للإدارة:

من وجهة نظر شاملة يمكن النظر إلى العملية الإدارية من خلال أربعة وظائف أساسية تشكل فيما بينها مزيجا متكاملا يمكن للمدير من خلالها الوصول إلى أهداف وحدته التنظيمية و هي التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة ، و ستتطرق إلى هذه الوظائف بشكل مختصر .

1- التخطيط:

إن عملية التخطيط من الوظائف الأولى في العملية الإدارية، عن طريق التخطيط يتم رصد الأهداف الواجب بلوغها لكل مستوى من التنظيم والوسائل الواجب اتخاذها لتحقيق هذه الأهداف، كما يتم وضع خطط ثانوية توزع على مختلف المستويات تساعد في كيفية الوصول إلى الأهداف وكذا معرفة درجة

¹ د. عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، مصر ، الدار الجامعية، 1991، صص5-6.

النجاح في تحقيقها¹، وعلى سبيل المثال فإن الإستراتيجيات والسياسات و الإجراءات والبرامج و القواعد والميزانيات أمثلة للخطط التي تساعد في إنجاز الأهداف المسطرة .

وتنقسم الخطط العامة إلى مجموعتين أساسيتين، الأولى الخطط طويلة المدى، و يقصد بها الأهداف الرئيسية للمؤسسة للأجل البعيد كخطط التوسيع في الطاقة الإنتاجية ، أما الثانية فهي الخطط القصيرة الأجل، والتي يقصد بها الأهداف الثانوية التي توضع لجدولة نشاط المؤسسة خلال فترة تتراوح ما بين أسبوع و ستة أشهر كالخطط المتعلقة بالإنتاج والمبيعات و هكذا.

فالتخطيط هو عملية استعداد لما سوف تقوم به المؤسسة ، بالكيفية المطلوبة والأفراد المناط بهم القيام بالمهام المختلفة ، وهكذا تصبح عملية القيام بالإنجاز المطلوبة سهلة.

2- التنظيم :

يعتبر التنظيم ضروريا في كافة المستويات الإدارية، فهو يعتبر² وظيفة من وظائف الإدارة مرتبطة بالدرجة الأولى بميكل السلطة، و تتضمن هذه الوظيفة تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ أهداف المشروع و تجميع هذه الأنشطة في مجموعات، و توزيعها على الأقسام ومراكز المسؤوليات، مع تفويض السلطة اللازمة لإنجاز هذه المهام، و يعتبر التنظيم أساس الإدارة السليمة لأنه يهدف إلى ترتيب الوحدات و الأجزاء الفرعية في كل متكامل و بهذا فهو يتطلب:

- تجميع الأجزاء الفرعية في هيكل واحد متكامل.

- تحديد السلطة و المسؤولية لكل الوحدات الفرعية.

و يعمل التنظيم على الاستفادة من مزايا التخصص و تقسيم العمل، و يرتبط بوظيفة التنظيم وظيفة أخرى، هي اختيار الأفراد اللازمين للقيام بالوظائف التي يوضحها الهيكل التنظيمي، و توفير الحوافز اللازمة لزيادة الكفاءة و وضع البرامج التدريبية و ما إلى ذلك.

¹ د.محمد فريد الصحن، سعيد محمد المصري ، إدارة الأعمال، مرجع سابق ،ص 18-20.

² د.عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، 2003 ،ص34.

3- التوجيه :

يقصد به إصدار التوجيهات و التعليمات إلى جميع العاملين و ذلك ليتحرك الجميع نحو تحقيق الهدف، و يتطلب التوجيه ضرورة إلمام العاملين بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، و توضيح التداخلات الموجودة بين الأنشطة المختلفة و حدود السلطة و المسؤولية فيها.

4- الرقابة:

إن لوظيفة الرقابة ارتباطا وثيقا بالعملية الإدارية، حيث تعتبر الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة فالتخطيط والتنظيم و التوجيه يتأثرون بها و يؤثرون عليها، ومن هنا تظهر ضرورة عملية التكامل الموجود بين هذه الوظائف لتحقيق ما تسعى المؤسسة الوصول إليه في نهاية المطاف .

المطلب الثالث: أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف:

طالما أن نظام محاسبة التكاليف هو المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة للقيام بوظيفة اتخاذ القرارات، لذا ينبغي على المحاسبين أن يركزوا على تتبع التكاليف و ذلك بغية تحديد نوعية المعلومات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة ، و عموما يوجد ثلاثة أنواع من المعلومات تخدم كل منها غرض معين و هي كالتالي¹:

أولاً: معلومات تقرير الأداء.

هذه المعلومات تمكن جميع الجهات الداخلية و الخارجية من تقييم الأداء الوظيفي للمشروع و يكون التقييم على عدة جهات، حيث يشمل حجم النشاط و ما مدى الوصول إليه ،وتقييم درجة الكفاءة وكذا التكلفة .

ثانياً : معلومات توجيه النظر

وتساعد هذه المعلومات المستويات الإدارية المختلفة على التركيز على المشاكل التشغيلية و نواحي القصور فيها ، وبهذا فهي تساعد على تهيئة المسؤولين في المؤسسة في التركيز على النواحي الهامة من العمليات، بدرجة تمكن من اتخاذ قرارات أكثر فعالية، سواء عن طريق التخطيط الجيد أو الإشراف اليومي الكفء.

1 د.أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مصر،الدار الجامعية ، 1997 ، صص21-20

ترتبط وظيفة إعداد هذه المعلومات بعمليات التخطيط و الرقابة المتكررة أو اليومية و بتحليل ودراسة التقارير المحاسبية الدورية.

ثالثا: معلومات حل المشاكل

ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية، أي المواقف التي تتطلب تحليلا خاصا أو تقارير محاسبية خاصة.

وجدير بالذكر في هذا المجال أن نفس المعلومات قد تستخدم في أكثر من غرض من الأغراض السابقة، بمعنى أن نفس التقرير قد يوفر معلومات الأداء و معلومات توجيه الاهتمام، مثال ذلك تقرير التكاليف الذي يقارن النتائج الفعلية بالمعايير المقدمة و المحددة سلفا، فهو يعتبر بمثابة تقرير أداء بالنسبة للعامل و تقرير توجيهي لرؤسائه في نفس الوقت، و فضلا عن ذلك فإن التقارير المحاسبية النهائية تستخدم في الأغراض الرقابية، و أيضا توجيه الاحتياجات التقليدية للمحاسبة المالية التي تهتم أساسا بعملية تقرير الأداء.

المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف لغرض التخطيط:

يوفر نظام المعلومات محاسبة التكاليف بيانات تاريخية تستعمل في فهم الواقع و مجريات الأحداث التي تعد قاعدة لإعداد نماذج محاكاة ، لدراسة ما ينبغي القيام به في ظروف مختلفة و يبرز الدور التخطيطي لمحاسبة التكاليف بصورة واضحة في تحديد العلاقات وسلوك التكاليف، و استخدامها كمدخلات تساعد على اتخاذ القرارات و كمؤشرات تمكن المسيرين من فهم اتجاه الوضعية الحالية.

توفر تقنية تحليل العلاقة " التكلفة- الحجم - الربح " إمكانية القيام بعمليات تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات، و ما يتعلق بها من معلومات، ولا شك أن الموازنات التقديرية تعد أبرز الأدوات المحسدة للتخطيط في المؤسسة، و محاسبة التكاليف دورا بارزا في إعدادها و الاستفادة من تقنياتها.

المطلب الأول: تحليل التكاليف وفق الحجم و الربح

تعد هذه الأداة من أبرز الأدوات التحليلية المستعملة في محاسبة التكاليف، و التي عرفت بها طريقة التكاليف المتغيرة، و تستعمل كثيرا في تحليل و تخطيط الوضعيات المستقبلية في المدى القصير، و هذه الدراسة من وجهة النظر المحاسبية تكون دوما في إطار مفهوم التكاليف المتغيرة، أما من وجهة النظر الاقتصادية فتقوم هذه الدراسة أساسا في إطار نظرية التحليل الحدي للتكاليف و الإيرادات، و تتفق الوجهتان في ظل توافر مجموعة معينة من الافتراضات تتعلق بمسلك عناصر التكلفة المختلفة بالنسبة للتغيرات في حجم الإنتاج من ناحية، و من ناحية أخرى تتعلق بشكل دالة الإيرادات الخاصة بالمنشأة موضع الدراسة.

أولا: المصطلحات المستعملة في تحليل علاقة الحجم و الربح:

يقوم تحليل العلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح و تحليل التعادل من وجهة النظر المحاسبية على عدة مصطلحات نبينها فيما يلي¹:

1- نقطة التعادل (عتبة المردودية):

وهي النقطة التي تصل المؤسسة فيها إلى تغطية مجموع تكاليفها (التكاليف المتغيرة+التكاليف الثابتة) برقم أعمالها، تكون النتيجة فيها معدومة و انطلاقا منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

¹ د. عبد الحي مرعي في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1993 ص 331-332.

2- زمن تحقق عتبة المردودية :

يقصد بزمن تحقق عتبة المردودية المدة اللازمة التي تستغرقها المؤسسة حتى تغطي جميع تكاليفها بواسطة رقم الأعمال المتحصل عليه.

3-هامش على التكلفة المتغيرة للوحدة:

و هو الفرق بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة للوحدة.

4- معدل هامش على التكلفة المتغيرة :

و هي نسبة الهامش المحقق بعد طرح التكاليف المتغيرة للوحدة إلى سعر البيع.

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال الصافي

معدل الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة / سعر البيع الوحدوي

5- معدل التكلفة المتغيرة:

وهو نسبة تكلفة المبيعات المتغيرة إلى قيمة المبيعات .

6- هامش الأمان:

وهو الفرق بين رقم الأعمال المحقق وعتبة المردودية، أما مؤشره يمثل النسبة بين قيمة هامش الأمان إلى رقم الأعمال الصافي.

8- حجم التوازن:

وهو حجم الإنتاج و المبيعات الواجب تسويقها حتى تصل المؤسسة إلى تغطية جميع تكاليفها.

ثانيا: فرضيات عتبة المردودية و الانتقادات الموجهة إليها:

للوصول إلى تحديد نقطة التعادل لابد من الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وذلك بغية حساب مختلف الهوامش وخاصة حساب الهامش على التكلفة المتغيرة ومعدله ، ومن ثم القيام بالتحليلات اللازمة، إلا أن ذلك مقيد بمعطيات متعلقة بالزمن و سلوك الأعباء و الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة، وعليه تم وضع عدة فرضيات.

1- الفرضيات المتعلقة بتحليل نقطة التعادل:

إن التحليل المحاسبي لنقطة التعادل يختلف عنه في التحليل الاقتصادي، فالأول يفترض أن العلاقة بين النواتج والتكاليف علاقة خطية، أما الثاني فيفترض أن العلاقة تأخذ شكل منحنى لتأثرها بعدة عوامل و عموماً يمكن تلخيص أهم الفرضيات التي يبني عليها تحليل العلاقة السابقة في النقاط التالية¹:

- تحديد سلوك التكاليف بدقة والتعبير عنها بصورة خطية؛
- تقسيم التكاليف الكلية بدقة إلى تكاليف متغيرة وثابتة؛
- ثبات تغير التكاليف المتغيرة مقارنة بحجم الإنتاج؛
- اعتبار أسعار البيع و أسعار عوامل الإنتاج ثابتة؛
- عامل الحجم هو المقياس الوحيد الذي له تأثير على التكاليف والنواتج؛
- اعتبار التغير الحاصل في المخزون ضئيل جداً أو معدوم؛
- التوقع التام بالنسبة للمبيعات والتكاليف؛
- ثبات العلاقة الفنية بين عوامل الإنتاج.

2- عيوب عتبة المردودية :

إن هذه الفرضيات التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي لا تتوافق مع الواقع الفعلي، كون مسألة الثبات التي يعتمد عليها النموذج غير مؤكدة، إضافة إلى ذلك الصعوبات التي توجد عند فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة، مما جعل هذه العلاقة عرضة لمجموعة من الانتقادات، ولكن بالرغم من ذلك يبقى تحليل هذه العلاقة أداة فعالة بيد المؤسسة تمكنها من الحصول على معلومات ومؤشرات تسترشد بها في اتخاذ القرارات على المدى القصير.

ثالثاً: تحديد نقطة التعادل وحدودها:

للوصول إلى تحديد عتبة المردودية و معرفة حدودها يستدعي دراسة تكوين النتيجة بطريقة الهوامش يتخذ فيها رقم الأعمال الصافي أو عدد الوحدات المنتجة والمباعة كأساس لتحديد حجم نشاط المؤسسة

1- تحديد النتيجة بطريقة الهوامش :

يمكن إيجاز الهوامش المكونة للنتيجة وفق الشكل التالي :

¹ د. عبد الحى مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مرجع سابق، ص 331-332.

الشكل 3-1: مراحل تكوين النتيجة وفق الهوامش

| | | |
|------------------------------|-------------------|-----------------------------|
| رقم الأعمال الصافي المبيعات. | التكاليف المتغيرة | |
| | التكاليف الثابتة | الهامش على التكلفة المتغيرة |
| | | النتيجة |

المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 103.

من الشكل السابق نستنتج المعادلات التالية :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

2- تحديد عتبة المردودية (نقطة التعادل):

أ- حساب عتبة المردودية جبريا: استنادا إلى معادلة النتيجة المستنتجة سابقا وهي:

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة .

وكون النتيجة في العتبة (نقطة التعادل) تكون مساوية للصفر فتصبح المعادلة

الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة = 0 أي:

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة عليه نقول

إذا كان لدينا رقم الأعمال الصافي السنوي المحقق في المؤسسة يقابله هامش على تكلفة متغيرة

فإن رقم الأعمال نقطة التعادل يقابله هامش على تكلفة متغيرة مساويا للتكاليف الثابتة وعلى هذا يمكن

استنتاج رقم الأعمال نقطة التوازن حسب الطريقة الثلاثية الآتية¹ :

¹ د. ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 107.

رقم الأعمال الصافي ← هامش على التكلفة المتغيرة

رقم الأعمال نقطة التعادل ← التكاليف الثابتة

ومن هذه العلاقة نستنتج أن

رقم الأعمال نقطة التعادل = رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة / هامش على التكلفة المتغيرة

فإذا رمزنا إلى:

رقم الأعمال نقطة التعادل — ر ع ن

رقم الأعمال الصافي — ر ع ص

التكاليف الثابتة — ت ثا

هامش على التكلفة المتغيرة — ه / ت م

ر ع ن = ر ع ص × ت ثا / ه / ت م ولو قمنا بقسمة كل من البسط والمقام على رقم الأعمال الصافي

ر ع ن = (ر ع ص / ر ع ص) × (ت ثا / ر ع ص) / (ه / ت م / ر ع ص) فتكون

$$\boxed{\text{ر ع ن} = \text{ت ثا} / \text{معدل ه/ت م}}$$

ب- تحديد عتبة المردودية بيانياً :

من المعادلة المستنتجة سابقاً

رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة = النتيجة

وبما أن النتيجة في نقطة التعادل معدومة

رقم الأعمال الصافي = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

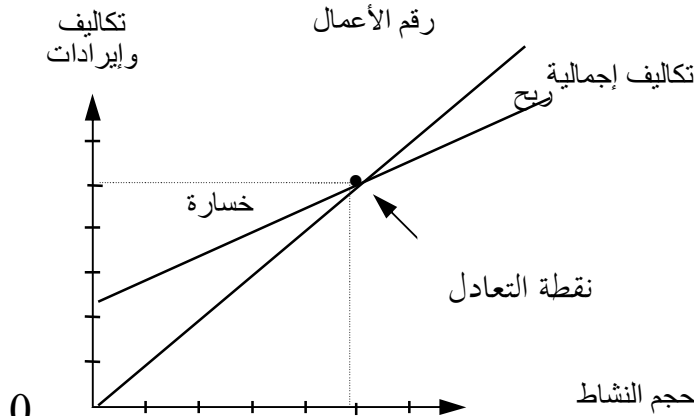
هذا يعني أن عتبة المردودية تتحقق عند نقطة التقاء منحني رقم الأعمال الصافي بمنحني مجموع

التكاليف التي نترل منها عموداً يقطع محور الفواصل في نقطة تمثل هذه الأخيرة عتبة المردودية التي

يعبر عنها عموماً برقم الأعمال وعدد الوحدات .

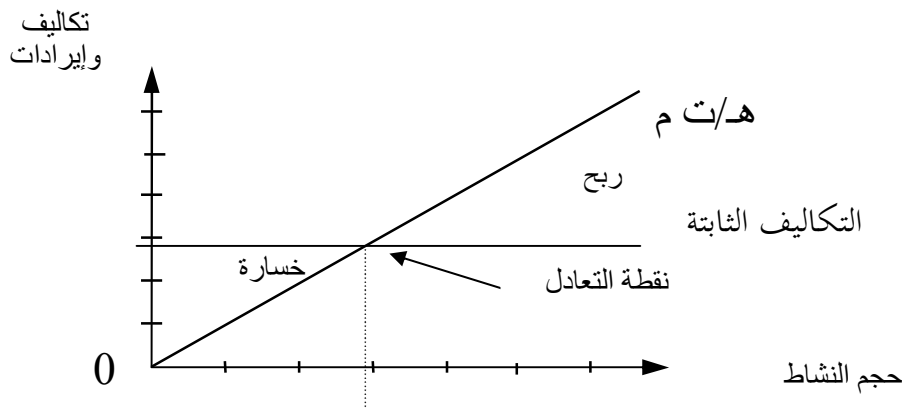
ويمكن إيجادها بيانيا بثلاث طرق الموضحة حسب الأشكال التالية :

الشكل 3-2: التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة رقم الأعمال بمجموعة التكاليف)



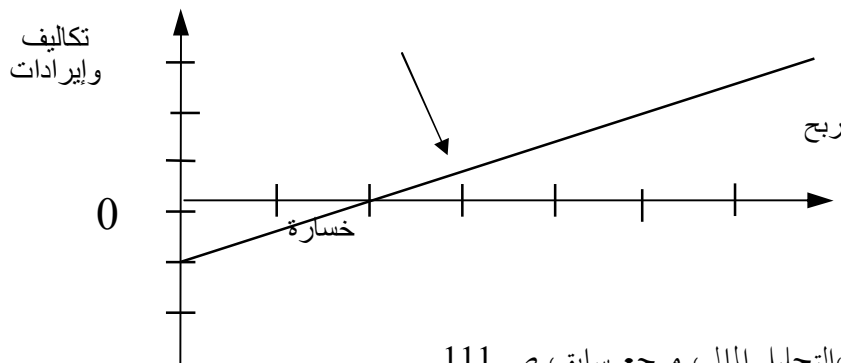
المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 109.

الشكل 3-3: التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة هـ/ت م = ت ثا)



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 110.

الشكل 3-4: التمثيل البياني لعتبة المردودية (عـا)



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 111.

3- تحديد حدود عتبة المردودية:

وللوقوف على حدود عتبة المردودية نستعمل العلاقة العامة التي سبق وأن بينها عند تحديد النتيجة باستخدام الهوامش عتبة المردودية وهي¹:

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة
ونعلم أن :

رقم الأعمال = حجم المبيعات × سعر البيع الوحدة

التكلفة المتغيرة = حجم المبيعات × التكلفة المتغيرة للوحدة فتصبح العلاقة كالتالي

حجم المبيعات × سعر بيع الوحدة - حجم المبيعات × التكلفة المتغيرة للوحدة - التكاليف الثابتة = النتيجة
وباعتبار أن النتيجة = 0 عند نقطة التعادل مع أخذ حجم المبيعات عاملا مشتركا ينتج لنا :

حجم المبيعات × (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) - التكاليف الثابتة = 0.

ومن هذه العلاقة نستخرج حدود نقطة التعادل هي :

حساب حجم المبيعات الأدنى = التكاليف الثابتة / (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة).

سميت بالحجم الأدنى كون المؤسسة لا ترغب فيه وإنما تريد تخطيه حتى تدخل منطقة الربح.

سعر البيع الأدنى = (التكاليف الثابتة + حجم المبيعات × التكلفة المتغيرة للوحدة) / حجم المبيعات.

وسمى بسعر البيع الأدنى لأن المؤسسة تسعى لبيع منتجاتها بأسعار مرتفعة حتى تتحصل على أكبر ربح ممكن وبما أن هذا السعر يضمن لها عدم الوقوع في الخسارة أي نتيجة معدومة فهو غير محبذ لديها وتعتبره أدنى وتحاول من رفعه .

التكلفة المتغيرة القصوى للوحدة = (رقم الأعمال الصافي - التكاليف الثابتة) / حجم المبيعات

ويطلق عليها بالتكلفة المتغيرة القصوى للوحدة كون المؤسسة تسعى إلى خفضها لتحقيق أرباحا

¹Jacques margerin, Gérard Dausset, comptabilité analytique, outil de gestion - Aide a la décision, Géd organisation paris, 1988, p 295, 302.

التكلفة الثابتة القصوى = حجم المبيعات × (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة)

إن بلوغ عتبة المردودية ليس هدفا في حد ذاته ، وإنما هو محاولة تحليل ودراسة مختلف الوضعيات الممكنة مستقبلا و تحديد مستوى الأداء الذي يمكن أن تحققه المؤسسة في فترة معينة انطلاقا من المعطيات المتوفرة و في ظل الظروف السائدة من خلال معرفة حدود نقطة التعادل التي تعتبر أرضية تنطلق منها المؤسسة لتبحث عن حجم الإنتاج و المبيعات المتوقعان اللذان يضمنان تجاوز منطقة الخطر والدخول إلى منطقة الربح ، و يمكن أن نوجز عمل المؤسسة في هذه الحالة وفق هذه التساؤلات :

ما هو الحجم الواجب إنتاجه من طرف المؤسسة؟ ما هي المدة الزمنية اللازمة لذلك؟ و بأي إمكانيات من الموارد؟ و في أي ظرف؟.

و بطبيعة الحال فإن الإجابة على هذه الأسئلة و غيرها و الحصول على معلومات كافية يعد أمرا ضروريا في رسم سياسة المؤسسة على المدى القصير.

المطلب الثاني : استخدامات عتبة المردودية في التخطيط

مما لا شك فيه أن المؤسسة تهدف من خلال القيام بنشاطها إلى تحقيق أقصى الأرباح في ظل قيود مختلفة و ظروف مستقبلية غير قارة تتميز بعدم التأكد، و من أجل تحقيق ذلك الهدف تعمل على استغلال الإمكانيات المتاحة لتحقيق أعلى ربح بأدنى تكلفة، متبعة قاعدة الرشادة الاقتصادية و حتى يتسنى لها ذلك لا بد من استخدام أدوات مراقبة التسيير للتحكم في مسار المؤسسة المتعلق بالعناصر التالية:

حجم الإنتاج، حجم المبيعات، التكاليف، الأرباح، عن طريق تحليل تفصيلي و ممرکز للعلاقة بين تلك العناصر التي تشكل عمق نشاط المؤسسة في إطار تحليل مستقبلي يأخذ بعين الاعتبار المعطيات الحالية (إمكانيات المؤسسة، سلوك التكاليف، الظروف المحيطة بالمؤسسة)، و التوقعات الخاصة بالمبيعات والأسعار، و ظروف السوق، و أهداف المؤسسة المتمثلة في تحقيق الأرباح، زيادة الاستثمار، و تثبيت توقعها في السوق.

أولا: تحديد هامش الأمان:

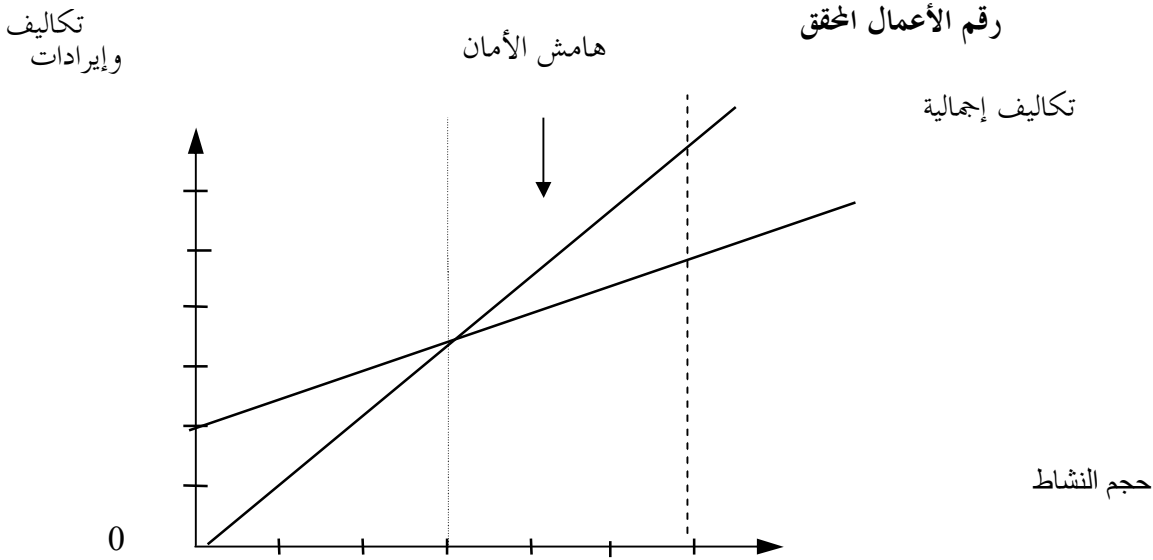
يلعب هامش الأمان دورا كبيرا في المؤسسة ،فإنها تضعه كنقطة قياس يجب عليها أن تصل إليه في أقرب الآجال خلال الدورة الاستغلالية وعلى الأقل أن تبلغه مع نهاية الدورة و يحسب هامش الأمان وفق العلاقة التالية :

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي المحقق (رع ص) - رقم الأعمال نقطة التعادل

فإذا كانت نتيجة هامش الأمان وفق هذه العلاقة سالبة، هذا يعني أن المؤسسة واقعة في منطقة الخسارة فلا بد على المؤسسة أن تخطط للرفع منه حتى تتجاوز منطقة الخسارة، أما إذا كانت الإشارة موجبة فمعنى ذلك أنها محققة لهامش من الربح (منطقة الربح) عليها أن تحتفظ بهذا الهامش وأن تخطط في الدورات المقبلة على رفعه وعدم القبول بتخفيضه.

ويمكن توضيح هامش الأمان وفق المنحنى التالي :

الشكل 3-5: التمثيل البياني لهامش الأمان



المصدر: كمال أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مصر، دار الجامعة، 2002، ص 39.

ثانياً: تحديد مقدار المبيعات المستهدف :

إن المؤسسة عند بداية نشاطها تقوم بإرساء مجموعة من الأهداف تتطلع جاهدة لتحقيقها حسب إمكانياتها المتاحة، ومن بين الآليات المستخدمة في ذلك هو تحديد مقدار المبيعات الواجب الوصول إليه ليضمن لها ربح معين مسطر مستعملة في ذلك العلاقة التالية :

$$\text{حجم المبيعات اللازمة} = (\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف (النتيجة)}) / \text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

أحيانا تتوقع المؤسسة زيادة في تكاليفها الثابتة نتيجة قيامها بخطة استثمارية جديدة تؤدي إلى إيجاد طاقات جديدة وبالتالي تكاليف إضافية التي تتطلب حد أدنى من الإنتاج والمبيعات لتغطيتها مما يستوجب عليها تحديد هذا الحجم وتستعمل لهذا الغرض العلاقة التالية :

حجم المبيعات الإضافية = (التكاليف الثابتة + التكاليف الثابتة الإضافية) / معدل الهامش على التكلفة المتغيرة

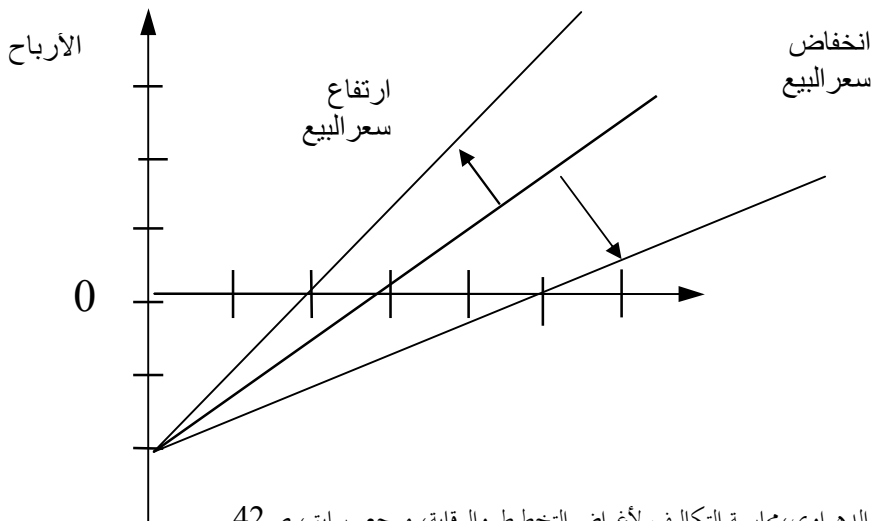
ثالثاً: تخطيط منحنى الربح والحجم:

هذا المنحنى يبين الربح أو الخسارة التي تتحقق عند أي مستوى من مستويات المبيعات، وتفيد في إظهار أثر السياسات والخطط المختلفة على نقطة التعادل، نتيجة تغير سعر البيع أو التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة .

1- أثر سعر البيع على نقطة التعادل :

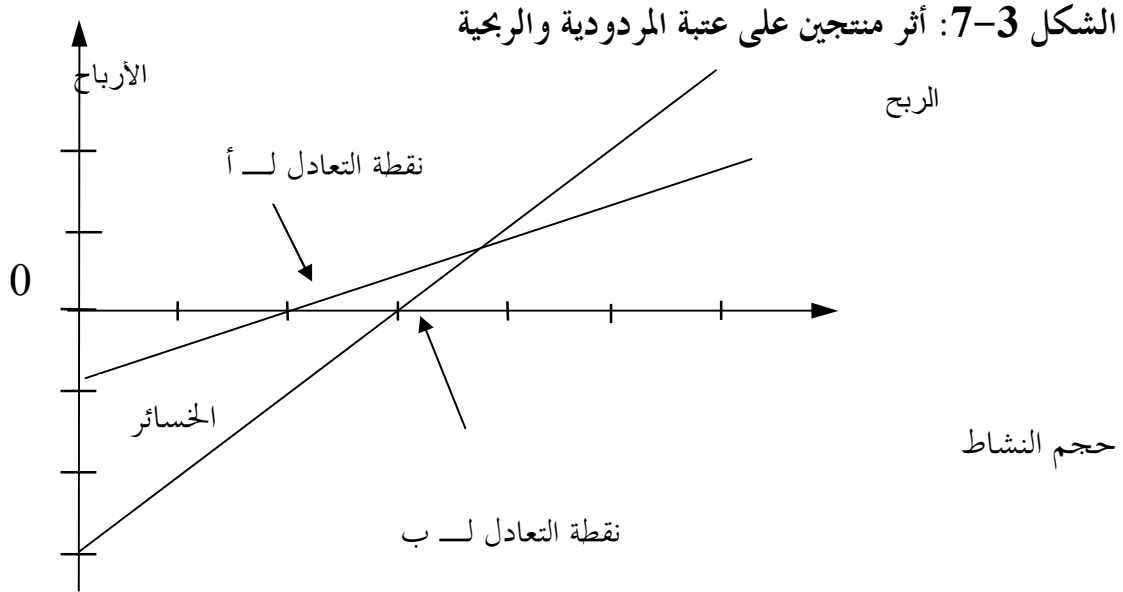
يؤثر التغير الحاصل في سعر البيع على نقطة التعادل في المؤسسة، وبالتالي على سياسات التكاليف المنتهجة من طرفها، فإن انخفاضه عن المستوى الذي كان عليه سوف يزيح منحنى عتبة المردودية إلى الأسفل مما يؤدي إلى اتساع منطقة الخسارة وتقليل فرص تحقيق الربح، أما إذا حدث العكس ارتفع سعر البيع فإن المنحنى سوف يتزاح إلى الأعلى مما يقلل من منطقة الخسارة وبالتالي زيادة فرص الربح ويمكن توضيح ذلك حسب المنحنى أدناه :

الشكل 3-6: أثر سعر البيع على عتبة المردودية



2- أثر منتجين على عتبة المردودية والربحية:

في حالة وجود أكثر من منتج قد نجد التكاليف الثابتة في أحدهما أكبر من الآخر، بافتراض وجود منتجين أ و ب ، يبين المنحني أدناه كيفية استخدام ثنائية الربح في المقارنة بين المنتجين السابقين ،حيث أن المنتج أ ذو تكلفة ثابتة منخفضة وعتبة المردودية كذلك على عكس المنتج ب، ورغم ذلك فإن هذا الأخير يكون ذو ربحية مرتفعة عن سابقه بعد الوصول إلى نقطة التقائهما.



المصدر: كمال خليفة أبو زيد، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مرجع سابق، 42.

رابعاً: التخطيط و اتخاذ القرارات:

نجد أن التخطيط هو الأداة التي تعمل على تحديد مساهمة المنتجات في تغطية الأعباء وتكوين النتيجة مستقبلاً و ترشيد قرارات المؤسسة في تخطيط السياسات التسعيرية و الإنتاجية و الرقابة على سير النموذج المحدد للربحية و التكاليف بالإضافة إلى تقييم أداء المؤسسة وإعداد توقعات، حسب فرضيات سلوك الأعباء الثابتة و المتغيرة و مستويات الإنتاج المقدرة وكذلك دراسة أثر تغيير نشاط المؤسسة في المدى القصير على الأعباء و النتيجة، و عليه نخلص إلى مجموعة من القرارات ذات الأبعاد التخطيطية.

1-قرارات التصنيع:

يوجد عدد من الوضعيات المتعلقة بالإنتاج التي تصادفها المؤسسة تتطلب منها اتخاذ قرارات عملية مبنية على دراسة دقيقة تعتمد على مبدأ الرشادة الاقتصادية، و يقتضي ذلك مراعاة كل الظروف السائدة

و المفاضلة بين البدائل مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة و الآثار المستقبلية على مستوى المؤسسة عند اعتماد بديل ما، و في ما يلي عرض لأهم الوضعيات المتعلقة بقرارات التصنيع :

أ- الشراء أو التصنيع¹: تضطر المؤسسة أحيانا أن تفاضل بين ما تحتاج إليه من مستلزمات و مواد على أن تقتنيه أو تقوم بتصنيع الأجزاء بنفسها التي تدخل في تكوين منتجها النهائي ، مما يجعلها تختار أحد البديلين متخذة في ذلك مقياس المفاضلة بين التكاليف لكل حالة، فتقوم بتصنيع الجزء إذا كانت التكاليف التفاضلية للتصنيع أقل من التكاليف التفاضلية للشراء، ويمكن أن تتساوى الأعباء التفاضلية للإنتاج والأعباء التفاضلية للشراء، و نفس الشيء بالنسبة لقرارات إتمام منتجات و سيطية، أي هل في مصلحة المؤسسة إنتاج و بيع منتجات نصف مصنعة أو القيام بإتمام العملية الإنتاجية حتى الوصول بالمنتج على شكله النهائي ثم بيعه، و في هذه الوضعية فإن الحجم و السلوك له أثر على اتخاذ القرارات.

ب- إضافة أو إلغاء منتج: إن هذا النوع من القرارات يعتمد على تقنية تحليل التعادل على أساس مدى مساهمة كل منتج في تغطية إيراداته للتكاليف و تحقيق جزء من هامش الربح الكلي. إن صافي الربح لا يعد مؤشرا نهائيا للإقرار بإضافة خط إنتاجي و لذا فإن معرفة هيكلية الأعباء تعد مطلباً أساسيا في التحليل لأنه في بعض الحالات نجد أن لمنتج ما نتيجة سلبية إلا أنه يساهم في امتصاص أو تغطية الأعباء الثابتة بنسبة كبيرة.

ج- المفاضلة بين الطرق الإنتاجية: إن الطرق الإنتاجية لها أثر كبير على هيكلية التكاليف، لذا فإن اختيار طريقة ما أو إعادة اختيار لإحلال طريقة محل أخرى تترتب عليه عدة تغيرات على مستوى الإنتاجية، و نجد أن هناك عدة طرق إنتاجية يمكن أن تعتمد عليها المؤسسة، فهناك طرق الإنتاج اليدوية تستعمل عدة أساليب تنظيمية خاصة بها .

ونجد طرق الإنتاج الآلية و الميكانيكية و الطرق الإلكترونية أو الرقمية الحديثة التي أحدثت تغيرات عظيمة في تنظيم الإنتاج و قلبت كل الموازين السائدة في الطرق التقليدية على مستوى أساليب التنظيم، كمية وجود الإنتاج، نسبة الأعباء المتغيرة و الثابتة، الأعباء المباشرة و غير المباشرة... الخ.

للمفاضلة بين الطرق الإنتاجية الرئيسية أو الفرعية يمكن استخدام تقنية تحليل التعادل كإحلال أعباء متغيرة مكان بعض الأعباء الثابتة أو العكس الناتجة عن إحلال طريقة محل أخرى، و بالتالي التأثير على المعادلة

1 د.عبد الحي مرعي، إسماعيل جمعة، المعلومات المحاسبية و بحوث المعلومات، مرجع سابق، ص 222.

النتيجة = ك م (س ب و - ت م و) - ت ثا و انتقال نقطة التعادل إلى وضعية أخرى قد تجعل المؤسسة تصل على نقطة التعادل (منطقة الربحية) ¹ بشكل سريع أو العكس.

2- تخفيض سعر البيع:

تسعى المؤسسة إلى تحقيق أكبر ربح بأقل تكلفة، وحتى تصل إلى ذلك فهي تحاول تسويق منتجاتها بأكبر سعر بيع ممكن إلا أنه أحيانا تضطر إلى دراسة إمكانية تخفيض أسعار البيع لتحقيق سياسة معينة أو مجاراة المنافسة، وعلى هذا فهي تقوم بدراسة الموضوع منكل جوانبه طارحة التساؤلات التالية :

ما هي نسبة التخفيض؟

ما اثر تلك النسبة على نقطة التعادل و ربحية النشاط؟

ما هو حجم المبيعات اللازم لتعويض النقص في الربح حتى يمكن إلغاء تأثير انخفاض سعر البيع؟

ومما لا ريب فيه أن الإجابة عن هذه التساؤلات ضرورية لاتخاذ قرارات بشأن سياسة الأسعار

مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى مرونة الطلب، الإمكانيات و الطاقة الإنتاجية، جودة المنتجات، عوامل المنافسة السائدة... الخ.

3- ترشيد التكاليف المتغيرة:

تحتل التكاليف المتغيرة أهمية كبرى في المؤسسة، ليس فقط كونها وسيلة لتحديد الهوامش والوصول إلى النتيجة، وإنما هي أداة تحليل تستعمل لدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في إطار المدة القصيرة تتخذ كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص مستوى سعر البيع وهامش الربح المستهدف، ومن ثم بناء سياسات استغلالية للنشاط .

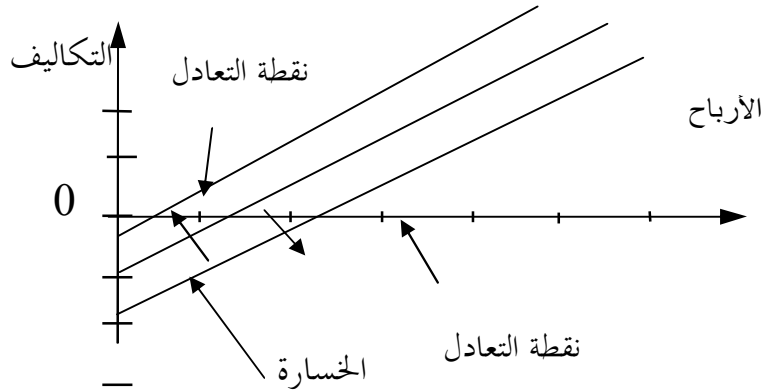
إن التحكم في هذا النوع من التكاليف يستوجب المعرفة الدقيقة للسلوك الذي تنتهجه مع متابعة تطورها مما يعود بالنتائج الإيجابية على المؤسسة، ويقصد عموما بترشيد التكاليف هنا هو جعلها في أدنى مستوى مما يضمن تحقيق أفضل نتيجة .

1 عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية و بحوث المعلومات، إسماعيل جمعة، مرجع سابق ص210.

5- التكاليف الثابتة:

لا تقل التكاليف الثابتة أهمية عن سابقتها (التكاليف المتغيرة) بالرغم من أنها لا تؤثر في الهامش على التكاليف المتغيرة ولكنها تؤثر في نقطة وحجم التعادل، فإن ارتفاعها يؤدي إلى زيادة نقطة وحجم التعادل مما يزيح منحنى نقطة التعادل (عتبة المردودية) إلى اليمين، أما إذا حصل انخفاض فيها فسوف ينتقل المنحنى نحو اليسار خافضا لنقطة وحجم التعادل¹ ويمكن توضيح ذلك حسب الشكل أدناه .

الشكل 3-8: أثر زيادة التكاليف الثابتة وانخفاضها على عتبة المردودية



المصدر: كمال خليفة أبو زيد، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مرجع سابق، 41

المطلب الثالث: الموازنات التقديرية كخطة إستراتيجية في المؤسسة.

أصبحت الموازنات التقديرية ذات أهمية كبرى في حياة المؤسسات بصفة عامة والمؤسسة الإقتصادية بشكل خاص لاعتبارها الأداة التي تبين معالم الطريق التي يستوجب على المؤسسة تبنيه للوصول إلى الأهداف المسطرة .

1د. أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط، مصر، النهضة العربية، القاهرة، 1976، ص 274.

أولاً: تعريف الموازنات التقديرية وأهدافها:**1- تعريف الموازنات التقديرية :**

تعرف الموازنات التقديرية بأنها التعبير المالي الذي يظهر تفاصيل تطلعات المؤسسة المستقبلية من جميع أوجه نشاطها¹، أو هي برنامج عمل لخطة شاملة ومنسقة خلال فترة زمنية محددة² تهدف إلى تحقيق نتائج معينة عن طريق وسائل محددة مسبقاً، وبهذا المعنى فهي تعتبر أداة فعالة للتخطيط و الرقابة في آن واحد لكونها تقوم بعمليتين الأولى تتمثل في إعداد الموازنات (التخطيط) و الثانية في تنفيذ هذه الخطة مما يمكن الإدارة من اتخاذها أساساً لمتابعة نتائج التنفيذ الفعلي والمراقبة عليها والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة الانحرافات الناتجة.

2- أهداف الموازنات:

لقد تمكنت المؤسسات باستخدامها للموازنات التقديرية، من إيجاد التقنيات الملائمة للتسيير التوقعي للمدى القصير المبني على تحليل الظروف الحالية و التوقعات التي تعكس أهداف و إستراتيجية المؤسسة التي تأخذ بعين الاعتبار الظروف المستقبلية للمحيط الداخلي و الخارجي لها بالإضافة إلى الإمكانيات التي تتوفر عليها.

إن نظام الموازنات يهدف أساساً إلى ضبط السير الحسن لنشاطات المؤسسة لتحقيق أفضل مستوى للأداء عن طريق التخطيط والتنسيق ثم الرقابة.

ثانياً: أنواع الموازنات التقديرية:

تتنوع الموازنات التقديرية حسب عدة معايير وهي³:

1- معيار الفترة الزمنية التي تغطيها :

وفقاً لهذا المعيار تصنف الموازنات التقديرية إلى :

- أ- موازنات قصيرة الأجل: وهي التي تختص بتغطية نشاط المؤسسة لمدة سنة مقبلة .
- ب- موازنات طويلة الأجل: وهي التي تغطي فترة تتراوح بين خمس وعشر سنوات وتهدف أساساً إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانيات في المستقبل على ضوء أهداف وإمكانيات الحاضر .

¹ د. رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية، الأردن، (مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 1997، ص 38.

² د. أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، 1995، ص 311.

³ د. فركوس محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2001، ص 07.

ج- موازنة مستمرة: وهي تعد لفترة زمنية مستمرة بدون انقطاع مما يؤدي إلى استمرارية عملية التخطيط والمراقبة.

1- معيار وحدة القياس المستعملة:

وفقا لهذا المعيار تنقسم إلى:

أ- الموازنات المادية (العينية): بحيث يتم التعبير عنها بوحدات إنتاج تترجم على ساعات عمل و مواد أو أجزاء يتطلبها تكوين المنتجات النهائية.

ب- الموازنات المالية: تتعلق بالاعتمادات المالية التي تخصصها المؤسسة للاستثمارات.

ج- الموازنات النقدية: تتعلق بالتحصيلات و المدفوعات النقدية

2- معيار طبيعة النشاط:

تتنوع الموازنات حسب هذا المعيار إلى:

أ- الموازنات التقديرية للاستغلال: تختص بتخطيط و مراقبة العمليات الجارية لفترة مقبلة تشمل المبيعات، الإنتاج و مستلزماته .

ب- الموازنات التقديرية للاستثمار: تتمثل في كل العمليات المتعلقة بالموارد و الاستخدامات الرأسمالية و الموازنة النقدية الخاصة ببرنامج الاستثمار معين.

5- معيار مستوى النشاط:

يُجد حسب هذا المعيار نوعين من الموازنات:

أ- الموازنة الثابتة: تكون الموازنة مبنية على أساس مستوى واحد للنشاط و لفترة معينة.

ب- الموازنة المرنة: يتم إعداد الموازنة التقديرية لعدة مستويات من النشاط.

ثالثا: مبادئ الموازنات التقديرية ومراحل إعدادها:

1- مبادئ الموازنات التقديرية :

ترتكز الموازنات التقديرية على عدة مبادئ يجب احترامها عند عملية الإعداد من أجل إنجاح

نظام الموازنات في إطار السياسة العامة للمؤسسة، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي¹ :

1 : Michel œuwais, contrôle de gestion . 7èd Economica, Paris, 2000, p 75.

أ- لجنة الموازنة التقديرية: يجب وجود لجنة تختص بتوضيح وإيصال أهداف الإدارة العليا إلى مختلف المستويات الأخرى والتنسيق بينها من أجل الوصول إلى موازنة شاملة للمؤسسة، كما تتولى هذه اللجنة عملية المتابعة والتنفيذ بعد عملية الإعداد، كما تهتم بوضع حلول لما قد ينشأ من مشكلات لعرض الموازنة النهائية على رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة للمصادقة عليها وإقرارها.

ب- تحديد فترة الموازنة التقديرية: لا توجد قواعد معينة لتحديد الفترة التي تغطيها الموازنة التقديرية غير أن العادة جرت أن تكون سنوية، كما يجب أن نشير هنا على أن أحوال السوق، والفترة الزمنية التي تستغرقها العملية الإنتاجية، وطبيعة النشاط الموسمي، هي عوامل تؤثر على طول أو قصر فترة الموازنة التقديرية.

ج- رزمنة مراحل إعداد الموازنة التقديرية: من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الموازنات التقديرية والوقت اللازم لذلك، ويمكن تلخيص هذه المراحل فيما يلي:
- إعلان السياسة العامة للمؤسسة: تتضمن هذه المرحلة إعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة للسنة التالية.

- إعداد التقديرات: يتم إعداد التقديرات من طرف كل مسؤول في المستويات الإدارية التنفيذية مع الاسترشاد بالخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعة.

- المراجعة والتنسيق: خلال فترة محددة يتم التنسيق بين الموازنات التقديرية المختلفة ثم تراجع هذه الميزانيات لدراسة مدى إمكان تنفيذها عمليا، ويتم خلالها إعداد الميزانية العمومية التقديرية وحساب الأرباح والخسائر التقديرية.

- المصادقة النهائية: تتم في هذه المرحلة المصادقة على مشروع الموازنة التقديرية من طرف مجلس الإدارة وبهذا يتم إبلاغ هذه المستويات بأهداف المؤسسة وبالخطط الموضوعة لتحقيق هذه الأهداف.

2- مراحل إعداد الموازنة التقديرية :

يمكننا أن نلخص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي¹:

أ- توضيح وتحديد الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.

¹ د. فركوس محمد، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير، مرجع سابق، ص 13، 14.

ب- جرد الموارد المالية والتقنية والبشرية للمؤسسة.

ج- توضيح العوامل الخارجية المؤثرة في المؤسسة والمتمثلة عموماً في الظروف الاقتصادية والسياسية وكذا الاجتماعية.

وبناءً على ما سبق يتم تحديد الأهداف الطويلة والقصيرة لتبدأ عملية إعداد السياسات المختلفة المتعلقة بتحقيق الأهداف المحددة، منها سياسة التسعير والخصم، سياسة البحث والتنمية، سياسة الإشهار سياسة القرض، سياسة الأجور، سياسة الائتمان، سياسة التصدير، سياسة التكوين... الخ.

كما يتطلب هذا تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام وإقناع المسؤولين المكلفين بالتنفيذ وحتى العمال وجعلهم يتبنون الأهداف والسياسات المسطرة من طرف المؤسسة .

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف لغرض الرقابة

إن تحقيق المؤسسة لأهدافها يستدعي ضرورة تبني مبادئ الإدارة العلمية، ذات القدرة على التخطيط السليم، الذي يضمن رسم سياسات واقعية مرنة تعمل على إحداث التكامل والتناسق بين كل الوظائف، مما يتطلب منها ممارسة وظيفة الرقابة، باعتبارها وسيلة ضرورية لقياس وتقييم مدى نجاح المؤسسة في تحقيق النتائج المرجوة وفق الأهداف المسطرة وتسجيل كل الانحرافات التي قد تحدث أثناء عملية التنفيذ والعمل على معالجتها .

المطلب الأول: الرقابة: مفهومها، خطواتها، مقوماتها

لقد تطورت وظيفة الرقابة بتطور المؤسسات، فبعد أن كانت هذه الأخيرة صغيرة الحجم في بادئ الأمر تضم عددا محدودا من الموارد المادية والبشرية مما جعل مهمة الرقابة فيها سهلة، غير أن التطور الكبير الذي عرفته المؤسسات حيث أصبحت ضخمة بمكوناتها المادية والبشرية الأمر الذي حال دون ممارسة وظيفة الرقابة بشكلها السابق (الرقابة الشخصية)، الشيء الذي استدعى اعتماد أنظمة رقابية خاصة تفي بهذا الغرض منها: نظام الرقابة المحاسبي الذي يهتم بالمحافظة على الأصول والتحقق من صحة العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، ثم الرقابة اللائحية عن طريق اللوائح والتعليمات المتعلقة بالمهام المختلفة، بغية تحديد المسؤولية عن الانحرافات الحاصلة، وأخيرا الرقابة الاقتصادية والإدارية التي تتمثل في التحقق ميدانيا من تنفيذ مختلف المهام وطرق استغلال موارد المؤسسة .

أولا : مفهوم الرقابة وخطواتها :

1- مفهومها:

إن كلمة "مراقبة" لغويا تعني التأكد والفحص، والتفتيش وهي كلمة تضم شقين في اللغة الفرنسية هما: "contre-rôle" والتي يقصد بها مسك الدفاتر في نسختين¹.

إن الرقابة تتضمن مراجعة كل الأعمال للتحقق من توافقها مع ما هو مخطط وتطابقها مع معايير الأداء المحددة، ولهذا تعد الرقابة عملية مستمرة موالية للتخطيط ومصاحبة للتنفيذ تشمل كل نشاطات المؤسسة .

ولقد تعددت التعاريف الخاصة بها نذكر منها ما يلي :

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، فرع تسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001، ص36

- " الرقابة هي مجموعة الأنشطة التي تزاو لها المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها ، ويتم ذلك عن طريق إيجاد مجموعة مناسبة من المعايير التي تمكن من متابعة الأداء وقياس كفاءته ¹"

كما عرفت الرقابة بأنها " خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس المنسقة والمطبقة في المنشأة لحماية أصولها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعه ²"

- كما تعرف على أنها "مسار ترتكز أسسه على الأداءات السابقة والمستقبلية ³"

2- مراحل الرقابة الملائمة:

تمر الرقابة الملائمة بعدة مراحل نجملها في العناصر التالية :

تقسيم المؤسسة إلى عدة مستويات ، ثم تحديد الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها في كل مستوى ، كما يشترط أن يكون الهدف أو الأهداف المطلوب تحقيقها على شكل كمي وواضحة المعالم بدون لبس أو غموض .

- تفصيل الإجراءات و المعايير المناسبة التي تبين كيفية أداء الأنشطة أو العمليات اللازمة لتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها على مستوى كل وحدة نشاط أو مركز مسؤولية.

- إشراك وحدات النشاط أو مراكز المسؤولية المخول لها عملية التنفيذ في إعداد هذه الإجراءات و المعايير .

- تنفيذ هذه الإجراءات المعدة سابقا والتي تعد بمثابة برامج تسيير وفقها الوحدات والمراكز للوصول إلى تحقيق الهدف أو الأهداف المنشودة .

¹ د. عبد الحفي مرعي ، المعلومات المحاسبية و بحوث المعلومات، مرجع سابق، ص 327.

² د. عطية محمد ، نظم محاسبة التكاليف ، مصر، دار الجامعات ، القاهرة ، 1976، ص ص 10-30

³R.Thietart, Le management, 7^{eme} ed, PUF, paris, p99

البحث عن الانحرافات الحاصلة أثناء عملية التنفيذ بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ، مع إعداد التقارير اللازمة لذلك .

إعلام الجهات المعنية في المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها ، عن طريق تقارير الأداء وإجراء ما يلزم من تصحيحات أو تعديلات على المعايير والأساليب المعدة سابقا إن كان ذلك ممكنا .
هذا وعادة ما تتم هذه الخطوات على عدة مستويات إدارية مختلفة، كل بقدر التفصيل الذي يتناسب مع احتياجاته.

ثانيا: مقومات نظام الرقابة

يرتكز نظام الرقابة على مجموعة من المقومات الأساسية التي تعد ضرورية لنجاحه وهي:

1- التنظيم الكفاء:

إن التنظيم الكفاء يقف في الصدارة بالنسبة للمقومات الأخرى في عملية الرقابة ، وذلك لأنه يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة ، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للقيام بها، وتتم عملية تحميل العبء على أساس هذه المسؤولية ، وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة ، كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية .

تبدأ عملية التنظيم بترتيب الأنشطة المختلفة، ووضعها في مجموعات متجانسة، يعين لها مشرف تعهد إليه عملية المراقبة، ويكون مسؤولا أمام مستوى إداري أعلى منه في الخريطة التنظيمية ، بمعنى أن كل فرد في التنظيم ينبغي أن يكون له رئيس أو مسؤول يشرف عليه ويقيم أدائه بانتظام .

ومن الأمور الهامة التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام للرقابة الداخلية هو إسناد المسؤولية بما يتوافق مع اهتمامات وقدرات الأفراد .

وعلى العموم فإن التنظيم الجيد واحترام مبادئ محاسبة المسؤول بصفة عامة يساعدان على تتبع التصرفات الحاصلة في جميع أنشطة المؤسسة، الشيء الذي يحفز الأفراد ويعطي لهم دفعا على تبني الأهداف المخططة .

1- إجراءات حماية الأصول :

إن المحافظة على موجودات المؤسسة يتوقف بالدرجة الأولى على التحديد الدقيق للمسؤوليات مما يضمن عدم تداخل الصلاحيات و يساعد في المحافظة على أصول المؤسسة ومنع تسربها أو

اختلاسها كما أن الاهتمام بإجراءات الضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة والتنسيق فيما بينها عن طريق التقارير المتداولة من شأنه توفير الحماية لعناصر المؤسسة ، هذا بالإضافة إلى الحماية المادية للأصول التي تمنع تبديدها بأي شكل من الأشكال ، وفي حقيقة الأمر فإن مسؤولية حماية أصول المنشأة ومنع تبديدها تتطلب تعاون جميع إدارات المشروع فهي ليست مسؤولية إدارة الشؤون المالية أو قسم الرقابة الداخلية فقط ، حيث أن هناك العديد من المهام التي تتطلب تعاون أكثر من قسم من أقسام المشروع ، ومن الأهداف التي ترمي إليها هذه الإجراءات هي حماية أصول المنشأة ومن ناحية أخرى فهي تؤدي إلى تسهيل سرعة القيام بالمهام المختلفة كما تؤدي إلى زيادة الدقة في أداء المهام المختلفة ، كل ذلك يساهم في تحقيق الكفاءة وكذا تحقيق وفورات اقتصادية في التشغيل .

2- إجراءات التحقق من صحة المعلومات والتقارير المحاسبية :

لا شك انه من الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية هو التأكد من صحة القوائم المالية وتحديد درجة الاعتماد عليها ، حيث يمثل هذا الأخير الناحية التفصيلية لموضوع الرقابة ويربط الرقابة الداخلية بالمسؤولية الوظيفية لإعداد التقارير من جهة ، وتحديد المسؤولية التي تقع على عاتق الإدارة المالية من جهة أخرى ، ذلك لان المعلومات المختلفة التي توجد في إدارة الحسابات وغيرها هي أساس معظم القرارات الإدارية في المنشأة .

ومعلوم أن دقة التقارير النهائية تعتمد على وضوح المعلومات الأولية ، وعلى الدقة في تشغيل المعلومات المختلفة في الدورة المحاسبية ، ومن الأمور المستخدمة لبيان صحة المعلومات المحاسبية المراجعات التلقائية في دورة تشغيل المعلومات ، فمثلا في حسابات التكاليف تحسب تكلفة اليد العاملة من واقع الأشغال المختلفة للعمل المباشر وغير المباشر وذلك لأغراض تحديد تكلفة الأقسام والأوامر المختلفة وقسم الأجور يحاسب على أساس إجمالي تكلفة العمالة من واقع بطاقات الزمن لكل العمال بالمصنع وكشوف الأجور ، هذين المصدرين المستقلين للمعلومات مرتبطان ويمثلان مراجعة تلقائية على كل منهما بفرض عدم وجود وقت ضائع ، يتم مطابقتهما معا ، ونفس هذا المبدأ قابل للتطبيق على مجالات كثيرة من العمل في المنشأة .

ويجب أن تتم مراجعة الحسابات والأعمال والتقارير المختلفة بصفة دورية بواسطة جهات خارجية وكذا المراجعين الداخليين التابعين للمؤسسة ، فعلى سبيل المثال يجب مقارنة كشف حساب البنك الوارد إلى المؤسسة الذي يتضمن جميع المدفوعات و المقبوضات التي تمت عن طريقه مع رصيد حساب البنك لديها ، مع ملاحظة ضرورة قيام شخص آخر بهذه المهمة غير الذي يحتفظ بدفتر الصندوق

والبنك ، ومن الأمثلة الأخرى على المراجعات المستقلة المراجعة على أرصدة العملاء شهريا ، والجرد المفاجئ للمخازن ومقاربتها مع الدفاتر والسجلات المحاسبية .

3- إجراءات زيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية :

من المهام الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية العمل على زيادة كفاءة العمليات المختلفة في المشروع وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية ، وهذا الجانب يعتبر بمثابة الجانب الحيوي والهام في عملية الرقابة ، ذلك لأنه قد تكون المعلومات المحاسبية سليمة والتقارير دقيقة ، ولكن يوجد إسرار في استغلال الموارد المتاحة ، ويتحقق هذا الهدف جزئيا عن طريق تحديد المسؤوليات وتحليلها على أساس الأقسام أو المراكز المختلفة في المشروع ، وإنشاء نظام للتقارير يقيس أداء كل وحدة ويكفل مراجعة مقاييس أدائها باستمرار وتطويرها وتغييرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك ويتطلب هذا الجانب من جوانب الرقابة ضرورة تحديد المقصود بالكفاءة وتحديد وسائل قياسها.

وتختلف الكفاءة عن الفعالية ، فالفعالية تعني تحقيق هدف معين مطلوب تحقيقه، أما الكفاءة فإنها تعني تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات وبين عناصر المخرجات(النتائج) .

المطلب الثاني: ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

تهدف المؤسسة إلى تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف وبالتالي فهي تعمل على إنتاج وتسويق ما أمكن بطرق اقتصادية ، وبشكل عام تطبق مبدأ الرشادة الاقتصادية والسبيل إلى ذلك هو إقامة نظام رقابة متكامل ودائم لكل عناصر التكاليف على مستوى كل المراحل بهدف ضبط استهلاك الموارد بشكل اقتصادي ، وقبل ذلك كيفية الحصول عليها والتعامل معها (بحث ، شراء ، فحص ، تصنيف ، تخزين... الخ) بطرق اقتصادية .

ونظام الرقابة المتكامل يسمح بالحصول على معلومات بشكل دائم لاستغلالها في تقييم الأداء ، وتحسين طرق العمل ، وتلك العناصر تتمثل في الأعباء المباشرة (المواد والعمل) والأعباء غير المباشرة (إدارية ، صناعية ، تسويقية) ويتم ضبطها ومراقبتها بشكل إجمالي وتحليلي إلى عناصر مختلفة وتتبعها مستقبلا من مرحلة إلى أخرى في شكل حسابات .

أولاً : الرقابة على الأعباء المباشرة

وتتمثل الأعباء المباشرة في المواد الأولية وبعض اللوازم وأجور اليد العاملة المباشرة، وبغض النظر عن نسبة هذه الأعباء في التكاليف الإجمالية فإن مهمة الرقابة عليها تعد ضرورية من أجل رفع الإنتاجية إلى أقصى درجة واستغلال الإمكانيات بشكل عقلائي.

قد تختلف أهمية وحجم الأعباء المباشرة من مؤسسة إلى أخرى وان كان الاتجاه الحالي يسجل تزايد نسبة الأعباء غير المباشرة في هيكله تكاليف المؤسسات إلا انه وكما أسلفنا الذكر فإن مهمة الرقابة والضبط ضرورية لكل عناصر التكاليف مهما كانت طبيعتها وحجمها.

1- الرقابة على المواد :

ترتكز مهمة الرقابة على المواد على المسؤولية والتنسيق بين مختلف المصالح في المؤسسة المتعاملة بعنصر المواد ، وبالتالي فإن مهمة الضبط والرقابة موزعة على كافة الأطراف المعنية وأي تهاون من أي جهة قد يكلف المؤسسة أعباء إضافية ويشكل خللاً في السير الحسن لها ، فنجد النشاطات الممارسة على المواد متمثلة في التموين ، التخزين ، المعالجة الصناعية أو الاستخدام ، التقييم الخ ، تتم عبر مصالح خاصة منها مصلحة التصميم ، مصلحة المشتريات ، مصلحة التخزين ، مصلحة الفحص والرقابة ، مصلحة الإنتاج .

تلك المصالح تحتاج إلى معلومات ومعايير بدورها تقدم معلومات سواء كانت محاسبية أو تقنية أو تقارير عن مختلف الوضعيات المتعلقة بتلك المواد وبالتالي نستنتج أن مهمة الرقابة مستمرة وموزعة بداية من دراسة المواصفات وابتداء الرغبة في التموين إلى غاية استخدام لتلك المواد .

أ-خصائص نظام الرقابة على المواد :

من اجل إقامة نظام رقابة يتحكم في تسيير المواد يجب أن تتوفر على الخصائص التالية¹:

- وضع نظام روتيني لعمليات شراء واستلام وتخزين وصرف المواد يشمل على إجراءات ووثائق نموذجية تهدف إلى ضبط العمليات المتعلقة بالمواد والتحكم فيها بصفة دقيقة.
- وضع نظام للضبط الداخلي لحركة المواد ومناولتها بهدف القضاء على أسباب التبذير والاختلاس والتلف .

¹ د.محمد احمد ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، لبنان، الجزء الأول ، دار النهضة بيروت ، ص 195.

- استخدام طرق سليمة لتقييم المواد الصادرة مع القيام بالجرد الفعلي ومطابقته بالجرد الدفترى باستعمال وسائل مناسبة وغير مكلفة .
- وجود نظام معياري يشمل على معايير تقنية ومحاسبية من اجل قياس كل انحراف قد يحصل أثناء معالجة المواد سواء على مستوى الكم أو السعر أو الجودة .
- تحديد مسؤولية كل مصلحة تتعامل بالمواد مع ضرورة توضيح مسارات الوثائق والمستندات الخاصة بالمواد (طلب شراء ، صرف المواد ، نقل المواد... الخ) .
- التصرف في مختلف المواد الناتجة عن العمليات الصناعية عن طريق معالجتها أو إعادة استرجاعها سواء ا في العمليات الصناعية العادية أو العمليات الصناعية الثانوية أو بيعها على حالها ، أو رمي هذه المخلفات إذا كانت غير صالحة لأي استخدام، وفي كل الحالات يستوجب تقييمها وتحديد تكلفتها ، ولا بد من تحديد معدلات تلك المخلفات ومقارنتها مع المعدلات المسموح بها ، فادا تجاوزتها يتم البحث عن الأسباب وتحديد المسؤوليات عن ذلك.

ب-أهداف الرقابة على المواد :

يرجى من عملية الرقابة على المخزون تحقيق الأهداف التالية :

- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمؤسسة في الوقت المناسب بأقل الأسعار لضمان استمرار النشاط بشكل منتظم.
- تخزين المواد داخل المؤسسة بحيث تنخفض نفقات المناولة (المتعلقة بالاستلام أو الصرف) إلى ادني حد ممكن، وضمان الحماية الكاملة للمواد ضد السرقة أو الإهمال أو التناقص لأي سبب من الأسباب.
- حصر المواد الراكدة وتخزينها في مناطق خاصة بعيدا عن المواد المطلوبة بصورة اكبر
- تخفيض الاستثمار في المخزون إلى ادني حد ممكن حيث لا يؤثر هذا بحال من الأحوال على استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة وبعد الأخذ في الاعتبار وقت التسليم ، وإمكانيات التخزين والأسعار المتوقعة

2- الرقابة على الأجور :

تعد الأجور العنصر الثاني من الأعباء المباشرة وهي تقابل العمل الذي يشكل عاملا رئيسيا من عوامل الإنتاج ، ومهمة ضبط ومراقبة الأجور تهدف إلى ترشيد استغلال هذا المورد الهام وتفعيل مساهمته في المر دودية والإنتاجية وللقيام بذلك يتم إعداد دليل وظيفي لكل المهمات داخل المؤسسة وتحليلها إلى عمليات عبر كامل الأقسام وما تتطلبه من مستوى تكويني وجهد وما يناسبها من أجر بالإضافة إلى العلاوات والامتيازات الأخرى وحقوق الضمان الاجتماعي.

ينبغي إعداد معايير مختلفة للعمل حسب طبيعة كل مهمة، ويتم من خلالها مقارنة النشاط داخل الأقسام وتحليل الفروق والبحث عن الأسباب وهكذا يتمكن القائمين على المؤسسة من :

- تحديد المسؤولية وما يترتب عن ذلك من إجازات وعقوبات

- معالجة الأسباب حسب الحالات بتكوين إضافي ، توفير ظروف أحسن للإنتاج ، تغيير طرق الإنتاج ، وضع إجراءات تنسيق وتنظيم واتخاذ قرار بإعطاء أجور تشجيعية للإنتاج الذي يزيد عن المعدل المعياري... الخ.

إن الرقابة على العمل تم جهات عديدة داخل المؤسسة تعمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية والعمل على تطوير الأساليب المتعلقة بالعمل والإنتاج فمنها ما يتعلق بتخطيط الإنتاج والجوانب الهندسية والتقنية ومنها ما يتعلق بتسيير الموارد البشرية وتحفيزها وتحسين ظروف الإنتاج ، ومنها ما يتعلق بمصلحة التكاليف والمحاسبة بالعمل على متابعة الأجور وتحليلها وتبويبها وتحديد نسبة التحميل لكل قسم أو نشاط حتى يمكن تحليل الفروق عن طريق دراسة تقارير الكفاية الإنتاجية والوقت الضائع .

إن تخطيط استخدام الموارد البشرية يعد عاملا أساسيا في مهمة ضبط ورقابة الأجور ويتم ذلك وفق الإجراءات التالية :

- تخطيط الموارد البشرية وإعداد موازنة الأجور .

- تحديد معايير نمطية زمنية للمهام .

- استخدام بطاقات وسجلات متابعة الأشغال الخاص بالورشة، العملية، العامل .

- إعداد تقارير عن الكفاية الإنتاجية للعمل .

- إعداد تقارير الوقت الضائع والزمن الإضافي.

ثانيا : الرقابة على الأعباء غير المباشرة :

أصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من حجم التكاليف الإجمالية بعد توسع الوظائف داخل المؤسسة وعدم اقتصرها على وظيفة الإنتاج مما زاد من أهمية الإدارة والمراكز المساعدة للإنتاج (بحوث، صيانة، نقل، خدمات، طاقة... الخ) ومن جانب آخر فإذا كانت الأعباء المباشرة سهلة التحديد و التحميل على التكاليف فان الأعباء غير المباشرة نجد ها معقدة الأمر الذي يتطلب جهودا إضافية لمعالجة المعلومات الخاصة بها وتحميلها على التكاليف ، وللحكم فيها يستوجب القيام بعمليات تحليل لسلوكها فيما يخص الجوانب التقنية والمحاسبية من اجل الوصول إلى توزيعها بشكل دقيق وهذا الأمر يخص كامل المراحل (مرحلة التوزيع الأولى على الأقسام أو النشاطات ، مرحلة التوزيع التبادلي مرحلة التوزيع على الأقسام الرئيسية أو مجتمعات الأنشطة ، مرحلة التوزيع والتحميل على مختلف التكاليف و المنتجات.

إن أول عمل ينبغي القيام به من خلال وظيفة الرقابة على الأعباء غير المباشرة هو حصرها وتسجيلها وتصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بمختلف الوظائف والمصالح في المؤسسة ثم تحليلها من اجل إيجاد تفسير لسلوكها ومن ثم تحديد النموذج الذي يمثلها ومعايير و أسس توزيعها ومراقبتها ، وأفضل وسيلة تقدمها محاسبة التكاليف في هذا الإطار نجد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد التكاليف المعيارية و تقنية الموازنات التقديرية.

فالموازنات التقديرية تسهل عمل المصالح المحاسبية للقيام بإعداد المعلومات والتقارير في الوقت المناسب بناء على معايير مدروسة تقنيا ومحاسبيا مع مراعاة ظروف الواقع ومعطيات التوقعات المستقبلية ، وتعد أداة رقابة أثناء القيام بالعمليات الإنتاجية على أساس تلك المعايير وأيضا بعد إتمام العمليات وحصر كل الأعباء الفعلية والقيام بالمقارنة وتحديد الفروق والعمل على تحليلها وتحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك أما بالنسبة لطريقة التكاليف أساس الأنشطة فبواسطتها يمكن ممارسة الرقابة من خلال الإجراءات التقنية الخاصة بها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة والعمليات المختلفة وتحميل عناصر الأنشطة المتضمنة للموارد المستهلكة على مختلف التكاليف.

إن المبادئ العامة للرقابة لا تختلف من نوع لأخر من الأعباء ، إلا أن خصوصيات كل عنصر من عناصر التكاليف سواء كان مباشرا أو غير مباشر تفرض إجراءات خاصة تعتمد على دراسة مسبقة وتتبع دائم لتطور الأحداث التقنية والمحاسبية والعمل على تطوير الأساليب الرقابية الفعالة ، باعتماد أسس توزيع تبني على معايير واقعية ، وإعداد وثائق نموذجية بسيطة وسهلة الاستخدام والتداول تتعلق بإجراءات تسجيل

البيانات ومتابعتها واستعمال برامج الإعلام الآلي (المعلوماتية) في التحليل والمحاكاة للمساعدة على اتخاذ القرارات مع توفير نظام معلومات متكامل و مرن .

المطلب الثالث: تخطيط ورقابة المخزون السلعي:

رغم أن المؤسسة تقوم بعملية الإنتاج أو التسويق كوظيفة رئيسية لنشاطها إلا أنها تلجأ للقيام بوظيفة التخزين كنشاط مساند لوظيفة الإنتاج أو التسويق ومستقبله لمدخلات ووظيفة التمويل وأصبحت هذه الوظيفة ذات أهمية بالغة في النظام الاقتصادي السائد لما تقدمه من خدمات للوظائف الأخرى بالرغم من ظهور واستخدام نظام الوقت المناسب بفعالية في بعض المؤسسات والقطاعات الاقتصادية في كل من اليابان والو. م . أ وبعض الدول الأوربية مع تطبيق مفهوم " صفر مخزون " وهذا كله من اجل زيادة الفعالية وتجنب التكاليف المترتبة على التخزين .

نجد في بعض الحالات أن النشاط الرئيسي لبعض المؤسسات أو الوحدات يتمثل في التخزين

(مجمعات الشراء، وحدات تخزين المواد الأولية، مؤسسات غرف التبريد....الخ) وبصفة عامة فان لوظيفة التخزين أهمية ذات أبعاد إستراتيجية، اقتصادية وسياسية عالية القيمة وهذا منذ القدم (مخازن الحبوب، الوقود..الخ) ونجد أن الولايات المتحدة الأمريكية تستخدم مخزون الحبوب والبتروال والأسلحة من ضمن الأولويات في مناوراتها السياسية خارجيا للسيطرة والتحكم في النظام الدولي السياسي والاقتصادي ومستعدة لأية تضحية ومغامرة في هذا المجال.

أولاً: تخطيط وتنظيم المخزونات:

أصبحت لوظيفة التخزين مكانة خاصة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومما زاد من أهميتها كبر حجم المؤسسات والأسواق، زيادة الاحتياجات من المواد كما ونوعا بالسعر المناسب على عدة مستويات في تركيب المنتج وتعدد خطوط الإنتاج في المؤسسة الواحدة بالإضافة إلى تعدد الأعباء المرتبطة بعملية التموين وتسيير المخزون ، تلك الأعباء هي التي تحدد السياسة المتبعة من قبل المؤسسة في تخطيط ورقابة المخزون السلعي والتي تجسد الوظيفة الاقتصادية للتخزين بحيث تعمل على تحقيق أكبر قيمة مضافة لهذا النشاط ولا يمكنها تحقيق ذلك إلا بإتباع إجراءات تمكن من معالجة التناقض بين حاجة المؤسسة لتوفير المواد بشكل دائم ومستمر مع تحمل تكاليف تسيير المخزون من جهة ، وتكاليف إعادة التموين ونفاذ المخزون من جهة أخرى .

إن لتدني التكلفة أهمية في تحديد السياسة التخزينية والتمويلية وتعمل المؤسسة على التوفيق بين الأمرين بشكل يحقق لها سير النشاط بصفة عادية وبدون انقطاع وبأقل تكلفة ممكنة ، ونجد أن محاسبة التكاليف لها دور في تحديد عوامل اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات المحاسبية الضرورية لعناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالكمية المشتراة والمخزنة بالاستعانة بأدوات رياضية وإحصائية و تنظيمية سواء باستعمال وسائل عادية (السجلات والوثائق والبطاقات) أو برنامج الإعلام الآلي (المعلوماتية) التي تعد ضرورية من اجل استيعاب الكم الهائل من المعلومات بصفة دقيقة ومستمرة لاستخدامها في اتخاذ القرارات واستكمال حساب التكاليف مع ضرورة نظام رقابي بواسطة تلك البرامج كجزء من النظام الرقابي الشامل.

1- سياسة التخزين:

من اجل أن تؤدي إدارة التخزين مهمتها المتمثلة في توفير المواد والسلع في الوقت المناسب والمكان المناسب والتكلفة المناسبة بشكل منتظم وموزع في المكان بصفة اقتصادية لابد من القيام بعملية التخطيط لكل العمليات من الناحية التنظيمية والمادية من وسائل نقل وتخزين وتحديد الكميات المطلوبة من عناصر المخزون وفق المراحل التالية :

أ- مرحلة الإعداد للمخزون: يتم إعداد سياسة التموين والتخزين بناء على البرنامج الرئيسي للإنتاج والجدولة الزمنية للعمليات الإنتاجية وما تحتاجه من مواد ولوازم وفقا لظروف السوق وعامل التكلفة وإمكانات استيعاب الكميات الضرورية للتخزين ، ويتم الموازنة بين نفقات الاحتفاظ بتلك الكميات ونفقات إصدار أوامر الشراء وعمليات التموين على فترات متقاربة وتحتتم هذه المرحلة بإعداد جداول زمنية للتموين

ب- مرحلة تكوين المخزون: في هذه المرحلة يتم القيام بعملية التموين بناء على الجداول الزمنية للتخزين مع تحضير كل الوسائل الضرورية لنجاح هذه العملية بأقل تكلفة ممكنة.

ج- مرحلة الاحتفاظ بالمخزون: توفير كل الشروط الضرورية التي تمكن من تحقيق سلامة و أمن المواد والسلع بوضعها بشكل منتظم لتوفير المساحة المتاحة للتخزين ولسهولة نقل ومناولة وفرز المواد مع إيجاد السجلات والبطاقات الضرورية ووسائل الحجز والمتابعة (برنامج الإعلام الآلي المعلوماتية) لكل العمليات المتعلقة بها والخاصة بحركة المخزون وترميز المواد ، والقيام بكل الإجراءات التي تساهم في التسيير الحسن للمخزون بشكل اقتصادي .

د- مرحلة تداول المخزون : تتمثل في عملية الاستخدام والتنظيم (الاستلام ، صرف المواد ونقلها للورشات أو التسويق بوسائل وإجراءات ملائمة) .

2- الأنظمة الرئيسية لتسيير المخزونات¹ :

هناك مجموعة قواعد لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستويات المخزون وفق عوامل تسويقية وإنتاجية محددة في أنظمة رئيسية متمثلة في النظامين التاليين :

أ- نظام التموين بكمية متغيرة لفترات محددة : في هذا النظام يتم تمديد تاريخ التموين مسبقا بكمية غير معروفة تحدد لاحقا حسب المخزون المتبقي بتحديد الكمية التي تسمح بإعادة مستوى المخزون المرجعي (المخزون الأقصى) .

لتحديد كمية الطلب ينبغي معرفة تاريخ الطلب والحد الأقصى للطلب والكمية المتبقية ، اكن كيف يتم تحديد تاريخ الطلب والحد الأقصى للطلب بشكل اقتصادي ؟ ذلك يتحدد بدراسة وإيجاد التوازن بين تكلفة تقديم الطلب وإعادة التموين من جهة وتكلفة تسيير المخزون من جهة أخرى .

ب- نظام التموين بكمية ثابتة غير محددة الفترة : يعرف بنظام نقطة إعادة الطلب ويتم من خلال تحديد مستوى إعادة الطلب بحيث إذا تم تناقص المخزون ووصله إلى تلك النقطة يتم إعادة الطلب آليا بكمية معروفة وهي الفرق بين مستوى الحد الأقصى للمخزون ونقطة الطلب ونلاحظ خلافا للنظام السابق أن كمية الطلب تكون دائما ثابتة وتاريخ الطلب غير محدد.

2- أعباء المخزونات:

إن عمليات التعامل مع المواد والسلع تمر بعدة مراحل وتستغرق نشاط جد مهم في المؤسسة وتسجل أثرها على محطات متعددة بما تشمله من نشاطات فرعية وهي التموين ، التخزين ، الإنتاج ، تخزين المنتجات ، التسويق هذا ما يتطلب عدة عمليات مادية منها الشحن ، الاستلام ، الفحص والتصنيف ، التوظيف والترتيب ، المناولة ، حفظ التجهيزات و المعلومات بالقيام بمسك السجلات المحاسبية والبرامج الخاصة بذلك والتي تهدف إلى تقييم المخزونات وتتبع حركتها ، و كل ذلك

يتطلب أعباء لها اثر على التكاليف النهائية للمنتجات وبالتالي يقتضي الأمر دراسة سلوكها في إطار الظروف السائدة داخل المؤسسة ومحيطها الخارجي من اجل الوصول إلى المفاضلة بين فوائد وسلبيات

¹ divier bruel , politique d'achat est gestion des approvisionnements , aunod paris 1986 P139

التخزين لتحديد الكمية الاقتصادية للطلبات وللتخزين ، وهذا بصفة مستمرة وفق التغيرات الحاصلة على مستوى السوق والتنظيم الداخلي للمؤسسة .

من جانب آخر فان عملية مراقبة التسيير تتطلب توفير المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب حول مختلف عناصر النشاط ومن بينها قيمة المخزونات سواء في مرحلة الاقتناء والتكوين (الإدخالات) أو في مرحلة الاستهلاك (الإجراءات) .

إن وجود المخزون يتطلب أعباء تحمل على عناصر المخزون ابتداء من إعداد الطلبية إلى غاية استهلاك المواد والسلع ، ويعني ذلك أن على المؤسسة في كل الحالات تحمل تلك الأعباء ، غير ان الرشادة الاقتصادية تفرض عليها إتباع أساليب تسييرية للمخزون تمكنها من الاستغلال الأمثل للإمكانات في ظروف عادية بأقل التكاليف وبالتالي عليها اتخاذ جملة من القرارات تتعلق بالبرامج التموينية و التخزينية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالبرنامج الإنتاجي ، ونجد أن الأعباء تتحدد سلوكها باتجاه التناقص أو التزايد حسب الطريقة المنتهجة في إطار سياسة التمويل والتخزين ومستويات المخزون المتوسط ، المخزون الأقصى والأدنى..... الخ لان كل طريقة لها فوائد وسلبيات وأكثرها يتعلق بالكمية وعدد مرات تقديم طلبيات التمويل فنجد أن إتباع عدد الطلبيات في السنة يؤدي إلى رفع أعباء إعادة التمويل وتخفيض كلفة تسيير المخزون وفي حالة انخفاض عدد الطلبيات في السنة يؤدي ذلك إلى تخفيض أعباء التمويل الناتج عن انخفاض عدد الطلبيات والاقتصاد في نفقات النقل (شحن كميات كبيرة) والخصومات التجارية التي يمكن الحصول عليها لقاء الطلب بكمية كبيرة . كما يجدر الإشارة إلى انه ليس هناك قاعدة عامة تطبق على كل الحالات وإنما يقتضي الأمر دراسة كل حالة حسب السياسة المتبعة والظروف السائدة ، بل إن مواصفات حالة معينة ليست ثابتة بل تتأثر بالتغيرات الجارية داخل هيكل ومحيط المؤسسة ، ونجد أن إتباع سياسة التخزين بحجم كبير يترتب عليه ما يلي¹:

- ارتفاع أعباء تسيير المخزون (اليد العاملة، التدفئة، التبريد...الخ).
- ارتفاع أعباء التأمين .
- ارتفاع احتمال النقص والضياع (السرقة، التلف، التقادم، الحريق).
- احتمال تقلبات أسعار سوق المواد نحو الانخفاض .
- تكلفة الفرصة البديلة الناتجة عن تجميد جزء من رأس المال .

¹ د.احمد فر كوس ، الموازنات التقديرية ، مرجع سابق، 2001 ،ص 136.

ومن جانب آخر نجد أن نقص المخزون يمكن أن يؤدي إلى أعباء أخرى من بينها :

- ارتفاع الأعباء الناتجة عن تعطل الإنتاج لعدم وجود مواد متوفرة أو ضياع فرص تسويقية في حالة عدم توفر السلع والمنتجات التامة .
- تعدد الطلبات ينتج عنه ارتفاع أعباء التمويل وضياع فرص الاستفادة من اقتصاديات الحجم (الشراء و النقل) .

ثانيا: رقابة المخزون

تعد الرقابة على المخزون امتدادا لوظيفة تنظيم الإنتاج خلفيا وأماميا، بحيث يوجد ترابط قوي بين الوظيفتين مما يتطلب التنسيق وتبادل المعلومات بشكل مستمر، وتهدف مهمة الرقابة على المخزون إلى تحقيق ما يلي:

- استمرار النشاط عن طريق المحافظة على المخزون والاستجابة عند كل طلب داخلي أو خارجي على المواد أو المنتجات وعليه يتطلب وجود أنظمة تحدد من خلالها الحد الأدنى والأقصى للمخزون ومستوى إعادة الطلب
- تقييم الأداء وملاحظة كل السلبيات المنجزة عن سوء التسيير وأساليب العمل غير الفعالة والعمل على تصحيحها وتطوير أساليب جديدة فعالة .
- الحفاظ على المواد وضبط التكاليف ومحاربة التبذير وكل مصادر ضياع المواد .
- توفير معلومات مستمرة عن الوضعيات المختلفة للمخزونات (بالكمية والقيمة) لمصلحة المحاسبة لاستعمالها في تقييم المخرجات وحساب مختلف تكاليف الإنتاج ، وكذلك تقييم المخزون النهائي عند نهاية السنة المالية

يشتمل المخزون على عدة أصناف تتمثل في (المواد الأولية، الأجزاء المشتراة، منتجات نصف مصنعة منتجات تامة، لوازم، معدات وتجهيزات).

1-أنظمة الرقابة على المخزون :

هناك خطوات أساسية ينبغي إتباعها عند وضع أنظمة الرقابة على المخزون وهي تتمثل فيما يلي¹:

¹ د.علي الشراوي ، ادارة المخازن ، مصر، المكتب العربي الحديث الإسكندرية ، ص 109.

- تقييم مجمل أعباء التخزين وأعباء طلبيات التموين ودراساتها (خلال سنة) واختيار أحسن نموذج اقتصادي بما يتلاءم مع نظام الإنتاج وظروف المؤسسة والسوق.
- اختيار حجم الدفعة ، نقطة الطلب ، الحد الأدنى للمخزون ، الحد الأقصى للمخزون .
- تحديد الوقت اللازم لإنتاج كمية معينة والتموين بكمية معينة .
- تحديد عدد الأجزاء التي يحتفظ بها عند معدل استهلاك عادي.
- مسك سجل دائم لكل عنصر من عناصر المخزون.
- القيام بدراسة حسابية للنموذج وتعديله على ضوء التغيرات الحاصلة على مستوى المؤسسة والسوق .

إن أنظمة الرقابة على المخزون تعمل على المحافظة على مواد وموجودات المؤسسة وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان تنفيذ خططها وسياساتها على المستوى التنظيمي للتخزين والإنتاج ، ونجد أن هناك رقابة سابقة أو ما يسمى بالرقابة المانعة والمتمثلة في كل الإجراءات التي تعمل على منع حدوث أي انحراف عن الأهداف أو المعايير المحددة مسبقا ، والرقابة اللاحقة أو المصاحبة للنشاط الاستغلالي والتي تعمل من خلالها مصالح الرقابة على القيام بكل الإجراءات المتابعة وتنفيذ المخططات والعمل على احترام كل المقاييس المعتمدة وتسجيل أي انحراف ، ويتم استخدام الرقابة المستندية والرقابة المادية في التعامل مع المستندات .

2- جرد وتقييم المخزونات:

تعد عملية الجرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفة التخزين فهي تهدف من جهة إلى التحكم وضمان السير الحسن للمواد المخزنة والمحافظة عليها ، ومن جهة أخرى إلى توفير المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار التكلفة للمنتجات المباعة والمخزنة كإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة ، إلا أن اعتماد طريقة من طرق تقييم المخزون يؤثر على حساب النتيجة و المخزونات النهائية للمؤسسة ، وهناك نوعين من الجرد تقوم بهما المؤسسة :

أ- الجرد الدوري: هو جرد مادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميًا عن طريق العد و الفحص مرة على الأقل في السنة ويكون في آخرها من أجل تقييم المخزونات لغرض إقفال الحسابات وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة .

ب- الجرد الدائم أو المستمر : يتم من خلال العمل المحاسبي الدفترى بشكل مستمر بالكميات والقيمة اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخلات و اخراجات والمتابعة بالتسجيل ويتم من خلال العلاقة الأساسية التالية :

$$\text{مخزون آخر المدة} = \text{مخزون أول المدة} + \text{مشتريات الفترة} - \text{استهلاكات الفترة}$$

هذا النوع من الجرد له أهمية بالغة في التسيير بحيث يسمح بالوقوف على وضعية المخزونات بالكمية والقيمة خلال الدورة الاستغلالية بشكل دائم ، ومما زاد من فعاليته استخدام برامج الإعلام الآلي في تسيير المخزون بحيث يوفر المعلومات والإحصائيات والتقارير في الوقت المناسب بصورة دقيقة وسريعة وكاملة . هناك عمليتان أساسيتان تشكلان حركة المخزونات وهما الإدخالات و الاخراجات ، ونجد أن المؤسسة تقيم الإدخالات بمجمل الأعباء التي تشكل تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج في حالة الصنع .

وفي العملية الثانية المتمثلة في المخرجات تكون المؤسسة أمام عدة طرق يمكن استعمالها لتقييم الاخراجات حسب إستراتيجية كل مؤسسة وتقديرها لأهمية كل طريقة والأخذ بالتعليمات القانونية وينصح بعدم تغيير الطريقة كل مرة تطبيقيا لقاعدة استقرار القواعد المحاسبية المطبقة لان ذلك يؤدي إلى خلل في التسيير ويؤثر في النتيجة وفي المخزون النهائي مما يؤدي إلى عدم إمكانية تقييم الأداء والمقارنة بين الدورات الاستغلالية.

إن الأمر الذي يظهر أهمية محاسبة التكاليف هو ذلك الاهتمام الدائم أو المستمر لمسيرى المؤسسات بالتركيز على التكلفة في كل عمليات اتخاذ القرارات عبر كامل مراحل حياة المؤسسة وعبر كامل مراحل دورة الاستغلال ويحدث على ثلاث مستويات:

-المستوى الأول : يتحدد عند إنشاء المشروع وتقدير حجم الاستثمارات اللازم ودراسة إمكانية تحقيق عائد مثمر ، وكذلك في دراسة مشاريع التوسع والاستثمار للمشاريع أو المؤسسات القائمة .

-المستوى الثاني : هو استخدام محاسبة التكاليف لتتبع وقياس المنتجات ، تحديد أسعار البيع جرد وتقييم عناصر المخزون ، وهذا المستوى يشكل الوظيفة التسجيلية والحسابية لمحاسبة التكاليف .

-المستوى الثالث : ويعد المرحلة المتقدمة من استخدام محاسبة التكاليف باعتمادها كنظام معلوماتي متكامل يوفر المعلومات الضرورية للقيام باتخاذ القرارات وإعداد المخططات والموازنات التقديرية المختلفة بالإضافة إلى توفيرها لتقنيات تستخدم في التخطيط والرقابة لمختلف عناصر العملية الإنتاجية انطلاقا من مختلف عناصر التكاليف إلى برمجة الإنتاج والعمليات وإعداد الموازنات ، ومن بين التقنيات المستخدمة نجد تقنية تحليل العلاقة " التكلفة - الربح - الحجم " ومختلف نماذج المحاكاة التي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط

والموازنات واتخاذ القرارات.

وفي مجال الرقابة فإن التحكم في التكاليف (المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة) و ضبط مستوياتها يعد من بين المهمات الأساسية لمحاسبة التكاليف بهدف الوصول إلى السير الحسن للمؤسسة عبر كامل مراكزها ومراحل الدورة الإنتاجية.

كما أن لنظام المعلومات لمحاسبة التكاليف تأثير في تخطيط ورقابة المخزون السلعي من خلال دراسة التكاليف وإعداد أنظمة سياسة التمويل والتخزين وأنظمة رقابة المخزون بناء على سلوك عناصر التكاليف والمعايير التقنية والمحاسبة المعتمدة.

الخاتمة

تعتبر محاسبة التكاليف بمثابة الشريان في المؤسسة الاقتصادية ، كونها الأداة الأساسية التي يتم عن طريقها إحصاء جميع التكاليف لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، وصولاً إلى النتيجة التحليلية الإجمالية وكذا الصافية .

كانت النشأة الأولى لمحاسبة التكاليف مربوطة بهدف تخصص التكاليف على المنتجات لقياسها و التحقق منها زمنياً من خلال التفرقة بين تكلفة الإنتاج و تكلفة الفترة ثم بين تكلفة البضاعة المباعة و تكلفة مخزون آخر الفترة .

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها وتستغلها لرفع قدراتها التنافسية ولعل محاسبة التكاليف من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية وذلك بإنتاج البيانات وتشغيل المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المشروع في ضبط أداؤه و التحكم بتكاليف أنشطته .

إن محاسبة التكاليف تؤدي دورها من حيث توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلمي والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف و إعداد التقارير والخطط والموازنات ، ولكي تؤدي دورها يجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة متصفة بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى الموازنة مع التكاليف (تكاليف الحصول على المعلومات) وهذا ما يسمى باقتصاديات المعلومات .

إن تزويد المعلومات بالخصائص المطلوبة يتطلب تصميم نظام معلومات خاص لمحاسبة التكاليف حتى يستجيب للاحتياجات المختلفة (الآنية والمستقبلية) لكل المستويات الإدارية و يجب أن 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 ، ولزيادة فعالية أنظمة المعلومات وتحقيق قيمة مضافة معتبرة فيما يخص المعلومات المتحصل عليها يتم استخدام برامج المعلوماتية .

إن منفعة نظام التكاليف تتحدد بما يقدمه من معلومات تكون ملائمة ومفيدة لخدمة مجمل الأنشطة القرارية سواء من حيث تحليل البدائل واختبار القرارات على مستوى التنفيذ.

فالميسر الحديث تواجه مشاكل عدة في عملية إدارة المؤسسة وبالتالي فهو بحاجة ماسة للمعلومات الدائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات ، فمحاكاة التكاليف تمد الإدارة بالبيانات اللازمة عن الأسعار، ومعدل الإنتاج والتكاليف، مما يساعد الجهات المعنية بإدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها في اتخاذ القرارات اللازمة والسليمة لصالح المؤسسة ، وذلك بتحليل النتائج المتحصل .

إن غياب محاسبة التكاليف ، كان وما زال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها بمؤسساتنا . مما سبق يمكن أن نصل إلى النتائج التالية:

- توضيح و إبراز العلاقة بين محاسبة التكاليف و باقي أنواع المحاسبة داخل المؤسسة.
- حدوث تطورات على محاسبة التكاليف مما فتح المجال واسعا أمام هذه التغييرات لجعلها أكثر إفادة للمؤسسة.
- محاولة تطبيق الأساليب الجديدة داخل الأقسام المالية للمؤسسة الاقتصادية.
- محاولة وضع برامج إلكترونية خاصة بنشاط كل مؤسسة.
- إن نظام المعلومات المحاسبي لا يعتبر بديلا لنظام المعلومات الإداري و لا منفصلا عنها و لكن يعتبر نظاما من النظم الفرعية المكونة له داخل المؤسسة الاقتصادية في ضوء هذه النتائج المتوصل إليها يمكن وضع مجموعة من التوصيات التي نجدها في الآتي:
- الاستعانة بمسيرين ذوي خبرات عالية في ميدان التسيير .
- إلزامية استعمال مقارنة دقيقة بين الطريقة الحقيقية للتكاليف و الطريقة المعيارية لاكتشاف الانحرافات والبحث عن مسبباتها وتصحيحها .
- توعية العمال و النقابات بأهمية عمل محاسبة التكاليف.
- العمل على مواكبة المستجدات وخاصة في مجال تحديد التكاليف ومراقبتها.
- منح أولية التسيير لأهل الاختصاص وفتح المجال لتجسيد معارفهم في أرض الميدان

قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب

- 1- أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 1982م.
- 2- أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1997م.
- 3- احمد فركوس ، الموازنات التقديرية، إدارة فعالة للتسيي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001م.
- 4- أحمد حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإشعاع الفنية، مصر، 1997م.
- 5- أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط، النهضة العربية، القاهرة مصر 1976 م.
- 6- إبراهيم أحمد السعيد، سمر شحاته عوض، نظم المعلومات المحاسبية المتقدمة، الدار الهندسية، مصر 2000م.
- 7- جمال الدين العويسات ، الإدارة وعمليات اتخاذ القرار ، دار هومة ، الجزائر ، 2002 م.
- 8- حسين محمد حريم، إدارة المنظمات منظور كلي، دار الجامعة ، الأردن، 2003 م.
- 9- حسن مكاوي، ليلي السيد، الإتصال ونظرياته المعاصرة، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة الرابعة لبنان، 2003 م.
- 10- حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 1999م.
- 11- رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن ، 1997م.
- 12- روسنيول-ابروست ج ابروي، ترجمة لـ سميرة حازوري، التكاليف وأسعار التكلفة ، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، 1989م.
- 13- رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 1999م.
- 14- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992 م.
- 15- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978م.
- 16- سمر مصطفى، تحليل نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2001م.
- 17- سعيد خشبة، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية ، الدار الجامعية، مصر، 1990 م .
- 18- سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، دار الجامعة، مصر، 2001م.
- 19- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2002م.

- 20- صالح عطا الله خليل بن داود مبادئ محاسبة التكاليف ، الإطار النظري والعملي ، دار زهران ، الاردن، 1997م.
- 21- عاشور كتوش ، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 م.
- 22- عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2003 م.
- 23- علي عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 1998 م.
- 24- عبد العزيز محمد حجازي ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار النهضة العربية القاهرة، 1965م.
- 25- عباس شافعي، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1975م.
- 26- عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ،2003/2002م.
- 27- عثمان الكيلاني وآخرون ، المدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الأردن، دار وائل، 2000 م.
- 28- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، نظم المعلومات الإدارية الأساس والمبادئ ، المكتبة العصرية ، مصر ، 2002.
- 29- عماد الدين حسن، عبد المنعم فهمي، نظم دعم القرار مبادئ وتطبيقات، ناس للطباعة القاهرة، مصر، بدون تاريخ.
- 30- علاء عبد الرزاق السالمي ، تقنيات المعلومات الإدارية ، دار وائل ، عمان، 2001م.
- 31- علي عبد الهادي مسلم ، مذكرات في نظم المعلومات الإدارية، مركز التنمية الإدارية، مصر 1994 م.
- 32- عصام فهد العديين وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر ، دار المناهج عمان ، 2003م.
- 33- عبد الغفار حنفي، د، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، كلية التجارة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1991 م.
- 34- عبد الحي مرعي في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مؤسسة شباب الجامعة مصر، 1993 م.
- 35- عطية محمد ،نظم محاسبة التكاليف ، دار الجامعات ، القاهرة ، 1976 م.
- 36- علي الشرقاوي ، ادارة المخازن ، المكتب العربي الحديث ، الاسكندرية ، مصر . بدون تاريخ.

- 37- عبد الفتاح الصحن ، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة ، بدون سنة النشر .
- 38- فتح الله ولعلو ، الإقتصاد السياسي، الطبعة الأولى ، دار الحداثة، لبنان ، 1971م.
- 39- كمال أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، 2002م.
- 40- كمال الدين الدهراوي، عبدالله عبد العظيم هلال ، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية ، 1999 م .
- 41- كمال الدين الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية. دار الجامعة الجديدة، مصر 2002 م .
- 42- كامل السيد غريب ، فادية حجازي ، نظم المعلومات الإدارية مدخل تحليلي جامعة الملك سعود الرياض، 1997 م.
- 43- معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات ، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية ، الدار الجامعية، مصر 2002 م .
- 44- محمد الجزائر، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف، بدون ناشر
- 45- محمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ،المكتب الجامعي الحديث الأزاربطة مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر ، 1999م.
- 46- منال الكردي، جلال العبد، نظم المعلومات الإدارية، مصر، بدون تاريخ.
- 47- محمد نور برهان ، غازي إبراهيم ، نظم المعلومات الحوسبة، دار المناهل، الأردن، 1998م.
- 48- محمد يوسف حفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار وائل ، الأردن، 2001 م.
- 49- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ.
- 50- ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية -تقنيات مراقبة التسيير- ، الجزء الثاني، ط 2، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 م .
- 51- ناصر دادي عدون، التحليل المالي -تقنيات مراقبة التسيير- دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1997 م.
- 52- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ،محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية- الدار الجامعية، مصر، 2000م.

□ -رسالة دكتوراه:

1- سلامة محمد إبراهيم، استخدام نظام المعلومات الإدارية في ترشيد اتخاذ القرارات في قطاع التأمين الاجتماعي، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة عين شمس، مصر، 1993م.

□ رسائل ماجستير :

1- أحمد عبادو، دراسة فعالية تخطيط عمليات الإنتاج اعتماد على أسلوب البرمجة الخطية حالة وحدة مطاحن اللواحات بتقوت"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2002-2003م.

2- طويبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003م.

3- عبده نعمان الشريف، دور نظم المعلومات في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005م.

4- عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، فرع تسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2001م.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية :

1- Abdellah Boughaba, comptabilité analytique d'exploitation, Berti, Algérie, 1998.

Gérard Melyon, Comptabilité analytique, 2 éd, Bréal, Paris, 2001. -1

3- Jacques Margerin, Gérard Ausset, Comptabilité analytique- outil de gestion- Aide à la décision, 6 éd, Organisation, Paris, 1988.

4- Michel Gervais, Contrôle de gestion, 7 éd, Economica, Paris, 2000.

5- Olivier Bruel, Politique d'achat et gestion des approvisionnements, Dunod, Paris, 1986.

الفهرس

- 1..... المقدمة
- 5..... الفصل الأول: محاسبة التكاليف: مفهوم، مبادئ وطرق
- 6..... المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف والتكلفة ومعايير تصنيفاتها
- 6..... المطلب الأول: مفهوم ونظرة محاسبة التكاليف للتكلفة والعناصر المكونة لها
- 15..... المطلب الثاني: معايير تصنيف التكاليف
- 20..... المطلب الثالث: التكاليف غير المباشرة ومراحل توزيعها على أقسام المؤسسة
- 27..... المبحث الثاني: أنظمة قياس التكاليف، محاسبة المواد، الحالات الخاصة وتأثيرها على سعر التكلفة
- 27..... المطلب الأول : أنظمة قياس التكاليف
- 30..... المطلب الثاني: المخزون وتقييم تكلفة صرفه
- 37..... المطلب الثالث: سعر التكلفة ومكوناته
- 40 المبحث الثالث: أنواع الطرق المستخدمة في حساب التكاليف
- 40..... المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية
- 42..... المطلب الثاني: طريقتي التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
- 46..... المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المعيارية والهامشية

- 54.....الفصل الثاني: نظام المعلومات لحاسبة التكاليف
- 55.....المبحث الأول : المفاهيم الأساسية لنظم المعلومات
- 55.....المطلب الأول : مفهوم المعلومات ومصادرها وطرق جمعها
- 58.....المطلب الثاني:الاتصال وخصائص المعلومات واقتصادها
- 60.....المطلب الثالث :مفهوم نظام المعلومات، مراحل تطوره ومبادئه
- 62.....المطلب الرابع : الوظائف الأساسية لنظام المعلومات
- 64.....المبحث الثاني : أشكال نظم المعلومات
- 64.....المطلب الأول: نظام المعلومات الإدارية
- 66.....المطلب الثاني نظم مساندة القرار:
- 69.....المطلب الثالث: النظم الخبيرة
- 71.....المطلب الرابع: نظم المعلومات المحاسبية
- 75.....المبحث الثالث: نظام المعلومات لحاسبة التكاليف
- 75.....المطلب الأول: مفهوم وعناصر نظام المعلومات لحاسبة التكاليف
- 77.....المطلب الثاني : تحليل نظام المعلومات لحاسبة التكاليف
- 80.....المطلب الثالث: تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف
- 82.....المطلب الرابع:مقومات نظام المعلومات لحاسبة التكاليف و تطبيقه

- 88..... الفصل الثالث: دور محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية.....
- 89..... المبحث الأول : الإدارة وعلاقتها بمحاسبة التكاليف
- 89..... المطلب الأول: مفهوم الإدارة وحاجة المؤسسة إليها.....
- 91..... المطلب الثاني: الإدارة - الأهمية والأهداف.....
- 94..... المطلب الثالث: أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف.....
- 96..... المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف لفرض التخطيط.....
- 96..... المطلب الأول: تحليل التكاليف وفق الحجم والربح.....
- 103..... المطلب الثاني: استخدامات عتبة المردودية في التخطيط
- 110..... المطلب الثالث : الموازنات التقديرية كخطة استراتيجية في المؤسسة
- 114..... المبحث الثالث : استخدام محاسبة التكاليف لغرض الرقابة.....
- 114..... المطلب الأول : الرقابة : مفهومها ، خطواتها ، مقوماتها.....
- 118..... المطلب الثاني : ضبط ورقابة عناصر التكاليف.....
- 123..... المطلب الثالث:تخطيط ورقابة المخزون السلعي.....
- 131..... القائمة.....
- 133..... قائمة الجداول والأشكال
- 135..... قائمة المراجع.....
- 139..... الفهرس.....