

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله

(دراسة حالة الشركة الوطنية للصناعة والمناجم SNIM)

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص : محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

د . كشود بشير

من إعداد الطالب:

سيدي محمد ولد عباد

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذة: د. شبايكي مليكة..... رئيساً

الأستاذ: د. كشود بشير..... مقرر

الأستاذة: د. بن طلحة صليحة..... عضواً

الأستاذ: د. بن بلقاسم سفيان..... عضواً

الأستاذ: د. أمير جيلالي..... عضواً

السنة الجامعية 2010/2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ

وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي ذُرِّيَّتِي إِنِّي تُبْتُ إِلَيْكَ

وَأِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ }

شكر وتقدير

الحمد لله دوما على ما أنعم علي من فضل كبير ، وأسأله سبحانه وتعالى أن يبلغني حمده وشكره، فالخير دوما منه والشر دوما مني ، الحمد لله الذي مكّني برعايته وفضله من انجاز هذا الجهد المتواضع وإخراجه إلى حيز الوجود.

وإتباعا لهدي النبي صلى الله عليه وسلم في قوله:

{ من لم يشكر القليل، لم يشكر الكثير، ومن لم يشكر الناس، لم يشكر الله، والتحدث بالنعمة شكر، وتركه كفر، والجماعة رحمة، والفرقة عذاب }*. وعرفانا مني بالجميل، فإنه يسرني و يُثِلج صدري أن أتقدم بالشكر والإمتنان إلى أستاذي، ومشرفي الأستاذ الدكتور كشروود بشير، الذي تفضل بقبول الإشراف على هذه الرسالة، فلم يدخر من جهده جهد في الإشراف والمتابعة المستمرة لهذا العمل، و لما تَسَمَّ به من الغزارة العلمية والمهنية بجانب سعة الصدر وطول البال في إرشادي ، فجزاه الله عني خير الجزاء ، وبارك الله له في وقته وعلمه، فحمدا لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري ، أطال الله عمره ليبقى نبراسا متلألئا في نور العلم والعلماء. كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان، إلى أساتذتي الأفاضل في برنامج الماجستير، قسم المحاسبة والتدقيق، على ما قدموه لي شخصيا، من مساعدات كبيرة لولاها لما تمكنت من إتمام دراستي ، فجزاهم الله خيرا فقد كانوا شموعا أضاعت لي الطريق .

وأتقدم كذلك بوافر الشكر وعظيم الإمتنان ، لأساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الكرام لما منحوني من قبول لقراءة رسالتي المتواضعة وإثرائها بتوجيهاتهم القيمة.

ولم ولن أنسى أن أتقدم بفائق الشكر والاحترام والتقدير إلى عمال مكتبتي جامعة الجزائر وجامعة انواكشوط على ما قدموه لي من عون كبير، فجزاهم الله عني كل الخير.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى السيد أعل ولد أخديم رئيس قطاع المحاسبة التحليلية في شركة (اسنيم) ومن خلاله إلى الأخ محمد ولد الفلالي و جميع العاملين في الشركة ، على ما قدموا لي من تسهيلات وتوجيهات قيمة أثناء فترة التدريب في الشركة، فجزاهم الله كل خير.

والله ولي الهداية والتوفيق

سيدي محمد ولد عباد

الإهداء

إلى كل الأهل والأصدقاء... والأحبة والأخلاء

أهدي هذا العمل المتواضع

ملخص البحث

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 أهم هذه التقنيات، لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وذلك بإنتاج البيانات وتشغيل المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة الشركة في ضبط أدائه و التحكم بتكاليف أنشطته ، فمحاسبة التكاليف تمد الإدارة بالبيانات اللازمة عن الأسعار، ومعدل الإنتاج والتكاليف، مما يساعد المسيرين على تحقيق أهدافهم في اتخاذ القرارات اللازمة والسليمة لصالح المؤسسة.

أن الدراسة التحليلية لنظام محاسبة التكاليف، تفيد في فهم ماهية و أهمية هذا النظام ، والإطلاع على خصائصه بالإضافة إلى معرفة الأسس والإجراءات التي يُعتمد عليها في تصميم هذا النظام.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية في موريتانيا ، وتقييمه وكيفية تطويره ، وبيان دوره في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها.

ولتحقيق أهداف الدراسة و الإجابة على أسئلتها، قام الباحث باستخدام طريقتين لجمع المعلومات:

1. دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في موريتانيا، تم توزيع استمارة على أفراد هذه العينة، ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن غالبية الشركات لا تطبق نظام التكاليف، والنسبة القليلة والتي لا تتجاوز 34% هي التي تطبق نظام محاسبة التكاليف.

2. دراسة تطبيقية على احدي الشركات المطبقة لنظام محاسبة التكاليف وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم، وذلك من أجل الإطلاع على مكونات النظام وكيفية تطبيقه.

ولقد استطاعت الدراسة الميدانية والتطبيقية التي قام بها الباحث، إلى حد ما أن تتلمس واقع نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الموريتانية من جوانب عدة، وكشفت عن مدى الحاجة إلى تطوير تلك النظم. ومما يأسف له هو افتقار الشركات الصناعية وكذا الجامعات الموريتانية إلى البحوث والدراسات الأكاديمية في مجال محاسبة التكاليف الصناعية، ونظمها ومداخلها الحديثة، الهادفة إلى تحسين الأداء المهني، المحاسبي وتطويره، استجابة لأغراض الإدارة الحديثة في القياس والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. وبناء على ذلك فان الباحث يوصي بضرورة زيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف ، من خلال التحسين والتطوير الدائم للنظام محاسبة التكاليف ، وكذلك تكوين الكوادر البشرية، و القيام بدراسة واقع المؤسسات الصناعية الموريتانية واقتراح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها في تخطيط الإنتاج ومراقبته، وغيرها من الاستعمالات بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع ، فواقع المؤسسات الموريتانية يسجل غياب هذه الأداة إلا نادرا وتستعمل في أغلبها في حساب أسعار التكلفة وتحديد الأسعار.

قائمة المواضيع

الموضوع	رقم الصفحة
كلمة الشكر	
الإهداء	
الملخص	
قائمة المواضيع.....	أ
قائمة الأشكال.....	ج
قائمة الجداول.....	ح
المقدمة العامة.....	خ
الفصل الأول: الأسس النظرية و العملية لوضع نظام معلومات محاسبة التكاليف.....	1
المبحث الأول : نظام المعلومات المحاسبية.....	2
المطلب الأول : مفهوم نظام المعلومات المحاسبية.....	2
أولا : مستويات نظام المعلومات المحاسبية.....	2
ثانيا : تكامل نظام المعلومات المحاسبية.....	3
ثالثا : الوظائف الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية.....	3
رابعا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....	5
المطلب الثاني : مقومات نظام المعلومات المحاسبية.....	7
أولا: دعائم إنتاج المعلومات.....	7
ثانيا: كفاءة وحسن اختيار البيانات.....	7
ثالثا: الجدوى الاقتصادية للمعلومات.....	8
رابعا: قيمة وجودة المعلومات.....	9
المطلب الثالث : أركان ومميزات نظام المعلومات المحاسبية.....	10
أولا: الأركان الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية.....	10
ثانيا : مميزات نظام المعلومات المحاسبية.....	12
المبحث الثاني: مفهوم وأهداف ومهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.....	13
المطلب الأول : مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.....	13
أولا: مفهوم وتطور محاسبة التكاليف.....	13
ثانيا : دور وأهداف محاسبة التكاليف.....	14
ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف.....	15
رابعا: مجال استخدام محاسبة التكاليف.....	16
خامسا: موقع محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي للشركة.....	16
المطلب الثاني : مفاهيم التكلفة وطرق تبويبها.....	17
أولا : مفهوم التكلفة والمصروف والخسارة.....	17
ثانيا: أسس تبويب التكاليف.....	19
المطلب الثالث: مفهوم ومهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.....	25
أولا: مفهوم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.....	25

25	ثانيا: تحليل مهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.....
27	المبحث الثالث: أسس ومراحل تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف.....
27	المطلب الأول: مراحل اختيار وتصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف....
27	أولا : منهجية تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف.....
32	ثانيا : اختيار النموذج المحاسبي
34	المطلب الثاني: تصميم وتطبيق نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.....
35	أولا : الجوانب التقنية لنظام معلومات محاسبة التكاليف.....
39	ثانيا: الجوانب الإجرائية لنظام المعلومات لمحاسبة التكاليف.....
43	المطلب الثالث : أنظمة التكاليف.....
43	أولا : أنظمة التكاليف التقليدية.....
44	ثانيا : أنظمة التكاليف الحديثة.....
46	خلاصة الفصل الأول.....
47	الفصل الثاني: نظريات حساب وتحليل التكلفة ودور نظام التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار.....
48	المبحث الأول: النظريات التقليدية لحساب التكلفة.....
48	المطلب الأول : نظرية التكاليف الكلية.....
49	أولا: الأسس التقنية والتنظيمية لنظرية التكاليف الكلية.....
57	ثانيا: حساب النتيجة التحليلية.....
57	ثالثا: مزايا وعيوب نظرية التكاليف الكلية
60	المطلب الثاني: نظريات التكاليف الجزئية.....
61	أولا : نظرية التكاليف المباشرة.....
64	ثانيا: نظرية التكاليف المتغيرة.....
69	ثالثا: طريقة التحميل العقلاني أو نظرية التكاليف المستغلة
76	المطلب الثالث: طريقة التكلفة المعيارية.....
76	أولا:تعريف طريقة التكاليف المعيارية.....
77	ثانيا: أسس طريقة التكاليف المعيارية.....
77	ثالثا: أنواع التكاليف المعيارية.....
78	رابعا: الفروقات وتحليلها.....
82	خامسا: مزايا وعيوب الطريقة.....
83	المبحث الثاني: النظريات الحديثة لحساب التكلفة.....
83	المطلب الأول : طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).....
83	أولا: أسس وخصائص الطريقة.....
84	ثانيا: تصميم ووضع طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ...
86	ثالثا: مراحل حساب التكلفة النهائية حسب طريقة (ABC).....
89	رابعا: مزايا استخدام نظم التكاليف حسب الأنشطة.....
90	خامسا: الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس النشاط
91	المطلب الثاني:الدراسة المحاسبية للتكلفة الهامشية.....
92	أول: تعريف التكلفة الهامشية

92	ثانيا: أنواع التكاليف الهامشية وترتيبها
92	ثالثا: مكونات طريقة التكلفة الهامشية والدراسة الرياضية لها.....
93	رابعا: استعمال الكلفة الهامشية.....
94	المطلب الثالث : الدراسة المحاسبية للتكلفة المستهدفة.....
95	أولا: تعريف التكلفة المستهدفة.....
96	ثانيا: أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة
97	ثالثا: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.....
97	رابعا: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة
99	خامسا: مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.....
100	المبحث الثالث: محاسبة المواد ودور معلومات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة و
	اتخاذ القرارات.....
101	المطلب الأول: محاسبة المواد وتأثيرها على سعر التكلفة.....
101	أولا: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
102	ثانيا: طريقة الوارد أولا الصادر أولا.....
103	ثالثا: طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا.....
103	رابعا: الفضلات والمهملات.....
104	المطلب الثاني: دور معلومات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة.....
105	أولا: مفهوم الرقابة وخطواتها
105	ثانيا: مقومات نظام الرقابة
106	ثالثا: ضبط ورقابة عناصر التكاليف.....
107	المطلب الثالث : دور معلومات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات..
110	أولا: تعريف القرار.....
110	ثانيا: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار.....
111	ثالثا: خطوات تحليل التكاليف في مجال اتخاذ القرار.....
111	رابعا: بعض استعمالات معطيات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار....
112	خامسا: دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير.....
112	خلاصة الفصل.....
113	
	الفصل الثالث: دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا.....
115	المبحث الأول : واقع نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي في موريتانيا.....
116	المطلب الأول : واقع القطاع الصناعي في موريتانيا.....
117	أولا: أهداف التصنيع في موريتانيا
117	ثانيا: مميزات الاقتصاد الموريتاني.....
118	ثالثا: معوقات القطاع الصناعي في موريتانيا.....
119	المطلب الثاني : الدراسة الميدانية (إعداد الإستمارة).....
119	أولا: أهداف الدراسة الميدانية

119	 ثانيا: عينة الدراسة
119	 ثالثا: أسلوب جمع البيانات
121	المطلب الثالث: التعليق على أجوبة المؤسسات قيد الدراسة.....
121	أولا: تحليل نتائج المجموعة الأولى من أسئلة الإستمارة.....
122	 ثانيا: : تحليل نتائج المجموعة الثانية من أسئلة الإستمارة.....
123	المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم
124	المطلب الأول : تقديم للشركة الوطنية للصناعة والمناجم.....
124	أولا : لمحة تاريخية لشركة (SNIM).....
126	 ثانيا : تنظيم الشركة.....
129	المطلب الثاني : وظائف و نشاطات شركة (SNIM).....
129	أولا: وظائف الشركة.....
129	 ثانيا: أهداف الشركة.....
131	المطلب الثالث : الانجازات و المشاريع المستقبلية للشركة.....
131	أولا: الإنجازات
132	 ثانيا: المشاريع المستقبلية.....
133	 ثالثا: المؤسسة و المحيط البيئي
133	المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية للصناعة و المناجم.....
134	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة.....
134	أولا: تقديم نظام محاسبة التكاليف SAP
135	 ثانيا: تقديم نظام محاسبة التكاليف المطبق على نظام SAP.....
140	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في نظام محاسبة التكاليف في الشركة...
140	أولا: مبادئ الترميز
142	 ثانيا : جدول توزيع الأعباء.....
143	 ثالثا : الدليل المحاسبي والمخطط المحاسبي.....
144	 رابعا: الوحدة المحاسبية.....
145	المطلب الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية للصناعة و المناجم.....
145	أولاً: مزايا ونواقص النظام التحليلي في الشركة.....
146	 ثانيا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي في الشركة.....
148	 خلاصة الفصل الثالث.....
149	 الخاتمة العامة
155	 قائمة المراجع.....
160	 قائمة العبارات المختصرة.....
161	 الملاحق.....

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1 – 1	أركان نظام المعلومات المحاسبية	10
2 – 1	هيكل تنظيمي لمشروع صناعي	17
3 – 1	تبويب عناصر التكاليف طبقا للمعايير المختلفة	20
4 – 1	علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بحجم الإنتاج	21
5 – 1	سلوك التكاليف المختلطة	22
6 – 1	سلوك التكاليف المتدرجة	23
7 – 1	سير نظام محاسبة التكاليف	25
8 – 1	المراحل الرئيسية لوضع نظام المحاسبة التحليلية.....	29
9 – 1	مراحل توزيع التكاليف المشكلة لسعر التكلفة حسب طريقة التكاليف الحقيقية.....	54
10 – 1	حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....	73
11 – 1	التمثيل البياني للفروقات	80
12 – 1	الإطار العام لطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المنشآت الصناعية	88
13 – 1	طريقة حساب التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة ABC.....	89
14 – 1	التفسير الهندسي للتكلفة الهامشية.....	94
15 – 1	الهيكل التنظيمي لشركة أسنيم.....	129
16 – 1	المراحل التي تمر بها عملية إنتاج الحديد.....	138

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
44	مقارنة بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية.....	1-2
53	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.....	2-2
56	قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف الكلية.....	3-2
57	قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف الكلية.....	4-2
62	قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المباشرة.....	5-2
63	قائمة الدخل وفقا لنظرية التكاليف المباشرة.....	6-2
66	قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة (الحدية).....	7-2
67	قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المتغيرة.....	8-2
72	قائمة التكاليف وفقا لنظرية تكاليف الطاقة المستغلة.....	9-2
74	قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المستغلة.....	10-2
121	يوضح الاستثمارات التي تم توزيعها على كل قطاع صناعي على حدة.....	11-2
126	المراحل التاريخية لتكوين شركة اسنيم.....	12-2
127	يبين نسب المشاركة في رأس مال الشركة.....	13 - 2
142	الرمز المحاسبي لبعض مراكز التكلفة.....	14 - 2

المقدمة العامة

إن التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية ، النظرية والتطبيقية وكذا المعلوماتية، أفرز معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي اتسم بالضغوطات الشديدة والمستمرة على مسيري المؤسسات الاقتصادية ، في هذا المحيط غير الثابت، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع، 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 العمل على حسن التوقع في السوق لضمان البقاء في ظل منافسة شديدة وحادة بين المؤسسات، مما دفع إلى التفكير في إيجاد أساليب من شأنها حصر كل التعقيدات التي تفرضها المعلومات المقدمة من هذا المحيط في كل أبعادها . ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير مصدر دقيق للمعلومات، تشخص فيه الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة. فظهرت أهمية نظام محاسبة التكاليف كأداة تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار، و المصدر الأساسي في إنتاج المعلومات المتعلقة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من النظم الأساسية والمهمة للشركات الصناعية والخدمية على حد سوي، إلا أنه كثيرا ما ينظر إليه من جانبه الضيق، على أنه وسيلة لتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة فقط، ولكن في حقيقة الأمر هو أوسع من ذلك، إذ يعتبر نظام محاسبة التكاليف مصدرا أساسيا للمعلومات التي لا غنى للإدارة عنها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، فهو يعمل على رفع الفعالية وكفاءة عمل الإدارة أثناء ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وذلك عن طريق تقديم التقارير التحليلية الدورية والفورية التي تتضمن استخدام عوامل الإنتاج و الانحرافات الناتجة وأسبابها . وهذه البيانات تعتبر المادة الأولية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة والمفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.

إن نظام محاسبة التكاليف بمفهومه الحديث ، أصبح إحدى الآليات التي تمكن المؤسسة من توفير البيانات اللازمة لأصحاب القرار عن طريق تحديد و تحليل ومراقبة الأعباء بكيفية مفصلة ودقيقة. ومن هنا، ظهرت أهمية دراسة نظم محاسبة التكاليف، ومدى وجود هذه النظم في الشركات الصناعية ومدى تطورها وقدرتها على التحكم والرقابة في عناصر التكاليف. وما إذا كان هناك توجه في الشركات الصناعية الموريتانية بشكل خاص لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، بهدف الارتقاء بالصناعات المحلية وتطويرها وزيادة قدرتها على المنافسة.

بناءا على ما سبق يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى قدرة نظام محاسبة التكاليف على توفير المعلومات التحليلية (التكاليفية) بما يتلاءم مع احتياجات الإدارة ؟ و ما مدى تطبيقه في الشركات الصناعية في موريتانيا؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجوانب الموضوع قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1 — ما هو نظام محاسبة التكاليف المتبع في الشركات الصناعية، وهل يساعد هذا النظام على زيادة الرقابة على عناصر التكاليف ؟
- 2 — هل يتلاءم نظام محاسبة التكاليف مع خصوصية الشركات الصناعية ؟ وهل يساعد هذا النظام المسيرين إلى التوصل إلى نتائج ايجابية؟
- 3 — ما هو نظام التكاليف المتبع في الشركات الصناعية في موريتانيا ؟ وهل هناك حاجة لتطوير وتفعيل هذا النظام؟ وهل تكتفي الإدارة باستخدام بيانات هذا النظام في تحديد تكلفة المنتج، واتخاذ قرارات تسعير المنتجات؟

وللإجابة على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- 1 — يمكن لنظام التكاليف القائم في الشركات الصناعية أن يقوم بدوره في توفير المعلومات التحليلية التي تحتاجها الإدارة في عملية التسيير، كما تستخدم بيانات هذا النظام في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية.
- 2 — توجد علاقة بين نظام محاسبة التكاليف المتبع في الشركات الصناعية والعملية التسييرية في هذه الشركات.
- 3 — تستخدم الشركات الصناعية في موريتانيا بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات واتخاذ قرارات التسعير.

أسباب اختيار البحث:

إن اختياري لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي تتمتع بها المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية، والاهتمام الخاص بهذا المجال. ومحاولة مني المساهمة في الجهود المبذولة في هذا الإطار لإبراز مختلف جوانب استخدامات المحاسبة التحليلية.

ويمكن أن نلخص أسباب اختيار هذا الموضوع في:

- 1 — الإطلاع والتعرف على نظم محاسبة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في موريتانيا ومدى قدرة هذه النظم على القيام بدورها في توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف بما يتلاءم مع احتياجات الإدارة.
- 2 — الإطلاع على تأثير التكنولوجيا الحديثة و التغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع على نظام محاسبة التكاليف ومدى ملاءمة النظم التقليدية لذلك.
- 3 — قلة البحوث — إن لم نقل انعدامها بشكل كلي — التي تتناول دراسة وتقييم نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية في موريتانيا.

4 – لفت انتباه المسيرين داخل المؤسسات الصناعية في موريتانيا إلى تأكيد فعالية محاسبة التكاليف كأداة للتسيير والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

أهمية البحث:

تبرز الأهمية العلمية لهذا الموضوع في إظهار مدى أهمية محاسبة التكاليف كأداة ترتكز عليها الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة في محيط يتميز بالتقلب وعدم الاستقرار. وتتخلص أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- 1- الدراسة تتناول بالفحص والتقييم نظام محاسبة التكاليف، والذي يعتبر أحد أهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما له من دور في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- 2- تركز الدراسة على الشركات الصناعية المعبرة العاملة في موريتانيا.
- 3- يعتبر البحث من أوائل الدراسات التي تتناول دراسة وتقييم نظم التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية في موريتانيا.

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى:

- 1- التعرف على محاسبة التكاليف وكيفية تطبيقها .
- 2- كيفية تصميم نظام معلومات خاص بمحاسبة التكاليف داخل المؤسسة.
- 3- تحديد الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية.
- 4- التعرف على واقع نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا، ومعرفة مدى اهتمام الشركات بهذا النظام.
- 5- تقديم اقتراحات وتوصيات من شأنها تشجيع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا.

أساليب جمع البيانات :

من أجل جمع البيانات الضرورية واللازمة لهذه الدراسة، اعتمد الباحث على مصادر البيانات والمعلومات الآتية:

المصادر التطبيقية: تتمثل في إعداد الاستبانة وإجراء المقابلات الشخصية و إجراء تريبص داخل الشركة موضع البحث ، من أجل الإطلاع على كيفية تطبيق هذا النظام ، وما هي أهم العقبات التي تحول دون تفعيله.

المصادر النظرية: تتمثل في مراجعة واستقصاء أدبيات الدراسة والمتمثلة في الكتب والمقالات والبحوث والرسائل الجامعية العربية والأجنبية، خصوصاً التي تناولت نظام معلومات محاسبة التكاليف.

صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتني أثناء القيام بهذا البحث، تتلخص فيما يلي:

1. صعوبة ترجمة العديد من المصطلحات الأجنبية المتخصصة في مجال موضوع الدراسة، و الذي هو نتيجة لعدم وجود مرجع موحد لترجمة المصطلحات الأجنبية بين مجموع الدول العربية.
2. صعوبة الحصول على المعلومات التطبيقية ، سواء في الدراسة الميدانية أو أثناء عملية التريبص، وذلك عائد إلى سرية المعلومات المحاسبية في المؤسسات، و استحالة منحها لأشخاص من خارجها.

منهج البحث:

من أجل البحث في هذا الموضوع و الإجابة بقدر الإمكان على الإشكالية السابقة و الإلمام بجوانبه، اعتمد هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث يعمل على تشخيص الواقع المحاسبي القائم في المؤسسات الصناعية وتحليله وتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وذلك باعتماد طريقة دراسة حالة والإستبيان، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تسهم في تطوير النظام ورفع كفاءة الأداء.

الدراسات السابقة:

لقد اطلعت، أثناء عملية تحضير هذا البحث، على بعض الدراسات النظرية والميدانية السابقة التي تـُخص المحاسبة التحليلية أو نظام محاسبة التكاليف ، تم إنجازها في إطار مذكرات تخرج لمرحلة الماجستير و رسائل دكتوراه ، على مستوى بعض الدول العربية مثل الجزائر، الأردن ، مصر ، السعودية ، مع العلم أنني لم أعثر على أية دراسة عن محاسبة التكاليف باللغة العربية في موريتانيا، وما سجلته من ملاحظات من خلال إطلاعي على هذه الدراسات نوره فيما يلي :

- هناك توجه إيجابي للاهتمام بهذا المجال، وهذا ما يشكل قاعدة للمستقبل.
- مساهمة تلك الدراسات في معالجة موضوع نظام محاسبة التكاليف وتوضيح الجانب النظري والتطبيقي له بالاعتماد على دراسة حالة .

من بين البحوث التي اطلعتُ عليها أثناء إعدادي لهذا البحث أذكر منها:

— **درحمون هلال** (المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية)، جامعة الجزائر، 2004/2005 هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة لمساعدتهم على اتخاذ القرار ، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

— **عبد المنعم فليح عبدالله**. (محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة)، جامعة القاهرة 1994، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد آثار وانعكاسات نظم التصنيع المتقدمة على نظم التكاليف، وبيان مدى ملائمة النظم القائمة للتكاليف لقياس تكاليف المنتجات في ظل هذه النظم الصناعية المتقدمة، ومحاولة تحديد التغيرات المناسبة في مفاهيم وأسس نظم التكاليف المطبقة لتتلاءم مع البيئة الجديدة التي تعمل فيها نظم التكاليف.

— **أحمد طوايبيّة** : (المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط) جامعة الجزائر: 2003/2002 هدفت هذه الدراسة إلى تحديد آثار التحولات التي عرفت الجزائر من مرحلة نظام اقتصادي يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي وضمان الحماية بإجراءات قانونية ومالية، تميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلى نظام اقتصاد السوق الذي فتح آفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية، الشيء الذي فرض على مسيري المؤسسات العمومية والخاصة (خاصة منها الكبرى) على تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد اقتصادية منها المحاسبة التحليلية .

— **نجلاء محمد أمين**: تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ، جامعة الملك عبد العزيز ، 1425هـ ، هدفت الدراسة إلى تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير ولتحسين دوره وزيادة فاعليته في المجالات المختلفة وخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإدارية مع دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، ويتحقق هذا الهدف من خلال :

— التعرف على طبيعة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ومقوماته وأسس وإيجابياته وسلبياته.

— تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال استخدام مدخل متكامل ذو شقين هما المدخل الثنائي الأبعاد لتطوير مفهوم المدخل والأنشطة الجزئية - التجميعية لتطوير مفهوم النشاط.

— **جهماني عمر** : (تطبيق نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية)، الأردن 2003 ، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الصعوبات التي تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف في البنوك التجارية .

ونتيجة لما تقدم فإنني سأقوم بإنشاء الله بمحاولة لدراسة نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الموريتانية من أجل تسليط الضوء وجلب انتباه المسيرين في هذه الشركات إلى دور وأهمية هذه الأداة الأساسية في عملية التسيير، وذلك من خلال الخطة التالية:

خطة البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول :

الفصل الأول: تناول ، الأسس النظرية والعملية لوضع نظام محاسبة التكاليف، وأهم مراحل إنشاء وتطبيق نظام المعلومات المحاسبية بشكل عام مع التركيز على نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، والأهداف التي يرمي إليها محاسب التكاليف من خلال تصميم نظام محاسبي داخل المؤسسة، وسوف نتطرق لهذه النقاط من خلال تسلسل المباحث التالية:

المبحث الأول نعالج فيه مفهوم ومقومات وأركان نظام المعلومات المحاسبي. أما المبحث الثاني تطرقنا فيه لنظام محاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى أسس ومراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف.

الفصل الثاني: يتطرق إلى أهم طرق حساب وتحليل التكلفة مع إظهار المآخذ والعيوب وحدود استعمال كل طريقة، كآلية مساعدة على التسيير و الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تسلسل المباحث التالية:

المبحث الأول: النظريات التقليدية لحساب التكلفة، أما المبحث الثاني: نتطرق فيه للنظريات الحديثة لحساب التكاليف. أما المبحث الثالث: فسنعالج فيه موضوع محاسبة المواد، ودور معلومات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة و اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث: فقد تم تخصيصه لدراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا و إمكانية تطويره من خلال دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في موريتانيا، ثم التعمق من خلال دراسة تطبيقية لنظام محاسبة التكاليف في احدي هذه الشركات، وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم Société Nationale Industrielle et Minière (SNIM) . وذلك من اجل التعرف على مدى الموافقة على تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية الموريتانية، ورأى تلك الشركات في تطبيق هذا النظام لدعم عملية التسيير و التحسين المستمر، وذلك من خلال قائمة استبيان تم توجيهها إلى مجموعة من الشركات الصناعية الموريتانية، وذلك من خلال تسلسل المباحث التالية:

المبحث الأول تناولنا فيه واقع نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي في موريتانيا، وفي المبحث الثاني قمنا بدراسة حالة تطبيقية وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم، أما المبحث الثالث فقد خصصناه لتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية للصناعة و المناجم.

الفصل الأول

الأسس النظرية و العملية لوضع نظام معلومات محاسبة 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 تتسجم وتتداخل لتشكيل شبكة أو سلسلة واحدة تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف، تربطها قنوات اتصال تستعمل في تنقل المعلومات، إذ تعد مخرجات نظام معلومات فرعي ، مدخلات لنظام فرعي آخر داخل النظام الشامل للمؤسسة.

يمكن النظر إلى المحاسبة على أنها نظام معلومات محتوى في نظام معلومات أكبر منه هو نظام المعلومات الإداري (أو كما يسمى كذلك نظام معلومات التسيير أو نظم المعلومات الوظيفية).

إن استعمال نظم معلومات التسيير يهدف إلى تدعيم كل وظائف المؤسسة، هذه الوظائف مترابطة مع بعضها البعض، و المؤسسة تبحث دوماً عن إيجاد الطريقة المثلى لتحقيق الانسجام بينها، خصوصاً وأنّ النشاط الذي تقوم بهي يتسم بدرجة من التعقد والتداخل. هذا ما جعل المؤسسة تستعمل المحاسبة كأداة لحساب الإيرادات والتكاليف والنتائج المتعلقة باستغلالها العادي والاستثنائي، واستعمالها كذلك كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار مثل محاسبة التكاليف.

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 والتي هي في تطور مستمر سواء على مستوى تعدد الطرق أو على مستوى توسيع تطبيق الطريقة في حد ذاتها. لقد استفادت المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص من التطور الحاصل في العلوم الأخرى من تقنيات وأساليب ونظريات اقتصادية ، و بحوث العمليات ، والهندسة الصناعية ، والمعلوماتية.

وسأحاول في هذا الفصل التطرق إلى أهم مراحل إنشاء وتطبيق نظام المعلومات المحاسبية بشكل عام مع التركيز على نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ، وسوف نتطرق لهذه النقاط من خلال تسلسل المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: نظام المعلومات المحاسبية
- ❖ المبحث الثاني: مفهوم وأهداف ومهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف
- ❖ المبحث الثالث: أسس ومراحل تصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

المبحث الأول : نظام المعلومات المحاسبية

تعد المحاسبة من أقدم نظم المعلومات التي عرفتتها الشركات ، لما للمعلومات المحاسبية من أهمية كبيرة في التعرف إلى الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة وعلاقة المؤسسة المالية مع البيئة المحيطة بها، ومازالت المحاسبة المورد الرئيسي للمعلومات لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات حول المؤسسة¹. و هذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول : مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

لقد عرف كمال الدين الدهراوي نظام المعلومات المحاسبية كما يلي : « نظام المعلومات المحاسبية يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية . ومعظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية. كما أن بعض البيانات قد تكون غير مالية مثل (عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة)، لا لكنها تترجم بعد ذلك إلى بيانات مالية. وفي جانب المخرجات ، فإن نظام المعلومات المحاسبية ينتج عنه مستندات وتقارير وقوائم و بعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية . وهذه المعلومات المالية تمثل عمليات تسجيل مثل (كم من الأرباح تحقق؟) ومعلومات رقابية مثل (ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية؟) ومعلومات لاتخاذ القرارات مثل (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديد) »²

أولاً : مستويات نظام المعلومات المحاسبية

تتحدد مستويات النظام داخل المؤسسة بشكل عام في ثلاثة أجزاء :

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

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

2- المستوى التكتيكي : يعمل هذا المستوى على استغلال التقارير اليومية المنجزة من طرف المستوى الروتيني بالقيام بمعالجة وتحليل تلك البيانات باستخدام أدوات التحليل كالأشكال البيانية والطرق الإحصائية وتقنيات عرض المعلومات بصورة ملخصة ، ونظم التحليل المحاسبية والرياضية لدعم اتخاذ القرارات الغير

¹د.عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية ، مكتبة دار الثقافة، عمان-الأردن، 2004، ص37

² كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998 ، ص55

هيكلية وإعداد الخطط القصيرة الأجل على مستواها، وتهتم بمدى تنفيذ الأنشطة بصورة جيدة، وتقوم بإعداد تقارير دورية وخلاصة عن الأنشطة وإرسالها للإدارة العليا، وتحتاج في ذلك إلى معلومات جديدة بصفة مستمرة، ومن أمثلة هذا المستوى نجد (إدارة الحسابات ، والرقابة على المخزون وجدولة الإنتاج...)

3- المستوى الاستراتيجي : هذا المستوى يدخل في اهتمامات الإدارة العليا المتعلقة بوضع المخططات طويلة الأجل والاستراتيجيات المختلفة للإنتاج ، الميزانيات التقديرية، تخطيط الأرباح، القوى العاملة، الطاقة الإنتاجية، التكلفة في القطاع الصناعي، لوحة القيادة والمؤشرات العامة لتسيير المؤسسة³.

ثانيا: تكامل نظام المعلومات المحاسبية

إن النظم على مختلف المستويات وبشكل عمودي وأفقي، تؤدي دورها في إطار منسجم و مترابط وفق إجراءات واضحة لأداء العمليات وتداول المعلومات، وقد تتداخل أحيانا هذه المستويات لتتشارك معا في اتخاذ قرارات معينة أو عمل معين في إطار تعاوني أو تشاوري (اجتماعات دورية، مناقشة اقتراحات...الخ) مع 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 و متوازية و 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.⁴ ولنجاح تكامل الأنظمة يتطلب وجود نظام إدارة مورد المعلومات، المبني على مفهوم أساسي وهو أن المعلومات تعد موردا هاما يشمل على العديد من الجوانب، كنظم الاتصالات، أساليب جمع البيانات وتحليلها، الأجهزة، وذلك وفق منظومة متداخلة من الوظائف والأنشطة لمختلف الأنظمة التي تتميز بالصفات التالية (الكلية أو الشمولية، الوظيفية، التكامل، البساطة والتعقيد)،

ثالثا: الوظائف الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المؤسسة ، تتلخص في الوظائف الرئيسية الأربع التالية:

1 – تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية :

تشمل هذه المرحلة – والتي يطلق عليها عملية إدخال البيانات – الحصول على البيانات من نظام العمليات وتسجيل هذه البيانات في المستندات والوثائق الملائمة، التحقق من صحة البيانات وتسجيلها على المستندات ،

³ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية -المفاهيم الأساسية- الدار الجامعية، مصر، 1999، ص38.

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سابق، ص268.

التأكد من شمولية المستندات وكمالها , يقوم النظام المحاسبي باستلام المستندات الأساسية , مثل الفاتورة , أمر البيع وثيقة الشحنالخ، وعبر مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات والمستندات.

ويؤدي الترقيم المسبق لكل مستند أو وثيقة إلى تحسين الرقابة على مجموعة البيانات، كما يسهل عملية إثبات تسجيل كل تلك العمليات وعدم إغفال أي منها.

ويمكن أن يتم تحسين الدقة والكفاءة في تسجيل بيانات العمليات أيضا من خلال تصميم هذه الوثائق بشكل مناسب .

2- عمليات المعالجة:

يتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من عمليات المعالجة على المستندات التي تم الحصول عليها مثل:

- تصنيف المستندات التي تم الحصول عليها، وفقا لمعايير محددة مسبقا ، مثل ملف فواتير المبيعات أو ملف أوامر الصرف ..الخ.
- ترحيل محتوى الوثائق والمستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة .
- إجراء مجموعة العمليات الحسابية على البيانات بغرض حساب أرصدة الحسابات ومجموع العمليات المسجلة في اليومية ..الخ.
- إجراء بعض عمليات المقارنة بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيل والترحيل إلى السجلات المختلفة.

بعد استلام المستندات الأساسية من أنظمة العمليات ، تجري عمليات فرز وتصنيف لهذه المستندات تمهيدا لتسجيل القيود والترحيل إلى الحسابات المختلفة.

3 – توفير المعلومات:

من وظائف نظام المعلومات المحاسبية كذلك توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات، وذلك على شكل تقارير تصنف في فئتين رئيسيتين، القوائم المالية والتقارير المالية.

4 – تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات:

ومن مهام نظام المعلومات المحاسبية ، توفير رقابة داخلية لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية :

- تأكيد القيام بالعمل بشكل كفؤ ودقيق لكي تكون هذه الأعمال متطابقة مع السياسات الإدارية.
- حماية أصول المنشأة وبياناتها.

ومن أجل تحقيق الأهداف السابقة ، تستخدم المؤسسة مجموعة من الإجراءات من أهمها:

✓ التحديد المسبق للصلاحيات والمسؤوليات في تنفيذ الأعمال والأنشطة.

✓ الفصل بين الوظائف والمهام .

✓ تأمين التوثيق الكافي والملائم لكل الأنشطة.

✓ حفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة⁵.

رابعاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

من المهم جداً أن نتذكر ، بأن المعلومات المحاسبية ، وبغض النظر عن مصدرها الذي قد يكون نابعا من النظام اليدوي ، أو من النظام الحاسوبي يجب أن تتمتع بعدة خصائص نوعية ، لكي تكون مفيدة لصاحب القرار ، والذي في النهاية أعدت من أجله.

وقد حاولت عدة جهات محاسبية متخصصة تحديد ماهية خصائص وجودة المعلومات، ومن أفضل النتائج التي تم التوصل إليها كانت من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB^(*) وذلك حين قام بإصدار المفهوم المحاسبي رقم (2) (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية). "المفهوم المحاسبي رقم (2) جاء لسد الفجوة بين المفهوم رقم (1) والمفاهيم الأخرى اللاحقة ، والذي قام بتغطية شاملة لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية⁶.

إن تحديد أهداف التقارير المالية ، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين . أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات . يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة⁷.

أهم هذه الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB هي :

1 - خاصية ملائمة المعلومات: تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار .

المعلومات المحاسبية الملائمة تمكن مستخدميها من :

⁵ - د.عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية ، مكتبة دار الثقافة ، عمان - الأردن، 2004، ص 49

⁶ Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001. Page (19).

⁷ عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل ، الكويت ، 1990، ص 194

(*) FASB : Financial Accounting Standards Board

- تكوين توقعات عن النتائج التي تترتب على الأحداث ، الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية . وتكمن أهمية خاصة الملاءمة ، في أن القرار الذي ينوي مستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذه ، له أهميته وخطورته سواء كان هذا المستخدم مديرا أو مستثمرا. فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى صحة وملاءمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة.

ولكن تعدد مستخدمي التقارير المالية، واختلاف أهدافهم يجعل مهمة المحاسب المتضمنة إنتاج وتأمين معلومات ملائمة ليس بالأمر اليسير. ومع ذلك، فإن المحاسب يلعب دورا كبيرا في توفير المعلومات المحاسبية مسترشدا بالمفاهيم الأخلاقية كالصدق في التعبير، والعدالة، والحق، والإنصاف ، وعدم التحيز، والوضوح، ألخ.... التي تعتبر أساسية بالنسبة لمهنته.

2 - خاصية الموثوقية : تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها . من البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة. إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات. ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة ، فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية هي: الصدق في التمثيل ، إمكانية التثبت من المعلومات ، و حيادية المعلومات .

- **الصدق في التمثيل** ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها .

- **إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات** وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي . وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب .

- **حيادية المعلومات**، وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين.⁸

⁸ ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، رسالة الدكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، تخصص (محاسبة) 2003 ، ص 45

المطلب الثاني : مقومات نظام المعلومات المحاسبية

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

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

أولاً: دعائم إنتاج المعلومات

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

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

ثانياً: كفاءة وحسن اختيار البيانات

للحصول على المعلومات كمخرجات لاستخدامها في اتخاذ قرارات معينة، يقتضي القيام بعملية المعالجة لبيانات مختلفة، ولتحقيق الكفاءة والفاعلية يتطلب توفر بيانات تتميز بالدقة والموضوعية، والملائمة الكمية

والزمنية، وأن تكون اقتصادية غير مكلفة وخالية من التناقض والتعارض، ومن أجل ذلك يجب مراعاة ما يلي:⁹

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

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

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

- إتاحة الفرصة لإجراء اختبارات أخرى في المراحل التالية.

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

ثالثاً: الجدوى الاقتصادية للمعلومات

إن إعداد وتجهيز المعلومات يحتاج إلى استثمارات في موارد متنوعة (أجهزة، برامج، أفراد، ...) وكما كبرت المؤسسة زادت درجة احتياجها للمعلومات نتيجة التعقد في العمليات والمشاكل المترتبة عن ذلك وزادت تكلفة إنتاجها للمعلومات، إلا أنها تختلف من مؤسسة إلى أخرى وتتراوح نسبة تكلفة إنتاج المعلومات من 1% إلى 50%¹⁰ ويتطلب الأمر تخصيص مصلحة ونظام لإنتاج وإدارة المعلومات داخل المؤسسة، بدءاً بتعيين المسؤول عن النظام إلى الأفراد العاملين في هذه المصلحة، وإحداث الأنظمة الفرعية واستخدام الأجهزة بالإضافة إلى مختلف العمليات المطبقة على البيانات والمعلومات لتجهيزها وإعدادها، وهذا كله يتطلب جهوداً واستثمارات، متابعة ومراقبة، وضع خطط من أجل الوصول إلى الكفاءة والفعالية لنظام المعلومات ومدى مساهمته في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها المؤسسة.

⁹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية- الدار الجامعية، مصر، 2000، ص183.

¹⁰ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية - المفاهيم الأساسية - مرجع سابق، ص12

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

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

2- تقدير العوائد : دراسة مزايا وعوائد النظام:¹¹

- التوفير في التكاليف : المساهمة في تخفيض تكاليف التشغيل أو معالجة العمليات والتقليل من الأخطاء في الإجراءات والدقة في الحسابات.
- فوائد تشغيلية : نتيجة تحسين في أساليب العمل وطرق الأداء في مختلف المستويات الإدارية.
- فوائد غير مباشرة (معنوية) : إن التحسينات مهمة وضرورية، إلا أنه توجد فوائد لا يمكن قياسها كمياً ويكون تأثيرها بطريقة غير مباشرة.

رابعاً: قيمة وجودة المعلومات

قيمة المعلومات تتحدد بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة / العائد)، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظراً لتعدد الاستعمالات وإمكانات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات¹².

إن المعلومات تستمد قيمتها من جودتها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي : منفعة المعلومات، درجة الرضى على المعلومات، درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات، و للحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة، وعند ما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنه يكون أمام بديلين:

¹¹ محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج عمان-الأردن، 1998، ص2

¹² محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية -مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص53.

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

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

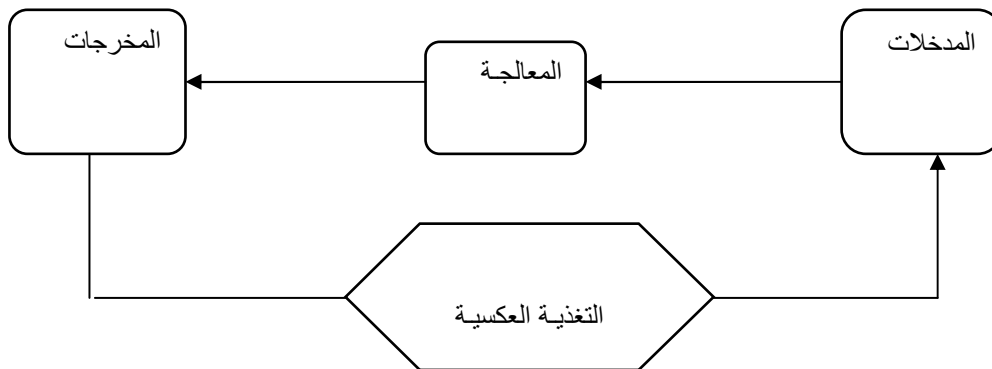
إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر¹³

المطلب الثالث : أركان ومميزات نظام المعلومات المحاسبية

أولاً: الأركان الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية

تتمثل الأركان التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبية على تلك التي يعتمد عليها أي نظام، إذ أن العملية تبدأ بإدخال بيانات ، ثم معالجتها ثم ترتيبها وتبويبها وفي الأخير صياغتها على شكل يسمح للمسير أو المستعمل الاستفادة منها ، وهذا ما يطلق عليه تعبير المخرجات . والتغذية العكسية كما هو موضح في الشكل التالي:¹⁴

شكل رقم (1-1) : أركان نظام المعلومات المحاسبية



المصدر: د. عبد الرازق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، ص19

¹³ اسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر، ص111

¹⁴ د. عبد الرازق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية مرجع سابق، بتصرف، ص19

وقي ما يلي شرح مفصل لكل ركن من هذه الأركان :

1 — **المدخلات :** هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المؤسسة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام بواسطة المستندات والوثائق. وتتعدد الوثائق والمستندات التي تظهر في المؤسسة أثناء ممارستها للنشاطات الاقتصادية ، إذ أن معظم هذه النشاطات يتم إظهارها من خلال وثائق مكتوبة ، تشكل الدليل على أن الأحداث الاقتصادية قد تم وقوعها و بالتالي تشكل المستند الذي يقدم البيانات التي تستخدم في عملية التسجيل المحاسبي. ولا تتم هذه العملية الأخيرة إلا بالنسبة للعمليات الاقتصادية التي تكون قابلة للإثبات بواسطة واحد أو أكثر من هذه المستندات والوثائق، لذلك يتم حفظ هذه المستندات والوثائق في قسم المحاسبة لكونها تشكل الدليل الموضوعي على صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية . لا يمكن حصر عدد الوثائق و المستندات التي تنشأ ضمن المؤسسة ، باعتبار أن هذه العملية مرتبطة بعدة عوامل تخص طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي والنظام المالي والمحاسبي وجودة نظام الرقابة الداخلية . ورغم تعدد هذه الوثائق والمستندات إلا أنه يمكن ذكر أهمها:

⇨ **الفاثورة :** هي عبارة عن مستند أساسي لإثبات عمليات البيع والشراء ، وهي تحوي على مجموعة من البيانات الأساسية في عملية التسجيل المحاسبي.

⇨ **أمر الشراء :** يتم إعداد أمر الشراء على أساسي طلب الشراء المعد من قبل الهيئة التي تحتاج إلى المواد المراد شراؤها . ويحتوي أمر الشراء على البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد الذي يتم الشراء منه، والأسعار والكمية أو نوع الخدمة...الخ.

⇨ **مذكرة الإدخال إلى المخازن :** هي عبارة عن مستند يعد من قبل أمين المخازن بالأصناف التي تم إدخالها إلى المخازن والكميات والأسعار .

⇨ **بطاقة الوقت :** تعد بطاقة لكل عامل يسجل عليها أوقات الحضور و الانصراف خلال الشهر، كما يسجل فيها الأقسام التي عمل فيها والأعمال التي أنجزها... والهدف من هذه البطاقة هو تحديد الأجر، بالإضافة إلى تمكين قسم المحاسبة التحليلية من توزيع هذه الأعباء بكل موضوعية على مختلف المنتجات التي قامت المؤسسة بإنتاجها.

⇨ **مذكرة إخراج :** وهي وثيقة تسمح بمعرفة نوع السلعة أو المادة التي استعملت أثناء عملية الإخراج وهي تحوي على عدة معلومات منها نوع السلعة أو المادة، الكمية ، الجهة المستفيدة والسعر الذي يتم تحديده من طرف قسم المحاسبة التحليلية حسب الطريقة المعتمدة في المؤسسة.

2 — **المعالجة :** تتضمن إجراءات المعالجة ضمن نظم المعلومات المحاسبية تسجيل العمليات من واقع المستندات في دفتر اليومية ثم تتم عملية ترحيل المبالغ المسجلة في دفتر اليومية إلى الحسابات (أو ما يسمى بدفتر الأستاذ) وأخيرا تجمع المبالغ في الحسابات وترصد تمهيدا لإعداد القوائم المالية .

3 - مخرجات أنظمة المعلومات المحاسبية :

من الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية هو إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين داخل المؤسسة وخارجها ، وذلك لمساعدتهم في أداء مهامهم. وعلى هذا الأساس ، يجب أن يصمم النظام المحاسبي بصورة تمكن من إنتاج المعلومات التي تساعد على:

- ⇐ معرفة نتيجة نشاط المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة ، ويحمل هذه المعلومات تقرير يتمثل في حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر .
- ⇐ معرفة المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية.
- ⇐ معرفة التغيرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة ، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغيرات في المركز المالي ، و التي تسمى قائمة التدفقات النقدية.

4 - التغذية العكسية :

هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه ، ولكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلائم حاجات المستخدمين ، عندئذ يقوم المستخدمون بطلب إحداث تغييرات في النظام ، هذه الطلبات يطلق عليها التغذية العكسية. وبالتالي تهدف التغذية العكسية إلى توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام ، وتعمل على تقويم نتائج عمل النظام وتصحيح الأهداف إذا كانت هناك عيوب في أهداف النظام.¹⁵

ثانيا : مميزات نظام المعلومات المحاسبية

من المميزات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية هي معالجة المعلومات الداخلية ثم تحويلها ونقلها إلى محيط المؤسسة. ومن هنا كان من الضروري أن يتميز هذا النظام الفرعي بمميزات أساسية هي:

1. **نظام مزدوج للمحاسبة العامة والتحليلية :** يعتمد النظام المحاسبي في أغلبية الدول على المحاسبة العامة التي يجعل منها القانون المحاسبة الرسمية والإجبارية بما يمكن أن تقدمه من دلائل على المتابعة الدقيقة لكل التدفقات الحقيقية النقدية التي تحدث في المؤسسة . ولا كن هذا لا يمنع المؤسسة من تبني نظام محاسبة التكاليف الذي في غالب الأحيان ما يكون اختياريا . يتم تنظيم المحاسبة التحليلية حسب الأهداف الداخلية ومميزات كل مؤسسة. وبما أن المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها في غالب الأحيان من المحاسبة العامة ، فيمكن إذن إدماجها في هذه الأخيرة أو تنظيمها بشكل مستقل .
2. **التنظيم المقنن لنظام المحاسبة العامة :** يخضع النظام المحاسبي إلى مجموعة من القوانين التي تحكمه و إلى مجموعة من القواعد التي تنظمه وتجعل منه نظاما قادرا على تقديم وثائق تتمتع بالدقة والثقة ، خاصة ما يتعلق بالمحاسبة العامة .

¹⁵ د.عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق ،، ص16

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف ومهام نظام معلومات محاسبة التكاليف

يعتبر نظام معلومات محاسبة التكاليف حلقة أساسية ذات أبعاد عملية و إستراتيجية داخل نظام المعلومات الشامل للمؤسسة، ويشكل صمام الأمان للنظام التسيير 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 وأهداف محاسبة التكاليف

لكل منشأة اقتصادية نظام للمحاسبة المالية يستخدم في تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية، وفي إعداد الحسابات الختامية والكشوف المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال خلال فترة معينة. ولا كن هذا النظام لا يوفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمنشأة بعينه، بل يظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة ، وذلك ما لا يخدم الإدارة في عمليات اتخاذ القرار، حيث أن متخذ القرار بحاجة إلى بيانات أكثر تفصيلا وأكثر دقة عن كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية والتعرف على المصاريف ومصادر ظهورها وكيفية تخفيضها في المستقبل.

أولا: مفهوم وتطور محاسبة التكاليف

لقد أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة التصنيع للخامات والمواد من طريقة يدوية بسيطة إلى طريقة نصف آلية...ومن ثم إلى طريقة آلية . وأدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي وحضاري كبيرين رافقهما تطور هائل في الفكر الاقتصادي والمحاسبي . فقد تطورت حاجات الفرد ورغباته ودخلت الشركات المنتجة مجال المنافسة والصراع على تقاسم الأسواق ، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار . وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل ودخول مجال التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف. وأصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات وبيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج. فتطورت محاسبة التكاليف تطورا نوعيا وأصبحت المصدر الأساسي في إنتاج المعلومات ، وأداة فعالة في تحقيق الرقابة وترشيد قرارات الإدارة¹⁶. من ما سبق يمكن أن نعرف محاسبة التكاليف على أنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادرة أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة¹⁷ ، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة

¹⁶ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي ،محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول ، دار الثقافة ،الدار العلمية الدولية، عمان ،الأردن

2002 ص 12

¹⁷ د.ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، بدون تاريخ، ص8

تسييرية موجهة لمتابعة وتحليل التدفقات الداخلية في المؤسسة، وذلك من أجل توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرار في المؤسسة.¹⁸ لذا ظهرت أهمية نظام محاسبة التكاليف لسد النقص الحاصل في المحاسبة العامة ، لما يوفره من بيانات تفصيلية عن كل نشاط، لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار بصورة أكثر كفاءة وأكثر فاعلية ، وكذلك تحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في مجموع المستندات والدفاتر لاستخدامها في التقارير الدورية،¹⁹

ثانيا: دور و أهداف محاسبة التكاليف

تعمل المحاسبة التحليلية على تسجيل، وتبويب، وتحليل، ونشر المعلومات عن النشاط تبعا لجدول وإجراءات تحدد مسبقا، وفعالية المحاسبة التحليلية تتحدد بجودة تلك الجداول والإجراءات وشبكة التحليل المعتمدة، فهي توفر للإدارة المعلومات والبيانات التحليلية والنماذج المناسبة للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها.

كما تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية:

1. قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج، وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها.
2. تحقيق رقابة فعالة على استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية في الشركة. وهذه الرقابة تتحقق عند وضع المؤشرات التخطيطية والبرامج والخطط، وأيضا أثناء العملية الإنتاجية وبعدها.
3. رفع الفعالية وكفاءة عمل الإدارة أثناء ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وذلك عن طريق تقديم التقارير التحليلية الدورية والفورية التي تتضمن استخدام عوامل الإنتاج والانحرافات الناتجة وأسبابها . وهذه البيانات تعتبر المادة الأولية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة والمفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.
4. ضبط عناصر الإنفاق وترشيد استخدامها وكشف الاحتياطات الإنتاجية الداخلية وتعبئة الموارد والطاقات الإنتاجية ، والاستغلال الأمثل لوقت العمل، بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية المؤسسة.
5. تساعد في رسم سياسات التسعيرة الصحيحة للمنتجات والسلع المختلفة.

¹⁸ Mr Farid MAKHLOUF. Comptabilité Analytique..Editions Pages Bleues. Bouira - Algérie.2010 P10

¹⁹ د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي،محاسبة التكاليف،دار وائل للنشر،عمان — الأردن، 2000،ص 10

6. تهدف على المستوى الوطني إلى ترشيد الاستهلاك وتحقيق الوفرة الاقتصادية وحماية الثروات والممتلكات العامة والخاصة، و الاستغلال الكامل للطاقات الإنتاجية المتاحة وترشيد عمليات الاستهلاك و الاستثمار . مما يدفع التنمية إلى الأمام و بالتالي تحقيق رفاهية الشعب.²⁰

ثالثاً: وظائف محاسبة التكاليف

لقد تطورت محاسبة التكاليف مع تطور الشركات الاقتصادية ، إلى أن أصبحت علماً مكتمل الجوانب ، يتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد والطرق النظرية التي تحكم عمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتحميل عناصر النفقات على أقسام الشركة وعلى السلع المنتجة فيها ، وإعداد تقارير متابعة يومية أو دورية لتقييم الأداء ، ورفعها للإدارة لكي تعتمد عليها في ممارسة وظائفها المختلفة وخاصة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

من ما سبق يمكن أن نقول بان أهم وظائف محاسبة التكاليف هي :

❖ **الوظيفة التسجيلية :** تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل عناصر النفقات المختلفة على أساس المستندات والوثائق المختلفة في البطاقات والسجلات والدفاتر المحاسبية ، وطريقة التسجيل تختلف بحسب طريقة محاسبة التكاليف المطبقة (على أساس الاندماج أو على أساس الانفصال). وهناك طريقة ثالثة تطبق في بعض الدول تسمى طريقة شبه الاندماج . ففي حال تطبيق الاندماج الكامل بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، وهذا ما أخذ به النظام المحاسبي الموحد^(*)، فإنه يكون لهما مجموعة دفترية واحدة. أما في حال تطبيق طريقة الانفصال بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية ، فإنه يتم تنظيم مجموعتين مستقلتين من الدفاتر ، تستخدم أحدهما لإثبات وعرض كافة البيانات المالية التي تؤثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ، بينما تتضمن المجموعة الثانية إثبات وتبويب وتحليل البيانات الخاصة بعناصر التكاليف بشكل تحليلي . ويتم التوازن الحسابي والتوافق بين الطرفين على أساس فتح عدة حسابات مرافقة للمستلزمات السلعية والأجور والمصروفات لآخري والإرادات. أما في حالة تطبيق شبه الاندماج ، أي استخدام خليط بين الطريقتين الأولى والثانية ، فإنه يعتمد على طريقة موحدة في عمليات حصر وتجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بالتكاليف والمحاسبة المالية ، وفي نفس الوقت تخصص مجموعة دفترية مستقلة للتكاليف وتمسك بأحد الأسلوبين إما على أساس مراكز التكلفة أو على أساس عناصر التكلفة.

❖ **الوظيفة التحليلية:** تقوم محاسبة التكاليف بمسك سجلات تحليلية، مثل السجل التحليلي للمستلزمات السلعية، والسجل التحليلي للأجور ، والسجل التحليلي لعناصر النفقات الأخرى بهدف معرفة نصيب مراكز التكاليف والمنتجات المصنعة فيها من التكاليف ، وبالإضافة لذلك تقوم بإعداد كشوف لبند النفقات

²⁰ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ،مرجع سابق ، ص 17
(*) النظام المحاسبي الموحد مطبق في مصر وسوريا والعراق

المركبة مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة ، والمصاريف الإدارية والمالية ، والتسويقية . إن تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية يؤدي إلى زيادة الوظيفة التحليلية لمحاسبة التكاليف بشكل كبير لأنها تسمح بتشكيل قوائم التكاليف المعيارية للمنتجات نصف المصنوعة والتامة الصنع في نطاق مراكز الإنتاج، وإعداد قوائم تكاليف فعلية تبين بشكل تحليلي التكلفة الفعلية .

❖ **الوظيفة الرقابية :** تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية تقوم بتحقيق الرقابة على استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية في الشركة وذلك بترشيد عملية التخطيط عند إعداد الموازنات التخطيطية ووضع معايير استخدام عوامل الإنتاج وعناصر النفقات وإبراز انحرافات النفقات الفعلية عن النفقات المعيارية أثناء العملية الإنتاجية وعند انتهائها . وهذا ما يساعد الإدارة على تقييم الأداء وممارسة وظيفتها الرقابية بكفاءة عالية ، وترشيد قراراتها التي يجب أن تتخذ في الوقت المناسب لمعالجة الانحرافات الحاصلة.

❖ **الوظيفة الإستشارية :** من مهمات محاسبة التكاليف الأساسية هي إعداد قوائم وتقارير ، المتابعة الفورية والدورية وفقا لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن عناصر النفقات ، مبوبة بحسب مؤشرات مختلفة بحيث تعطي تفسيرات ودلالات عن كفاءة استخدام عوامل الإنتاج من قوى عامة وآلات ومستلزمات سلبية²¹ .

رابعاً: مجال استخدام محاسبة التكاليف

اتسع نطاق تطبيق محاسبة التكاليف إلى أن أصبحت تستخدم في كافة الوحدات الاقتصادية التي تقوم بإنتاج سلع مادية أو تقديم الخدمات ، مثل المنشآت الصناعية والتجارية والخدمية ، وفي القطاع الزراعي والمصارف وشركات التأمين والمديريات والوزارات المختلفة. وفي الوحدات الإنتاجية الصناعية تختلف طرق حساب النفقات الإنتاجية وتكلفة المنتجات مع اختلاف ظروف الشركة، وطبيعة العملية التكنولوجية للإنتاج، والتركيب الإدارية ، والسلع المنتجة، وأساليب تنظيم العمل . لذلك لابد من دراسة الخصائص الفنية والتكنولوجية والتنظيمية لكل قطاع صناعي على حدة من أجل تحديد طريقة محاسبة التكاليف الملائمة له.

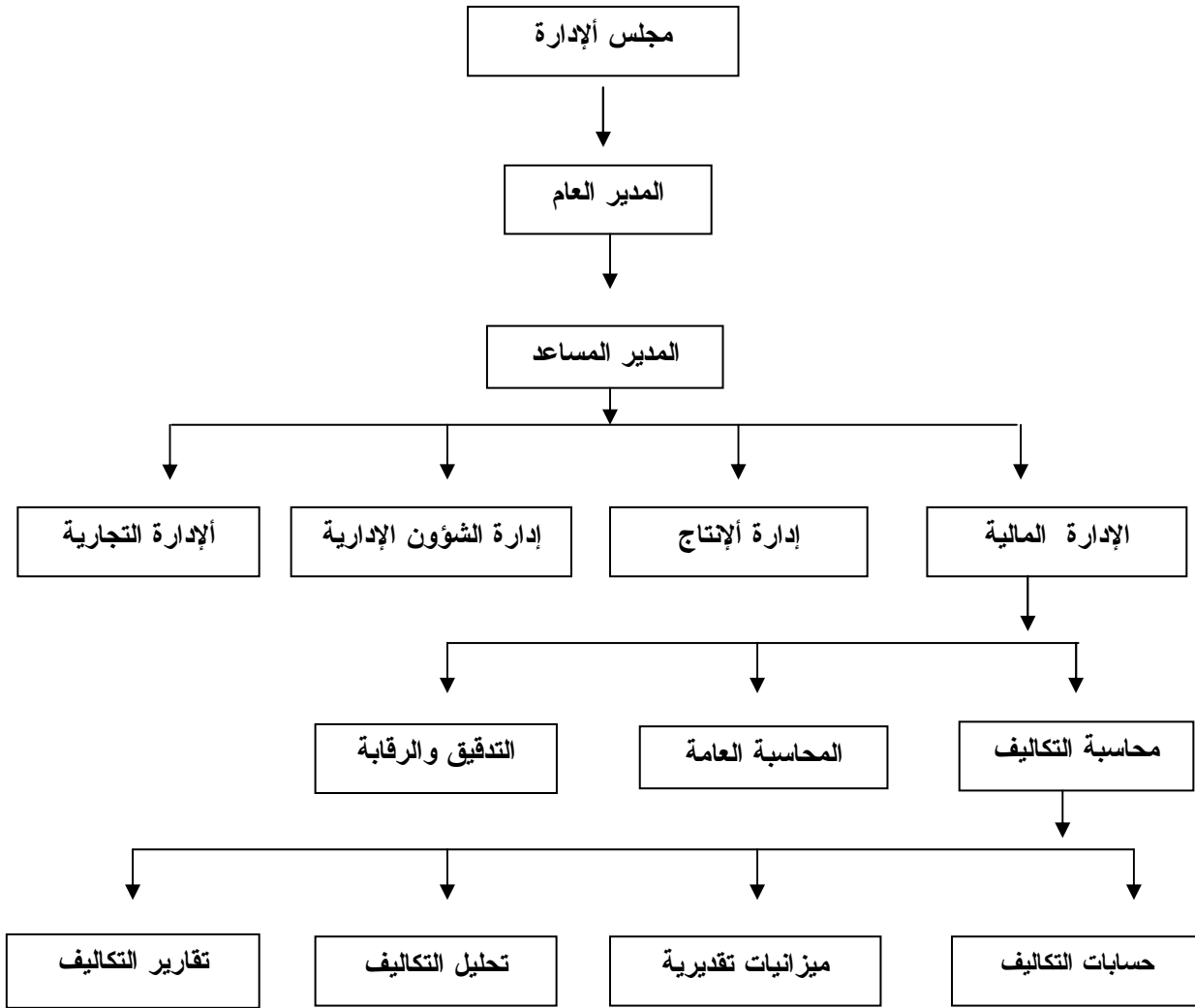
خامساً: موقع محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي للشركة

لا يوجد هيكل تنظيم مثالي تلتزم به الشركات الصناعية أو الخدمية باعتبار أن لكل شركة ظروفها الخاصة، حيث يختلف بعضها عن البعض من حيث الحجم ونوع وطبيعة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة . وفي ما يلي أحد الهياكل التنظيمية التي تظهر فيه الأنشطة الرئيسية بالإضافة إلى إدارة التكاليف²² :

²¹ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، مرجع سابق ، ص 22

²² د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص 13

الشكل رقم (1 - 2) : هيكل تنظيمي لشركة صناعي



المصدر: د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ص 13

المطلب الثاني : مفاهيم التكلفة وطرق تبويبها

أولاً : مفهوم التكلفة والمصروف والخسارة

1 — مفهوم التكلفة

إن مفهوم التكلفة تطور مع تطو احتياجات المحاسبين و الاقتصاديين ، و أصبح معني الكلفة يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه ، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها وهذه الصفات مثل المباشرة ، المتغيرة ، الأولية وغيرها من الصفات.

وتعرف الكلفة بصورة عامة على أنها « قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل».

أما التعريف الحديث للكلفة : « هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى حصول منفعة » ، حيث أن الكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيرادات سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة ، إذا الخسارة هي أيضا كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة ²³

كما يمكن أن تعرف بأنها مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين ، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات ، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع. ²⁴

من التعاريف السابقة يمكن وبشكل موجز تحديد الأركان الرئيسية للتكلفة والمتمثلة في الآتي :

أ — تضحية : إن التكلفة يمكن قياسها بالعملة النقدية أي أنها تدل على خروج نقدية من المنشأة ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى نقص في الإمكانيات المتاحة مما جعل النظرة العامة إلى التكلفة على أنها تضحية . ويشترط أيضا أن تكون التضحية اختيارية وليست إجبارية.

ب — قابلية للقياس النقدي :حتى يمكن الإعراف بالتضحية المقدمة سواء كانت مادية أو معنوية لابد أن تكون تلك التضحية قابلة للقياس النقدي وبأي عملة ، وفي حالة تعذر القياس النقدي لتلك التضحية فلا يمكن أن نطلق عليها تكلفة.

ج — تحقيق منفعة: لا يمكن اعتبار أي تضحية تكلفة حتى ولو أمكن قياسها بالنقدية ما لم يتحقق من ورائها منفعة.

2 — مفهوم المصروف :

هو تضحية اختيارية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة. والمصروف يمثل الجزء المستنفذ من التكلفة خلال فترة زمنية معينة لتحقيق الإيراد.

3 — مفهوم الخسارة :

هي تضحية اضطرارية تتحملها المؤسسة دون الحصول على أي منفعة سواء حاضرة أو مستقبلية. ²⁵

²³ محمد علي الجبالي ، قصي السمراني ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص9

²⁴ د. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الثاني، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 14

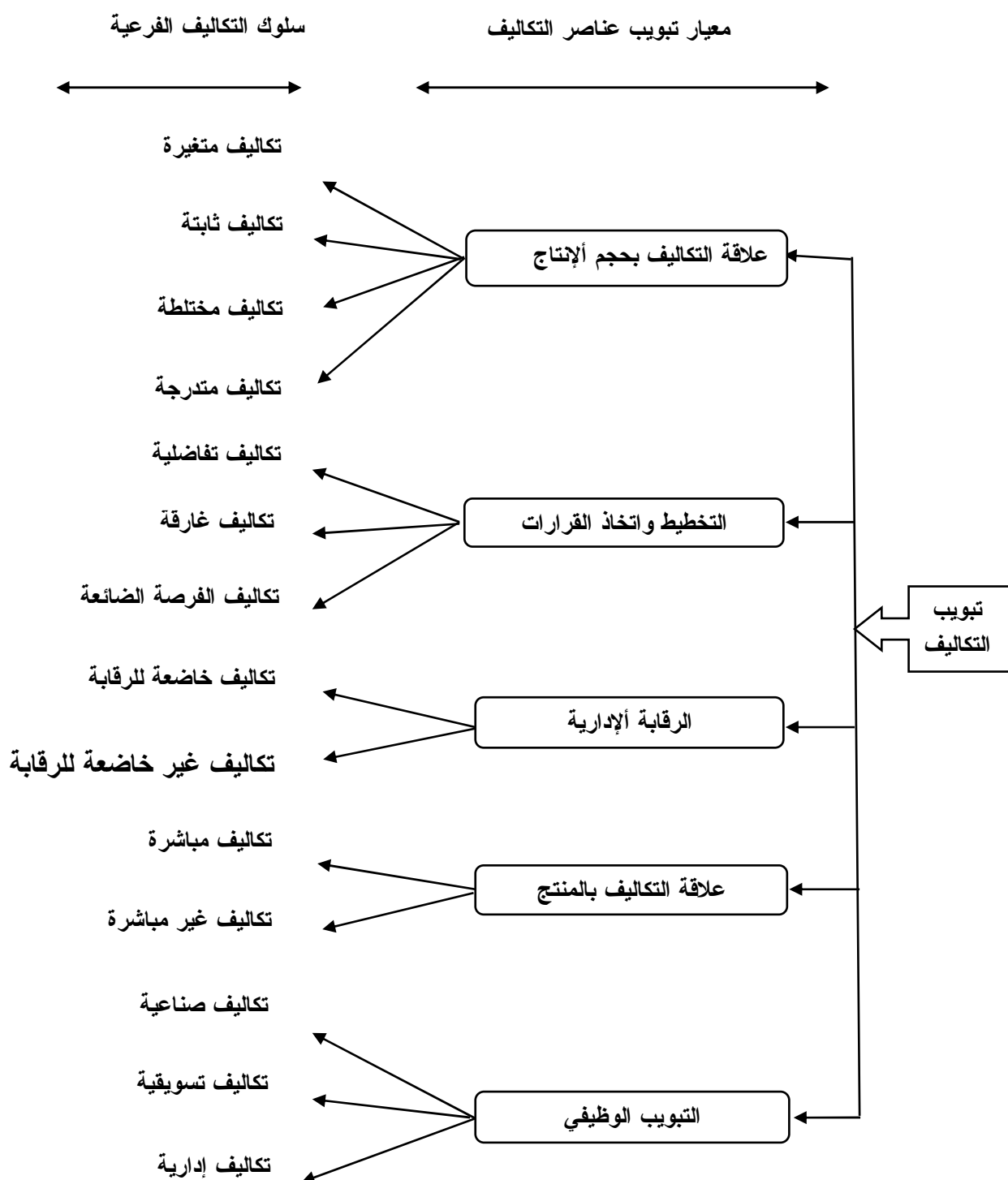
²⁵ د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، مرجع سابق ، ص58

ثانيا: أسس تبويب التكاليف

يقصد بتبويب عناصر التكاليف جميع تلك العناصر على شكل مجموعات رئيسية وفرعية بحيث يوجد ارتباط بينهما وبين وحدة الإنتاج . وهناك عدة طرق تستخدم لتبويب عناصر التكاليف ، تساهم كل طريقة بشكل أو بآخر في الوصول إلى تحديد التكلفة . منها ما هو مستخدم بشكل فعلى في الحيات العملية ، ومنها ما هو نظري لحد الآن ، وهناك بعض التبويبات المستخدمة في عدد من الدول الأجنبية وغير مستخدمة في بلادنا العربية وسنتطرق لأهم التبويبات ، كما هو مبين في الشكل التالي²⁶:

²⁶ د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر — عمان — الأردن ، 2002 ص28

الشكل رقم (1 - 3) : تبويب عناصر التكاليف طبقا للمعايير المختلفة



المصدر: د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ، ص28

يمكن تبويب التكاليف طبقاً لعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقاً لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، أو طبقاً لمدى خضوعها للرقابة ، أو طبقاً لمدى علاقتها بالمنتج ، أو بوظائف المؤسسة.

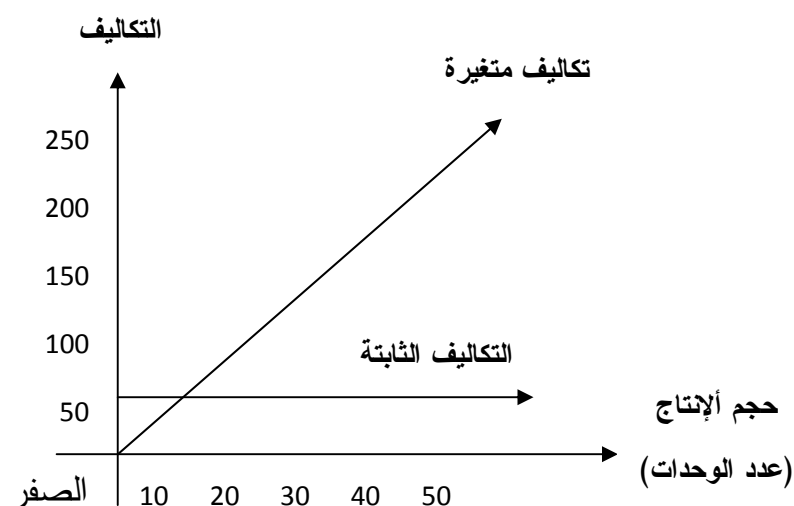
أما عن سلوك التكاليف فيمكن تقسيم التكاليف من حيث

1 – علاقتها بحجم الإنتاج : يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى:

- **تكاليف متغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير طردياً مع التغير في حجم الإنتاج ، ومن الأمثلة على التكاليف المتغيرة ، تكاليف المواد المباشرة، وتكاليف الأجور المباشرة.
- **تكاليف ثابتة:** هي تلك التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج خلال فترة معينة، ومن الأمثلة على التكاليف الثابتة ، إيجار مبني المصنع ورواتب المشرفين الثابتة خلال فترة معينة.

والشكل البياني التالي يبين علاقة التكاليف الثابتة و المتغيرة بحجم الإنتاج²⁷:

الشكل رقم (1 – 4) : علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بحجم الإنتاج

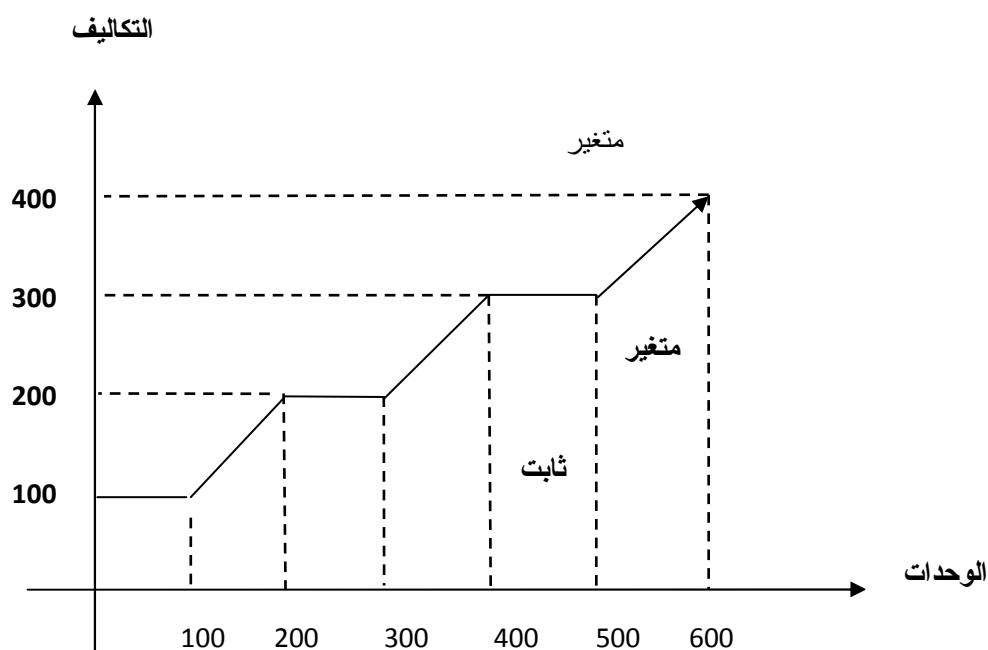


المصدر: د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي، مرجع سابق، ص28

²⁷ د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي، مرجع سابق، ص28

- **تكاليف مختلطة:** ويطلق عليها أحيانا التكاليف شبه متغيرة أو شبه الثابتة، تتكون التكاليف المختلطة من جزئيين أحدهما ثابت والآخر متغير ، ومن الأمثلة علي التكاليف المختلطة ، تكاليف الصيانة وتكاليف الكهرباء والماء والهاتف. ويوضح الشكل البياني التالي سلوك التكاليف المختلطة²⁸:

الشكل رقم (1 - 5) : سلوك التكاليف المختلطة



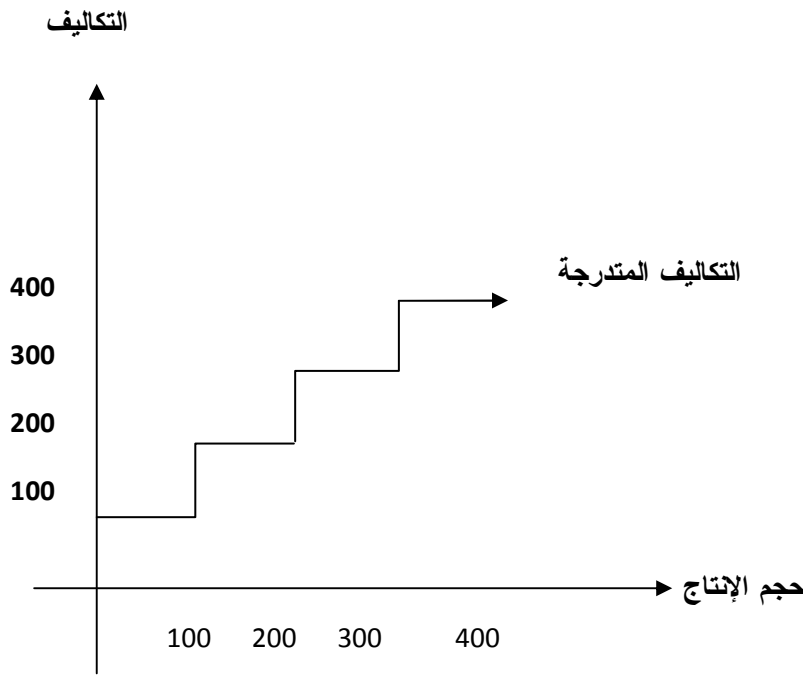
المصدر: د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 29

²⁸ د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 29

- **تكاليف متدرجة:** هي التكاليف التي تكون ثابتة على مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى عندما يزيد مستوى الإنتاج عن ذلك الحد وتبقى ثابتة وهكذا . ويعزى سبب تدرج تلك التكاليف عادة إلى عدم إمكانية تجزئة عوامل الإنتاج (*).

ويوضح الشكل البياني التالي سلوك التكاليف المتدرجة²⁹:

الشكل رقم (1 - 6) : سلوك التكاليف المتدرجة



المصدر: د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ص32

2 - التخطيط واتخاذ القرارات : يمكن تقسيم التكاليف حسب التخطيط واتخاذ القرارات إلى

↔ **التكاليف لغاية التخطيط :** تستعمل التكاليف لغاية التخطيط من خلال عمل الموازنات . ويمكن تقسيم

التكاليف لغاية التخطيط إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

— **التكاليف التفاضلية :** وهي التي تقارن تكاليف البدائل المختلفة لاختيار البديل الأمثل .

²⁹ د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ص32

(*) مثال على التكاليف المتدرجة، نفرض أن المشرف على العمال في مصنع معين يستطيع الإشراف على 10 عمال كحد أقصى، وتبلغ تكلفة الإشراف N وحدة نقدية شهريا ، وهي تكلفة ثابتة طال ما أن عدد العمال يساوي الحد الأعلى. أمي إذا توسع المصنع وتطلب ذلك زيادة عدد العمال إلى 15، فهنا يحتاج المصنع تعيين مشرف آخر ، وعليه فان تكلفة الإشراف تقفز إلى $2 \times N$ وحدة نقدية ، تبقى ثابتة عند ذلك الحد طالما أن عدد العمال لا يزيد عن 20 عاملا وهكذا .

— التكاليف الغارقة : هي التكاليف التي حدثت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار سواء في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف غير تفاضلية. ولتوضيح هذا النوع من التكاليف ،تقوم شركة بشراء آلة جديدة ثم بعد فترة تبين أنه لم يكن من الضروري شراء هذه الآلة.

— تكاليف الفرصة الضائعة: هي العوائد التي كان من الممكن تحقيقها من استعمال الموارد ، لأفضل بديل ضائع(لم يتم اختياره).

3 — الرقابة الإدارية: يمكن تقسيم التكاليف حسب الرقابة الإدارية إلى نوعين رئيسيين هما تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة . وبهذا التقسيم فإنه يتم معرفة مسؤولية المدراء في المنشأة عن التكاليف التي تخضع لرقابتهم.³⁰

4 — علاقة التكاليف بالمنتج : يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقة التكاليف بالمنتج إلى قسمين هما :

⇨ تكاليف مباشرة : وهي تلك التكاليف التي تصرف خصيصا لوحدة الإنتاج والتي يمكن تتبع النفقة فيها، لإيجاد علاقة سواء بالنظر أو المتابعة أو التخصيص بينها وبين وحدة الإنتاج، مثالها ، تكلفة المواد المباشرة ، الأجور المباشرة.³¹

⇨ تكاليف غير مباشرة : وهي التكاليف التي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها بشكل مباشر بوحدات المنتج النهائي، مثالها ، تكلفة إيجار المصنع .³²

5 — التوزيع الوظيفي : يمكن تقسيم التكاليف حسب التوزيع الوظيفي إلى:

- تكاليف صناعية : وهي تشمل كافة عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل قيامها بالعملية الصناعية ، وتتكون من المواد الصناعية ، والأجور الصناعية ، المصروفات الصناعية.
- تكاليف تسويقية: وهي تلك التكاليف المتعلقة بتسويق المنتجات للعملاء ، ومن الأمثلة عليها، مصاريف الإعلام ،ورواتب وعمولة موظفي المبيعات وما شابه.
- التكاليف الإدارية: وهي تلك التكاليف المتعلقة بإدارة المنشأة على مختلف المستويات. ومن الأمثلة عليها رواتب المدراء ، المحاسبين وما شابه ذلك.³³

³⁰ د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ص37

³¹ د.محمود عالي الجبالي ، د.قصي السامرائي،مرجع سابق،ص29

³² د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي،محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول ،مرجع سابق ، ص67

³³ د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ص41

المطلب الثالث: مفهوم ومهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

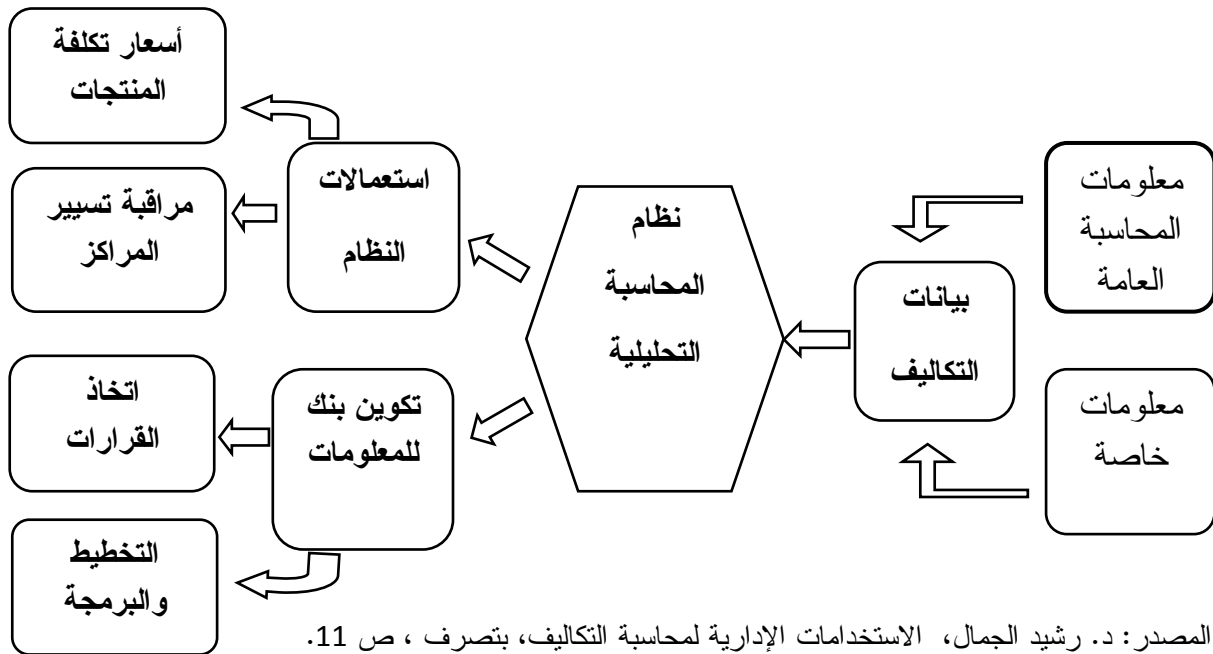
أولاً: مفهوم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

احتلت محاسبة التكاليف مكانة كبيرة لدى إدارة المؤسسة لما تقدمه من معلومات ملائمة ومفيدة عن مجمل الأنشطة، سواء من حيث تحليل البدائل واختبار القرارات، أو من حيث مواجهة أحداث الواقع عند مستوى التنفيذ.

ويمكن تعريف نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف على أنه وسيلة لتسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف و إعداد التقارير الخاصة بها، وعلى هذا الأساس تتفرد محاسبة التكاليف في تصنيفها للأعباء وفقاً للعديد من الأسس التي تختلف باختلاف أهداف التصنيف³⁴.

والشكل التالي يوضح لنا سير نظام المحاسبة التحليلية :

الشكل رقم (1 - 7) : سير نظام محاسبة التكاليف



ثانياً: تحليل مهام نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

لقد زادت أهمية نظام المعلومات المحاسبية في وقتنا الراهن ، وأصبح وجوده في المؤسسة ضروريا نتيجة تعدد التكاليف وتنوعها ، ومما زاد من أهميته هو الدقة والسرعة والاقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات

³⁴ د. رشيد الجمال، الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية، 1999، ص 11.

التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على النهضة الحاصلة في مجال الإعلام الآلي .

تمر مهام نظام معلومات محاسبة التكاليف بثلاث مراحل رئيسية هي³⁵ :

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 المعلومات 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 :

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

- تحديد المعلومات التي يجب إنتاجها.
- تحديد مستخدمي هذه المعلومات .
- تحديد المدى الزمني لصلاحيات المعلومات .
- تحديد مدى طلب المعلومات ومعدل تكراره،
- تحديد الصورة غير العادية التي نحتاج فيها هذه المعلومات .

³⁵ د. رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 19

المبحث الثالث: أسس ومراحل تصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

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

المطلب الأول: مراحل اختيار وتصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

إن اتخاذ القرار باعتماد نظام المحاسبة التحليلية ، ينبني على دراسة شاملة لنشاطات المؤسسة وما تحتاجه من أدوات لتسييرها بدراسة العناصر التالية : طبيعة النشاط، حجم المؤسسة وتنظيمها، هيكل التكاليف، الأهداف، تناسق عناصر النظام الشامل، وإن القيام بذلك يساعد ويسمح باتخاذ القرار بشأن الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية والأدوات التسييرية المرافقة لها، وكذلك تحديد إطار التصميم وما يتضمنه من أساليب وتنظيم وإجراءات.

أولا : منهجية تصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

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

هناك أسلوبين في العمل التصميمي للنظام :

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

1 - تخطيط وتصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

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

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

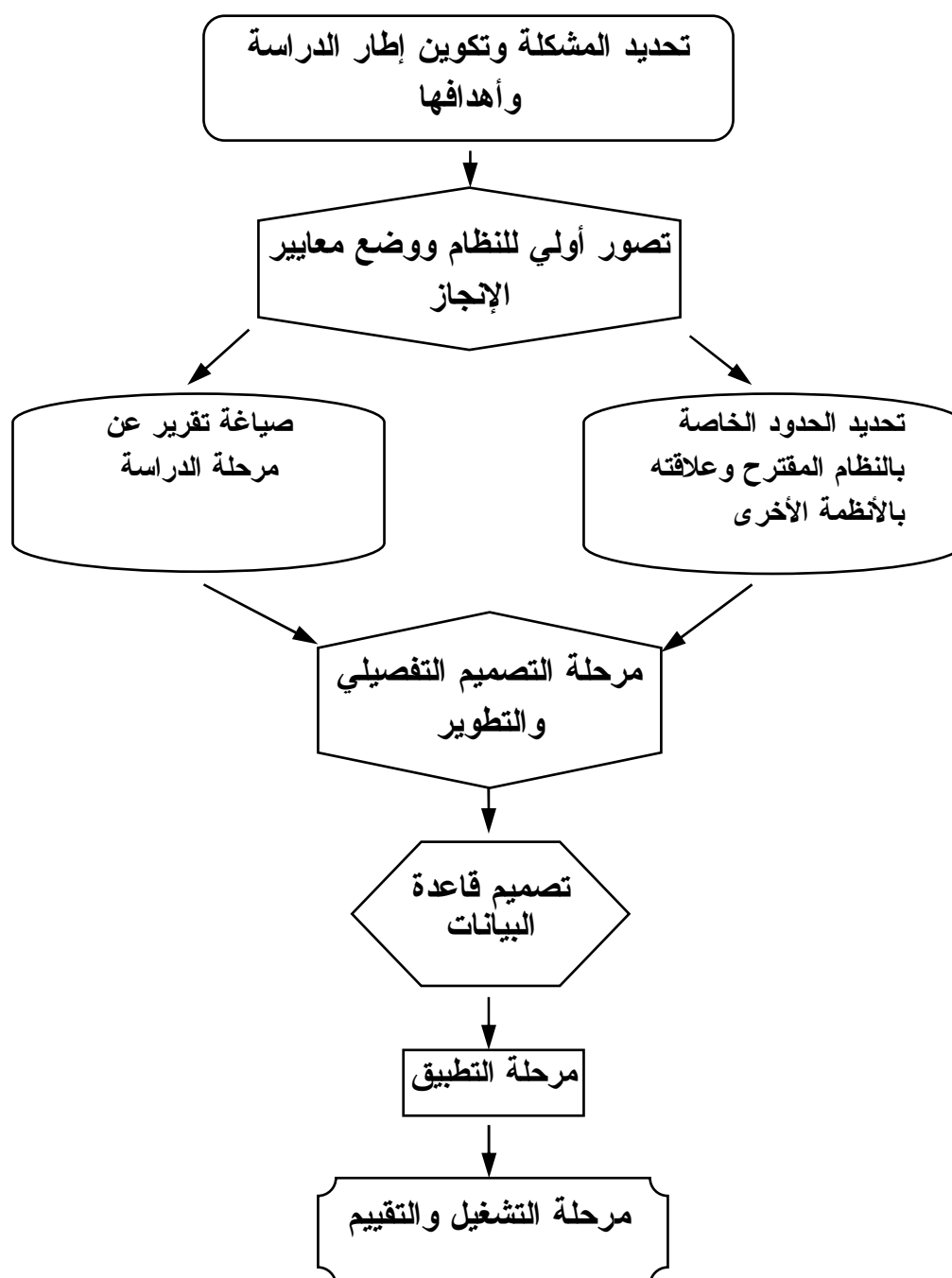
للقيام بذلك يمكن إتباع الخطوات التالية :

- تعيين رئيس مشروع يتكلف بالإشراف على كل العمليات المتعلقة بالنظام مع فرقة أو لجنة تساعد في إنجاز مهمته.
- إعداد تقرير تشخيصي لنشاط المؤسسة وأنظمة التسيير القائمة.
- إعداد دفتر شروط لإنجاز المشروع يحدد الأهداف التي يراد الوصول إليها وكل الجوانب التي تساعد على فهم المشروع.
- دراسة مسألة الجهة التي يعهد لها تنفيذ المشروع (مصالح داخلية أو اللجوء إلى مناقصة أو التعاقد مباشرة مع مكتب للدراسات والخبرة المحاسبية).
- بعد تحديد الجهة التي تتكلف بإنجاز المشروع، تقوم تلك الجهة بإعداد خطة عمل مع رئيس المشروع في المؤسسة، يتم من خلالها تحديد المراحل الأساسية التي يتطلبها المشروع وجدولة العمليات المتعلقة بالتشخيص الميداني والمقابلات التي يمكن إجراؤها مع المسؤولين والمستخدمين للنظام والتمكين من الإطلاع على الوثائق والسجلات والوسائل المتعلقة بالمحاسبة والمصالح التقنية، بالإضافة إلى دراسة الأساليب والإجراءات التي يمكن وضعها حيز التنفيذ.
- البدء في تنفيذ المهمة.
- تقديم تقارير دورية عن إنجاز مشروع التصميم.

2 - مراحل تصميم نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

إن القيام بتصميم النظام يتطلب عدة مراحل أساسية ضرورية لنجاح المشروع، و يمكن إظهارها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1 – 8): المراحل الرئيسية لوضع نظام المحاسبة التحليلية.



المصدر: من إعداد الباحث

فيما يلي عرض لتفاصيل المراحل الأساسية لتصميم النظام³⁶:

أ - مرحلة تحديد الدراسة (دراسة الجدوى) :

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

ب - مرحلة التصميم التمهيدي:

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

ج - مرحلة التصميم التفصيلي والتطوير:

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

³⁶ سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار البياوري العلمية، عمان ، الأردن، 1998، ص162.

د - مرحلة التطبيق:

- تحديد خطة لتطبيق النظام وإحلاله محل النظام القديم.
- تكوين وتدريب المستخدمين.
- إنجاز أدلة النظام الجديد.
- تعديل ما يجب تعديله.
- إدارة النظام ككل وتنفيذه وتوثيق المرحلة.
- إعداد تقرير عن مرحلة التطبيق.

هـ - مرحلة التشغيل والتقييم:

- التشغيل .
- المتابعة .
- صيانة النظام.
- العمل على تطويره بعد مرحلة من التطبيق إذا تطلب الأمر ذلك.

مرحلة التشغيل والتقييم تنتهي بالاختيار النهائي للنظام التحليلي (الطريقة) وقبل التنفيذ ينبغي التأكد من درجة دقة النظام خاصة فيما يتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل، ومجمعات الأنشطة، واختيار مفاتيح التوزيع ووحدات العمل أو مسببات التكلفة، ووضوح المعلومات، وصحة النتائج، وأجال الحصول على المعلومات، وتفتح النظام وقبوله للتطوير وانسجابه مع الأنظمة الأخرى.

إن الاستخدام الأمثل للنظام يتطلب الوقت الكافي، الذي يصل إلى ثلاث أو أربع سنوات وقد تصل المدة إلى 5 سنوات حسب تقديرات بعض الخبراء (تكوين، التعود على النظام، التعديل، تصحيح الأخطاء، التطوير...)، وإن نجاح النظام يرتكز على العامل البشري وذلك من عدة جوانب تتمثل في :

- ⇨ الدعم الكافي من الإدارة العليا للمؤسسة ومختلف المستويات المسييرة.
- ⇨ إعلام مجموع العاملين حول أهداف النظام وشروط سيره وفوائده على المؤسسة والعاملين.
- ⇨ تكوين المستعملين والمحاسبين.
- ⇨ إشراك كل العاملين لمختلف المصالح (المالية، الإنتاج، المصالح المساعدة، الإدارة).

هذا وتجدر الإشارة إلى أن نظام معلومات التكاليف يعتمد على دعامتين أساسيتين هما:

الدعامة الأولى : الجانب العلمي

الدعامة الثانية : الجانب العملي

ولما كان العرض المتقدم قد تناول الجانب العملي ، فإننا يجب ألا نهمل الجانب العلمي المتمثل في المبادئ التالية:

- مبدأ التكلفة التاريخية ، كأساس للقيود في السجلات .
- مبدأ تغطية التكاليف ، أي يجب أن يتحمل الإنتاج المحقق التكاليف التي حدثت بشكل إجمالي أي مبدأ التغطية أو الإستراداد الشامل(نظرية التكاليف الإجمالية). أو بشكل جزئي، أي مبدأ التغطية أو الإستراداد الجزئي (نظريات التكاليف الجزئية).
- مبدأ التحليل الحدي للتكاليف أي تبويبها إلى عناصر متغيرة وثابتة.
- مبدأ محاسبة المسؤولية، وذلك من خلال تقسيم الوحدة مسؤولية.

ثانيا : اختيار النموذج المحاسبي

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

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

1 – النموذج المحاسبي

يستخدم النموذج المحاسبي كأداة فعالة لمراقبة التسيير لنشاطات المؤسسة، ومراقبة التسيير تعتمد على تقنيات ومعلومات ذات مواصفات عالية من حيث الصحة والدقة والتفصيل، بالإضافة إلى عنصر الزمن أي

الوقت المناسب للحصول على المعلومات، وبالتالي فإن المؤسسة تبحث دائما عن النموذج المحاسبي الذي يؤدي إلى تحسين مؤشرات التسيير ومساندة اتخاذ القرارات.³⁷

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

- التسجيل المتتابع وتخزين وحفظ البيانات القاعدية بحيث يمثل نموذج لسلوك عناصر التكاليف، وهذا لضمان التحميل الدقيق للأعباء على أهداف التكلفة.
- إعادة الترتيب والتصنيف والمعالجة الدقيقة للبيانات، وإعداد المعلومات في شكل قوائم وملخصات وتقارير عن النشاط ، يتم إرسالها إلى المصالح المعنية التي تحتاجها في الوقت المناسب.
- وجود نموذج لنظام فرعي لمراقبة صحة ودقة المعطيات وإجراءات المعالجة وتسجيل الفروق وتحليلها.³⁸
- توفر نموذج لنظام فرعي لحماية المعلومات.
- التنظيم الفعال لكل عناصر النظام، بحيث يسمح بالرقابة الداخلية وسريان المعلومات بصفة جيدة ومرنة، وهذا يتطلب اعتماد نماذج ملائمة لسجلات ووثائق متابعة الأحداث المتعلقة بالنشاطات داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الوسائل الحديثة لمعالجة ونقل المعلومات.
- استعمال تقنيات وإجراءات محاسبية فعالة ومرنة تتلاءم مع الأنظمة الفرعية الأخرى، مع اعتماد معايير تقنية ومحاسبية دقيقة.
- اعتماد جداول ملائمة لتحليل البيانات المحاسبية، والعمل على تنظيم المحاسبة التحليلية بالشكل الذي يتلاءم مع المحاسبة العامة، وهذا ليتحقق الانسجام وسهولة نقل ومعالجة البيانات.

2 – عوائق الاختيار

إن اختيار أي نوع من أساليب أو طرق المحاسبة التحليلية تواجهه عدة عوائق مختلفة، وقد يلجأ مسيرو المؤسسة إلى استعمال أكثر من طريقة للاستفادة من امتيازات الطرق ونفاذي نقائصها، والعمل على تطويرها وتطويرها للنظام التسييري القائم، ومن بين هذه العوائق نذكر منها :

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

³⁷ Jean-pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 1995, p149.

³⁸ Alain David, L'information comptable outil de communication, organisation, Paris, 1987, p112

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

- **حجم المؤسسة :** إن كبر حجم المؤسسة يفرض على مسيرها تفويض المسؤوليات بين عدة مستويات وتقسيم المؤسسة محاسبيا إلى عدة أقسام رئيسية ومساعدة (الطريقة التقليدية) أو إلى عدة نشاطات ومجمعات النشاطات (الطريقة الحديثة) والإعتماد على كثير من وحدات العمل أو مسببات التكلفة لتوزيع وتحمل الأعباء على أهداف التكلفة، وهذا كله يتطلب جهودا إضافية وتكلفة ويزيد الأمر تعقيدا في حالة تعدد المنتجات، لذلك يتطلب الموازنة بين منفعة الدقة في المعلومات وتكلفتها عند القيام بتحديد الأقسام أو النشاطات في مرحلة وضع وتنفيذ نظام المحاسبة التحليلية .

- **عوائق قانونية وتعاقبية :**³⁹ يمكن خضوع المؤسسة لرقابة إدارية من مصالح الدولة على حساب طرق عملها وبالتالي فرض قواعد معينة قد لا تستجيب للطريقة أو النظام الذي تراه المؤسسة مناسبة (طرق تقييم المخزون، الاستثمارات، الإهلاكات ...) ، و كذلك بالنسبة للتعاقبات المبرمة مع الشركاء وغيرهم من المتعاملين الذين لهم تأثير على عناصر التكلفة للمؤسسة.

المطلب الثاني: تصميم وتطبيق نظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

إن الإطار العام لتصميم الأنظمة يعتمد على نفس المبادئ لمختلف الأنظمة إلا أن التفاصيل والإجراءات العملية التي تحدد سير النظام ومختلف العلاقات تختلف من نظام إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى عند وضع نظام المحاسبة التحليلية، وهذا يرجع إلى حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس والتنظيم السائد والإستراتيجية المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب المحاسبة التحليلية وإمكانية الاختيار بينها وتعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أن المحاسبة التحليلية تمتاز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة في الميادين العلمية والاقتصادية، وعند القيام بتصميم النظام يتم إجراء عدة دراسات، تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية والتي نتناولها بالشرح في هذا المطلب.

أولا : الجوانب التقنية لنظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

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

³⁹ Maurice petitjean, Gestion analytique et budgétaire, Litec, Paris, 1985, p42.

1 - دراسة طبيعة الصناعة

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

فمثلاً نجد أن نظام المراحل يتميز بالمواصفات التالية :

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

أما الإنتاج في ظل نظام الأوامر أو حسب الطلب :

- الإنتاج غير مستمر ويتوقف على الطلبات .
- حصر الإنتاج والتكلفة على أساس الأوامر الإنتاجية لكل طلبية على حدة⁴⁰.

2 - تحديد مراكز التكاليف

بالرجوع إلى المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجدها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله، هذه الأنشطة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس، وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات مراكز مسؤولية، ولقد عرف النظام المحاسبي الموحد^(*) مراكز التكاليف على النحو التالي :

أ - **مراكز الإنتاج** : وهي مراكز إنتاج النشاط الرئيسي للمؤسسة ويتم تحديدها بناء على المواصفات التقنية للعمليات الإنتاجية ودرجة تجانسها وتسمى بالأقسام الرئيسية.

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

⁴⁰ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ، ص 84.

(*) النظام المحاسبي الموحد مطبق في مصر وسوريا والعراق

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

د – مراكز الخدمات التسويقية : وهي المراكز التي تتم فيها عمليات تسويق وتصريف منتجات الوحدة الاقتصادية مثل مراكز الإعلان وترويج المبيعات والنقل الخارجي... الخ.

يوضع في كل شركة دليل لمراكز التكلفة، حيث يثبت رقم مركز التكلفة في كل المستندات العائدة له، وهذا ما يساعد على فرز المستندات وتوجيهها وحساب تكلفة كل مركز على حدة . وتهدف عملية تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز تكاليف إلى :

- التحكم في سير العمليات وزيادة فعالية التنظيم نظرا لدقة العمل وانسجام العمليات والقدرة على رقابة كفاية التشغيل.
- إمكانية دقة قياس المخرجات ودرجة النشاط ومن ثم يمكن التعرف على النشاط الحقيقي لكل قسم وتحديد أساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على الأقسام أو الأنشطة.
- حصر النفقات في كل مركز، وتحديد تكلفة المنتجات فيه ، وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل في آخر المدة.
- تعتبر مراكز التكلفة حلقات وسيطة تساعد على ربط المصروفات غير المباشرة بوحدات الإنتاج النهائية.⁴¹

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

3 – تحديد فترة التكاليف

تحديد فترة التكاليف في المحاسبة التحليلية ، مبدأ يقتضي العمل به كعامل قياس زمني للتكاليف، يتم حصر عناصر التكاليف من خلالها بما يتناسب مع ما أنفق أو استهلك خلال المدة ونسبة الاستفادة من بعض النفقات الأخرى التي تتجاوز الفترة المحددة لقياس تكلفة المنتجات في المحاسبة التحليلية كالاكتلافات وأقساط التأمين والإيجار الذي عادة ما تتحدد سنويا أو فصليا أو شهريا، لذلك وجب تحديد فترة تكاليفية كأساس لحصر وقياس التكلفة (أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر...).

⁴¹ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي،محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول ،مرجع سابق , ص38

إن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة التكاليفية هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي من حيث التركيب⁴².

4 – تحديد وحدة التكاليف

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

إن وحدة التكاليف التي يعبر عنها بوحدة القياس لا تطرح مشكلة تحديدها على المنتجات بل على مستوى الأقسام، إذ كيف نقيس النشاط حتى يمكننا توزيع وتحميل أعباء الأقسام أو النشاطات على المنتجات، هل يتم استخدام ساعات العمل، عدد المنتجات أو استهلاك المواد... الخ ؟ أيضا هناك مشكلة وجود علاقات متعددة فيما بين تلك الوحدات ونشاط القسم وعليه ينبغي القيام بتحليل لتلك العلاقات والأعباء الخاصة بالقسم ومن ثم اختيار العنصر الذي يكون أكثر ارتباطا وانسجاما وتناسبا مع مجموع أعباء القسم.

إن اختيار وحدة القياس يخضع لعدة اعتبارات :

- المواصفات الكمية للخدمة المقدمة للقسم.
- تسمح بمراقبة نشاط القسم وقياس تغيراته.
- تسمح بتحويل أعباء الأقسام فيما بينها.
- البساطة والملاءمة وأن تحدد مميزات نشاط القسم

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

5 – دراسة سلوك الأعباء

إن الأعباء المباشرة لا تشكل صعوبة في تحميلها على المنتجات بخلاف الأعباء غير المباشرة التي تعد أعباء مشتركة بين المنتجات أو الأقسام الإنتاجية والخدمات المساعدة أو الأنشطة المختلفة، لذلك ينصب الاهتمام على الأعباء غير المباشرة هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن الأعباء بصفة عامة في علاقتها

⁴² سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979، ص250.

مع حجم الإنتاج تحدد فيما يلي :

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

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

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

○ تحديد الحجم المضاف وهو الفرق بين الحدين.

○ تحديد التكلفة المضافة وهي الفرق بين تكلفتي الحدين.

○ تحديد متوسط التكلفة المضافة والذي يساوي إلى التكلفة المضافة / الحجم المضاف.

○ اعتبار متوسط التكلفة المضافة هو متوسط التكلفة المتغيرة.

○ حساب إجمالي التكلفة المتغيرة بضرب متوسط التكلفة في حجم النشاط.

○ اعتبار الفرق بين إجمالي التكلفة وإجمالي التكلفة المتغيرة هو الأعباء الثابتة.⁴³

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

معدل التوزيع = أعباء المركز الموزع/الأساس الذي يتخذ مرجعا لحساب المعدل^(*). أو أعباء المركز الموزع/وحدات نشاط المركز الموزع.

⁴³ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص247.

(*) - مواد أولية، ساعات عمل مباشرة، ساعات دوران الآلة.

ثانيا: الجوانب الإجرائية لنظام المعلومات لمحاسبة التكاليف

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

1 — السجلات والوثائق المحاسبية

تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية (تستعملان معا) وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبية لتسجيل وحجز المعلومات وذلك بالمتابعة ، والتصنيف ، والمعالجة، والتحليل، والإستعمال، والتخزين. واستعمالها عند الحاجة (المقارنة وتحليل الفروق، اتخاذ القرارات، إعداد الموازنات التقديرية، دراسات خاصة...) ونجد نوعين من السجلات.

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

- اليومية العامة للتكاليف واليوميات المساعدة ، وذلك لتتبع حركة كل عنصر من عناصر التكاليف (مواد، أجور، خدمات).
- دفتر الأستاذ العام للتكاليف ، وسجلات الأستاذ المساعدة .
- دفتر المخزونات من المواد والمنتجات، يتم فيه رصد حركة المواد والمنتجات بالكميات والقيمة.

ب - **السجلات الإجمالية** : هذه السجلات تعتمد على السجلات والوثائق السالف ذكرها بحيث تعبر عن مجاميع يتم رصدها في حسابات الرقابة.⁴⁴

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 — دليل حسابات التكاليف

من أجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات، ولتفادي الأخطاء فإن إعداد الدليل الحسابي لنظام المحاسبة التحليلية يعد أمرا ضروريا وأساسيا وخاصة في المؤسسات الكبيرة ذات

⁴⁴ محمد أحمد خليل، مرجع سابق، ص 108

العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة، وكذلك عند استخدام المعلوماتية (الإعلام الآلي) بحيث يساعد ذلك على وجود نظام معلومات فعال، إذ يتم تشكيل رقم يعبر عن رمز لعنصر أو صنف من الأعباء ثم يتم تفريع ذلك الرمز إلى حسابات فرعية تعبر عن المراكز المختلفة أو العناصر المختلفة حسب حاجة كل مؤسسة، ولتحديد الرمز الرئيسي لحسابات الأعباء يجب مراعاة ما يلي :

- أهمية عنصر الأعباء بالنسبة لنشاط المؤسسة.
- تكرار استخدام عنصر الأعباء.
- سهولة تحديد طبيعة النفقة.

لقد تضمن النظام المحاسبي الموحد دليلاً بحسابات مراكز التكلفة . فقد قسم النظام المذكور المنشأة على أساس وظيفي ، إلى خمس مجموعات رئيسية من المراكز ، وخصص لكل مجموعة حساب وأعطيت هذه الحسابات أرقماً متسلسلة من 5 إلى 9 وفقاً للترتيب الآتي :

5 مراكز الإنتاج، 6 مراكز خدمات الإنتاج ، 7 مراكز خدمات التسويق ، 8 مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية، 9 مراكز العمليات الرأسمالية⁴⁵.

أما النظام المحاسبي الموريتاني، والذي يعتبر مشابهاً لنظيره الفرنسي الذي يعد في هذا المجال ، نموذجاً لاستخدام الحسابات لنظام المحاسبة التحليلية، فإنه إذا كانت المحاسبة العامة ، في النظامين، يخصص لها الحسابات التالية :

من 1 إلى 5 حسابات الميزانية.

وصنف 6 و 7 حسابات التسيير.

فإن المحاسبة التحليلية خصص لها رقم 9 لمعالجة مختلف عناصر التكاليف والنتيجة وهو موجه لتحليل معطيات أعباء ومنتجات المحاسبة العامة المعتمدة ومعطيات أخرى (عناصر إضافية، معيارية)، ويتم تقسيم الصنف 9 إلى فروع من 0 إلى 9 كحسابات رئيسية تتكون من رقمين وكل حساب رئيسي ينقسم إلى حساب فرعي يتكون من ثلاثة أرقام وبدوره ينقسم إلى حسابات فرعية تتكون من أربعة أرقام، وكل هذه التقسيمات تتم بإضافة رقم من 0 إلى 9 حسب احتياجات كل مؤسسة.

⁴⁵ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي،محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول،مرجع سابق ، ص48

ويمكن توضيح ذلك كالتالي بالنسبة للحسابات الرئيسية وفق المخطط المحاسبي العام الموريتاني⁴⁶:

90 الحسابات المنعكسة.

91 إعادة تصنيف قبلي لأعباء ومنتجات المحاسبة العامة.

92 مراكز التحليل (مراكز العمل والأقسام).

93 كلفة المنتجات المخزنة (والمواد).

94 المخزونات.

95 كلفة المنتجات المباعة.

96 انحرافات على الكلفة المعيارية.

97 فروق المعالجة المحاسبية.

98 نتائج المحاسبة التحليلية.

99 الارتباطات الداخلية.

3 – أنظمة تنظيم المحاسبة التحليلية

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

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

ب – **نظام الاندماج** : هذا النظام يسمح بمعالجة أعباء ونواتج المحاسبة التحليلية في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة العامة وبنفس الوسائل والسجلات، بإضافة خانات خاصة بتحليل عناصر تكاليف المحاسبة التحليلية،

⁴⁶ MINISTERE DES FINANCES , MANUEL D'INITIATION COMPTABLE ,conforme aux dispositions du PCM P 79.

وقد عرف معهد التكاليف بلندن نظام الاندماج بأنه النظام الذي تتداخل فيه الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أن كل النفقات المعنية قد تم استيعابها في حسابات التكاليف⁴⁷، يتميز هذا النظام بإمكانية تحقيق الإنسجام والتوافق بين المحاسبتين، بحيث يتم استعمال نفس السجلات وهذا يسهل من مهمة الربط بينهما وتوفر نظام رقابة على إدخال البيانات بالإضافة إلى الاقتصاد في تكلفة تسيير المحاسبتين.

ج - نظام الانفصال : يتم في هذا النظام مسك السجلات التحليلية الخاصة بالمحاسبة التحليلية مستقلة عن المحاسبة العامة باستخدام في كلا المحاسبتين مبدأ القيد المزدوج، ويتم الربط بينهما بواسطة الحسابات المنعكسة التي تستعمل لضمان مراقبة التوافق بينهما وتتمثل حسب المخطط المحاسبي العام الموريتاني في الحسابات التالية :

903 المخزونان المعكوسة 906 التخصيصات المعكوسة

904 المشتريات المعكوسة 907 نواتج الاستغلال المعكوسة

905 الأعباء المعكوسة 908 النتائج المعكوسة

من مزايا هذا النظام :

- يمكن استخدام نظام المحاسبة التحليلية دون التأثير على سير نظام المحاسبة العامة.
- إمكانية مسك المحاسبة التحليلية في مصلحة مستقلة عن المحاسبة العامة وبالتالي العمل على التحكم الجيد في المعلومات وإجراءات الرقابة بحكم التخصص.

بشكل عام فإن النظامين (إدماج أو انفصال) يسمحان بتحقيق التوافق والتكامل بين المحاسبتين وإيجاد جسر بينهما لتمرير المعلومات والرقابة عليه بشكل مستمر دون تعقيدات خاصة أثناء المرحلة الأخيرة عند مقارنة نتائج المحاسبتين.

إن استعمال برامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) يزيد من فعالية تنظيم المحاسبة التحليلية من حيث الوقت، الدقة والتكلفة ويمكن من الاستغناء عن الحسابات المنعكسة ويسمح باستخدام قاعدة معطيات مشتركة بين المحاسبتين.

إن مزايا استخدام تلك البرامج تزيد من فعالية جميع أنظمة تنظيم المحاسبة التحليلية المذكورة سالفاً (جداول، اندماج، انفصال).

⁴⁷ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص443.

المطلب الثالث : أنظمة التكاليف

تختلف أنظمة التكاليف المستخدمة في الشركات ، من شركة إلى أخرى ، تبعاً لاختلاف أنواع المنتجات أو الخدمات لدى الشركة ، ومراحل التصنيع واحتياجات الإدارة من بيانات التكاليف . وبشكل عام يوجد ثلاث أنواع من أنظمة التكاليف هي⁴⁸:

1. — نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية
2. — نظام تكاليف المراحل الإنتاجية
3. — نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ويعتبر كل من نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل من الأنظمة التقليدية والتي توصف بعدم دقة بيانات التكاليف التي توفرها في كثير من الأحيان ، وبالمقابل يوصف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه من أنظمة التكاليف الحديثة، والذي تم شيعه و استخدامه في الآونة الأخيرة من قبل العديد من الشركات الصناعية والخدمية في العديد من الدول المتقدمة ، نظراً لما يوفره من معلومات أكثر دقة مقارنة مع أنظمة التكاليف التقليدية.

أولاً : أنظمة التكاليف التقليدية

1 — **نظام تكاليف الأوامر:** يستخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية من قبل الشركات التي تعتمد على تقديم خدمة أو تصنيع منتج بناءً على طلبات الزبائن بحيث تختلف مواصفات كل طلبية عن الأخرى . أي أن إنتاج الخدمة أو السلعة يتم في ضوء المواصفات التي يطلبها العميل . ومن الأمثلة على المنشآت التي تخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية شركات طباعة الكتب ، لأن مواصفات كل كتاب من حيث عدد صفحاته و حجم الورق المستخدم ومواصفات الطباعة (ملون أو أبيض وأسود) ونوع الغلاف تختلف من كتاب لآخر . ويركز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية على عملية احتساب التكاليف الصناعية أو التكاليف التي تتطلبها كل طلبية أو حالة .

2 — **نظام تكاليف المراحل:** يستخدم نظام تكاليف المراحل لدى الشركات الصناعية والخدمية التي تقدم أنواعاً محددة من السلع والخدمات ، حيث تبقى مواصفات السلع والخدمات متماثلة ولا تخضع لمواصفات عميل معين . فعلى سبيل المثال تقوم شركات صناعة العصائر بإنتاج منتجات بأصناف محددة يعاد تصنيعها بين كل فترة وأخرى . ويركز نظام تكاليف المراحل على عملية تقسيم مراحل إنتاج كل سلعة إلى عدد من المراحل ليتم احتساب التكاليف الصناعية لكل مرحلة ، للتأكد من عدم تجاوز التكاليف المحددة مسبقاً لكل

⁴⁸ د. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، غرفة صناعة عمان — الأردن، 2009 ص 9

مرحلة. في ضوء ما سبق يمكن تلخيص الفروقات بين نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية على النحو التالي:

الجدول رقم (2 -1) : مقارنة بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

مقارنة بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية		
المجال	نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	نظام تكاليف المراحل الإنتاجية
المنشآت المستخدمة للنظام	شركات تعتمد في عملية التصنيع أو عملية الخدمة على مواصفات محددة من الزبائن	شركات تعتمد على مواصفات محددة مسبقاً من قبل الشركة
مواصفات المنتج أو الخدمة	بناء على متطلبات الزبائن	بناء على مواصفات محددة مسبقاً
مجال احتساب التكلفة	الأوامر أو الطلبات	مراحل الإنتاج
كميات الإنتاج	في ضوء طلبات الزبائن	تنتج بكميات كبيرة وتخزن
قياس الانحرافات	للأمر إنتاجي	لمرحلة التصنيع

المصدر: د.محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، غرفة صناعة عمان، مرجع سابق، ص 9

ثانياً : أنظمة التكاليف الحديثة

نظام التكاليف المبني على الأنشطة : نتيجة الانفتاح الاقتصادي وازدياد المنافسة بين الشركات، وتعدد الأصناف التي تنتجها الشركة الواحدة لتلبية رغبات الزبائن، ظهر واضحاً لدى العديد من إدارات الشركات قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات تلك الإدارات ببيانات تكاليف دقيقة وصحيحة. فرغم أن أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة بنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية مازالت تستخدم لدى العديد من الشركات، ورغم أن تلك الأنظمة تلبي متطلبات المحاسبة المالية والمتمثلة في إعداد القوائم المالية لخدمة الأطراف الخارجية. إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية حساب التكلفة، وخصوصاً عند وجود العديد من المنتجات والأصناف التي تنتجها الشركة. وقد اقترح العديد من كُتّاب⁴⁹ المحاسبة، نظام التكلفة على أساس الأنشطة لحل هذه المشكلة مع التأكيد على أن هذا النظام ليس بديلاً لنظام تكاليف الأوامر أو تكاليف المراحل الإنتاجية ولكنه نظام لتحسين دقة وسلامة الأرقام الناتجة عن هذين النظامين. فالهدف من نظام ABC هو تحسين الوظيفة التحليلية من خلال تحليل الأنشطة وتحديد سلسلة القيمة

⁴⁹ Horngren. C. Foster G. and Datar S., - "Cost Accounting a managerial Emphasis ". 8 thed. prentice. Hall. Inc. Newjersey. 1994.

وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وتخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة وتوزيعها بصورة ملائمة ومساعدة المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج والتسعير والتسويق وقرارات إضافة منتجات أو استبعادها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة وتحسين الوظيفة التقويمية، أي قياس تكلفة أصناف المنتجات ووحداتها من خلال تحسين عملية التخصيص للموارد وربطها بصورة مباشرة بالأنشطة ومن ثم بالمنتجات .

بعكس أنظمة التكاليف التقليدية التي تدعي بأنظمة المرحلة الواحدة . فان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يدعي بنظام المرحلتين ، حيث يقوم تصميم وتطبيق هذا النظام على مرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى : تتمثل في تحديد الأنشطة التي يتطلبها إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة ومن ثم تحديد تكلفة كل نشاط، أي أن التكاليف الصناعية غير المباشرة توزع أولاً على الأنشطة . والنشاط هو عبارة عن جزء من المرحلة ، فالمرحلة الإنتاجية تمثل عدداً من الأنشطة . فعلى سبيل المثال يتم تقسيم مرحلة تحضير المواد الأولية للإنتاج عن طريق عدد من الأنشطة، مثل نشاط إصدار أمر طلب المواد، ثم نشاط تحضير المواد حسب الأوزان المطلوبة ، ثم نشاط نقل المواد إلى قسم الإنتاج المعني. أما مرحلة التصنيع في قسم معين فقد تحتوي على نشاط إعداد الآلات ، ثم نشاط سكب المواد في لأحواض ...الخ.

ويتوجب أن يسبق تحديد الأنشطة تحديد المراحل المختلفة لدى المنشأة، ففي أي منشأة هناك على الأقل خمسة مراحل رئيسية هي التخزين والإنتاج والتوزيع والبيع والإدارة، وداخل كل مرحلة هناك مراحل فرعية، ففي بعض المنشآت تتكون مرحلة الإنتاج من مراحل فرعية ، فقد يمر الإنتاج بمرحلة التحضير والمزج والتغليف. والمراحل هي تقسيم أفقي في حين أن الأنشطة هي تقسيم عمودي لما يجري من عمليات في المنشأة .

بعد تحديد المراحل تأتي خطوة تحديد الأنشطة داخل كل مرحلة ، حيث يعد لكل مرحلة ما يسمى بخريطة المرحلة وهي عبارة عن خريطة تمثل كل خطوة تدخل في انجاز المرحلة، وهنا يتوجب تضمين جميع الخطوات وعدم الاقتصار فقط على الخطوات الرئيسية .

المرحلة الثانية: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام محرك تكلفة لكل نشاط . ويتوجب هنا اختيار محرك تكلفة ملائم لكل نشاط بحيث يعكس علاقة قوية بين التغيير في تكلفة النشاط والتغيير في مستوى المحرك.

وبمقارنة نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع أنظمة التكاليف التقليدية، يلاحظ أن الأنظمة التقليدية تقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات مباشرة. في حين يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة، ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات.

خلاصة الفصل الأول

تبين لنا من خلال هذا الفصل إن إنتاج معلومات صحيحة ودقيقة حول التكاليف يتطلب تصميم نظام محكم للمعلومات ، حيث يعد هذا النظام وسيلة أساسية لجمع ومعالجة وتوليد المعلومات الضرورية والتي من شأنها تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة . فالمؤسسة 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 نظم المعلومات المحاسبية باعتبارها من أهم الأنظمة داخل المؤسسة، وبالتالي فإنه لابد من الإعتناء بمضمون النظام في حد ذاته.

وتعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلي و المساعدة 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 .

حيث أنه يتطلب على مصمم نظام المحاسبة التحليلية الأخذ بعين الإعتبار المسلك الذي يسمح بانتقال الموارد حتى تتحول إلى منتجات قابلة للبيع، والكشف عن مسببات استهلاك هذه الموارد كي يتسنى التحكم فيها، مع مراعاة الرشد في الاستهلاك حتى وإن اضطرت المؤسسة إلى الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة والغير خاضعة للرقابة.

ثم تأتي المرحلة الأخيرة في تصميم نظام معلومات المحاسبة التحليلية التي تتعلق ببداية التطبيق ، حيث أن هذا العمل قد يستغرق فترة طويلة وتكوين مستمر حتى يتمكن مستخدم هذا النظام من التحكم الجيد في استعماله.

ولقد أشرنا في هذا الفصل إلى وجود عدد من طرق تبويب عناصر التكاليف ، التي تعتمد عليها الطرق والنظريات الأساسية لتحليل عناصر التكاليف، ولتوضيح محتوى هذه الطرق سنحاول في الفصل الموالي، التعرض لها بشيء من التفصيل.

الفصل الثاني

نظريات حساب وتحليل التكلفة ودور نظام التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار

يمثل حساب وتحليل التكاليف ، الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية ، التي يستوجب عليها شرح النتيجة عن طريق حساب تكاليف المنتجات (خدمات أو سلع) ، حيث أنه ، ومنذ زمن طويل ، اقترن دور المحاسبة التحليلية بحساب التكاليف وسعر التكلفة ، حيث يعبر هذا الأخير عن كل التكاليف التي تم إنفاقها على سلعة أو خدمة ، من مرحلتها الأصلية إلى المرحلة النهائية بما فيها تكلفة التوزيع. وتكون النتيجة في هذه الحالة ، عبارة عن الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع . وإذا كان سعر البيع معلوم فإن سعر التكلفة عبارة عن مؤشر جيد لمراقبة نجاعة المؤسسة . ومن هذا المنظور يمكن اعتبار سعر التكلفة الكلي، الأداة الأساسية لمراقبة التسيير . وانطلاقاً مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى أهم طرق حساب وتحليل التكلفة مع إظهار المآخذ والعيوب وحدود استعمال كل طريقة، كآلية مساعدة على التسيير و الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تسلسل المباحث التالية:

❖ المبحث الأول: النظريات التقليدية لحساب التكلفة

❖ المبحث الثاني: النظريات الحديثة لحساب التكلفة

❖ المبحث الثالث: محاسبة المواد ودور معلومات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة و اتخاذ القرار.

المبحث الأول: النظريات التقليدية لحساب التكلفة

لتحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية ، يتم تحميل عناصر التكاليف التي تكبدتها المنشأة على وحدات الإنتاج . وذلك من خلال إتباع أحد الأساليب التالية:

— أسلوب التحميل الكلي أو الشامل : ويقصد به تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف (مباشرة أو غير مباشرة ، متغيرة أو ثابتة) وتعتبر نظرية التكاليف الكلية تطبيقا لهذا الأساس.

— أسلوب التحميل الجزئي: ويقصد به تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة، أو المباشرة ، أو المتغيرة زائد نسبة من التكاليف الثابتة بقدر الطاقة المستغلة . واعتبار التكاليف المتبقية عبء على قائمة الدخل ولا تحمل على وحدات الإنتاج النهائي. وتمثل التكاليف غير المباشرة، 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 . هذا النوع من التكاليف أثار جدلا كبيرا بين المحاسبين عند تحميله على المنتجات، وعليه تعددت الطرق المستخدمة في هذه العملية، مما يتطلب الاهتمام به بصورة خاصة. وتتركز (تطبيقا) على هذا الأسلوب نظريات التكاليف المباشرة ، والتكاليف المتغيرة، و التكاليف المستغلة⁵¹

المطلب الأول : نظرية التكاليف الكلية(*)

يرجع ظهور طريقة التكاليف الكلية ، التي يطلق عليها أيضا مصطلح ، (طريقة الأقسام المتجانسة) أو (طريقة مراكز التحليل) أو (طريقة مراكز التكاليف) إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين. وتم تحسين استعمالها في نهاية الأربعينيات من طرف المنظمين الفرنسيين : لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي CEGOS^(**)، والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي CNOF^(***52). وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها الطريقة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج.

⁵¹ منير سالم، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، 1999، ص 12

⁵² درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر ، تخصص نقود ومالية، 2004/2005، ص 188

(*) هناك من يسميها ، نظرية التكاليف الشاملة ، أو الحقيقية أو الإجمالية .

(**) CEGOS : Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique

(***) CNOF : Comité National de l'Organisation Française .

تقوم هذه النظرية على أساس التحميل الكلي لعناصر تكاليف الإنتاج، على الوحدات المنتجة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة⁵³، فالأولي هي التي تحمل مباشرة على المنتج، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة، وفي هذا الإطار يمكن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة. وأما عناصر تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف الإدارية والمالية فتحمل على الوحدات المباعة فقط بهدف إظهار تكلفة المبيعات و التكلفة الإجمالية للإنتاج.

أولاً: الأسس التقنية والتنظيمية لنظرية التكاليف الكلية

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي :

1 - تحديد الأقسام (أو مراكز التحليل) : تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة.

مفهوم القسم المتجانس: هو جزء فعلى من المؤسسة يقوم بعمل متجانس باستخدام مجموعة وسائل تهدف إلى تحقيق غاية واحدة. يدير القسم شخص مسؤول فهو إذا مركز مسؤولية، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما⁵⁴ :

- النوع الأول: و يتمثل في المراحل الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي. ويتم فيها تصنيع المنتج أو المنتجات الرئيسية، بمعنى تمثل النشاط أو الغرض الرئيسي الذي من أجله أنشأت المؤسسة ويطلق على هذا النوع مصطلح الأقسام الأساسية، أو المراكز 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 جزءاً من تكلفة إنتاج المنتج ولكن بطريقة غير مباشرة، ومن أمثلتها: قسم الإدارة، الصيانة، القوة المحركة، وغيرها، ويسمى بالأقسام المساعدة، أو المراكز المساعدة.

من المهم التنكير بأنه لا يوجد تقسيم نموذجي للمراكز ولا عدد أمثل لها، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة و بحجمها وبتنظيمها. ولكن تجدر الإشارة إلى أن عدد ضئيل من المراكز يمكن أن يؤدي إلى تحليل

⁵³ Grandgouillot, B & F. l'essentiel de la Comptabilité Analytique, Gualino édition, Paris, 1999, p 12

⁵⁴ Burlaud .A & Simon. C , "Comptabilité de Gestion", Vuibert, Paris, 1993, P 18.

غير معبر، وفي نفس الوقت فإن كثرة المراكز يمكن أن تعقد عملية التحليل نظراً لكثرة الوثائق وتعقيد عملية حساب التوزيع . فالواجب على المؤسسة إذن أن تقوم بإنشاء عدد من المراكز يستجيب للأهداف المنتظرة من المحاسبة التحليلية ، مع احترام الشروط التالية⁵⁵ :

- أن يشغل المركز مساحة محددة من الصنع ، حتى يتسنى الإشراف على نشاط واستخدام المساحة كأساس لتوزيع بعض المصاريف الصناعية غير المباشرة، كالإيجار أو تأمين المباني أو الرسوم والضرائب المختلفة . فإذا تعددت الأماكن التي يشغلها المركز ، فيجب في هذه الحالة تقسيم المركز إلى عدد من المراكز على حسب الأماكن التي يشغلها .
- أن يحتوي المركز على مجموعة من الآلات (في حالة النشاطات الصناعية) التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة ، وغالباً ما يطلق على المراكز اسم العملية الصناعية نفسها مثلاً (مركز التعبئة، التغليف...).
- أن يحدد العمال المباشرين بكل مركز حتى يسهل تحليل عنصر الأجور على الأقسام .
- أن يعين مشرف مسؤول عن نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر لمجموعة العمال الموجودين في القسم.

2 — تحديد مفاتيح التوزيع : يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج ، قيمة التمويل ، كمية التمويل ، قيمة الآلات ، المساحة ، عدد العمال، نسبة مئوية...الخ.

3 — تحديد وحدة العمل(القياس) : إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً ، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء غير المباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك ، 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 القسم⁵⁶. إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة) ، لذا يلجأ إلى الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطاً بينها وبين تكاليف القسم لتكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بالعدد ، الوزن ، الحجم ، المساحة .

⁵⁵ محمد القيومي ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 317

⁵⁶ د.ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية، الجز الثاني ، مرجع سابق ، بتصرف ، ص40

- ساعات اليد العاملة أو ساعات دوران الآلة.

- مواد أولية مستعملة في قسم معين أو وحدة نقدية .

يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتمادا على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق ما يلي :

— تخصيص الأعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة.

— توزيع الأعباء غير المباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي) .

— توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي) .

— التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج .

4 - جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

أ - التوزيع الأولي

وبعد معرفة كل من الأقسام الأساسية والمساعدة المتنوعة حسب نشاط كل مؤسسة ، نصل إلى إعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة ، الذي يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة وذلك من خلال إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة ، الصف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها. 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 البنايات أو المعدات مؤشر لتحميل أعباء التأمين وهكذا ، وجرى العرف أن تكون هذه المفاتيح عبارة عن نسب مئوية، و نميز في هذا الجدول بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: هي التكاليف التي صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر معين .

ب - التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

بعد ما مررنا بعملية 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 تماماً استفادة الأقسام المساعدة من بعضها البعض.
 - 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 تماماً الاستفادة العكسية ، أي تكون الاستفادة في اتجاه واحد وهو الاتجاه التنازلي.
 - 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 الأقسام المساعدة بتوزيع تكلفته غير المباشرة المتضخمة بنصيبه من الأقسام المساعدة الأخرى، على كل من الأقسام المساعدة السابقة له والتالية له ، أي أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان تماماً الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل الأقسام المساعدة وفي كل الاتجاهات .
- في بداية هذه الطريقة نبحث عن التكلفة التراكمية 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 (الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة)^(*) ، أو نظام المصفوفات ، وبعد إيجاد التكلفة التراكمية لكل قسم نقوم بتوزيعها على كل الأقسام⁵⁷ .

⁵⁷ بلكرشة رايح ، محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ابن خلدون ، تيارت، تخصص ، تسيير و اقتصاد المؤسسة، 2007/2006 ، ص 25

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

و الجدول التالي يوضح توزيع الأعباء غير المباشرة :

جدول رقم (2 - 2) : جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

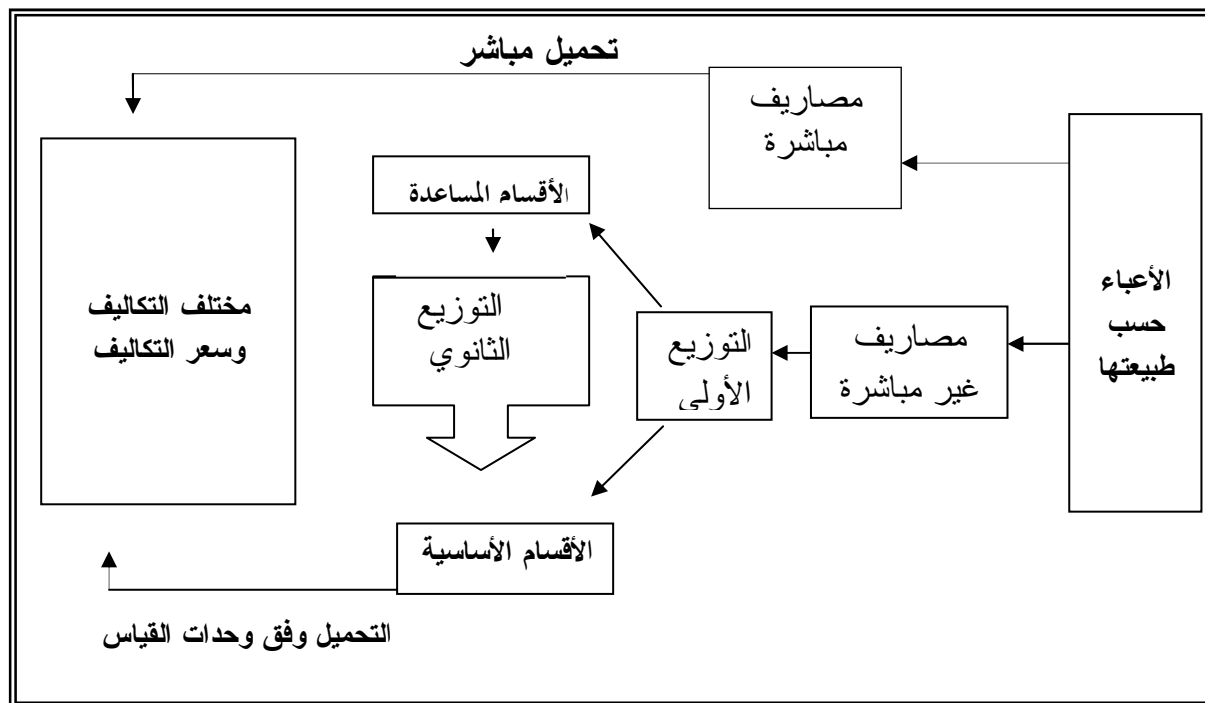
الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة		الأقسام / الأعباء	
C	B	A	2	1	المجموع الموزع	اسم الحساب
						مواد ولوازم خدمات مصاريف العاملين ضرائب ورسوم مصاريف مالية الإهلاكات
ΣC	ΣB	ΣA	$\Sigma 2$	$\Sigma 1$	مجموع التوزيع الأولي	
			$(x + \Sigma 2)$	$\Sigma 1 -$	توزيع مجموع القسم المساعد 1	
			$(x + \Sigma 2) -$		توزيع مجموع القسم 2 + نصيب من القسم 1	
مجموع C	مجموع B	مجموع A	0	0	مجموع التوزيع الثانوي	
وحدات مبيعة العدد ت. الوحدة	وحدات منتجة العدد ت. الوحدة	م. مشتريات العدد ت. الوحدة			نوع وحدة القياس عدد الوحدات تكلفة الوحدة	

المصدر: 51 P, 2004, Berti Edition, Ali Sahraoui, Comptabilité Analytique

5 — استخراج تكلفة وحدة العمل

تكلفة وحدة العمل : بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل، يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

ويمكن توضيح تدفق التكاليف المشكلة لسعر التكلفة حسب طريقة التكاليف الحقيقية كالتالي:
الشكل رقم (1 — 9): مراحل توزيع التكاليف المشكلة لسعر التكلفة حسب طريقة التكاليف الحقيقية



المصدر: رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص51

ولتحديد التكلفة الشاملة للوحدات المنتجة لأبد من القيام بما يلي:

1. حصر كافة عناصر التكاليف التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة التكاليفية ، سواء أكانت تتعلق بالوظيفة الإنتاجية أو البيعية أو الإدارية والمالية .
2. تحليل هذه العناصر إلى عناصر تكاليف مباشرة وغير مباشرة . وبالرغم من أن كافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة تعتبر من مكونات التكلفة الكلية إلا أن هذا التصنيف ضروري نظرا لإختلاف طريقة وأسس تحميل كل منهما على وحدات الإنتاج .

3. تحديد متوسط التكلفة الكلية للوحدة المنتجة عن طريق تقسيم إجمالي تكلفة الإنتاج على عدد الوحدات المنتجة واستخدامها لتحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام الباقي في نهاية المدة.

وتحديد أثمان التكلفة المختلفة ، وإجمالي الربح وصافي الربح وفقا لهذه النظرية — استنادا إلى تقسيم عناصر التكاليف إلى مباشر وغير مباشر — يكون حسابها حسب تسلسل مراحل النشاط الإنتاجي وفق الترتيب التالي :

1 - تكلفة مباشرة أولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة .

2 - تكلفة الإنتاج = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة .

3 - تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة المنتجات تحت التشغيل أول مدة - تكلفة المنتجات تحت التشغيل آخر مدة .

4 - تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة الإنتاج التام أول مدة - تكلفة الإنتاج التام آخر مدة.

5 - سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع .⁵⁸

وتكون قائمة التكاليف بموجب هذه النظرية كالآتي:

⁵⁸ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر- فرع : التخطيط والتنمية، 2002/2003، ص 98

الجدول رقم (2 - 3) : قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف الكلية

البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
مواد مباشرة	x	
أجور مباشرة	x	
مصاريف صناعية مباشرة	x	
<u>تكلفة أولية مباشرة</u>	<u>xx</u>	
مواد غير مباشرة	x	
أجور غير مباشرة	x	
مصاريف صناعية غير مباشرة	x	
<u>التكلفة الإضافية</u>	<u>xx</u>	
<u>اجمالي التكلفة الصناعية</u>		xxx
+ وحدات تحت التشغيل أول الفترة	xx	
- وحدات تحت التشغيل آخر الفترة	(xx)	
<u>تكلفة الإنتاج التام</u>		xxx
+ إنتاج تام الصنع أول الفترة	xx	
- إنتاج تام الصنع آخر المدة	(xx)	
<u>تكلفة الإنتاج التام المباع</u>		xxx
+ تكاليف تسويقية	xx	
+ تكاليف إدارية	xx	
<u>التكلفة الكلية</u>		xxxx

المصدر: د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول مرجع سابق، ص87

ثانيا: حساب النتيجة التحليلية

تتمثل النتيجة في الفرق بين رقم الأعمال المحقق في المؤسسة، من جراء عمليات البيع للبضائع في المؤسسات التجارية أو للمنتجات في المؤسسات الإنتاجية وبين سعر التكلفة الحقيقي، ونستطيع أن نميز بين نتيجة محاسبة التكاليف (النتيجة التحليلية)، ونتيجة المحاسبة العامة⁵⁹، فالأولى تنقسم في حد ذاتها إلى قسمين، النتيجة التحليلية الإجمالية والنتيجة التحليلية الصافية، ويتمثل القسم الأول في الفرق الناتج بين رقم الأعمال المحقق وبين سعر التكلفة الحقيقي خلال فترة زمنية معينة، ويمكن أن تكون موجبة أو سالبة ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = \text{رقم الأعمال (المبيعات)} - \text{سعر التكلفة الحقيقي}$$

أما القسم الثاني فهو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2 - 4): قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف الكلية

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات (المبيعات)		× ×
يخصم تكلفة المبيعات	(× ×)	(× ×)
مجمّل الربح		× ×
يطرح تكاليف إدارية وتمويلية	(× ×)	(× ×)
صافي الربح		× × ×

المصدر: د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول، مرجع سابق، ص88

أما نتيجة المحاسبة العامة فهي تتكون من هوامش عملية الاستغلال وخارج الاستغلال، وبالتالي فإن هذه النتيجة تمتاز بالشمولية لكل مبيعات المؤسسة دون تفصيل، على خلاف المحاسبة التحليلية .

ثالثا: مزايا وعيوب نظرية التكاليف الكلية

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها ، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في

⁵⁹ د.ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص27

تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى ، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بخبراء المحاسبة إلي الاهتمام بتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة وعيوبها :

1- مزايا نظرية التكاليف الكلية

- يرى أنصار هذه النظرية بأنها تتمتع بالمزايا التالية :
- تركز على التحميل الشامل لعناصر النفقات ، طالما أن هذه النفقات نشأت وساهمت في عملية الإنتاج ، فلا بد من تحميلها بالكامل للوصول إلي التكلفة الفعلية للمنتجات.
- تساهم في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة، بشكل صحيح عن طريق مقابلة إجمالي إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها ، بعد استبعاد مخزون الإنتاج التام وغير التام الباقي في آخر المدة.
- تساعد على تحديد السياسات السعرية في الفترة طويلة الأجل ، على اعتبار أن سعر البيع للوحدة المنتجة يجب ألا يقل عن التكلفة الإجمالية لها طبقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد الشامل للتكاليف.
- تحديد السياسات والخطط في الفترة طويلة الأجل والمتعلقة بتطوير الإنتاج وزيادة الطاقة الإنتاجية المتاحة⁶⁰.
- ومن مزايا هذه الطريقة أيضاً أنها تأخذ كل التكاليف بالقيم الحقيقية لها مما يجعلها من أحسن الطرق من ناحية التقدير الواقعي للتكاليف .
- تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق ، وذلك لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي ، ولكن لا تحسب هذه الأعباء كاملة إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية⁶¹.
- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات ، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات .
- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) و استخدامها في تقييم المخزون السلعي .

⁶⁰ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي ،محاسبة التكاليف الصناعية ، أجزء الأول ، مرجع سابق، ص84

⁶¹ د.ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، بتصرف، ص57

2 - العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى نظرية التكاليف الكلية

لقد وجهت إلى نظرية التكاليف الكلية انتقادات لاذعة تتمثل في التالي:

- عدم ثبات متوسط تكلفة الوحدة الكلية من فترة إلى أخرى ، نتيجة لتغيير حجم الإنتاج ، وسبب ذلك هو تغيير نصيب الوحدة المنتجة ، من التكاليف الثابتة نتيجة لزيادة حجم الإنتاج أو نقصانه.
- إن التكاليف الثابتة ترتبط بتكلفة الطاقة الإنتاجية ، وتتعلق بعامل الزمن ولا يمكن ربطها بشكل مباشر بالإنتاج، ولا تعتبر اقتصاديا من مكونات الإنتاج في الفترة قصيرة الأجل.
- عدم المقدرة على تحديد تكلفة المنتجات بشكل صحيح ، وخاصة في حالة تعددها ، وذلك نتيجة لاستخدام معدلات تحميل تقديرية وغير دقيقة في توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- لا تساعد الإدارة في تخطيط الأسعار ورسم السياسات المختلفة، واختبار البدائل المتعددة في الفترة قصيرة الأجل ، وفي ظروف الكساد والمنافسة الشديدة.
- إن التحميل الشامل لعناصر التكاليف قد يؤدي إلى تحميل نفقات الطاقة غير المستغلة على وحدات الإنتاج وهي تعتبر من قبيل الخسائر وليست النفقات ، وهذا بدوره يؤدي إلى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم صحتها.
- إن تحميل الإنتاج بكافة عناصر النفقات المباشرة وغير المباشرة ، المتغيرة والثابتة، وتقويم مخزون آخر المدة بها يؤدي إلى نقل جزء من النفقات الثابتة من الفترة الحالية إلى الفترة التالية، وهذا ما يخالف مبدأ سنوية المحاسبة أو استقلال الدورات المحاسبية ، لأن النفقات الصناعية الثابتة هي نفقات زمنية ترتبط بالدورة الحالية ويجب تحميلها بالكامل عليها . ففي حال وجود اختلاف بين رصيد مخزون البضاعة في أول المدة وفي آخرها، سيؤدي إلى اختلاف الربح الناتج بالرغم من ثبات كمية المبيعات وسعر بيع الوحدة . فإذا زاد مخزون آخر المدة عن أولها أدى ذلك إلى زيادة الأرباح، أما إذا قل عن مخزون أول المدة فإنه يؤدي إلى تخفيض الأرباح وذلك بمقدار قيمة النفقات الثابتة المرحلة إلى الفترة التالية .⁶²
- تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يَطلب مسيروا المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.⁶³

⁶² د.نواف فخر ، د. خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول ، مرجع سابق، ص85

⁶³ د.ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الأول، مرجع سابق، ص57

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية .

المطلب الثاني: نظريات التكاليف الجزئية

إذا كان مفهوم التكلفة الكلية يحتل مكانة مركزية في الكتب المخصصة للمحاسبة التحليلية أو في الجانب التطبيقي ، فقد أصبحت غير كافية لتوجيه المسيرين في عدد من الاختيارات . ولذلك تحول الاهتمام ، خاصة في الكتب الأمريكية ، إلى أنواع أخرى من التكاليف منها: التكاليف الثابتة ، والمتغيرة و الهامشية.

تهدف عملية الفصل في التكاليف إلى تحديد طبيعة الأعباء التي تتحملها المؤسسة، كما أن هذا التمييز في طبيعة الأعباء ضروري للمسيرين الذين يرغبون في اللجوء إلى طرق تسيير لا تحتوي إلا على جزء من الأعباء في حساب التكاليف .

من المتعارف عليه أنه لا يوجد إلا نظام واحد للتكلفة الكلية ، لكن يمكن حساب عدد كبير من التكاليف الجزئية . وبمجرد لجوء أي مؤسسة إلى إدماج تكاليف جزئية في نظامها المعلوماتي فهذا يترجم رغبة مسؤولي التسيير على تطوير — ضمن نظام المحاسبة التحليلية — أداة مراقبة ومساعدة على اتخاذ قرارات مطابقة لاحتياجاتهم.

هناك عدة نماذج تحليل — لا تأخذ بعين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف — ملائمة لحساب التكاليف الجزئية ، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة و يهدف إلى الإجابة على الأسئلة المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزبائن ، المنافسين ...) .

يمكن تصنيف هذه النماذج إلى ثلاثة، منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة ، ومنها من يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، ومنها أيضا من يعتمد على التمييز بهما معا.

أولا : نظرية التكاليف المباشرة

نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الكلية (الإجمالية) وخاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة . حاول بعض المحاسبين التهرب من مشكلة توزيع تلك العناصر بعدم توزيعها والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمال (الدخل) .

❖ المبادئ التقنية لنظرية التكاليف المباشرة

تقوم نظرية التكاليف المباشرة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط ، بينما تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لقائمة الدخل وبالتالي فإن أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع الأعباء غير المباشرة⁶⁴، التي يتم تحميلها وطرحها بشكل إجمالي من الهامش على التكاليف المباشرة، باعتبارها نفقات زمنية. وطبقا لهذه النظرية لابد من الاعتماد على ما يلي:

1. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي، أي تبويبها الي عناصر تكلفة مباشرة وعناصر تكلفة غير مباشرة .

2. تحميل المنتج النهائي بعناصر التكلفة المباشرة فقط أما عناصر التكلفة غير المباشرة فهي تعتبر عبئا تستلزمه العملية الإنتاجية.

3. يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع والإنتاج تحت التشغيل (غير تام الصنع) سواء قبي أول الفترة أو في آخر الفترة ، على أساسي التكلفة المباشرة.⁶⁵

وفيما يلي قائمة التكاليف طبقا لنظرية التكاليف المباشرة:

⁶⁴ Patrick Piget, Comptabilité analytique, Economica, 3 éd, Paris, 2001, p 87.

⁶⁵ د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ،مرجع سابق ، ص95

الجدول رقم (2 - 5) : قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المباشرة

بيان	جزئي	كلى
خامات مباشرة	xx	
عمالة مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
<u>التكلفة الأولية المباشرة</u>		xxx
+ تكلفة وحدات تحت التشغيل أول الفترة	xx	
- تكلفة وحدات تحت التشغيل آخر الفترة	(xx)	
<u>التكلفة الصناعية المباشرة للإنتاج التام</u>		xxx
+ تكلفة إنتاج تام أول الفترة	xx	
- تكلفة إنتاج تام آخر الفترة	(xx)	
<u>التكلفة الصناعية للإنتاج التام و المباع</u>		xxx
+ التكاليف التسويقية المباشرة	xx	
<u>تكلفة المبيعات المباشرة</u>		xxx

المصدر: د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول، مرجع سابق، ص96

إن حساب التكاليف وفق هذه الطريقة يسمح لنا بإيجاد الهامش على التكاليف المباشرة ، وتحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف المشتركة وتحديد مردودية وأهمية كل منتج انطلاقاً من الهامش على التكلفة المباشرة، وتتم العملية على النحو التالي :

الجدول رقم (2 - 6): قائمة الدخل وفقاً لنظرية التكاليف المباشرة

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات (المبيعات)		x x
يخصم تكلفة المبيعات (المباشرة)	(xx)	(xx)

مجمّل الربح		xx
يخصم : تكاليف صناعية غير مباشرة	(xx)	(xx)
تكاليف تسويقية غير مباشرة	(xx)	(xx)
تكاليف إدارية وتمويلية	(xx)	(xx)

صافي الربح		xxxx

المصدر: د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول، مرجع سابق، ص97

❖ مجالات استخدام نظرية التكاليف المباشرة

يلاحظ أن استخدام هذه النظرية في الحيات العملية محدود جداً لأنها تفتقد إلى إيجاد أساس متكامل لحساب التكلفة. فهي تستخدم في مشروعات المقاولات حيث تعتبر معظم تكاليف المقاوله مباشرة ويمكن بسهولة تخصيصها لعقد المقاوله (أي لوحدّة التكلفة). هذا بالإضافة إلى أن حجم التكاليف المباشرة للعقد تمثل عادة الجزء الأكبر من التكاليف الكلية وبذلك تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر مباشرة نظراً لضآلتها.

❖ مزايا وعيوب نظرية التكاليف المباشرة

1 - المزايا:

- التغلب على صعوبة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة .
- تحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف نظرا لأن العناصر المباشرة تتغير عادة بنفس النسبة مع التغير في حجم الإنتاج⁶⁶

2 - العيوب :

- ⇨ لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف غير المباشرة، وإنما تهربت منها باستبعادها تماما من تكلفة الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر
- ⇨ لا يمكن استخدام النظرية كأداة لخدمة إدارة الشركة سواء في مجال اتخاذ القرارات في الأجل القصير، أو في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل ، لأن التكلفة المباشرة لا تتضمن كافة عناصر التكاليف التي يجب على الشركة أن تستردها من سعر البيع في الأجل الطويل وفي الأجل القصير، حيث يجب أن يغطي سعر البيع التكاليف المتغيرة أما إذا لم يغطي التكلفة المتغيرة فيجب التوقف عن الإنتاج
- ⇨ التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة، ويمكن تبرير استبعاد التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء نتجت عن سياسات إدارية وبالتالي تحمل على قائمة الدخل. أما التكاليف غير المباشرة المتغيرة فتعتبر وحدات النشاط (الإنتاج) مسئولة عنها ولا يمكن استبعادها من تكلفة الوحدات.

ثانيا: نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية)

نتيجة الانتقادات التي وجهت إلي كل من نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف المباشرة ظهرت نظرية التكاليف المتغيرة وتطورت في المؤسسات الأمريكية سنة 1936 وأدت الترجمة الحرفية لها من مصدرها الأول الإنجليزي إلى انحراف في التسمية ، فهي لا تعني التكاليف المباشرة وإنما يقصد بها التكاليف المتغيرة وسبب هذا الانحراف يرجع إلى الشبه الموجود بين التكاليف المباشرة و التكاليف المتغيرة ، إذ أن معظم المصاريف المباشرة تعتبر مصاريف متغيرة .

⁶⁶ منير سالم ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص45

وتعد هذه الطريقة أكثر ملاءمة من الطريقة الإجمالية (الأقسام المتجانسة) من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، فهي تقوم على أساس التحميل الجزئي أي تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط ، واعتبار التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية تحمل على قائمة نتائج الأعمال.

❖ أسس ومبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

من المبادئ الأساسية لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، وكذلك استخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية . ويتركز مضمون الطريقة في تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل من الأعباء المتغيرة بشقيها المباشر والمتغير وذلك حسب مستويات الإنتاج ، باعتبار أنها تدخل في حساب مختلف التكاليف.

وقد سميت هذه النظرية بنظرية التكاليف الحدية من قبل المدرسة الإنكليزية لأنها تبين الزيادة في إجمالي النفقات المتغيرة نتيجة لزيادة الإنتاج بوحدة واحدة. وتعتمد هذه الطريقة في التحليل واتخاذ القرارات على المدى القصير المتعلق بفترة النشاط، ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي⁶⁷:

⁶⁷ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ،مرجع سابق ص104

الجدول رقم (2 - 7): قائمة التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة (الحدية)

بيان	جزئي	كلى
مواد مباشرة	xx	
عمالة مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
<u>التكلفة الأولية المباشرة</u>	<u>xx</u>	
مواد صناعية غير مباشرة متغيرة	xx	
اجور صناعية غير مباشرة متغيرة	xx	
مصروفات صناعية غير مباشرة متغيرة	xx	
<u>التكلفة الإضافية المتغيرة</u>	<u>xx</u>	
<u>إجمالي التكلفة الصناعية المتغيرة للإنتاج</u>		xxxx
+ تكلفة وحدات تحت التشغيل أول الفترة (ت.متغيرة)		xx
- تكلفة وحدات تحت التشغيل آخر الفترة (ت.متغيرة)		(xx)
<u>التكلفة الصناعية المتغيرة للإنتاج التام</u>		xxxx
+ تكلفة إنتاج تام أول الفترة (ت.متغيرة)		xx
- تكلفة إنتاج تام آخر الفترة (ت.متغيرة)		(xx)
<u>التكلفة الصناعية المتغيرة للإنتاج التام و المباع</u>		xxxx
+ التكاليف التسويقية متغيرة		xx
<u>تكلفة المبيعات (المتغيرة)</u>		xxxxx

المصدر: د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ،مرجع سابق ص104

❖ حساب النتيجة التحليلية بطريقة التكاليف المتغيرة وتقويمها :

حسب هذه الطريقة فإن سعر تكلفة المنتجات المباعة يحسب على أساس التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتطرح من النتيجة الإجمالية مباشرة ، ونتبع نفس المبدأ المستعمل في التكاليف الحقيقية لحساب النتيجة الصافية . مع الأخذ بعين الاعتبار الفرق في المخزون ، والذي يحسب وفق العلاقة التالية ⁶⁸:

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

الشكل رقم (2 - 8) : قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المتغيرة

بيان	جزئي	كلي
المبيعات (الإيرادات)		xxx
- تكلفة المبيعات (المتغيرة)		(xx)

الربح الحدي (المساهمة الحدية الإجمالية)		xxx
- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	(xx)	(xx)
- تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	(xx)	(xx)
- تكاليف إدارية وتمويلية	(xx)	(xx)

<u>صافي الربح</u>		xxxx

المصدر: د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ،مرجع سابق ص106

⁶⁸ د.ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الأول، مرجع سابق ،ص151

مزايا وعيوب نظرية التكاليف المتغيرة

⇐ مزايا النظرية

- 1- يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وذلك تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات).
- 2- تساعد النظرية الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال :
 - تحديد سعر بيع الوحدة
 - تحديد حجم الإنتاج
 - اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف
 - الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي
- 3- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية....) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى⁶⁹.
- 4- نظراً لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.
- 5- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.
- 6- يساعد تحليل النفقات إلى ثابتة ومتغيرة ، في عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية و الرقابة وتحديد الأسعار واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة حيث يمكن هذا التحليل من تحديد نقطة التعادل بالكمية (*) والقيمة (**)، وهذا التحليل يساعد وخاصة في فترة الكساد وعدم تشغيل المعمل بكامل طاقته الإنتاجية ، وفي تقييم السياسات البديلة واتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج والتكلفة والسعر في الفترة القصيرة⁷⁰.

⁶⁹ Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000, p 175.

⁷⁰ د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ، مرجع سابق ص102

(*) نقطة التعادل بالكمية هي النقطة التي تتساوي عندها كمية المبيعات مع كمية الإنتاج، وتحسب بالمعادلة التالية : (المصاريف الثابتة) مقسمة على (سعر بيع الوحدة - المصاريف المتغيرة للوحدة) .

(**) نقطة التعادل بالقيمة هي النقطة التي تتساوي عندها إيرادات المؤسسة مع تكاليفها الكلية، وتحسب بالمعادلة التالية: (المصاريف الثابتة) مقسم على (1 - (التكلفة المتغيرة للوحدة ÷ سعر بيع الوحدة)) .

↩ الانتقادات

- 1- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تتفق على الإنتاج إلا أن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها . وهذه التكاليف تعمل على المحافظة على طاقات الشركة في حالة تأهب واستعداد للتشغيل ، لذلك من الضروري أن تتضمن تكلفة وحدة النشاط نصيبها من هذه التكاليف بقدر الاستفادة .
- 2- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهناك بعض عناصر تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة. قد يعمل المحاسب على دراسة سلوك هذا العنصر تجاه تغيرات حجم النشاط خلال فترة طويلة من الزمن وبعد أن يصل إلى التبوب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى ضرورة إعادة تبويبه .
- 3- ملائمة استخدامها على المدى القصير فقط.

ثالثاً: طريقة التحميل العقلاني أو نظرية التكاليف المستغلة

نظراً للانتقادات التي تعرضت لها كل من النظريات السابقة و المتمثلة بشكل رئيسي في تضمين نظرية التكاليف الكلية لكل عناصر النفقات المباشرة وغير المباشرة ، الثابتة والمتغيرة ، في تكلفة الإنتاج وتقسيم المخزون السلعي في نهاية المدة على هذا الأساس، وعلى تجاهل نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المباشرة ، للمصاريف الثابتة واعتبارها مصاريف زمنية لا علاقة لها بتكلفة الإنتاج ، ظهرت طريقة التحميل العقلاني ، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف ، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية.

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكُتّاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجمالياً لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط ، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي ، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليها المعيار الذي يميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية) .

ونجد بعض الكُتّاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة، ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتتنطبق على مواصفات هذه الطريقة.

❖ أسس نظرية التكاليف المستغلة

تقوم هذه النظرية على أساس تحميل وحدات النشاط بالتكاليف المتغيرة (على اعتبار أن كل متغير مستغل) وبجزء من التكاليف الثابتة بقدر الاستفادة أو الاستغلال. أما التكاليف الثابتة غير المستغلة تعتبر أعباء تحمل على قائمة الدخل. ونظرا إلى أن هذه النظرية تعتمد في مفهومها على الطاقة المستغلة فنري من الضروري أن نوضح مفهوم الطاقة .

تعرف الطاقة الإنتاجية بأنها عبارة عن المقدار الثابت من الآلات والمعدات والأيدي العاملة والخدمات الأخرى المساندة (وسائل نقل داخلي، صيانة، تخزين) والتي تتوافر لدى الوحدة الاقتصادية في فترة معينة. وتقاس الطاقة عادة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة معينة⁷¹.

تمتاز هذه النظرية بأنها تعمل على إظهار التكاليف العاطلة أو غير المستغلة، مما يوجه أنظار الإدارة نحو دراسة الطاقة الفائضة أو العاطلة بهدف الاستفادة منها مستقبلا. وفيما يلي المفاهيم المتعددة للطاقة.

1 — الطاقة النظرية القصوى : تقاس بالقدرة الإنتاجية القصوى للمرحلة الرئيسية ، أو المراكز الإنتاجية.

2 — الطاقة الإنتاجية المتاحة: تقاس بطاقة أضعف مرحلة أو عملية إنتاجية.

3 — الطاقة المستغلة: هي الطاقة الفعلية المستخدمة في الإنتاج أو التسويق خلال فترة معينة.

وتحسب نسبة الطاقة المستغلة كما يلي :

الطاقة الفعلية للإنتاج

$$\text{نسبة الطاقة المستغلة} = \frac{\text{الطاقة الفعلية للإنتاج}}{100 \times \text{الطاقة القصوى المتاحة}}$$

الطاقة القصوى المتاحة

4 — الطاقة غير المستغلة (العاطلة) : وهي الطاقة التي تمثل الفرق بين الطاقة الإنتاجية المتاحة والطاقة الإنتاجية المستغلة (الفعلية) .

وتنقسم الطاقة غير المستغلة إلى:

أ- الطاقة الزائدة: تنتج بسبب وجود طاقة إنتاجية تزيد عن تلك التي تنوي الوحدة الاقتصادية استخدامها. أو عدم وجود توازن بين الآلات والعدد والأيدي العاملة في مراكز النشاط.

⁷¹ د.نواف فخر ، د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، مرجع سابق ص109

ب- الطاقة العاطلة: تنتج بسبب وجود عطل مؤقت للإمكانات المادية التي يسببها البطء في الإنتاج الناتج عن النقص المؤقت في حجم المبيعات، وعلى ذلك تعود الطاقات العاطلة إلى حالة الاستخدام الكامل عندما تزداد المبيعات.

وعند تطبيق هذه الطريقة نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني:

1 - النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) يكون مساوياً لـ 1، مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

2 - النشاط الفعلي أصغر من النشاط العادي : مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) أصغر من 1 ، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي ، وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة)

3 - النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي: مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) أكبر من 1 ، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية .

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط، وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط ، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ،

4 - فروق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالباً فإنه يطرح من النتيجة.

ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي⁷² :

الجدول رقم (2 - 9) : قائمة التكاليف وفقا لنظرية تكاليف الطاقة المستغلة

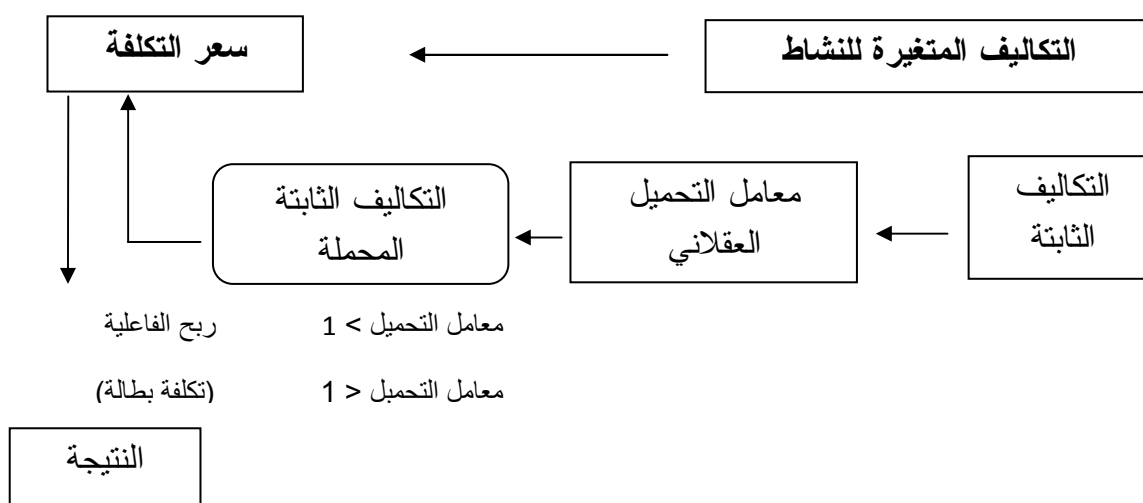
بيان	جزئي	كلى
مواد مباشرة	xx	
عمالة مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
<u>التكلفة الأولية المباشرة</u>		xxx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	xx	
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة (طاقة مستغلة)	xx	
<u>التكلفة الصناعية للإنتاج (طاقة مستغلة)</u>		xxx
+ تكلفة وحدات تحت التشغيل أول الفترة	xx	
- تكلفة وحدات تحت التشغيل آخر الفترة	(xx)	
<u>التكلفة الصناعية للإنتاج التام (طاقة مستغلة)</u>		xxx
+ تكلفة إنتاج تام أول الفترة	xx	
- تكلفة إنتاج تام آخر الفترة	(xx)	
<u>التكلفة الصناعية للإنتاج التام و المباع</u>		xxx
+ التكاليف التسويقية متغيرة	xx	
+ التكاليف التسويقية ثابتة (طاقة مستغلة)	xx	
+ التكاليف الإدارية الثابتة (طاقة مستغلة)	xx	
<u>تكلفة المبيعات (طاقة مستغلة)</u>		xxxx

المصدر: د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،أجزاء الأول ،مرجع سابق ص111

⁷² د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،أجزاء الأول ،مرجع سابق ص111

ويمكن تلخيص هذا الجدول في الشكل التالي :

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



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ، مرجع سابق، ص 129

❖ حساب النتيجة التحليلية بطريقة التحميل العقلاني :

وفق هذه الطريقة نجد سعر التكلفة محمل بالتكاليف المتغيرة، بالإضافة إلي 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 وطريقة التكاليف المتغيرة.و تحسب النتيجة التحليلية الصافية الموافقة لنتيجة كما يلي:

الجدول رقم (2 – 10): قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المستغلة

بيان	جزئي	كلي
المبيعات (الإيرادات)		xxx
– تكلفة المبيعات (طاقة مستغلة)		(xx)
<u>النتيجة التحليلية (طاقة مستغلة)</u>		
+ ربح زيادة الفعالية	xx	xxx
– تكلفة البطالة	(xx)	
<u>النتيجة التحليلية الإجمالية</u>		
– تكاليف ثابتة (طاقة غير مستغلة)		xxx
+ فوارق المخزون (إذا كانت قيمة المخزون الحقيقية أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني)		(xx)
– فوارق المخزون (قيمة المخزون الحقيقية أصغر من قيمته بالتحميل العقلاني)		xx
		(xx)
<u>النتيجة التحليلية الصافية</u>		
		xxxx

المصدر: د.نواف فخر ،د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ،الجزء الأول ،مرجع سابق

❖ مزايا وعيوب نظرية التكاليف المستغلة

لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التفسيرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة ، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة⁷³:

أولا - مزايا النظرية:

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

⁷³ صالح الرزق ، عطا الله خليل بن ورا د ، مبادئ محاسبة التكاليف – الإطار النظري والعملي مرجع سابق، ص 143 .

— مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط ، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها ، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط ، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة ، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .

— تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة .

— تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة والمباشرة .

— تساعد على توجيه نظر الإدارة إلى الطاقة غير المستغلة للعمل على حسن استخدام الطاقة المتاحة وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والاقتصادية في التشغيل (الاستخدام المثل للطاقات في المنشأة)

— تساعد الإدارة في تحديد سعر البيع بناء على التكلفة المستغلة للإنتاج مما يؤدي إلى عدم تحمل المستهلك بأعباء التكاليف غير المستغلة .

— عالجت عيوب النظريات السابقة :

أ- النقد الموجه لنظرية التكاليف الإجمالية في أنها تحمل جميع التكاليف على الوحدات

ب- النقد الموجه لنظرية التكاليف المتغيرة في أنها تحمل الوحدات بالتكاليف المتغيرة و تستبعد التكاليف الثابتة .

ثانيا: الانتقادات

1- بالإضافة إلى صعوبة تحليل التكاليف إلى متغير وثابت . فإنه من الصعوبة قياس الطاقة القصوى والمستغلة ، ويحتاج ذلك إلى دراسات طويلة ومعقدة .

- فبالنسبة للنشاط الإنتاجي يصعب تحديد الطاقة الإنتاجية المتاحة والطاقة الإنتاجية المستغلة نظرا لتعدد مراحل الإنتاج واختلاف القدرات للآلات المستخدمة في كل مرحلة من المراحل ، واستخدام تلك الآلات في إنتاج أكثر من منتج واحد بمواصفات مختلفة .

- وبالنسبة للنشاط التسويقي يصعب تحديد الطاقة البيعية المتاحة والطاقة البيعية المستغلة. وتعتبر أكثر تعقيدا من الطاقة الإنتاجية نظرا للتغير المستمر الذي يطرأ على العوامل المحددة لتلك الطاقات .

2- النظرية تشجع الإدارة على استغلال الطاقات الإنتاجية والبيعية المتاحة أقصى استغلال ممكن ، إلا أن الشركة قد تقوم باستغلال طاقتها الإنتاجية بالكامل دون أن تتمكن من تصريف الإنتاج مما يؤدي إلى

تحملها خسائر بدلا من تحقيق أرباح ، أي أن النظرية لا تساعد الإدارة في حل مشاكلها الإدارية والخاصة بتحديد سياسات الإنتاج والبيع .

3- تظهر مشكلة توزيع وتحميل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج وذلك بإتباع تقديرات شخصية (صعوبة الاعتماد على أساس علمي سليم) .

المطلب الثالث: طريقة التكلفة المعيارية (أو النموذجية)

في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال ، تسعى إدارة المؤسسة إلي اللجوء إلي عدة طرق لتحقيق هذه المراقبة ، و ينبغي الإشارة هنا إلي أن الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء المندرجة في الطرق الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ أو السياق التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، ولذلك يطلق عليها تسمية طرق التكاليف التاريخية ، بمعنى أنه يجب انتظار نهاية فترة التحليل لإعدادهما، هذا ما يشكل عقبة كبيرة للمسير الذي يحتاج دوما إلى معلومات عن التكاليف لدعم قراراته، لذلك وجب البحث عن طرق تسمح ببلوغ هذا الهدف ، من بين هذه الطرق طريقة التكاليف المعيارية التي تهدف إلى تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على معلومات في الوقت المناسب و استعمالها لأغراض مراقبة التسيير وإجراء المقارنات وملاحظة التطورات من أجل تقييم وتحسين الأداء وتحديد المسؤوليات حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب ومحاربة التبذير أو التسبب على مستوى ورشات الإنتاج والرفع من المعدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها.

أولا: تعريف طريقة التكاليف المعيارية

هي الطريقة التي تقوم بتحديد التكاليف من حيث الكمية والقيمة مسبقا ، ثم القيام باستخراج الفروق الناجمة بينها وبين التكاليف الحقيقية من أجل دراستها وتحليلها والوقوف على مسبباتها ، لأجل تحديد المسؤوليات ورفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف النموذجية⁷⁴ . فهي تنطلق من حساب التكاليف مسبقا وفق معايير محددة بدقة وتمتد إلى كل العمليات الحسابية المطبقة والتي على أساسها تحسب وتحلل الفروق الناتجة عن مقارنة التكاليف الحقيقية (الملاحظة) بالتكاليف المعيارية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي لكل من المواد الأولية، اليد العاملة، الأعباء غير المباشرة، التي تتركز أساسا على السعر والكمية والطاقة الإنتاجية أو النشاط الخاص بالأقسام أو مراكز التكلفة. فهي إذا طريقة موجهة إلي المستقبل وليست تاريخية.⁷⁵

⁷⁴ د.رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص86

⁷⁵ د. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ، مرجع سابق، ص 162

ثانياً: أسس طريقة التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة بفرض الرقابة والمتابعة على كل عناصر التكاليف المعنية قصد تحديد الانحراف وتحليله، ومن ثم محاولة القيام بالتصحيحات اللازمة وتحديد مختلف المسؤوليات.

تلك الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي⁷⁶:

(1) - العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

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

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

نشير إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعلمية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وأن تكون مرنة، بحيث تراعى التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلباً على حسابات الفروق والتفسير الخاطئ لها الذي ينعكس على القرارات المتخذة والموازنات التقديرية للمؤسسة المبنية على معطيات التكاليف المعيارية .

ثالثاً: أنواع التكاليف المعيارية

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الاقتصادي .

بصفة عامة يتم تحديد المعايير حسب التوقعات المتعلقة بالشروط العادية لإنتاج المؤسسة، ويمكن أن يكون مصدر تحديده حسب ما هو معمول به في المهنة طبقاً لمواصفات يتم تحديدها في إطار جمعية أو منظمة مهنية

⁷⁶ سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مرجع سابق، ص 153.

للقطاع الإنتاجي أو يتم تحديدها من جهات حكومية أو دولية أو حسب ما هو معمول به في المؤسسات المنافسة، وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع⁷⁷ :

1 — التكلفة النموذجية النظرية: وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة، وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين .

2 — التكلفة النموذجية التاريخية: في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة هي حجر الزاوية في تحديد التكاليف، ويمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي، إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة .

3 — التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: هذا النوع يتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

4 — التكلفة النموذجية العادية تحدد وفقاً للظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج.

رابعاً: الفروقات وتحليلها

إن الهدف من تحديد التكاليف المعيارية هو استخراج الفروقات، والعمل على معرفة الأسباب التي أدت إلى حدوثها ، وللوصول إلى هذا الهدف هناك ثلاثة عناصر أساسية يمكن حساب الفروق المتعلقة بها وهي : المواد الأولية ، اليد العاملة ، المصاريف غير المباشرة .

أ- الفروقات : لاستخراج الفروقات المختلفة نستعمل إحدى المعادلتين التاليتين :

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

أو

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

وكلاهما تعطي نفس القيمة المطلقة في نفس الفترة وفي نفس المؤسسة ، إلا أن الفرق بينهما هو أن إشارة نتيجهما تكون مختلفة، 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.

⁷⁷ د. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، بتصرف ، ص 162

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

ويمكن توضيح ذلك بتفصيل احدي المعادلة إلي العناصر المكونة لها على النحو التالي:

الفرق = التكاليف المعيارية- التكاليف الحقيقية

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

وبالتعويض بالرموز، تصبح المعادلة على النحو التالي :

$$ف = ت \times ع - ت \times ح \quad \leftarrow \quad (1)$$

$$\text{فرق الكمية} = ت \times ع - ت \times ح \quad \leftarrow \quad \Delta = ت \times ح - ت \times ع$$

$$\text{فرق التكلفة} = ت \times ع - ت \times ح \quad \leftarrow \quad \Delta = ت \times ح - ت \times ع$$

وبتعويض قيمة ك ح و ت ح في المعادلة (1)

$$\text{فتصبح } ف = ت \times ع - ت \times ح \quad \leftarrow \quad (ت \times ح - ت \times ع) \times (ك - ع) \quad \Delta \quad \text{ومنه :}$$

$$ف = ت \times ع - ت \times ح \quad \leftarrow \quad ت \times ح + ت \times ع - ت \times ح - ت \times ع \quad \Delta \quad \text{إذن :}$$

$$ف = ت \times ع - ت \times ح \quad \leftarrow \quad \Delta \quad (2)$$

من المعادلة نلاحظ أن الفرق الإجمالي قد وزع إلى ثلاثة أجزاء⁷⁸ .

$$(1) \quad ت \times ع - ت \times ح \quad \text{ويسمى فرق الكمية} =$$

(الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي - الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي) السعر المعياري للوحدة.

$$(2) \quad و ك ع - ت \times ح \quad \text{ويسمى فرق التكلفة} =$$

(السعر المعياري للوحدة - السعر الفعلي للوحدة) الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي.

$$(3) \quad \Delta \quad \text{ويسمى فرق مشترك} =$$

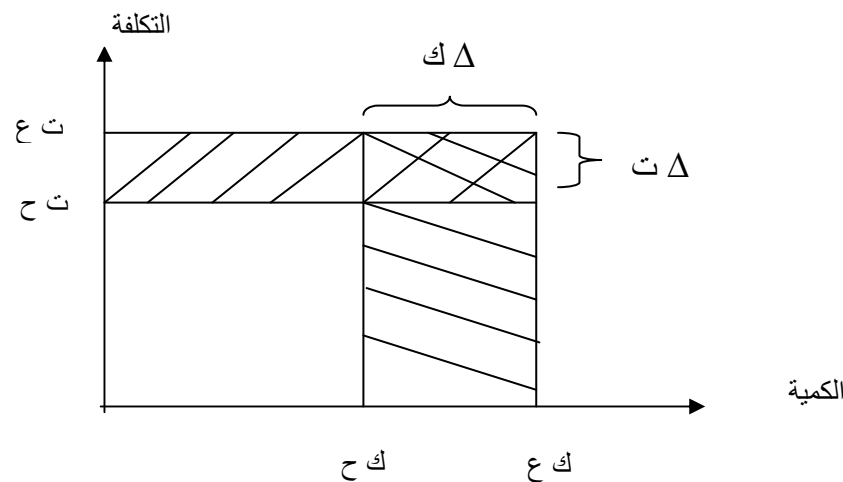
(الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي - الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي) (السعر المعياري - السعر الفعلي).

⁷⁸ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق ص165

في الواقع هناك عدة وجهات نظر وطرق تختلف عن الطريقة السابقة في تحليلها للفرق الإجمالي إلى فرق السعر وفرق الكمية ومنها من تستغني عن الفرق المشترك.

ويمكن توضيح الفرق حسب الشكل التالي⁷⁹ مع افتراض أن: $ك < ع$ ، $ت < ح$

الشكل رقم (1 - 11): التمثيل البياني للفروقات



المصدر: د. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 166

ب - أسباب الفروقات

إن القيام بعملية تحليل الفروق ذات أهمية بالغة، تتطلبها هذه الطريقة للوصول إلى معرفة أسباب ومصادر تلك الفروق سواء كانت سالبة أو موجبة، مقبولة أو غير مقبولة ويتم تلخيص تلك التحاليل والنتائج المترتبة عليها متبوعة بتفسيرات و اقتراحات ضمن تقارير تصور الوضعية بدقة، تقدم إلى مراكز القرار لتكون مصدر لاتخاذ عدة إجراءات عملية تخص معالجة تلك الفروق ويكون التعامل معها حسب الحالات :

- في حالة ما إذا كانت الفروق ضئيلة أو استثنائية نكون أمام وضعية عادية ولا تتخذ أي إجراءات ذات شأن.
- في حالة ما إذا كانت الفروق كبيرة أو هيكلية ودائمة ، فيتطلب الاهتمام بتحليلها والعمل على معالجتها ، فإذا كانت مقبولة وتعتبر عن الأداء الحسن فيتم نشرها وتعميمها وإذا كانت غير مقبولة فيتطلب الأمر في هذه الحالة معالجة القصور والقضاء على أسباب هذه الفروق. وفي ما يلي أسباب فروق الكمية والسعر:

⁷⁹ د. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 166

1- أسباب فرق الكمية : بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم بيان أسبابها والمسؤولية عنها، ويمكن أن ترجع أسباب فرق الكمية إلى:

- استخدام مواد غير مطابقة للمواصفات أو العكس.
- استخدام عمالة غير مدربة أو العكس.
- غياب الرقابة المؤدي إلى تلف وتبذير المواد أثناء التشغيل.
- عدم واقعية معيار الكمية.
- زيادة أو نقص صيانة الآلات الإنتاجية.
- زيادة أو نقص كفاءة العمال.

أما مسؤولية ذلك فيمكن أن تحمل على مصلحة الإنتاج، مصلحة المشتريات والمخازن، مسؤول المستخدمين على مستوى الورشات ، مكتب الدراسات والطرق.

2- أسباب فرق السعر: يمكن أن يحدث فرق السعر، لأسباب خارجية أو داخلية للمؤسسة مثل

- تقلبات أسعار السوق للمواد وأعباء التموين.
- اختيار الموردين وتغير مصادر التوريد ووسائل النقل وما يتعلق بذلك.
- شراء و استعمال مواد ذات جودة ومواصفات مختلفة.
- تغيير سياسات التموين والتخزين (أثر الحجم أو الكمية على التكلفة).
- تغيير شروط الدفع⁸⁰.

أما مسؤولية فرق الأسعار يمكن أن تحمل على مصلحة المشتريات، مصلحة محاسبة المواد وفي حالات أخرى (أسباب خارجية عن نطاق الإدارة) لا تحمل المسؤولية على المصالح الداخلية للمؤسسة، ويتم مراقبة وتتبع تلك الأسباب والعمل على تجنب أثارها السلبية والبحث عن الحلول الملائمة إن أمكن ذلك.

⁸⁰ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة الماجستير، مرجع سابق، ص 132

خامسا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف المعيارية

نجد أن هذه الطريقة إذا ما أحسن استخدامها توفر الشروط والإمكانيات الضرورية لتحقيق وتحسين أداء المؤسسة من أجل البلوغ لأعلى مستويات تحقيق أهدافها المخططة، وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة والعيوب التي يمكن أن تتجر عن سوء استخدامها .

1- مزايا الطريقة

- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة.
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

2- عيوب الطريقة

- إن لهذه الطريقة بعض النقائص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقائص أو العيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتعديلها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك، وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي :
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتجة عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة و اتخاذ قرارات غير صائبة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية⁸¹.

⁸¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق ص 350.

- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

المبحث الثاني : النظريات الحديثة لحساب التكلفة

شغلت مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة مكانه هامة ومتميزة في محاسبة التكاليف كنتيجة للتطور في ظروف بيئة الصناعة الحديثة، حيث أن زيادة الآلية في نظم التصنيع الحديثة أدت إلى تساؤل أهمية العمل المباشر، وبالتالي أصبحت الأجور المباشرة تمثل نسبة ضئيلة من تكلفة المنتج، وأصبحت التكاليف غير المباشرة تمثل الجانب الأكبر من تلك التكلفة.

وقد اهتم الباحثون بطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة بسبب عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات وبين المستخدم فيها من موارد في ظل الطرق القائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة، مما يؤدي إلى عدم الثقة في تحديد تكلفة المنتجات.

المطلب الأول: طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) (*)

تعرض نظام محاسبة التكاليف للعديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى ملائمة أساليب وإجراءات نظم التكاليف المستخدمة حالياً في ظل المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المنشآت الصناعية مما دفع العديد من الباحثين والكتاب إلى السعي نحو تحسين طرق تخصيص التكلفة، حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات الملائمة واللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات⁸².

وقد زاد اهتمام الباحثين في السنوات الأخيرة بطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتبارها تقدم حلولاً لكثير من المشكلات، والعيوب التي وجهت إلى نظم التكاليف القائمة والمطبقة حالياً في الكثير من المنشآت.

⁸² عبدالعال بن هاشم محمد أبوخشبة. "دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول 1999، ص 287

(*) Activity Based Costing

فقد ظهرت هذه الطريقة بشكل متتالي في كتب المحاسبة، ومن أوائل الدراسات التي أشارت إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة هي الدراسة التي قام بها Stautbus⁸³ عام 1971 والتي تناولت إطار مقترح لتطوير محاسبة التكاليف بما يتناسب مع هيكل أنشطة المنشأة، وبذلك نسبت طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة إليه.

إلا أن التطور الحالي لهذه الطريقة ينسب إلى كل من Robin Cooper & Robert Kaplan اللذان اقترحا طريقة جديدة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي إلى وجود علاقات جديدة بين التكاليف وبين المنتجات النهائية، حيث يرى الكاتبان أن عماد طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة يكون من خلال التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة⁽⁸⁴⁾.

أولاً: أسس وخصائص الطريقة

تقوم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ، على مجموعة من الأركان الأساسية اللازمة لبنائها والتي تساعد على تطبيقها.

1- الأسس

تقوم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ،على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب أن ننسب التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة⁸⁵، كما تقوم على تحليل الأنشطة التي ينتج عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة⁸⁶.

83 Stautbus, George., "Activity Costing and Input-Output Accounting" (Homewood, IL : Richard D. Irwin, 1971), pp: 3-8.

84 Cooper, Robin and Kaplan, Robert., "How Cost Accounting Distorts Product Costs", Management Accounting, Apr, 1988, pp: 20-27.

⁸⁵ د.محرم، زينات محمد، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص394

⁸⁶ نصر عبد الكريم ورشيد فائق الكعنه. "مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية-دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد الرابع، مارس، 1997، ص626.

ويرى كل من Cooper & Kaplan⁸⁷ أن طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على أساس التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة، لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة الدقة في أرقام التكلفة.

من ناحية أخرى يرى Cooper & Kaplan أن الدعامة الأساسية لطريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتجات.

هناك مجموعة من الافتراضات أو المتطلبات الواجب توافرها عند تطبيق طريقة (ABC) وفي حالة توافر هذه الافتراضات مجتمعة تحقق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، القياس السليم للتكلفة، وفي حالة عدم توافرها يكون من المفضل الاعتماد على الطرق التقليدية في قياس التكلفة الفعلية للإنتاج. ونذكر من هذه الافتراضات أو المتطلبات التي تقوم عليها طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة:

أ. التنوع أو التباين في تشكيلة منتجات المنشأة :

تظهر أهمية أو مزايا طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة عندما تنتوع تشكيلة المنتجات التي تقدمها المنشأة الأمر الذي يعني أنه في حالة تشغيل الخط الإنتاجي على منتج واحد فقط يكون من غير المفيد أو المجدي بالنسبة للمنشأة تطبيق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة بل يكون في صالح المنشأة الاستعانة بالأسلوب التقليدي لتحديد تكلفة هذا المنتج .

ب. تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية:

إن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية وتباينها قد يؤدي إلى التأثير على هيكل التكلفة الكلية للمنشأة من خلال ارتفاع معدلات التكلفة الإضافية أو غير المباشرة و طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة تعد أكثر ملاءمة ودقة في تحميل هذه البنود الإضافية أو غير المباشرة على وحدات الإنتاج من الأسلوب التقليدي.

ت. اقتصادية تطبيق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة:

الاقتصادية تعني أن يفوق العائد من تطبيق طريقة معينة، التكلفة المترتبة على تنفيذ هذه الطريقة ، أن أسلوب طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ، ليس هدفاً بحد ذاته ولكنه مجموعة خطوات أو إجراءات محاسبية تهدف إلى توفير معلومات دقيقة تتعلق بقياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية أو لأغراض محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف .

⁸⁷ Cooper, Robin and Kaplan. Robert., "Profit Priorities From Activity-Based Costing", Harvard Business Review, May \ Jun, 1991, P 130-135 .

وبذلك يتحدد القرار الخاص بتحديث نظام التكاليف، بالاتجاه نحو تطبيق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة، في مواجهة قرار الإبقاء على الطريقة التقليدي للمحاسبة عن التكلفة.

2 – الخصائص

تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد و النشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة ، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة ، وبفضل خاصية دقة تتبع الأعباء يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية .

تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة⁸⁸ وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار النشاطات المسببة للأعباء ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بخلاف الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج أطر النشاطات المعنية ونعني بذلك اعتماد ساعات العمل المباشر أو الأعباء المباشرة بصفة عامة في التوزيع.

ثانيا: تصميم ووضع طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة :⁸⁹

لقد سبق وأن قمنا بدراسة أسس تصميم ووضع نظام المحاسبة التحليلية في المبحث الثالث من الفصل الأول والتي تشكل الإطار العام لكل الطرق، وفيما يلي نستعرض مراحل وضع طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة وفق الخطوات التالية:

هناك خمس خطوات لتصميم طريقة حساب التكلفة على أساس النشاط ABC ، نوجزها على النحو التالي :

1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة :

تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة ، و بتعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل ، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

⁸⁸ أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000 ، ص 65 .

⁸⁹ محرم زينبات محمد – الجمال محمد رشيد شحاتة ، شحاتة السيد ، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق ص 396- 397

ويجب التأكد من أن التكاليف التي تم تجميعها تتمثل في عدد من الأعمال المتجانسة بمعنى أن يكون هناك ارتباط قوي بين تلك الأعمال وكذلك درجة من المرونة في تغير عناصر التكاليف المجمعة بما يتلاءم مع التغير في مستوى النشاط.

2. تحديد تكلفة النشاط:

بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف الأعمال بصورة مستقلة.

3. تحديد مراكز النشاط:

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز ويتم تحديد مراكز الأنشطة بالاعتماد على مجموعة من العوامل منها مكان وجود الآلات والمعدات، ومقدار تكلفة المنتج، مراكز المسؤولية بالمنشأة، درجة تعقيد عمليات المنشأة.

4. اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة :

ويقصد به، المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد منها على أساس الكيلووات / ساعة .

5. اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة :

ويقصد به، المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات ومن الضروري أن يعبر مسبب التكلفة عن مدى استهلاك المنتج للموارد المستنفذة في الأنشطة، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات / ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس تشغيل الآلات ويتم اختيار مسبب التكلفة بالاعتماد على الطرق التالية :

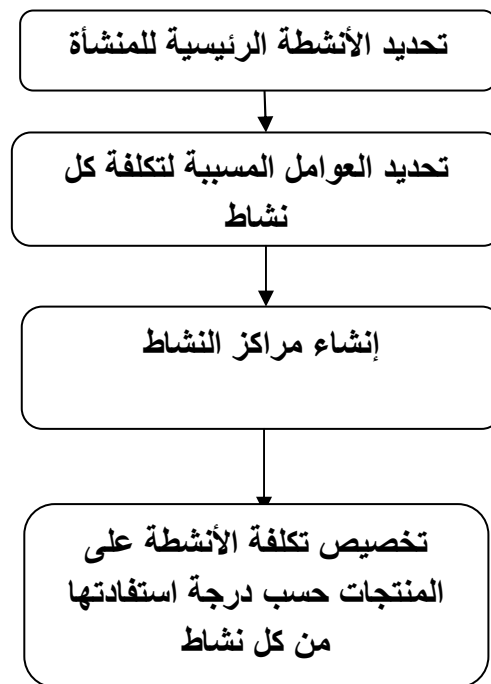
– تخصيص تكلفة النشاط الإجمالي على أساس عدد مرات تأدية النشاط . كعدد مرات تجهيز الآلات ، عدد أوامر الشراء ، عدد طلبات المبيعات ويفترض في هذه الطريقة أن حدوث النشاط يستهلك نفس القدر من الموارد .

– تخصيص تكاليف الأنشطة تبعاً للوقت الذي يتطلبه تنفيذ النشاط.

– القياس الفعلي للموارد المستخدمة عند تأدية النشاط كأساس لقياس التكلفة.

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لتصميم طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC (في المنشآت الصناعية) :

الشكل رقم (1 – 12) : الإطار العام لتصميم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المنشآت الصناعية.



المصدر: محرم زينات محمد الجمال ، محمد رشيد شحاتة ، شحاتة السيد ، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق ص 396
وبالتالي يمكن إيجاز عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة بثلاث مراحل متكاملة :⁹⁰

المرحلة الأولى (مرحلة التقويم الأولي للأنشطة) : تحديد الأنشطة وتحليلها حسب معيار القيمة المضافة لكل منها ومحاولة تجنب تلك الأنشطة التي لا تحدث قيمة مضافة.
المرحلة الثانية (مرحلة تخصيص الموارد على الأنشطة) : تحديد تكلفة كل نشاط تبعا لدرجة استهلاك النشاط من الموارد المتاحة للمشروع.

المرحلة الثالثة (مرحلة تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات) : تخصيص تكلفة كل نشاط على المنتجات المستفيدة من النشاط بإتباع أكبر عدد من أسس التحميل بهدف الدقة في الوصول إلى تحديد تكلفة وحدة المنتج.

⁹⁰ الجبالي ،محمد مصطفى ، دراسة تحليلية لمتطلبات تطبيق للنظم التكاليف المدعمة للنشاط الإداري لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة ، مجلة التكاليف ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، 1994 ، السنة 23 ، ص 19-20.

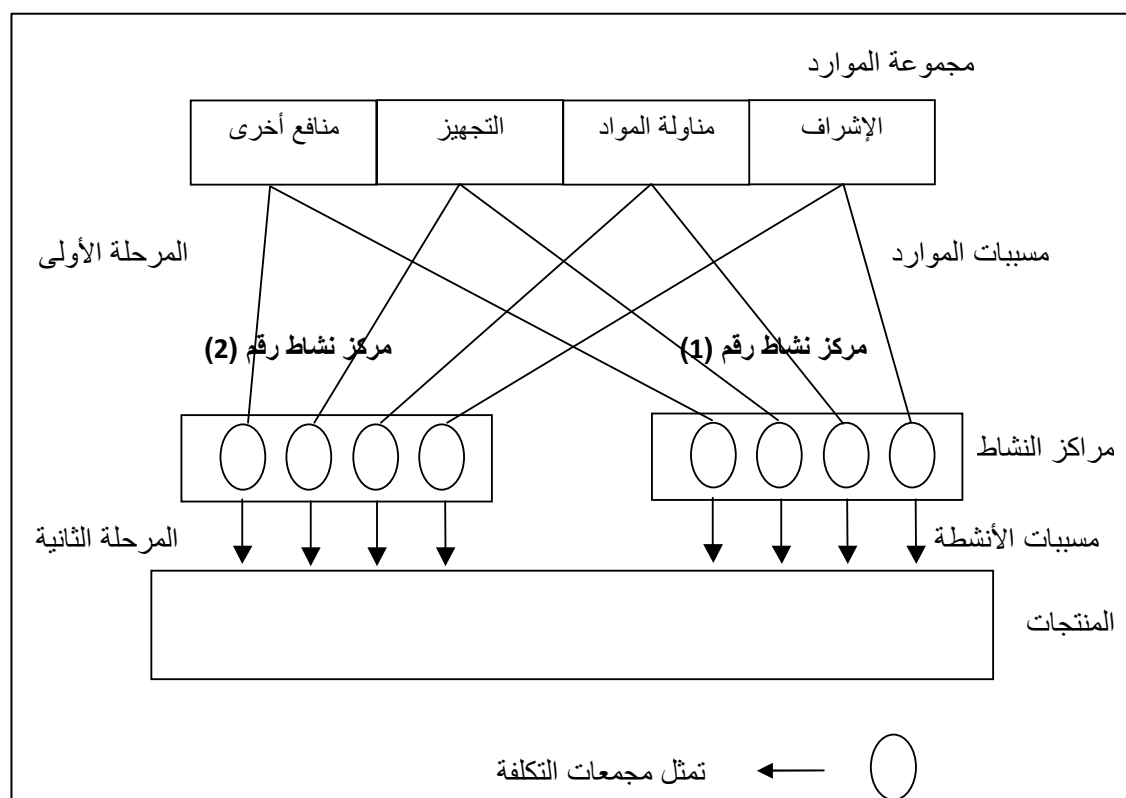
ثالثاً: مراحل حساب التكلفة النهائية حسب طريقة ABC:

تعالج الأعباء المباشرة حسب طريقة ABC بنفس الطريقة التي تعالج بها في الطرق التقليدية (الكلاسيكية)، أما الأعباء غير المباشرة فتعالج بطريقة مختلفة حسب ما هو مبين في الشكل التالي، حيث أن تخصيص هذه الأعباء (غير المباشرة) للتكلفة النهائية يتم على مرحلتين :

أ. توزع الأعباء غير المباشرة لمختلف مواضيع التكلفة بين مراكز التجميع المحاسبي المعدة حسب كل نشاط.

ب. تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب استهلاكها للأنشطة .

شكل رقم (1 – 13): طريقة حساب التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة ABC



المصدر : Beaujon, Georgre and Singhol, Vinod., "Understanding The Activity Cost in an Activity- Based Cost System", Journal of Cost Management, Spring, 1990, p: 53.

رابعاً: مزايا استخدام نظم التكاليف حسب الأنشطة:

يؤدي استخدام طريقة حساب التكاليف حسب الأنشطة إلى تحقيق عدد من المزايا من أهمها :

- 1- تمكن طريقة التكاليف حسب الأنشطة من تحميل المنتجات بجميع عناصر التكاليف صناعية وتسويقية وإدارية، وذلك بعكس الوضع في ظل طرق التكاليف التقليدية حيث يتم استبعاد بعض عناصر التكاليف لغرض إعداد التقارير التكاليفية .
 - 2 — تمكن طريقة التكاليف حسب الأنشطة من الاستخدام الأمثل لمبدأ المقابلة وذلك بعدم تخصيص تكاليف بحوث وتطوير، تخص فترات تالية على تكاليف الفترة الحالية ، وهو ما يصعب تجنبه في كثير من الحالات في ظل النظام التقليدي .
 - 3- تساعد طريقة التكاليف حسب الأنشطة في التوسع في التطبيق على المنشآت التي تشتمل على مركز رئيسي وعدة فروع ولذلك يتم تخصيص ما يعتبر تكاليف عامة في ظل نظم التكاليف التقليدية مما يوفر بيانات أكثر دقة وعدالة.
 - 4- تؤدي طريقة التكاليف حسب الأنشطة إلى تقييم جديد لأداء المنشآت يعتمد على تحليل الأداء إلى مجموعة من الأنشطة مما يمكن من استخدام برامج تهدف إلى ترشيد التكاليف من خلال إحداث تكامل بين الأنشطة التي تتسم بالإنتاجية واستبعاد الأنشطة غير المنتجة ، كما أن تحليل الأداء إلى مجموعة من الأنشطة يبين نواحي القوة و الضعف لدى المنشآت ، و تمكن طريقة التكاليف حسب الأنشطة من تخفيض الأعمال المكتبية المؤدات ضمن النظام المحاسبي .
 - 5- تمكن طريقة التكاليف حسب الأنشطة من زيادة فعالية الدور الرقابي مقارنة باستخدام طرق التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، حيث أنه يمكن الأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من تصنيع المنتجات النهائية مما يمكن من تلافي أية انحرافات فيها .
 - 6 - تساعد طريقة التكاليف حسب الأنشطة على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة سواء في مجالات الشراء أو البيع أو التنبؤ أو التسعير حيث يتم الاعتماد على بيانات تكلفة الوحدة المنتجة والتي تحدد دقة وعدالة عمليات الإنتاج الفعلية وينتج عن نظام التكاليف حسب الأنشطة نوعين من المعلومات :
- النوع الأول : معلومات غير مالية عن مصادر القيمة التنافسية لتلك الأنشطة كالجودة والمرونة ، حيث ترتبط بالمجال التشغيلي للمنشأة .

النوع الثاني : معلومات عن التكلفة الإستراتيجية والتي تمكن إدارة المنشأة من قياس الربحية طويلة الأجل لتشكيلة المنتجات الحالية محل القياس .⁹¹

خامسا: الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس النشاط :

— لقد عرفت هذه الطريقة رواجاً كبيراً في سنوات الثمانينات ، إلا أن الدراسات أثبتت أن عدد المؤسسات التي لجأت إلى تطبيقها قليل ، وأن تلك التي اعتمدتها تخلت عنها في معظمها . ومن خلال التحقيق الذي قام به معهد محاسبة التسيير سنة 1996 والخاص بالمؤسسات التي التزمت في مسار تحديث نظام تسييرها للتكاليف ، تبين أن 81% من المؤسسات التي أجري فيها التحقيق لم تحقق تحسناً في أرباحها الصافية بعد الاعتماد على طريقة ABC .⁹²

— إن كفاءة استخدام طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

— إن تطبيق طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً، وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامها⁹³ .

وبالرجوع إلى تجارب الشركات التي فشلت في تطبيق نظام ABC يتبين أن أسباب هذا الفشل هي:

- أرادت الشركات تطبيق نظام ABC ولكنها لم تأخذ الوقت اللازم لذلك وأهملت تتبع التطبيق حتى النهاية.
- لم تستغن الشركات عن آليات رقابة التكلفة التقليدية التي كانت تستخدمها.
- فشلت الشركات في سد الثغرة بين نظام ABC ونظام ABM (*) الذي يستخدم البيانات التي يقدمها نظام ABC من أجل تحسين عملية اتخاذ القرارات.
- سعى المحاسبين إلى تحقيق مستوى عال من الدقة مما يؤدي على إغراق مصممي النظام بتفاصيل كثيرة جداً.

⁹¹ د. منصور محمد محمد إبراهيم ، " دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغييرات البيئية للصناعات الحديثة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، 2000 ، السنة الرابعة ، ص 103 .

⁹² درحومن هلال ، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد علي اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 266

⁹³ محرم ، زينبات محمد — الجمال ، محمد رشيد — شحاتة ، شحاتة السيد ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 408 .

(*) Activity -Based Management

- مقاومة العاملين للتغيير لأنهم اعتادوا على استخدام نظام التكاليف التقليدي.
- عدم دعم الإدارة العليا لهذا النظام بسبب عدم معرفة مدى أهمية ذلك التطبيق.

المطلب الثاني: الدراسة المحاسبية للتكلفة الهامشية

ظهرت هذه الطريقة مع ظهور المدرسة الحديثة، 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 لابد من التوقف عن زيادة الإنتاج لتجنب وقوع المؤسسة في الخسارة⁹⁴.

أول: تعريف التكلفة الهامشية:

يمكن تعريف التكلفة الهامشية على أنها التكلفة الإضافية الناتجة عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة. ويعرفها Patrick Boisselier بقوله: تمثل التكلفة الحدية تكلفة وحدة إضافية منتجة⁹⁵.

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

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

ثانيا: أنواع التكاليف الهامشية وترتيبها:

نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف الهامشية وهي:

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة و متغيرة للاستعمال في التحليل.
- تكلفة الإنتاج الهامشية، وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي تطلبها إنتاج وحدة إضافية.
- تكلفة التوزيع الهامشية: ونقصد بها التكاليف الناجمة عن بيع وحدة إضافية.

⁹⁴ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، بتصرف، ص 179 .

⁹⁵ Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris, Librairie Vuibert, 1999, p :240

ثالثاً: مكونات طريقة التكلفة الهامشية والدراسة الرياضية لها.

أ- مكونات التكلفة الهامشية:

إن تكلفة الوحدة الإضافية أو التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة قد تشمل التكاليف المتغيرة فقط عند بقاء التكاليف الثابتة علي حالها، وقد تشمل التكاليف المتغيرة والثابتة عند تغير حجم التكاليف الثابتة الإجمالية.

ب - الدراسة الرياضية للتكلفة الهامشية:

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

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

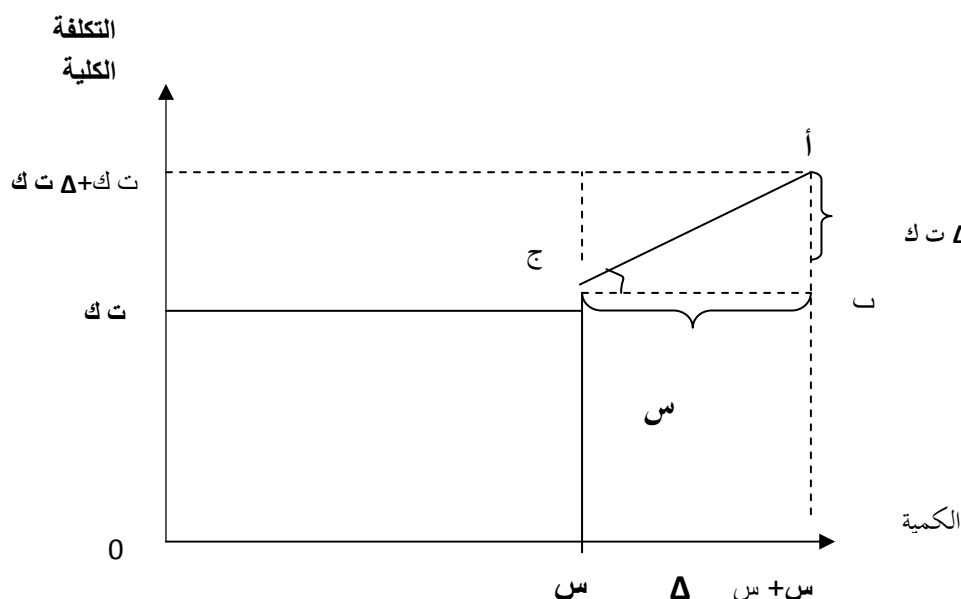
ت ك = تا (س) وإذا أخذنا تفاضل هذه الدالة تصبح كالتالي :

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 التالي⁹⁶ :

⁹⁶ د.ناصر داددي عدون ، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق ،ص181

الشكل رقم (1 - 14): التفسير الهندسي للتكلفة الهامشية



المصدر: ناصر دادی عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 184

من الشكل أعلاه : نستطيع استنتاج التكلفة الهامشية عن طريق حساب ميل الزاوية ج^

وهو ما يمثل ظلها ، الذي نعبر عنه بالعلاقة التالية: $\hat{A} = \hat{B} / \hat{B} \cdot \hat{C}$ ، ومنه: $\hat{\Delta} = \hat{\Delta} \cdot \hat{C} / \hat{\Delta}$

وبما أن Δ س=1 فان: $\Delta = \Delta$ ت ك إذن: $\Delta = \Delta$ ت ك

وهذه العلاقة الأخيرة تمثل التكلفة الهامشية.

رابعاً: استعمال الكلفة الهامشية

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نادرا ما يستعمل في المؤسسات .
 - يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية و رغم ذلك فهي غير قادرة على رسم منحنيات الإنتاجية ،نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة.
 - يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.
- إن الشغل الشاغل لمسيرى المؤسسات هو البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد وإيجاد تنسيق محكم بينها للحصول على الحجم الأمثل اقتصاديا، الذي يعطى أكبر ربح للمؤسسة و بأقل تكلفة.

تعتبر طريقة التكلفة الهامشية من أفضل الطرق التي تلبي هذه الغاية . حيث تصل المؤسسة إلى الحجم الأمثل عندما تساوى بين التكلفة الهامشية و سعر بيعها .

المطلب الثالث : الدراسة المحاسبية للتكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية الشركات التجارية ، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين ، و لا تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة .

لقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها تلك الصناعة⁹⁷ . حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في شركة (جنرال إلكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى. واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الإلكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد إن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل (تويوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون) تستخدم هذا الأسلوب . كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة.

⁹⁷ طارق تيسير النابلسي ، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية_جامعة الحسين بن طلال 2009

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة : عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.⁹⁸

— كما عرف (Kazuki Hamada) التكاليف المستهدفة بأنها النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماماً أو إجراء تغيير شامل أو تغيير بسيط في منتج قديم.

— في حين يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) * أن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ، وأنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية .

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة حيث عرفت بأنها :

— عبارة عن عملية لإدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن الشركة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.⁹⁹

ثانياً: أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فادت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبياً ، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن ، في حين نرى أن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط ، (أي أن عملية احتساب التكاليف الواجب تحقيقها أصبحت معكوسة) .

⁹⁸ حسن حياني ، نظرية التكاليف ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب ، 2004 ، ص12

⁹⁹ د.لطفي الرفاعي فرج و د. محمد سعيد جنيدي ، كتاب التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية، كلية التجارة ، جامعة طنطا 2006 ص25

ولذلك فإن التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، لذا فإن التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث أن البيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركات لا تتحمل الخطأ أو التأخير. لقد فرضت ظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي لتحديد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديث، وهذا لأن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (سعر السوق) بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع . وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة الذي ظهر خلال الثمانينات بالمؤسسات اليابانية فعوضت العلاقة التقليدية التالية : $\text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح} = \text{سعر البيع}$.

ليتم بدلا عنها ، استخدام العلاقة التالية : $(\text{سعر البيع} - \text{هامش الربح} = \text{التكلفة المستهدفة})$ ، فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف و الذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسين، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على دفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

ثالثا: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

لتطبيق مبدأ التكلفة المستهدفة ينبغي إتباع هذه المراحل بالترتيب :

1- الاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة

يجب أن يكون حساب التكاليف المستهدفة عملية واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل ، حيث يتطلب ذلك اندماج الأنشطة والمهام لدعم أسلوب التكاليف المستهدفة ، هذه العملية من الضروري أن تقوم على اعتبارات مبدئية للتكلفة المستهدفة ، وهي إن الشركة يجب أن تكون عبارة عن فريق عمل منظم ، مما يتطلب ذلك تكامل المجالات الضرورية بالمنشأة مثل نشاط التسويق والهندسة والتصنيع والشراء والمسؤوليات المالية .

2- الوقوف على الوضع الحالي للسوق

وهنا تأتي الخطوة التالية التي يتم من خلالها إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية للمؤسسة التي تعمل من خلالها أو تنوي أن تعمل من خلالها الشركة ، كأن تفتح أسواق جديدة و جمع معلومات عن احتياجات ورغبات العملاء في المنتجات الحالية أو المنتجات المتوقعة والتي في طريقها إلى الإنتاج والخروج إلى السوق، ويقصد بها المنتجات التي مازالت رهينة التصميم والتي لم يتم توافرها من خلال الشركات المنافسة ، كما يتم أيضا تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي

للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم والسعر والشكل النهائي) ثم يتم إجراء تعديل على المنتج وإعادة تصميم المنتج وتحسينه وتعديله حتى الوصول إلى الشكل النهائي للمنتج بناء على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولاً بأول وذلك حتى نتأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء .

3- تحديد السعر المستهدف

إن السعر المستهدف من الضروري أن يبنى على تحليل العوامل المرتبطة بالسوق ، مثل موقع الشركة في السوق (الحصة السوقية)، وإستراتيجية اختراق السوق، ومدى استجابة ورد فعل المنافسة والسعر التنافسي ، وكذلك السوق المستهدفة، ونقطة السعر ومرونة الطلب، وذلك إذا كانت الشركة في حالة استجابة للتسعيرة المقترحة أو الفجوة التسويقية.

وهناك طرق عديدة لتحديد هذا السعر من ضمنها ما يلي :

- الاعتماد على سعر السوق الحالي مع إضافة نسبة مقابل القيم السوقية لخصائص الجديدة للمنتج كأن يكون ميزة في المنتج الجديد والتي لا تتوفر في المنتجات السائدة في السوق .
- الاعتماد على سعر بيع متوقع يحقق للشركة الحصول على الحصة المقررة من السوق .
- الاعتماد على سعر السوق الحالي مع إضافة نسبة مقابل القيمة السوقية للطاقة .

4- تحديد التكلفة والأرباح المستهدفة

وكما هو الحال بالنسبة للسعر المستهدف في المثال السابق ، يتم حساب التكلفة المستهدفة حيث يستخدم السعر المستهدف بان يطرح منه هامش الربح والمخصصات والاحتياطات وأي مخصصات أخرى لظروف لا تقع تحت سيطرة الشركة .

و يتم تحديد الأرباح المستهدفة والتي من المخطط أن يحققها المنتج بناء على الأسلوب الذي تتبعه الشركة في تحديد الأرباح والذي قد يكون أحد ثلاث مقاييس:

- أ. معدل العائد على المبيعات التاريخية للشركة .
 - ب. معدل العائد على المبيعات على مستوى الصناعة (بالنسبة للمنافسين).
 - ت. معدل العائد على المبيعات المتوقعة للشركة .
- فقد يتم التعبير عن هامش الربح أو الربح المستهدف للشركة في صورة نسبة إلى المبيعات التي تقوم بها والمعتادة بالنسبة للشركة (المبيعات التاريخية) ، أو المبيعات على مستوى الصناعة (وان كان هناك عدم

تمثل بالنسبة للشركات في حجم المبيعات في نفس الصناعة) أو المبيعات المتوقعة للشركة سواء في المدى الطويل أو المدى القصير .

5- مقارنة التكلفة المستهدفة مع متطلبات جودة المنتج .

يجب قبل الانتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة أن يأخذ في الاعتبار أن التكلفة المستهدفة تكون مرتبطة بتكلفة ومتطلبات الجودة بالنسبة للمنتج ، كما أن الفرصة العظيمة للسيطرة على التكاليف ، هي عن طريق التحديد المناسب لمتطلبات ومواصفات جودة المنتج ، فقد تفوق في بعض الأحيان جودة المنتج الحالي للشركة الجودة التي يتوقعها العميل أو السوق الذي تعمل من خلاله الشركة ، مما ينعكس طبيعياً على السعر الذي يقدم به المنتج .

رابعاً: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكاليف المستهدفة بعدة خصائص :

- إن الشركات ذات المنتجات المتعددة و الطاقة الإنتاجية الصغيرة، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات ذات المنتجات المتعددة و الطاقة الإنتاجية الكبيرة .
- إن من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف .
- أن التكاليف المستهدفة ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي .
- إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المنشأة .

خامساً: مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

- 1- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- 2- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- 3- يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.
- 4- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
- 5- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد الشركة والموردين معا بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة إلى الموردين.
- 6- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.

- 7- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.
- 8- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.
- و تتحقق نتائج التكاليف المستهدفة، بالاعتماد على نموذج تخصيص التكاليف للمنتجات، المستعملة من طرف المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف النهائية لهذه المنتجات المستقبلية. لهذا السبب يفضل المختصون في التكلفة المستهدفة، الأهتمام من قريب بتقنيات المحاسبة على أساس الأنشطة كنموذج لحساب التكاليف.
- تمثل طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة سندا مهما للتكلفة المستهدفة، وذلك بتقديمها نموذجا مفيدا لتحليل التكاليف غير المباشرة بغية إظهار الصعوبات في مرحلة الصنع، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة المستقبلية¹⁰⁰.
- يتضح مما سبق أن التكلفة المستهدفة تهتم بخفض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة البحوث و التطوير ثم أنشطة التصميم ثم الإنتاج ثم التسويق و التوزيع و البيع و أخيرا خدمة ما بعد البيع مثل الصيانة، و في النهاية التخلص من المنتج.
- إن التكلفة المستهدفة ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الإستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة، عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات إن أمكن ذلك.

المبحث الثالث: محاسبة المواد ودور معلومات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة و اتخاذ القرارات

المطلب الأول: محاسبة المواد وتأثيرها على سعر التكلفة

إن حساب الأعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتجات أو الطلبات، يجب أن يمر بعملية ترتيب ومراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتجات. ومتابعة المخزونات تكون بتسجيل كل مدخلاتها و مخرجاتها، أو ما يسمى بحركة المخزون بالكميات وبالقيمة، بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يدخل ضمن التكاليف وسعر التكلفة التي نريد حسابها. إن اختيار طريقة قياس تكلفة المخزون الصادر من

¹⁰⁰ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 265

المخازن ، لها تأثير بالغ الأهمية في تحديد تكلفة المبيعات وكذا تكلفة الكميات الباقية كمخزون في نهاية الفترة، وهنا تواجه محاسبي التكاليف مشكلة تحديد السعر الذي يجب أن تخرج به المواد أو السلع من المخازن، هل تصرف بأقدم الأسعار أو أحدثها أو بسعر آخر؟

وللجواب على ذلك توجد عدة طرق لتسعير المستلزمات السلعية المصروفة من المخازن ، وان اختيار أية طريقة منها يتوقف على عدد من الأمور منها عدد طلبيات الشراء.

ورغم تنوع طرق التقييم نستطيع أن نميز من بينها ثلاث طرق رئيسية كل منها تلائم نشاط المؤسسة وهي ¹⁰¹ :

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (WA/ CUMP) (*)
- طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO / PEPS) (**)
- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO/ DEPS) (***)

أولاً: 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 ، وينصح باستخدام هذه الطريقة عندما تكون أسعار البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا ، إذ تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات، وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن وبالتالي على ربح المؤسسة، وفي هذه الطريقة ثلاثة أنواع:

⇨ التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل دخول.

⇨ التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات.

¹⁰¹ د. ناصر داداي عدون ، المحاسبة التحليلية ، الجزء الأول، مرجع سابق، بتصرف ، ص 59

(*) coût unitaire moyen pondéré / Weighed Average

(**) premier entré, premier sorti/ First-in, first out

(***) dernier entré, premier sorti /Last-in , first out

⇨ التكلفة الوسيطة المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة¹⁰².

ويتم حساب التكلفة الوسيطة المرجحة حسب المعادلة التالية:

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

أ - مميزات طريقة الوسط الحسابي المرجح

- بالتتابع هذه الطريقة، سوف تتأثر تكلفة مخزون آخر المدة بجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال الدورة.
- تعتبر محايدة باستعمالها تكلفة واحدة لتقييم مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات .
- يتم تسعير الكمية الصادرة بسعر واحد حتى ولو كانت تعود إلي توريدات مختلفة .
- لا تسمح هذه الطريقة بالتلاعب في أسعار الكميات المصروفة وذلك بغرض التهرب الضريبي¹⁰³.

ب - سلبيات طريقة الوسط الحسابي المرجح

ويؤخذ على هذه الطريقة ما يلي :

- لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني لعملية توريد المستلزمات السلعية عند الصرف للإنتاج.
- تتطلب الكثير من الوقت والجهد الحسابي وخاصة في حالة تنوع الأصناف وتذبذب الأسعار.
- يؤدي استخدام هذه الطريقة في ظل الارتفاعات المتكررة في الأسعار وبطء معدل دوران المخزون خلال الفترة التكاليفية إلي تشويه نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

ثانيا: طريقة الوارد أولا الصادر أولا

وبمقتضى هذه الطريقة تُرتب المخزونان وفق ورودها الزمني إلى المخازن و لا يتم الخلط بينها وبين ما هو موجود سابقا حتى نستطيع التمييز بين الحديث من المخزون والقديم منه ، لذلك فان الوحدات التي تَرُدُّ أولا

¹⁰² د.ناصر دادوي عدون، محاسبة تحليلية- الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 64

¹⁰³ د.نواف فخر د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، مرجع سابق ص184

تصرف أولا وتكون وحدات المخزون المتبقية من أحدث المشتريات ، وتستعمل هذه الطريقة في المواد الحساسة لعملية التخزين كمنتج الحليب ومشتقاته .

أ – مميزات طريقة الوارد أولا الصادر أولا¹⁰⁴

– تقدّم أساسا ثابتا لتقييم مخزون آخر المدة، مما يسهل عملية إجراء مقارنات بين نتائج التقييم في سنوات مختلفة

– تقييم مخزون آخر المدة بأحدث أسعار الشراء .

– تمنع تعرض المخزون للتلف والفساد نتيجة لتقدمه واستمرار تخزين المواد فترة طويلة من الزمن.

ب – سلبيات طريقة الوارد أولا الصادر أولا

– تتميز بالتعقيد والصعوبة سواء كان ذلك من حيث تنظيم المواد في المخازن بحسب تسلسل ورودها ، أو من حيث المعلومات الحسابية.

– يؤدي استخدام هذه الطريقة إلي تضخيم صافي الربح ، في ظل ارتفاع المستلزمات السلعية وذلك نتيجة لمقابلة إيرادات المبيعات للفترة والمقدمة بأسعار السوق، مع تكاليف المستلزمات السلعية وفقا لأسعار أقدم كميات وردت إلي المخازن والتي كانت أسعارها قليلة مقارنة بالسعر الجاري .

– يترتب على تطبيق هذه الطريقة تضخيم وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ثالثا: طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا¹⁰⁵:

وفي هذه الطريقة يتم إخراج المواد أو البضائع أو المنتجات الحديثة الدخول (الورود) إلى المخزن أولا. أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا، والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا. وهذه الطريقة لا تطبق إلا على نطاق ضيق وفي حال توافر بعض الشروط، كأن تكون المواد قابلة للتخزين.

أ – مميزات طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا

– يتم تحميل التكلفة الجارية بأحدث الأسعار للمواد المشتريات، أي أن تكلفة الإنتاج سوف تتماشى مع مستوي الأسعار السائد في السوق.

¹⁰⁴ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هوم، الجزائر، 2010، ص146

¹⁰⁵ د.نواف فخر، د.خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، مرجع سابق ص188

— تعتبر هذه الطريقة ملائمة للمؤسسات التي تتبع طريقة الأوامر الإنتاجية.

— تناسب هذه الطريقة السلع القابلة للتخزين لفترة طويلة.

ب — سلبيات طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا

— تتميز بالتعقيد والصعوبة سواء من حيث تنظيم المخزون أو من حيث العمل المحاسبي.

— لا تراعي التسلسل الزمني لتوريد المستلزمات السلعية.

— تظهر تكلفة المخزون السلعي وفقا لهذه الطريقة بقيمة أقل مما يجب.

رابعاً: الفضلات والمهمات:

تمثل الفضلات البقايا الناتجة عن العملية الإنتاجية ، وتظهر غالبا 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.

المهمات 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 (المهمات) 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.

ويمكن حساب تكلفة الفضلات والمهمات حسب الحالات على النحو التالي :

تكلفة الفضلات والمهمات المباعة = سعر البيع المحتمل - مصاريف التوزيع وهامش الربح المقدّر

تكلفة الفضلات والمهمات المستعملة = تكلفة المواد المعوضة + مصاريف المعالجة إن وجدت¹⁰⁶

¹⁰⁶ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، بتصرف، مرجع سابق، ص28

المطلب الثاني: دور معلومات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة

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 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:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالرقابة ، نذكر منها ما يلي :

– 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 ونقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها ، ويتم ذلك عن طريق إيجاد مجموعة مناسبة من المعايير التي تمكن من متابعة الأداء وقياس كفاءته¹⁰⁷ .

2- مراحل الرقابة :

تمر الرقابة بعدة مراحل نجلها 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 في إعداد هذه الإجراءات و المعايير .

¹⁰⁷ د. عبد الحي مرعي في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1993. ص 327

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

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 .

2 - 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 .

3 - إجراءات التحقق من صحة المعلومات والتقارير المحاسبية :

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 لأن المعلومات المختلفة التي توجد في إدارة الحسابات وغيرها هي أساس معظم القرارات الإدارية في المنشأة .

ويجب أن تتم مراجعة الحسابات والأعمال والتقارير المختلفة بصفة دورية بواسطة جهات خارجية

وكذا المراجعين الداخليين التابعين للمؤسسة.

ثالثا: ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

تهدف المؤسسة إلى تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف وبالتالي فهي تعمل على إنتاج وتسويق ما أمكن بطرق اقتصادية ، وبشكل رشيد ، والسييل 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 .

❖ 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.

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 خلا في السير الحسن لها ، ف نجد 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 أجل إقامة نظام رقابة يتحكم في تسيير المواد يجب أن يتوفر على الخصائص التالية¹⁰⁸:

- وضع نظام روتيني لعمليات شراء واستلام وتخزين وصرف المواد، يشتمل 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 .

¹⁰⁸ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري مرجع سابق، ص 195.

- استخدام طرق سليمة لتقييم المواد الصادرة مع القيام بالجرد الفعلي ومطابقته بالجرد الدفترى باستعمال وسائل مناسبة وغير مكلفة.
- وجود نظام معياري يشتمل 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 ، ولابد من تحديد معدلات تلك المخلفات ومقارنتها مع المعدلات المسموح بها ، فإذا 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 تتخفف 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 المردودية 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 تهم 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 الكفاءة الإنتاجية والوقت الضائع .

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

- تخطيط الموارد البشرية وإعداد موازنة الأجور.

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

- إعداد تقارير عن الكفاءة الإنتاجية للعمل.

- إعداد تقارير الوقت الضائع والزمن الإضافي.

❖ 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. ومن جانب آخر فإذا كانت الأعباء المباشرة سهلة التحديد و التحميل على التكاليف فإن الأعباء غير المباشرة نجد ها معقدة الأمر الذي يتطلب جهوداً إضافية لمعالجة المعلومات الخاصة بها وتحميلها على التكاليف.

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 أجل إيجاد تفسير لسلوكها ومن ثم تحديد النموذج الذي يمثلها ومعايير وأسس توزيعها ومراقبتها .

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 معلومات محاسبة 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 والمحاسبية المعتمدة.

المطلب الثالث: دور معلومات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

تهدف إدارة الشركة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد ولهذا فهي تسعى إلى اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة. وعملية اتخاذ القرارات هي بطبيعتها عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة وخاصة الوظيفة المحاسبية.

أولاً: تعريف القرار

إن عملية اتخاذ القرار تتعلق بالمستقبل المجهول الذي يتميز بحالة عدم التأكد مما يحدث في المستقبل وعلى هذا فإن اتخاذ القرار يكون بمثابة مخاطرة تتوقف نتيجتها على مطابقة الافتراضات التي وضعت عن المستقبل ذاته. وبالتالي فإن القرار هو الثبات على اختيار بين بدائل مختلفة وذلك باعتماد افتراضات تتعلق بالمستقبل المجهول المتميز بعدم التأكد.

أنواع القرارات في المؤسسة.

إن أهم أنواع القرار داخل المؤسسة بالنسبة للوظائف تتضمن الآتي:

- قرارات تتعلق بالإنتاج
- قرارات تتعلق بالمبيعات
- قرارات تتعلق بالتمويل
- قرارات تتعلق بالأفراد

ثانيا: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

خريطة تدفق القرار يمكن أن تستعمل في فهم نظام معلومات محاسبة التكاليف والمعطيات التي يحتاجها، العلاقة بين القرارات تظهر بأن بعض القرارات المهمة تتخذ بصيغة روتينية، والبعض الآخر يمكن أن يكون نتيجة للترابط الداخلي للجهود، فمثلا اتخاذ القرار في مديرية المشتريات في الوقت الحالي يكون له أثر في العمل المنجز في المستقبل.

ثالثا: خطوات تحليل التكاليف في مجال اتخاذ القرار:

هناك العديد من القرارات تتم عملية المفاضلة بينها على أساس تحليل ودراسة التكاليف وحسب Schiff.M & Benninger.L تمر عملية تحليل التكاليف في مجال اتخاذ القرار بثلاث خطوات هي:¹⁰⁹

1- تعريف المشكلة: فعلى سبيل المثال إذا كانت المشكلة المعروضة متعلقة بزيادة الإنتاج فإنه ينبغي تحديد الزيادة المرغوب فيها بدقة.

2- تحديد التكاليف الملائمة للمشكلة المعروضة: تحديد التكاليف (والإيرادات) التي تحتاج إليها المؤسسة بالنسبة لدراسة المشكلة والتي ستتأثر بالبدائل المعروضة، فمثلا إدخال منتج جديد قد يتطلب بعض المعدات الجديدة، لكن لا يتطلب يد عاملة أكثر مما هو عليه في قسم الإنتاج.

3- تقدير التكاليف والإيرادات المتعلقة بها: يوجد أساليب متعددة لعملية التقدير، وعموما يجب أن تتعلق عملية التقدير بفترة معقولة تشتمل على مختلف التغييرات أو التقلبات الممكن حدوثها في تلك الفترة.

رابعا: بعض استعمالات معطيات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار:

1- الحذف أو الإبقاء على منتج معين:

قد يظهر منتج معين خسارة، ولكي يقرر المسيررون حذفه أو الإبقاء عليه فإنهم يلجؤون إلى معلومات محاسبة التكاليف. فإذا لم يكن لقرار حذف المنتج تأثير إيجابي على بنية المؤسسة وبالتالي على تكاليفها الثابتة، وإذا كانت المساهمة الهامشية لهذا المنتج موجبة، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تعويضه بمنتج جديد أحسن مردودية، أو استغلال طاقته في إنتاج كميات أخرى من منتجات أخرى أعلى مساهمة هامشية منه، فإن قرار حذف هذا المنتج خاطئ، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمؤسسة بمقدار مساهمته الهامشية، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة.

¹⁰⁹ ديبان السيد عبد المقصود، نور أحمد، "مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، مؤسسة شهاب الجامعية، الإسكندرية، 1989، ص 106-107.

2- قبول أو رفض الطلبية:

قد تستغل المؤسسة كامل طاقتها الإنتاجية في الفترة القصيرة، كما قد تنتج بأقل من طاقتها لأن الطلب على منتجاتها قد انخفض، مما يعني أن الوحدات المنتجة في الحالة الثانية تحمل عبء أكبر من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، مما يجعل سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد حجم الإنتاج الملائم الذي يحقق أفضل استخدام لطاقة المؤسسة. في هذه الحالة لو تلقت المؤسسة طلبية من زبون بسعر أقل من السعر الذي تباع به منتجاتها، لكنه يسمح بتغطية كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على المؤسسة قبول الطلبية، بشرط أن يكون السوق الجديد غير السوق القديم. وعموماً إذا كان الإيراد التفاضلي أكبر من التكلفة التفاضلية فيجب قبول الطلبية لأنها تزيد في الأرباح الكلية للمؤسسة.

3- قرار الشراء أو الإنتاج

قد ترغب المؤسسة في اتخاذ قرار شراء أو إنتاج مادة معينة تستعملها في الخط الإنتاجي لمنتجاتها (أحد مكونات منتجاتها)، يكون قرارها كما يلي:

- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أقل من عتبة المردودية بالكميات (حجم التعادل) فعلى المؤسسة شراء هذه المادة من السوق لأن تكلفة إنتاج الوحدة أكبر من سعر السوق.
- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أكبر من عتبة المردودية بالكميات فعلى المؤسسة إنتاج هذه المادة بإمكانياتها لأن تكلفة الإنتاج أقل من سعر السوق.

خامساً: دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير:

قرارات التسعير هي تلك القرارات التي يتخذها المديرون فيما يتعلق بالمبلغ الذي تباع به السلع والخدمات. أقصى سعر هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغيير سلوك المستهلك، كما يتحدد أدنى سعر عملياً بإجمالي التكلفة للمنتج.¹¹⁰

¹¹⁰ نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1987، ص 151.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل استعرضنا أهم التقنيات المستعملة لحساب التكاليف وابتدأنا الدراسة بالطرق الكلاسيكية، باعتبارها أول التقنيات التي استعملت في هذا المجال، فقد ظهرت عدة طرق تدرج تحت إطارين شاملين يتمثلان في إطار الطرق التكاليف التاريخية (الملاحظة) وطرق التكاليف المعيارية (التي يرتبط تطبيقها بالطرق الأولى)، ونجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أن كل منها لها مميزات وتخدم جوانب معينة من التسيير، وما يمكن أن نستخلصه من ذلك أن التطور الذي شهدته تلك الطرق كان يهدف أساساً لتحقيق أمرين، أو لهما إشباع حاجة المسيرين من المعلومات والمؤشرات والأدوات التي تساعد على التحليل واتخاذ القرارات وتغطية جوانب متعددة تتعلق بتسيير المؤسسة، والأمر الثاني هو زيادة دقة تحليل وحساب أسعار التكلفة وخصوصاً معالجة الأعباء غير المباشرة .

نجد أن تلك الطرق منها من تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي (الكلي) كطريقة الأقسام المتجانسة ومنها من تعتمد على المبدأ الجزئي كطريقة التكاليف المباشرة ، وهناك طريقتان تعدان امتداداً لهما على التوالي طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المتغيرة وكلتاهما تأخذان مواصفات الطرق الإجمالية والجزئية من حيث درجة شموليتها للتكاليف، وتوجد طرق أخرى أقل أهمية من الطرق السابقة، والملاحظة التي نسوقها هنا هي إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى.

إن التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامها للتكنولوجيا، أثر على تركيبة وهيكلية التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طريقة أكثر ملاءمة لهذا الوضع الجديد فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC . يخطئ الكثيرون عندما يعتبرون أن هذه النظرية ABC يمكن أن تحل محل بعض النظريات . إذ أن نظريات التكاليف المختلفة تصلح لأغراض مختلفة ولا توجد نظرية واحدة تكون الأفضل وتخدم جميع الأغراض ، فنظرية التكاليف الكلية تعتمد لتقويم المخزون السلعي وتحديد تكلفة المبيعات ودخل الدورة المحاسبية بهدف إعداد القوائم المالية للمستفيدين الخارجين ، أما فيما يتعلق بنظرية التكاليف المتغيرة فتصلح عموماً لخدمة الإدارة في مجالات أخرى كالرقابة الفعالة على التكاليف واستخدام تحليل التعادل والتسعير على المدى القصير ... الخ.

فالتكاليف المباشرة هي تكاليف قابلة للتحكم والرقابة على مستوى إداري محدد وقد تنسب التكلفة المباشرة أو غير مباشرة على أساس علاقتها بوحدة المنتج

أو التكلفة أو المسؤولية المحددة. إن ظهور نظريات تكاليف حديثة مثل نظرية تكاليف الأنشطة والتكلفة الهامشية والتكلفة المستهدفة لا يعني إلغاء أو عدم صلاحية نظريات التكاليف التقليدية ، فنجاح نظرية محددة

مرتبط بمدى ملاءمتها لظروف محددة , وخصوصا في مجال محاسبة التكاليف فإن نجاحها مرتبط بمدى ملائمة هذه النظرية للظروف التكنولوجية المعتمدة في العملية الإنتاجية. ولقد أدى تطبيق نظريات التكاليف التقليدية والحديثة إلى زيادة أهمية المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف إلى المديرين والتي أصبحت أساسا متبعا في تطبيق الرقابة واتخاذ القرارات السليمة .

الفصل الثالث

دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا

لقد تناول الباحث في الجزء النظري من هذا البحث طبيعة نظام محاسبة التكاليف من حيث مفهومه وأهدافه وأسباب ظهوره وخطوات تصميمه وكيفية تطبيقه، إضافة إلى عرض الإطار النظري لأهم نظريات التكاليف، وذلك للتوصل إلى إمكانية تطوير هذا النظام في القطاع الصناعي في موريتانيا من خلال دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في موريتانيا، ثم التعمق من خلال دراسة نظام محاسبة التكاليف في إحدى هذه الشركات، وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM). وذلك من أجل التعرف على مدى الموافقة على تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية الموريتانية، ورأي تلك المنشآت في تطبيق هذا النظام لدعم عملية التسيير و التحسين المستمر، وذلك من خلال قائمة استبيان تم توجيهها إلى مجموعة من المنشآت الصناعية الموريتانية، ومن ثم تحليل نتائج الإجابات للتوصل إلى إثبات صحة أو رفض فروض البحث.

وذلك من خلال تسلسل المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: واقع نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي في موريتانيا
- ❖ المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM)
- ❖ المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية للصناعة و المناجم

المبحث الأول: واقع نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي في موريتانيا

سوف يتطرق هذا المبحث إلي أهم المراحل التي مر بها القطاع الصناعي في موريتانيا، والتي مدى اعتماد هذا القطاع على نظام محاسبة التكاليف في عملية التسيير واتخاذ القرارات، وذلك من خلال ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: واقع القطاع الصناعي في موريتانيا

يعتبر مسار التصنيع في موريتانيا حديث النشأة ، حيث ظهرت نواته الأولى مع بداية الخمسينيات ، وتمثلت هذه النواة في بضع مؤسسات عاملة في ميدان استخراج الخامات المعدنية وتصديرها . وقد مر القطاع الصناعي في موريتانيا بالعديد من المراحل لم يتمكن خلالها من النمو والتطور بصورة سليمة ، بسبب وجود العديد من الصعوبات الهيكلية (قلة البني الأساسية ، ضيق السوق الوطنية ، ضعف تأهيل اليد العاملة ...)، إضافة إلي العديد من التساؤلات التي يمكن طرحها حول طبيعة تسيير هذه المؤسسات وفعاليتها.

ورغم كل هذه الصعوبات فإن قطاع الصناعة تمكن في الوقت الحالي من امتلاك خاصية النشاط ذي الأولوية في اهتمام وسياسات الدولة، ولمساعدة هذا القطاع على النهوض شرعت السلطات العمومية الموريتانية في تطبيق إصلاحات اقتصادية عميقة منذ مطلع الثمانينات ، وذلك ضمن سياسة قطاعية شاملة تهدف في الأساس إلي إحداث مناخ ملائم لبناء اقتصاد حر قائم على المبادرة الحرة وقادر على تنمية مفهوم المؤسسة الاقتصادية وتحسين القدرة التنافسية لآلة الإنتاج الوطني على المستويين الوطني والدولي ، وضمان مرونة الاقتصاد الوطني بهدف الملائمة الدائمة للعرض مع الطلب.

وقد صاحب هذه الإصلاحات تحرير للنشاطات الإنتاجية من قيود التخطيط التقليدية التي كانت مطبقة في البلد، وذلك بتكييف الإطار المؤسسي (cadre institutionnel) والقانوني مع متطلبات اقتصاد السوق ، وإقامة البني الأساسية ووضع سياسة تصنيع، تأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب المتعلقة بتنمية وتطوير القطاع وخلق مناخ ملائم للاستثمار . ولمواجهة هذه المعطيات الجديدة أصبح لزاما على المؤسسات الموريتانية أن تتأقلم مع عامل المنافسة الجديد عليها سواء على المستوى الوطني أو الدولي ، مع مواجهة ضرورة التطور ومواكبة التغيرات الصناعية والتكنولوجية والتحولات المستقبلية.

أولاً: أهداف التصنيع في موريتانيا¹¹⁶

إن للقطاعات الإنتاجية المختلفة أهميتها في تنمية اقتصاد البلد ، وبالتالي تصبح هناك أهمية كبيرة بعمليات التصنيع التي تحتاج إلي بنية تحتية تؤمن جوا ملائماً لازدهار الصناعة في البلد. وتتلخص أهداف التصنيع في موريتانيا في النقاط التالية:

1. زيادة مساهمة الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي بنسبة 12% وتوفير 6000 فرص عمل.
2. رفع قدرة القطاع الصناعي على تغطية الحاجات الأساسية للسكان.
3. زيادة حجم الصادرات من خلال تطوير الصناعات القائمة واستحداث صناعات جديدة.
4. نقل التكنولوجيا والمعرفة.

ثانياً: مميزات القطاع الصناعي الموريتاني

يتمتع القطاع الصناعي في موريتانيا بالعديد من المزايا والتي تؤهله إلي أن يأخذ دوره في عملية التنمية الاقتصادية ودفع عملية التنمية في البلاد . وأهم هذه المميزات هي:

1. الموارد البشرية : تعتبر الموارد البشرية احدي الدعائم الأساسية لأي بناء اقتصادي ، نظرا لأهميتها، حيث تتوفر البلاد على يد عاملة تشمل حاملي الشهادات لجميع التخصصات بالإضافة لأصحاب المهن المتخصصة التي تعمل في مجال البناء والمعلوماتية والكهرباء وغيرها.
2. الموارد الطبيعية والزراعية : تتميز موريتانيا ببعض الموارد الطبيعية مثل الحديد والذهب والنحاس والأسماك وأخيرا النفط بالإضافة إلي بعض المنتجات الزراعية المختلفة.
3. رؤوس الأموال : توجد مبالغ كبيرة من رؤوس الأموال لدي القطاع الخاص غير مستغلة في العملية الإنتاجية .

¹¹⁶ الإتحاد العام لأرباب العمل الموريتانيين — اتحادية الصناعة — مذكرة حول القطاع الصناعي الوطني 2010 ص 6

ثالثاً: معوقات القطاع الصناعي في موريتانيا¹¹⁷

يعاني القطاع الصناعي الموريتاني، العديد من المشاكل ، ويواجهه الكثير من المعوقات سواء من ناحية جلب و استيراد المواد الخام، وكذلك تصدير و تصريف المنتجات سواء محليا أو في الأسواق الخارجية.

وتنقسم المشاكل والمعوقات التي تواجه قطاع الصناعة الموريتاني إلى:

1 — المعوقات الخارجية: تتمثل في أن الأسواق الموريتانية مفتوحة بدون قيود أمام المنتجات الأجنبية، منافسة قوية من المنتجات المستوردة، وعدم إمكانية التصدير إلى أسواق خارجية.

2 — المعوقات الداخلية: يعاني القطاع الصناعي الموريتاني من العديد من المشاكل والمعوقات الداخلية، والتي يمكن أن نلخصها في النقاط التالية:

أ. غياب مؤسسات التمويل المتخصصة.

ب. ضعف الترابط الهيكلي بين النشاطات الصناعية .

ت. ضعف البنية التحتية الصناعية ، وعدم إنشاء مناطق صناعية مخطط لها.

ث. ضعف السياسات والتشريعات والقوانين الداعمة للصناعة.

ج. ضعف مجال التسويق، وصعوبة التصدير للخارج.

ح. مشاكل في الإدارة بسبب ضعف استخدام تقنيات التسيير.

خ. ضعف على مستوى القوى العاملة.

د. قلة الاهتمام بجودة المنتج وخدمة ما بعد البيع.

وسوف ينصب تركيز الباحث فيما يلي على مدى استخدام المؤسسات الموريتانية لتقنيات التسيير وبالأخص نظام محاسبة التكاليف.

¹¹⁷ الإتحاد العام لأرباب العمل الموريتانيين — مرجع سابق ص 3

المطلب الثاني: الدراسة الميدانية (إعداد الاستمارة)

سوف يتعرض هذا المطلب إلى دراسة ميدانية للتعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية الموريتانية، متمثلة في عينة من هذه الشركات تم اختيارها على أساس رأس المال ونوعية النشاط ومكان مزاوله النشاط. وقد اقتصرنا ، هذه الدراسة على مجموعة من الأسئلة الفنية المتعلقة بمحاسبة التكاليف.

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على ما يلي :

- أ- ما مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي بموريتانيا.
- ب- هدف القطاع الصناعي بموريتانيا من تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- ج- ما مدى موافقة المنشآت على تطبيق هذا النظام وأهميته في اتخاذ القرارات .

ثانياً: عينة الدراسة

ينكون مجتمع الدراسة من منشآت القطاع الصناعي بمدينة نواكشوط (العاصمة السياسية) و انواذيب (العاصمة الاقتصادية)، وذلك لتركز كل الشركات الصناعية فيهما. وقد تم الحصول على المعلومات عن هذه المنشآت عن طريق دليل مركز الاستعلام الموريتاني للتنمية الاقتصادية والتقنية (غرفة التجارة والصناعة) ، والذي يحتوي على معلومات عن (38) منشأة صناعية ، وقد قام الباحث باختيار عينة عشوائية حجمها (50%) مثلت (19) منشأة من المنشآت الصناعية، (الملحق رقم 5 يبين أسماء هذه الشركات).

ثالثاً: أسلوب جمع البيانات

تم جمع البيانات عن طريق توجيه قائمة استبيان لعينة من المنشآت الصناعية الموريتانية، كما قام الباحث بالاتصال ببعض تلك المنشآت ومحادثة العديد من المسؤولين عن أقسام التكاليف للتعرف على وجهة نظرهم والتأكد من صحة بعض البيانات في قائمة الاستبيان.

وقد تم توزيع (19) استمارة استبيان بواقع استمارة واحدة لكل منشأة صناعية، وبلغ عدد الإجابات (14) استمارة بنسبة ردود (74%)، حيث رفضت (5) شركات الإجابة على الاستمارة. وقد استبعد الباحث (2) استمارة استبيان بسبب عدم الجدية في البيانات وبسبب تعبئتها من قبل أشخاص لا يعملون في قسم المحاسبة في الشركة، وبلغ عدد الاستمارات الصحيحة (12) استمارة.

ويوضح ذلك الجدول التالي:

جدول رقم (2 - 11) يوضح الاستثمارات التي تم توزيعها على كل قطاع صناعي على حدة

القطاع الصناعي	استثمارات موزعة	استثمارات معادة	استثمارات مستبعدة	استثمارات صحيحة
صناعة المواد الغذائية والمشروبات	06	05	01	04
صناعة المنتجات المعدنية	03	02	—	02
صناعة المياه المعدنية	04	03	01	02
صناعة البطاريات	01	01	—	01
صناعة الشموع	01	01	—	01
صناعات أخرى	04	02	—	02
المجموع	19	14	02	12

المصدر : من إعداد الباحث

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى مجموعتين على النحو التالي:

المجموعة الأولى: أسئلة عامة عن المنشأة

وكانت الأسئلة تتمحور حول:

أ. الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

ب. عدد العاملين في الشركة .

المجموعة الثانية: أسئلة عن نظام التكاليف المطبق في المنشأة

وكانت الأسئلة في هذه المجموعة تتمحور حول:

أ. هل ترى أن هناك أهمية لوجود نظام تكاليف في شركتكم

- ب. ما هو نظام التكاليف المستخدم في شركتكم
- ت. ما هو الهدف من نظام التكاليف في المنشأة
- ث. هل تتبع المنشأة فعلا عند تحديد تكلفة المنتج نظام محاسبة التكاليف.
- ج. توجد مجموعة من نظريات التكاليف التي تستخدم في تحديد التكلفة، فما هي النظرية المستخدمة في شركتكم.
- ح. على أي أساس تم اختيار طريقة حساب التكاليف في شركتكم.

المطلب الثالث: التعليق على أجوبة المؤسسات قيد الدراسة

لقد تم توزيع استمارة الاستبيان على (19) مؤسسة، حيث تم تسليم هذه الاستمارات إلى المصلحة المحاسبية في كل مؤسسة ليتم الرد عليها من طرف الشخص المسؤول عن هذه المصلحة ، خاصة الأسئلة التي تتعلق بالجانب التقني، لم يجب منها إلا (14) مؤسسة، وقد استبعد الباحث (2) استمارة استبيان بسبب عدم الجدية في الإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبانة، وبلغ عدد الاستمارات الصحيحة (12) استمارة. ونظرا لتعهدنا بعدم نشر نتائج التحقيق، فسكتفي بذكر أسماء المؤسسات وذلك في الملحق رقم 5.

من بين المؤسسات التي أجابت على الاستبانة (8) صرحوا بأنهم لا يمتلكون نظام محاسبة التكاليف، و(4) مؤسسات أكدوا امتلاكهم لهذا النظام، أي نسبة 34% تقريبا من عدد المؤسسات التي أجابت على الاستمارة بشكل صحيح ، وهي (12).

وقد تم تحليل الإجابات الواردة في الاستمارات وتوضيح نتائج تحليل البيانات كما يلي:

أولا : تحليل نتائج المجموعة الأولى من الأسئلة :

وقد أوضحت نتائج المجموعة الأولى من الأسئلة ما يلي :

— الصناعة التي تنتمي لها الشركة: بينت الدراسة أن نسبة 50% من هذه المؤسسات متخصصة في إنتاج الأغذية والمشروبات والمياه المعدنية ، و17% من الشركات متخصصة في إنتاج المواد المعدنية ، و33% من الشركات متخصصة في إنتاج منتجات أخرى مختلفة. وهذه تعتبر نقطة إيجابية في العينة ، حيث أن هناك تنوع في عينة الدراسة بحيث تغطي غالبية فروع الصناعة ، مما يقوي عينة الدراسة من حيث الشمول وتغطيتها لمعظم القطاعات.

— الشكل القانوني : تبين الدراسة أن 17% من الشركات هي منشآت فردية ، و 55% مساهمة خاصة، ونسبة 28% مساهمة عامة. تبين هذه النتائج أن العينة كانت مناسبة، كما تبين هذه النتائج عدم اهتمام القطاع الخاص بتطبيق نظام محاسبة التكاليف في موريتانيا.

ثانياً : تحليل نتائج المجموعة الثانية من الأسئلة

وقد أوضحت نتائج المجموعة الثانية من الأسئلة ما يلي :

— أهمية وجود نظام التكاليف : إن غالبية عينة الدراسة يُجمعون على أهمية وجود نظام محاسبة التكاليف في الشركة بنسبة 76% في حين أن 24% يوافقون على أن وجود نظام تكاليف في الشركة هو متوسط الأهمية ، ويرى الباحث أن هذه النتائج تؤكد مدى الأهمية التي توليها الشركات الصناعية لنظام التكاليف.

— نظام التكاليف المستخدم: بينت الدراسة أن غالبية الشركات تستخدم النظام المعلوماتي أو الجمع بين النظامين اليدوي و المعلوماتي. ويرى الباحث أن الاعتماد على النظام المحاسبي المعلوماتي ينسجم مع بيئة الأعمال المتطورة و المتسارعة.

— الهدف من تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية: بينت الدراسة أن أهم أهداف الشركات، من تطبيق نظام التكاليف، حسب ترتيب الأهمية كالتالي:

1. تحديد تسعة المنتجات حيث احتلت المرتبة الأولى.

2. قياس تكلف الإنتاج في المرتبة الثانية.

3. الرقابة على عناصر التكاليف في المرتبة الثالثة .

4. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات في المرتبة الرابعة.

5. تقييم المخزون لإعداد القوائم المالية في الرتبة الخامسة.

وتتسجم هذه النتائج مع الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ، والذي يعتبر أن الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج ومساعدة الإدارة في تسعير المنتجات .

— نظام التكاليف المستخدم في قياس تكلفة الإنتاج: تبين الدراسة أن نظام تكاليف المراحل هو أكثر الأنظمة استخداما في الشركات الصناعية محل الدراسة بنسبة 76 % من العينة، في حين أن 24% تستخدم نظام المراحل ونظام الأوامر معا.

— **نظرية التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة وحدة المنتج:** تبين الدراسة أن نظرية التكاليف الكلية هي المطبقة في كل الشركات الصناعية محل الدراسة التي تستخدم نظام محاسبة التكاليف، وهذا يتوافق مع الدراسة النظرية.

— **أساس اختيار طريقة حساب التكاليف :** كانت جل الإجابات تؤكد أن الاختيار يناسب المسؤولين .

لقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية مجموعة من الحقائق يمكن أن نلخصها في التالي:

— نقص كبير في تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا.

— من خلال الدراسة تبين لنا أن نسبة 66 % من العينة محل الدراسة لا تمتلك نظاما للمحاسبة التحليلية ، فلا نجد في أغلب هذه الشركات إلا المحاسبة العامة التي من خلالها يتم تخصيص الأعباء مباشرة إلي المنتجات ، وهذا لا يكفي إذا أردنا الاقتراب من التكلفة الحقيقية للمنتجات .

— أظهرت الدراسة الميدانية اعتماد الشركات الصناعية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف على النظام التقليدي في تحميل وتخصيص تكاليف الصنع الإضافية على وحدات الإنتاج.

— أظهرت الدراسة الميدانية مدى الحاجة إلي الإطلاع على نظام محاسبة التكاليف المطبق في بعض الشركات الصناعية في موريتانيا ، من أجل معرفة درجة مصداقيته وكذلك كيفية تفعيله.

هذا ما سوف ندرسه في المبحث التالي والذي خصصته للتعلم في دراسة نظام محاسبة التكاليف في أحدي الشركات المطبقة له في القطاع الصناعي الموريتاني، وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM).

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM)

في هذا المبحث ، سوف نحاول أن نقوم بعملية إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي، من خلال دراسة تجربة الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM) ، في تصميم نظام محاسبة التكاليف، فمن خلال المسح الميداني الذي قام به الباحث والذي اشتمل على العديد من الشركات الصناعية وفي مجالات مختلفة تبين للباحث أن الشركة محل الدراسة لها ما يميزها عن الشركات الأخرى وذلك للأسباب الآتية:

1 — يوجد لدى الشركة نظام تكاليف وذلك منذ بداية عمل الشركة في عام 1978 . ويوفر النظام القائم بعض

البيانات التفصيلية التي تمكن الباحث من عمل تحليل لنظام التكاليف المطبق فيها.

2 — الشركة، تعتبر شركة مساهمة عامة وبالتالي هناك عناية من قبل الجميع لإنجاحها وتحسين أنظمة التكاليف فيها ومن ثم ترشيد القرارات الإدارية التي تفيد في تحسين السياسات الإنتاجية وكذلك الربحية.

3 — تصنف الشركة ضمن الشركات الكبيرة في موريتانيا حسب تصنيفات وزارة الصناعة وهي الأولى والوحيدة في إنتاج خامات الحديد في موريتانيا.

4 — هناك رغبة شديدة من قبل إدارة الشركة لتحديد تكلفة منتجاتها بدقة، وهو العامل الأهم، والذي سيساعدها في مواجهة منافسيها من جهة، ومن جهة أخرى ترغب إدارة الشركة في التعرف على الجديد في مجال المحاسبة وعلى الأخص في محاسبة التكاليف وذلك من خلال دعم البحث في هذا المجال.

5 — أبدت إدارة الشركة استعدادها لتقديم التسهيلات اللازمة لعملية الدراسة.

وبما أن نظام محاسبة التكاليف أداة غير مطبقة في الشركات الصناعية الوطنية (كما رأينا في الدراسة الميدانية)، باستثناء القليل منها والتي تعد الشركة الوطنية للصناعة والمناجم من بينها، ونظرا إلى الأهمية البالغة لهذه المؤسسة في سير و نجاح الاقتصاد الموريتاني قمنا باختيارها و كمحاولة لتسليط الضوء على نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي في موريتانيا — من خلال هذه الشركة — وذلك محاولة منى للكشف عن مستوى تطبيق هذا النظام وما هي أهم العقبات التي تواجه تطبيقه في القطاع الصناعي بشكل عام.

و سنتعرض في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب هي:

المطلب الأول: تقديم للشركة الوطنية للصناعة والمناجم

أولا : لمحة تاريخية عن شركة (SNIM) (*)

— نشأة وتطور الشركة ¹¹⁸

تم إنشاء الشركة الوطنية للصناعة والمناجم بموجب القانون رقم 104 — 78 الصادر بتاريخ

¹¹⁸ التقرير السنوي للشركة 2009، ص 2

(*) Société Nationale Industrielle et Minière (SNIM)

(**) Société des Mines de Fer de Mauritanie (MIFERMA)

كان رأس مال شركة (MIFERMA) حكرا في البداية على (فرنسا وبريطانيا وكندا) ، ليتم في نفس السنة فتحه أمام كل من موريتانيا وإيطاليا وألمانيا.

15/04/1978 تحت تسمية الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (وذلك بعد تأميم شركة ، MIFERMA^(**) والمنشأة سنة 1952) ، وقد قامت الدولة بمجموعة من الإصلاحات من ضمنها تحرير النشاطات الإنتاجية من قيود التخطيط التقليدية التي كانت مطبقة في البلد ، وذلك بتكليف الإطار المؤسسي والقانوني مع متطلبات اقتصاد السوق. ولمواجهة هذه المعطيات الجديدة أصبح لزاما على الصناعة الموريتانية أن تتأقلم مع عامل المنافسة الجديد عليها، سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

والجدول التالي يبين المراحل التاريخية لتكوين شركة (SNIM)¹¹⁹ :

الجدول رقم (2 - 12) : المراحل التاريخية لتكوين شركة (SNIM)

إنشاء شركة معادن الحديد الموريتانية (MIFERMA)	1952/02/16
بداية تصدير خامات الحديد	1963/03/16
تأميم شركة (MIFERMA) وتحويل أصولها إلى شركة وطنية تدعى (SNIM)	1974/11/28
إنشاء شركة جديدة ، ذات رأس مال مختلط ، مفتوح أمام القطاع الخاص الوطني والدولي تدعى (الشركة الوطنية للصناعة والمناجم)	1978/04/15

المصدر: دليل النظام التسييري في الشركة 2008 ، ص 4

— مقر الشركة:

يوجد مقر الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM) في العاصمة الاقتصادية لموريتانيا (أنواذيب)

— رأس مال الشركة:

يصل رأس مال شركة (SNIM) في 31/12/2009 إلى 12.18 مليار أوقية* موريتانية (ما يعادل 45 مليون دولار أمريكي)، موزعة على 1.218.000 سهم قيمة السهم الواحد 10.000 أوقية ما يعادل (40 دولار)، وقد تم طلب وتسديد إجمالي رأس المال.

¹¹⁹ دليل النظام التسييري في الشركة 2008 ، ص 4

* الأوقية هي العملة الموريتانية (1 دينار جزائري = 3 أوقية موريتانية)

والجدول التالي يبين عدد المساهمين ونصيب كل واحد منهم في رأس مال الشركة:

جدول رقم (2 - 13): يبين نسب المشاركة في رأس مال الشركة

المساهمون	المبلغ بالأوقية	النسبة (%) من رأس المال
الجمهورية الإسلامية الموريتانية	9.543.030.000	78.35
البنك الصناعي الكويتي	873.200.000	7.17
الشركة العربية للتعدين	689.790.000	5.66
الصندوق العراقي للتنمية الخارجية	558.820.000	4.59
المكتب الوطني للهيدرو كربورات والمعادن/المغرب	279.500.000	2.30
البنك الإسلامي للتنمية	218.300.000	1.79
أسهم خاصة للموريتانيين	17.360.000	0.14
مجموع رأس المال بالأوقية	12.180.000.000	%100

المصدر: التقرير السنوي للشركة، مرجع سبق ذكره ، ص2

ثانيا: تنظيم الشركة¹²⁰

فيما يلي تنظيم الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM):

1- الجمعية العامة :

تمثل الجمعية العامة كافة المساهمين، ويمكن لأي مساهم المشاركة في اجتماعها أو التفويض لهذا الغرض ،
تعين الجمعية العامة أعضاء مجلس الإدارة و مدقق الحسابات .

2 - مجلس الإدارة:

¹²⁰ التقرير السنوي للشركة ، مرجع سابق ، ص 6

تسير الشركة من طرف مجلس إدارة يتكون من 12 عضواً، تعينهم الجمعية العمومية العادية للمساهمين. ويجتمع مجلس الإدارة على الأقل في ثلاث دورات سنوياً. ويفوض مجلس الإدارة، للإداري المدير العام الصلاحيات الكافية لتسيير الشركة مع حق التفويض كلياً أو جزئياً.

3 – اللجنة التنفيذية:

ينشأ مجلس الإدارة لجنة تنفيذية مكونة من أربعة أعضاء منه ، وتتكفل هذه اللجنة بتحضير دورات المجلس ، كما تبت في صفقات الشركة التي تزيد أو تساوي 2 مليون يور. تجتمع اللجنة التنفيذية على الأقل ثلاث مرات في السنة.

4 – لجنة الإدارة:

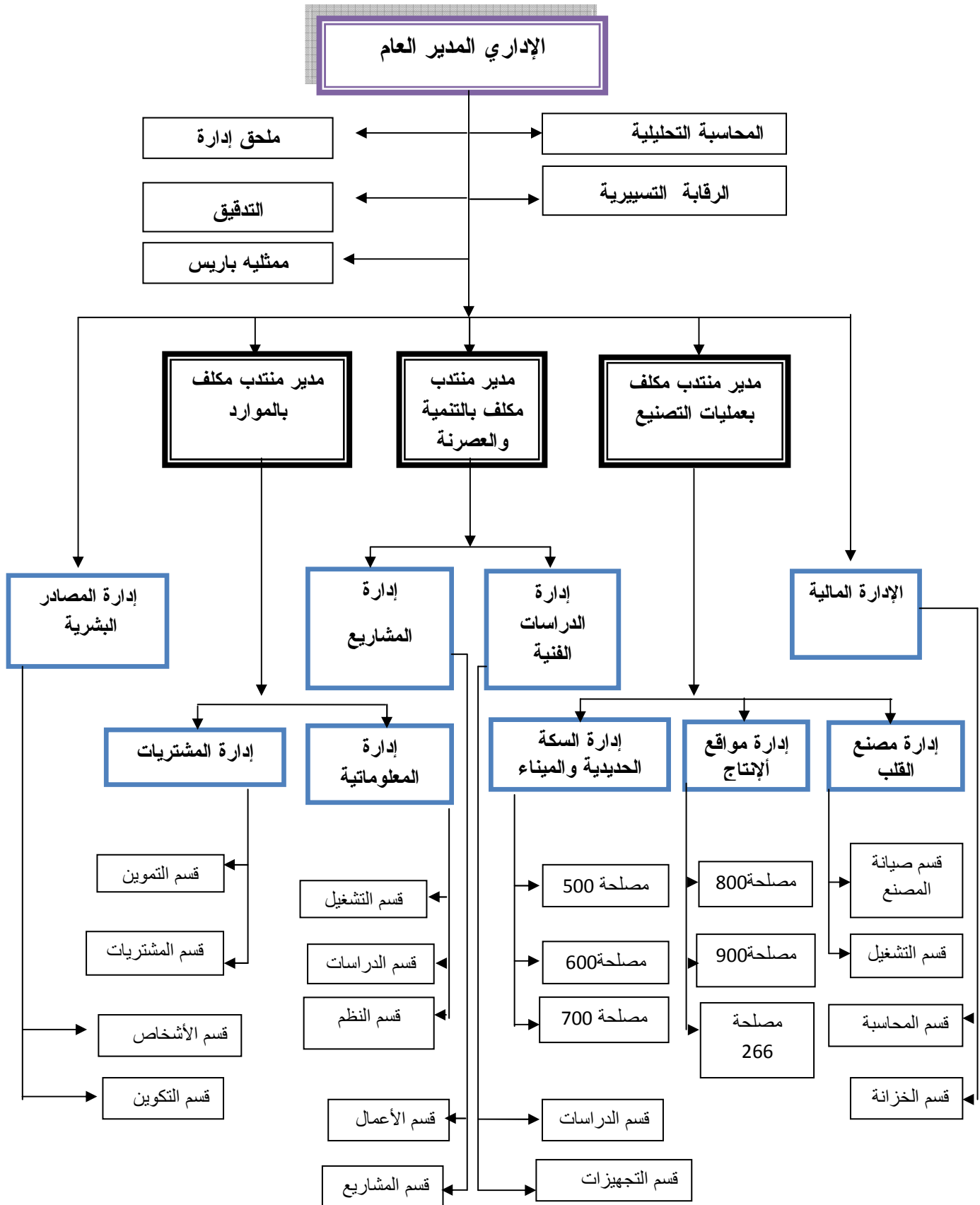
تضم هذه اللجنة بالإضافة إلي عضو مجلس الإدارة المدير العام، كل من المديرين المنتدبين، ومدير السكة الحديدية والميناء ومدير مقر الاستغلال ، وتجتمع هذه اللجنة بصفة منتظمة للنظر في القضايا المتعلقة بتسيير الشركة وتوجهاتها.

5 – لجنة التنسيق :

تتشكل لجنة التنسيق من عضو مجلس الإدارة المدير العام والمدراء المنتدبين والمستشارين الرئيسيين ومديري القطاعات ، وتجتمع هذه اللجنة كل ثلاثة أشهر للنظر في برنامج الإنتاج وتنفيذ الميزانية.

ويمكن تلخيص التنظيم الهيكلي للإدارات والأقسام في الشكل التالي:

الشكل رقم (1 - 15) : يمثل الهيكل التنظيمي لشركة SNIM



المصدر : دليل النظام التسييري في الشركة ، مرجع سابق ، ص 17

المطلب الثاني: وظائف و نشاطات شركة (SNIM)

أولاً: وظائف الشركة

تعتبر الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM) هي أكبر شركة في موريتانيا وهي المسؤولة عن أعمال استخراج مناجم الحديد وتسويقها وتنمية الثروات المعدنية والتقيب عنها واستغلالها. ومن المهام الأساسية للشركة هي البحث والتقيب ، حيث تركزت نشاطات البحث عن المعادن في سنة 2009 على مناجم : أفديرك، تازاديت ، وامهاودات ، (هذه الأماكن عبارة عن سلاسل جبلية في موريتانيا).

1. أفديرك: لقد تم في هذه المنطقة انجاز خريطة جيولوجية وعمليات حفر بعرض 50 x 50 م أدت إلى إبراز احتياطات تفوق 30 مليون طن من خامات الحديد الغنية .

2. تازاديت : انطلاق حملة جديدة في العمق أنجزت في 2009 ما يقارب 4800م مكنت من إثبات مخزون جيولوجي معتبر من المعادن يقدر بأكثر من 30 مليون طن .

3. امهاودات : فقد انتهت عملية التعرف حيث أظهرت خلاصة البحث زيادة 80% في الاحتياطي القابل للاستغلال .

تقوم الشركة بعدة وظائف يمكن أن نلخص أهمها فيما يلي :

- تنفيذ كل العمليات المتعلقة بالبحث و الاستغلال الصناعي و التجاري لمناجم الحديد في موريتانيا .
- إنجاز و إنشاء و كذا عملية الاستغلال الصناعي و التجاري لكل وسائل نقل خامات الحديد .
- توفير المباني و المصانع من أجل المعالجة الصناعية لخامات الحديد.
- المشاركة في جميع العمليات الصناعية، المالية، التسويقية، التي يمكن ربطها و إلحاقها بإحدى هذه الوظائف.

ثانياً: أهداف الشركة

تمارس شركة (SNIM) عدة نشاطات متكاملة مع الوظائف السابقة حيث نشأ عن إعادة هيكلة الشركة خمسة هياكل عملية سميت بالنشاطات، يمكن عرضها على النحو التالي :

1 - نشاط الاستكشاف: تتمثل النشاطات الأساسية المتعلقة بقسم الاستكشاف فيما يلي:

- بحث و مراقبة الأعمال في ميدان استخراج خامات الحديد .
- البحث عن المعادن على أساس دراسة جيولوجية و جيوفيزيائية بهدف تحديد مكان استخراج خامات الحديد بدقة . وفي هذا الإطار فقد أنجز في سنة 2009 أكثر من 270 كلم لغرض التحقق من الإختلالات

الجيوفيزيائية المكتشفة بطائرة الهليكوبتر للبحث عن المعادن والمياه في منطقة الكدّية وتاودني، ومن جهة أخرى أنجزت أشغال جيوفيزيائية في منطقة امسّاقا ، في إطار البحث عن الذهب والمعادن الأساسية.

2 - نشاط استخراج خامات الحديد: يتم تحديد أماكن تجمع و تواجد خامات الحديد من طرف القسم الأول الذي يقوم بتقديم تقرير من أجل القيام بعمليات الحفر و استخراج خامات الحديد و الشروع في العمل ميدانيا.

و يتضمن نشاط استخراج خامات الحديد في كل موقع من مواقع الاستخراج، العمليات التالية:

- عملية الحفر : يتم في هذه المرحلة ، حفر آبار صغيرة ، تملأ بالمتفجرات .
- عملية التفجير: يتم في هذه المرحلة، تفجير المناطق التي تم تلغيمها في المرحلة السابقة.
- عملية تهيئة المنطقة: بعد عملية التفجير، يتم تهيئة المنطقة، من حيث شق الطرق ووضع آليات التحميل.
- عملية الشحن: هذه العملية يتم خلالها شحن خامات الحديد في شاحنات النقل.
- عملية النقل: وهي التي يتم خلالها نقل خامات الحديد إلى مواقع التكسير.

3 - نشاط النقل : تتم عملية نقل خامات الحديد عبر مرحلتين ، المرحلة الأولى يتم فيها نقل الخامات من أماكن التفجير إلى مواقع التكسير والمعالجة الأولية ، ويستخدم في هذه المرحلة الشاحنات الخاصة لهذه العملية (حيث تصل حمولة الشاحنة الواحدة إلى حوالي 200 طن) . أما المرحلة الثانية والمتعلقة بنقل خامات الحديد بعد تكسيرها ومعالجتها، يتم نقلها بواسطة القطار إلى أماكن المعالجة الأخيرة وعملية التخزين.

4 - نشاط الإنتاج: يتمثل هذا النشاط في استغلال مناجم الحديد ، و تحسين معدل الإنتاج ، بالإضافة إلى أنها تهتم بصنع مشتقات الحديد مثل سبائك الحديد المستخدمة في عملية البناء.

كما أنها تسعى على التوظيف الجيد للهياكل القاعدية و معدلات الإنتاج و تضمن الصيرورة الحسنة و المتابعة الجيدة لعملية الإنتاج.

5 - نشاط التسويق: يتمثل دور هذا القسم في الإشراف على عملية تسويق خامات الحديد إلى مختلف أنحاء العالم.

أما في مجال البحث عن المياه (العذبة والمالحة) فقد أنجزت 7 آبار كبيرة القطر مصحوبة ب 21 نقطة مائية ، كما أنجزت 7 آبار صرف ، في منطقة أمهاودات (37 م³/ساعة) و أيضا زيادة في تدفق المياه المالحة بنسبة (100م³/ساعة).

ومن أجل انجاز هذه الوظائف والنشاطات، فان الشركة الوطنية للصناعة والمناجم (SNIM) تمتلك مجموعة من الإمكانيات الكبيرة من أهمها: مصنع (قلب الغيم) لتخصيب الحديد والذي يشتغل بطاقة إنتاجية قدرها 5 ملايين طن/ للسنة ، وقد بدأ العمل في هذا المصنع سنة 1984 . بالإضافة إلي مصنع في مدينة انواذيبو يشتغل بطاقة إنتاجية قدرها 8 ملايين طن / للسنة . كما أنها تمتلك سكة حديدية على طول 704 كلم يسير عليها قطار طوله 2.5 كلم، باستطاعته حمل 13 مليون طن من الحديد سنويا.

أما في العاصمة الاقتصادية (انواذيبو) فان الشركة تمتلك ميناء خاصا لتصدير خامات الحديد بسعة تخزينية قدرها 2 مليون طن ، بالإضافة إلي مفرغ عربات القطار بقدرة تصل إلي تفريغ 40 عربة في الساعة¹²¹.

المطلب الثالث: الإنجازات و المشاريع المستقبلية للشركة

أولاً: الإنجازات

1 – انجازات اقتصادية

لقد تمكنت الشركة الوطنية للصناعة والمناجم في سنة 2009 من تسجيل نتائج مشجعة حيث بلغ رقم الأعمال 139.009 مليون أوقية (حوالي 532 مليون دولار) ، ويمثل ثلاثة زبائن نسبة 64% من مجموع رقم أعمال سنة 2009، وهما (الصين ، إيطاليا، وفرنسا). ووصلت النتيجة الصافية إلي 32.684 مليون أوقية. وساهمت هذه الإنجازات في الحفاظ على مساهمتها الكبيرة في الاقتصاد الوطني ، حيث بلغت حصة الشركة "SNIM" في الناتج المحلي الخام 10% ، وعائدات التصدير إلي 39% ، وكانت مساهمتها في ميزانية الدولة بنسبة 20%. وقد شرعت شركة (SNIM) خلال سنة 2010 في تنفيذ برنامجها المتعلق بالنمو والعصرنة، والذي تصل تكلفته الإجمالية إلي (1.072.000.000) دولار أمريكي، ووصل إنتاج الشركة في نهاية 2010 إلي (11.574.000) طن، مقارنة ب (10.000.000) طن سنة 2009 أي زيادة بنسبة 12.7%. و بالرغم من تركيز شركة (SNIM) على تقوية دورها الأساسي ، الذي هو البحث واستغلال وتسويق الحديد — حيث صنفت سنة 2005 بأنها ثاني أكبر شركة لتصدير خامات الحديد في القارة الإفريقية — تعتبر)

¹²¹ دليل النظام التسييري في الشركة ،مرجع سابق ، ص19

(SNIM) مندمجة في المجالات الاقتصادية الأخرى. فقد انتهجت سياسة توسع ناجحة من خلال إنشاء شركات فرعية في ميادين مختلفة هي¹²² :

- الشركة العربية للحديد والصلب في موريتانيا، حصة (SNIM) فيها 100%.
- شركة الخدمات والسياحة الموريتانية، حصة (SNIM) فيها 100%.
- شركة التنظيف والأشغال والنقل والصيانة، حصة (SNIM) فيها 100%.
- الأطلسية للتصنيع الميكانيكي، حصة (SNIM) فيها 92.84%.
- شركة لجرانيت والماربر في موريتانيا ، حصة (SNIM) فيها 81.5%.
- الشركة العربية للصناعات التعدينية ، حصة (SNIM) فيها 50%.
- شركة الشحن والتفريغ في موريتانيا ، حصة (SNIM) فيها 52.50%.

2 - إنجازات اجتماعية

تلعب شركة (SNIM) دورا هاما في حياة سكان التجمعات الحضرية الواقعة في شمال البلاد خاصة ازويرات و انواذيب . وتظهر هذه الأهمية بارزة على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي. فالشركة توظف ما يناهز 4000 عامل بشكل دائم إلى جانب عدد آخر من العمال الموسمييين. وللشركة حضور اقتصادي واجتماعي قوي في مدن الشمال ممثلا في كونها تتوفر على حيين أحدهما في ازويرات والآخر في انواذيب يضمّان مجتمعين 3600 مسكن لعمال الشركة، وتوفر الشركة خدمات طبية عن طريق عيادتين مجمعتين تضم كل واحدة منهما 47 سريرا طبيا وغرف عمليات حديثة إلى جانب أربع مدارس و 4 مساجد وفندقين ونوادي رياضية ودور سينما وبعض التجهيزات الرياضية . وتسير الشركة عملية التموين بالماء والكهرباء في مدينتي ازويرات وانواذيبو، فلديها محطتان كهربائيتان تُنتجان من الطاقة الكهربائية ما يسد الحاجات الصناعية والمنزلية في كلتا المدينتين.

ثانيا: المشاريع المستقبلية

- بناء مصنع آخر لتخصيب الحديد في منطقة الغيم بطاقة إنتاجية قدرها 4 ملايين طن سنويا، من المتوقع أن يبدأ تشغيله سنة 2013.
- تحسين مرد ودية السكة الحديدية، وذلك بتجديدها ودعم وسائل الإيصالات.

¹²² التقرير السنوي للشركة، مرجع سابق ، ص 9

- بناء ميناء جديد لتصدير خامات الحديد باستطاعته استقبال البواخر من حجم 250.000 طن ، بقدره تحميل تصل إلى 10.000 طن /ساعة . من المتوقع أن يبدأ تشغيله سنة 2013
- بناء معهد ثانوي للتكوين المهني بقدره استيعابية تقدر ب 300 طالب سنويا ، سيتم الانتهاء من انجازه في بداية سنة 2011.

ثالثا: المؤسسة والمحيط البيئي

وضعت (SNIM) نظاما لتسيير البيئة على مستوى الشركة، وقد تم القيام بتدقيق داخلي وكذلك تدقيق المطابقة مع النظم القانونية ، كما تم تكوين العمال وتحسيسهم حول ضرورة المحافظة على البيئة.

كما أنجزت دراسة التأثيرات البيئية على كل المشاريع المستقبلية (مصنع القلب ، والميناء الجديد) وشرع في انجاز البرنامج البيئي والاجتماعي الموكل لبنائهما. ويستمر تنفيذ البرامج البيئية ذات الأولوية، وقد أعطت نتائج جيدة ، وخاصة على مستوى الحد من الغبار (تراجع بأكثر من 90%). وفي سنة 2011 سيجري التدقيق الأولي الذي يحضر ويسبق التدقيق النهائي للحصول على شهادة نظم الجودة.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية للصناعة و المناجم

لقد اعتمدت الشركة في وقت مبكر، معايير تنظيمية لتأمين التحكم في التكلفة، وذلك من أجل تحسين الأداء الإنتاجي وكذا ترقية السياسة التسويقية، وهذا من خلال اعتماد محاسبة التكاليف كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي، العمل على تحقيق أهدافها. وذلك عبر ثلاث مراحل زمنية، المرحلة الأولى امتدت إلى سنة 1980، وكانت مرحلة تعتمد على المستندات والوثائق اليدوية. أما المرحلة الثانية امتدت إلى سنة 2003 م، وتميزت هذه المرحلة باستخدام برنامج SAGE المطبق على المعلوماتية . وفي المرحلة الثالثة والتي بدأت سنة 2003 إلى اليوم، فقد تميزت باستخدام برنامج عالمي جديد للتسيير المالي يدعي SAP. ونظرا إلى أني لم أتمكن من الحصول على المعلومات الكافية عن النظامين المطبقين في المرحلة الأولى والثانية، فسوف يقتصر هذه البحث على دراسة النظام المطبق في المرحلة الثالثة.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة

إن الهدف من تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة هو سد الفراغ الموجود في نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة ، وذلك من خلال تحديد آليات المراحل والمسؤوليات ، من أجل اعتماد وسيلة معلومات تحليلية متطورة داخل المؤسسة ، حيث عُرِفَت محاسبة التكاليف على أنها أداة للمراقبة والتسيير الفعال والصارم، وانطلاقاً من إعداد مخطط عمل يتماشى والتنظيم الجديد الذي يوضح الأعمال الواجب إنجازها ، والمسؤوليات الملزم بها وأجال التنفيذ . كل ذلك من خلال اختيار نظام لمحاسبة التكاليف يتماشى مع تنظيم المؤسسة ، منتجاتها وأسعارها ، والأنشطة والمحيط من (المنافسة ، السوق ...).

وقد اتخذت شركة (SNIM) نظاماً محكماً وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز التي تستعين بها من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة وذلك باستعمالها الطريقة المعيارية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية ، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية والمقارنة بينهما. كما يجري تسعير مخزون الحديد، بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (PUMP).

لقد اعتمدت شركة (SNIM) كغيرها من الشركات العالمية الكبرى في تسييرها ، على الإعلام الآلي وخاصة الجانب المالي حيث قامت الشركة بإدخال أنظمة جديدة تساعد في تنظيم العمليات الناتجة عن الأعمال اليومية وربط الأقسام بعضها البعض ، وذلك بشراء برنامج عالمي للتسيير المالي يدعي SAP ، حيث بدأت استخدام هذا النظام سنة 2003 م.

أولاً: تقديم نظام SAP

يعتبر نظام SAP أحد الأنظمة المتطورة في مجال التسيير، وقد تم إنشاء هذا البرنامج من طرف مجموعة من الخبراء الألمان سنة 1972 . هذا البرنامج يسير غالبية النشاطات داخل المؤسسة (الإدارة، البيع والشراء، المحاسبة العامة والتحليلية، المصادر البشرية و الإنتاج).

برنامج SAP هو اختصار لكلمة System, Application & Products ، وهو نظام كامل يقوم بتزويد الشركة بحلول عملية جاهزة وشاملة لكي تستطيع من خلالها أن تهيكّل وتربط كل الأقسام في نظام واحد يُغني عن استخدام الورق والنظم التقليدية الأخرى.

كما أنه مزود بنظام بريد إلكتروني خاص بالشركة. يمكن العمال من التواصل مع جميع أقسام البرنامج في الشركة.

ويتكون نظام SAP من البرامج التالية :

- برنامج التصنيع : وظائفه (الهندسة ، تخطيط العمل ، إدارة تدفق العمل ، التحكم بالجودة ، فواتير المواد ، العملية الإنتاجية ... إلخ).
- برنامج المالية : ويتكون من (حسابات الموردين ، حسابات العملاء ، الأصول الثابتة ، دليل الحسابات ، السندات المحاسبية ، الأوراق البنكية ، العمليات المالية وقيود اليومية ، النقدية والشيكات إلخ).
- الموارد البشرية : ويتكون من (التدريب ، حساب الرواتب ، حساب الإجازات ، حساب الدوام الإضافي ، الحضور والانصراف ، وضع السياسة والحلول الإدارية للموظفين ... إلخ).
- إدارة سلسلة الإمدادات : وتتكون من (المخزون ، جدول الموردين ، إدخال الأوامر ، المشتريات ... إلخ).
- إدارة علاقات العملاء: وتتكون من (المبيعات والتسويق، خدمات ما بعد البيع، العمولات، التحكم بالعملاء، مراكز الدعم الفني .. إلخ) .
- بيانات المخازن : تنظيم الوارد والصادر من المخزون.

ثانيا: تقديم نظام محاسبة التكاليف المطبق على نظام SAP في شركة SNIM.

1 - جمع المعلومات عن نظام محاسبة التكاليف في الشركة.

تمكن الباحث من جمع المعلومات الأساسية لعملية البحث، حول نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة
مثل:

- الاطلاع على مستندات الشركة واللوائح الداخلية المنظمة للعمل، والهيكل التنظيمي للشركة والوظائف والعمليات المختلفة.

- كما قام الباحث بمتابعة فعلية لخط سير العمليات داخل الشركة من أجل المقارنة بين البيانات التي تم جمعها والمستندات التي تمت قراءتها ، الأمر الذي ساعد على وضع تصور واضح عن طبيعة النظام المطبق في الشركة.

- إجراء العديد من المقابلات مع رئيس قسم المحاسبة التحليلية والميزانية ومعاونيه ، الأمر الذي وفر جواً من التفاعل بينهم والباحث ساعد على جمع معلومات دقيقة عن النظام المطبق ، تتلخص في أن هذا النظام تم استخدامه من قبل شركة (SNIM) سنة 2003 ، حيث قامت مجموعة من الخبراء بوضع نظام تكاليف خاص بالشركة يتماشى ومتطلباتها التسييرية ، مطبق على برنامج SAP ، وذلك وفق المراحل التالية:

المرحلة الأولى: عرفت تكوين الفريق الذي يتولى متابعة ووضع نظام محاسبة التكاليف. وتحديد العناصر التي تساهم في القيام بالمهام الموكلة إليهم من طرف الإدارة العامة. وكذلك تقييم موجدات المؤسسة ودراسة مناطق الإنتاج والأنشطة وتحديدها وتنظيمها وذلك على الشكل التالي:

أ — مناطق الإنتاج : تتوفر الشركة (SNIM) على ثلاث مناطق أساسية لإنتاج ومعالجة الحديد وهي :

- الكدية ، وتتكون من ثلاث مقاطع (TO 14 ،ارويصات-RSSA/T6-T5 ، والسيالة — Sla)

- امهاودات MHDTT.

- قلب الغيم GLB.

وتتوفر المنطقة الأولى والثانية (الكدية، امهاودات) علي احتياطي قدره 160 مليون طن من خامات الحديد الغنية ، والتي لا تحتاج إلي عملية التركيز. أما المنطقة الثالثة (قلب الغيم) فإنها تحتوي علي مليارات الأطنان من خامات الحديد التي تحتاج إلي إجراء عملية التركيز .

ويتم استخراج النوعيات التالية من خامات الحديد من هذه المناطق ¹²³:

- خامات غنية بالحديد (M Riches) بنسبة أكبر من 60%

- خامات حديد متوسطة X Mix نسبة الحديد (50 — 59 %)

- خامات حديد عادية (S Stériles) نسبة الحديد فيها أقل من 50%

ب — المراحل الأساسية التي تمر بها عملية إنتاج الحديد هي:

⇨ مرحلة الإصلاح والتهئية في منطقة الاستخراج، وتشمل هذه المرحلة شق الطرق وتنشيت الآليات، التفجير....الخ.

⇨ مرحلة التكسير، وتشتمل هذه المرحلة على تحويل الصخور الكبيرة إلى صخور قابلة للشحن.

⇨ مرحلة المعالجة الأولية في مصنع (قلب الغيم) بالنسبة للخامات التي تحتاج إلي تركيز.

⇨ مرحلة الشحن داخل عربات القطار.

⇨ مرحلة النقل عبر القطار .

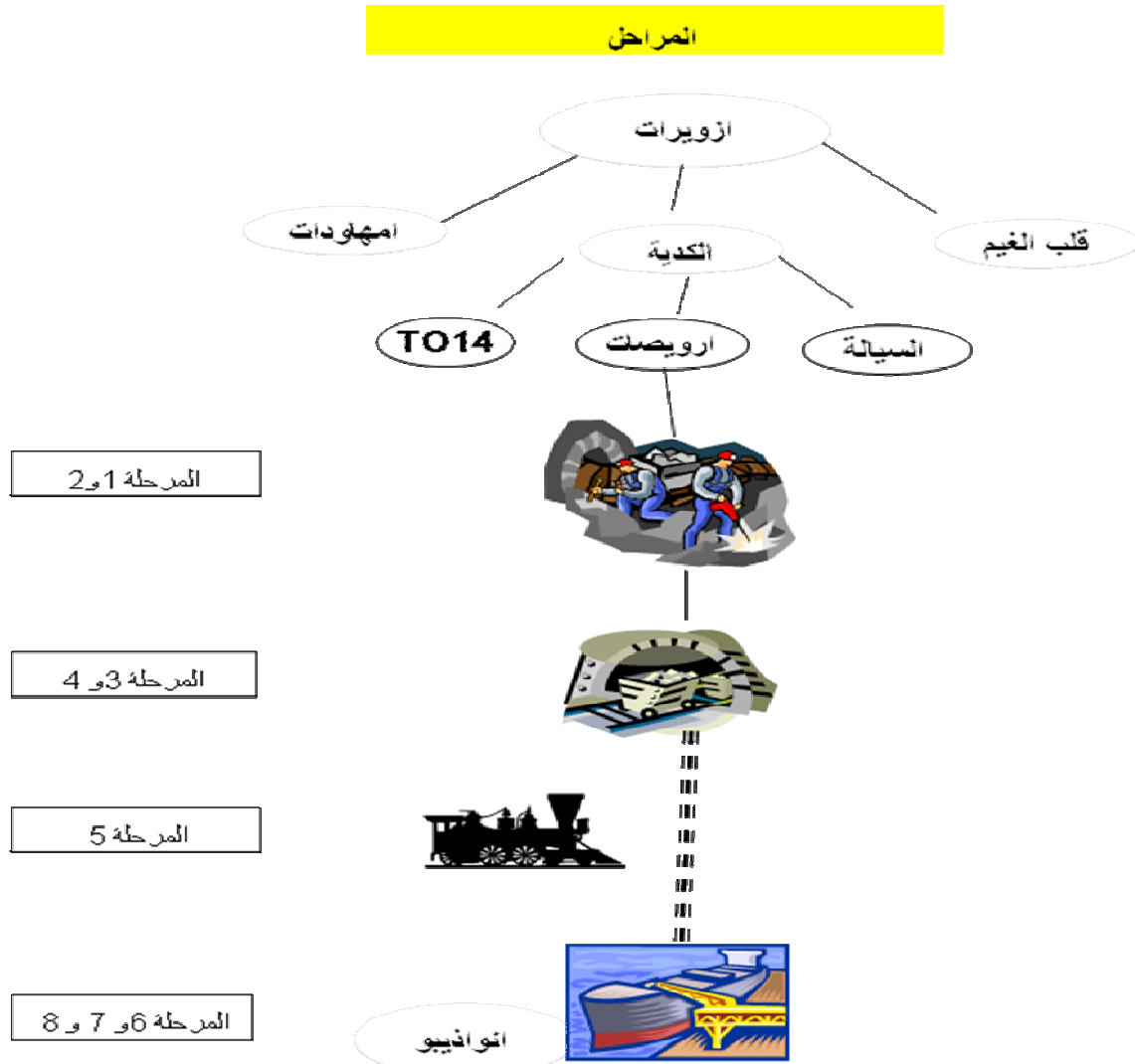
¹²³ دليل النظام التسييري في الشركة ،مرجع سابق ، ص25

⇐ مرحلة التفريغ من العربات .

⇐ مرحلة المعالجة النهائية في مصنع مدينة أنواذيبو .

⇐ مرحلة الشحن في الباخرة.

ويمكن توضيح تلك المراحل بالشكل التالي:
الشكل رقم (1 - 16) : المراحل التي تمر بها عملية إنتاج الحديد



المصدر: وثائق داخلية، 2003، ص 8

كل مرحلة من هذه المراحل تحتوي على مجموعة من مراكز المسؤولية ، كل مركز مسؤولية يتكون من مراكز تكلفة، أساسية ومساعدة.

ج - تحديد مراكز التكلفة:

وفقا لعملية التنظيم في شركة (SNIM) فان الوحدات التنظيمية تكون ممثلة بمجموعة من مراكز المسؤولية، وهي: مركز مسؤولية استخراج الخامات، مركز مسؤولية النقل والتفريغ، مركز مسؤولية النقل عبر القطار، و مركز مسؤولية التسويق.

و داخل كل مركز مسؤولية، نوعين من المراكز:

- مراكز تكلفة أساسية: هي التي تباشر عملية استخراج خامات الحديد، وبذلك تكون احدي المراحل الأساسية في معالجة خامات الحديد، مثل (مركز نقل خامات الحديد إلى آلة التكسير، مركز التكسير والتخزين، مركز النقل عبر القطار...).

- مراكز تكلفة مساعدة : وهي مراكز تكلفة يتم فيها جمع التكاليف التي لا ترتبط بشكل مباشر بالعملية الإنتاجية (التكاليف العامة ، التكاليف المالية) تكاليف هذه المراكز لا تحمل بشكل مباشر على الإنتاج، بل يتم توزيعها على المراكز الأساسية حسب وحدات القياس (الطن المعدني أو الساعة بالنسبة للآلة أو العامل) أو بواسطة مفاتيح التوزيع المتبعة . ومن هذه المراكز (مركز الدراسة ، مركز التأطير...).

المرحلة الثانية: وتتلخص في النقاط التالية:

- دراسة مضمون النظام من حيث أهدافه.
- إنشاء وتحديد المخطط المحاسبي التحليلي الخاص بمراكز المسؤولية .
- الترميز التحليلي.
- اختيار وتحديد مفاتيح التوزيع ووحدات القياس، وطريقة التوزيع التي تتناسب وأنشطة كل فرع وكل قسم.

المرحلة الثالثة: وتتلخص في النقاط التالية:

- تقييم النظام وتحليل التكاليف والنتائج حسب الأنشطة وحسب المنتجات المرتبطة بكل قسم .
- دراسة مدى صلاحية النظام حسب كل مستوى تنظيمي.

2 - وصف نظام محاسبة التكاليف في الشركة.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المطبق في شركة (SNIM) نظام مطورا في إطار محيط برنامج SAP، ويتكون من ثلاثة أجزاء هي:

أ - المدخلات : و تتمثل في:

- مدخلات نظام المحاسبة العامة .
- المعلومات الخاصة بمجمعات التسيير وذلك من أجل: حساب مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة، لتحميلها على العناصر المكونة للتكلفة.
- مدخلات عامة : مثل الإهلاكات والمصاريف.
- ب - المعالجة: تتم المعالجة من خلال تنظيم وتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة والمنتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة.

ج - المخرجات:

- دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي، وهي وثائق تفيد في تحليل وتسجيل المعلومات المحاسبية و إعداد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية.
- الكشف الخاصة بالتكاليف والنتائج التحليلية (الميزانية التحليلية).
- النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية وحسب النشاط ، وذلك من أجل تحديد المنتجات ذات المرودية الجيدة والضعيفة .

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في نظام محاسبة التكاليف في الشركة¹²⁴

بعد إن تمت إجراءات تصميم نظام محاسبة التكاليف للشركة، في المطلب السابق ، سوف نتناول في هذا المطلب كيفية تكييف الأدوات الضرورية لوضع النظام والمتمثلة في :

أولاً: مبادئ الترميز

يتم تحميل الأعباء غير المباشرة وفق نظام SAP، على أساس ترميز خاص يسمح بتسجيل الأعباء حسب وجهتها. وقد قامت شركة (SNIM) بتصميم ترميز خاص بها يتماشى مع نشاطها وهيكلها التنظيمي. ويتكون هذا الترميز من 5 أرقام بالنسبة لمراكز التكلفة، الأساسية والمساعدة، وذلك حسب الشكل التالي:

أ — الأرقام الثلاثة الأولى تمثل رمز مراكز التكلفة، ولكل مركز تكلفة، رمز خاص يتميز به عن باقي المراكز الأخرى.

ب — الرقمين الأخيرين يمثلان الأنشطة والوظائف، والمثال التالي يوضح كيفية الترقيم في مراكز التكلفة:

820XX هذا الرمز يمثل مركز تكلفة منطقة استخراج TO14 ، أي أن 820 تمثل مركز التكلفة ، والرقمين الأخيرين يمثلان نوعية النشاط في هذا المركز.

والجدول التالي يوضح عملية الترميز المحاسبي للأنشطة في المواقع الإنتاجية:

¹²⁴ وثائق تفصيلية للقواعد الأساسية لتسيير النظام SAP 2003 ، ص 35

الجدول رقم (2 - 14): يبين الرمز المحاسبي لبعض الأنشطة في المناطق الإنتاجية

الرمز المحاسبي	نوعية النشاط	المناطق الإنتاجية
82003	تهيئة المواقع	TO14
82004	الحفر	
82006	الشحن	
82007	النقل بواسطة الشريط	
87020	التفجير	
86003-86023-86053	تهيئة المواقع	أروصات و السيالة
86004-86024-86054	الحفر	
86006-86026-86056	الشحن	
86007-86027-86057	النقل بواسطة الشريط	
87040	التفجير	
83003	تهيئة المواقع	قلب الغيم
83004	الحفر	
83006	الشحن	
83007	النقل بواسطة الشريط	
87030	التفجير	
88003	تهيئة المواقع	أمهوات
88004	الحفر	
88006	الشحن	
88007	النقل بواسطة الشريط	
87080	التفجير	
26771-26772	TO14	الشحن والتفريغ
MNRSSA	أروصات	
MNGLBR	قلب الغيم	
MNMHDT	أمهوات	
53001/60010	النقل عبر القطار	
71007	المعالجة في مصنع أنواذيبو	النقل
71001-71002-71008	الشحن في البخرة	
12201	مصاريف بنكية	مصاريف مالية
FRGNDB	المصاريف العامة في منطقة أنواذيبو	المصاريف العامة
FRGGNR	المصاريف العامة الخاصة بالإدارة	
FRGZTE	المصاريف العامة في منطقة أزويرات	

المصدر: وثائق داخلية للشركة 2003، ص 10

ثانيا : جدول توزيع الأعباء

يمثل جدول توزيع الأعباء لشركة (SNIM) ، المسار الذي من خلاله يتم توزيع الأعباء، غير المباشرة من المراكز المساعدة نحو المراكز الأساسية وفق مفاتيح التوزيع المحددة في إجراءات التوزيع ، وذلك بشكل آلي بواسطة البرنامج SAP.

1 — مفاتيح التوزيع ووحدات القياس

تسمح مفاتيح التوزيع المحددة من طرف شركة (SNIM) بالتالي:

- توزيع الأعباء غير المباشرة من المراكز المساعدة نحو المراكز الأساسية، ولتي تعتبر معدة ومبرمجة آليا من خلال نظام SAP .
- أما وحدات القياس في الأقسام المتجانسة والتي تؤخذ كمفاتيح للتوزيع ، فان شركة (SNIM) قد حددت الكمية (الطن المعدني) ، أو الساعة بالنسبة للآلة أو العامل، كوحدة للقياس.

2 — إجراءات التوزيع

يتم توزيع الأعباء غير المباشرة في شركة (SNIM) آليا بواسطة البرنامج SAP وذلك عبر المستويات التالية:

- أ — مستوي التوزيع الأول: يخص هذا التوزيع، الأقسام المساعدة والأساسية وفق مؤشر أو معدل أو نسبة، يسمى بمفتاح التوزيع، تم تحديده آليا داخل البرنامج SAP ، (والملاحق 3 و4 تمثل علي التوالي المراكز الأساسية والمراكز المساعدة في شركة SNIM).

ب — مستوي التوزيع الثاني:

بعد عملية التوزيع الأولي التي تعني توزيع الأعباء حسب طبيعتها على الأقسام المساعدة والأقسام الأساسية، وحصولنا على مجموع التوزيع الأولي، يجب مرة أخرى توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، حيث يتم تحديد معدل تقديري لكل قسم من أقسام الإنتاج ، بقسمة تكاليفه على مستوى نشاطه المقدر، (الملحق رقم 2 يبين الآلية الشكلية لعملية التوزيع من المراكز المساعدة إلى المراكز الأساسية داخل الشركة SNIM).

وبعد التوزيع الأولي والثانوي، فان عملية التوزيع من المراكز الأساسية إلي المنتج (نصف مصنع أو تام الصنع) تكون على أساس وحدة التوزيع المعتمدة في شركة (SNIM) .

ثالثا : الدليل المحاسبي والمخطط المحاسبي

1 – الدليل المحاسبي:

الدليل المحاسبي لشركة (SNIM) هو مجموعة من المعلومات الموافقة لوحدة محاسبية (الوحدات، المراكز) والتي ترسل في الإطار التحليلي من طرف مركز التخزين والتوزيع المعني. فالمعلومات التي يوفرها تمكنا من:

- التعرف على مراكز الإنتاج و المعالجة والنقل والتخزين والتوزيع ، ومالها من وسائل بشرية ، وذلك بفضل الوثيقة الفنية .
 - الإلمام بكل أنشطة المراكز بفضل معطيات المراقبة المقدمة في شكل جداول، كما يهدف في إطار المحاسبة التحليلية إلى القيام بالمراقبة الذاتية قبل تقديم تشخيص الميزانية.
 - يمثل أداة تحليلية أثناء القيام بالتشخيص.
 - تكوين فكرة حول المراكز ونشاطاتها.
- ويتكون الدليل المحاسبي في الشركة من ثلاثة أجزاء:
- الجزء الأول يخص التقديم التحليلي للوثيقة الفنية.
- الجزء الثاني ويشمل كل الكشوف بما فيها حالة هياكل التكلفة حسب النشاط وحسب حالة الأعباء والمنتجات.
- الجزء الثالث يخص التبريرات والملاحق.

2 – المخطط المحاسبي:

يتكون المخطط المحاسبي لشركة (SNIM) من ترميز يتناسب مع وظائفها الأساسية والمساعدة، علما بأنه قابل للتغيير. ويتكون من مجموعة أصناف بدءا من 0 إلى 9، وهي على الترتيب التالي:

90 الحسابات المنعكسة.

91 إعادة تصنيف قبلي لأعباء ومنتجات المحاسبة العامة.

92 مراكز التحليل (مراكز العمل والأقسام).

93 كلفة المنتجات المخزنة (والمواد).

94 المخزون.

95 كلفة المنتجات المباعة.

96 انحرافات على الكلفات المعيارية.

97 فروق المعالجة المحاسبية.

98 نتائج المحاسبة التحليلية.

99 الارتباطات الداخلية.

رابعاً : كيفية حساب سعر تكلفة المنتجات

تقوم الشركة باحتساب سعر تكلفة الوحدة الإنتاجية بدقة، حيث يتم تحديد تكاليف كل وحدة إنتاجية (واحد طن) من مواد خام ومستلزمات أخرى. وتشمل أسعار التكلفة، التكاليف المباشرة وغير المباشرة – بعد إجراء عملية التوزيع من المراكز المساعدة إلى المراكز الأساسية، وفقاً لنظرية التكاليف الكلية – لمواقع الإنتاج والسكة الحديدية والميناء و النفقات العامة. ويجري هذا التسعير بعد حذف النفقات المالية والنفقات العامة الثابتة والمتغيرة التي تم تحملها أثناء تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية وكذلك النفقات المرتبطة بالوظيفة التجارية ، وحصة الإهلاكات كما هو مبين في الملحق رقم 1.

المطلب الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية للصناعة و المناجم

من خلال المطالبين السابقين ، الأول والثاني من هذا المبحث، والذي تم فيهما دراسة نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة، من حيث مراحل تكوين هذا النظام ، والأدوات المستخدمة ، من مبادئ ترميز، وكيفية توزيع الأعباء ، والتي تتطابق مع ما تم ذكره في الجانب النظري من هذه الدراسة، يمكن القول بأن شركة (SNIM) حققت انجازات معتبرة في مجال تسيير هياكلها الوظيفية بعد وضعها لهذا النظام المطبق على برنامج SAP ، نوجزها فيما يلي:

- فحص وتصليح الحسابات التحليلية و كشف الوضعية الخاصة بالتكاليف.
- تحديد مقياس التجميع الدوري والهيكل للتكاليف النهائية حيث أن:

التجميع الدوري: يسمح بحساب تكاليف الوحدات حسب المراحل المحددة.

التجميع الهيكلي: يسمح بحساب تكاليف الوحدات حسب نوعية النشاط وذلك حسب الفترة المحددة.

أما ما يخص المزايا والنواقص، وصعوبات تطبيق هذا النظام في شركة (SNIM) ، فهي على النحو التالي:

أولا : مزايا ونواقص نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة.

🚩 - مزايا نظام SAP المطبق في الشركة.

هناك العديد من المزايا لتطبيق النظام وهي:

1. نظام واحد، جامع ساهم في إعداد جميع المستخدمين.
2. القابلية لإنسياب العمليات وتدفق العمل .
3. القابلية للمشاركة في البيانات بسهولة بين الإدارات المختلفة بالشركة.
4. تحسين القدرة على التوقع وتحديد الاتجاهات .
5. تطوير خدمة العملاء وخدمات ما بعد البيع.
6. القدرة على تبسيط العمليات التنظيمية المختلفة وسير العمل.
7. إتاحة المعلومات المفصلة التي تسمح لكل مسؤول من ترجمتها بوضوح من أجل التحكم الجيد في التسيير.
8. خلق ثقافة تسيير تساعد على اتخاذ القرارات السليمة ، ويساعد المؤسسة على التخطيط في إطار المنافسة بالتكاليف .

🚩 - نواقص نظام المحاسبة التحليلية المطبق على نظام SAP :

- يوجد بعض النواقص التي ظهرت بعد عملية التدقيق والمراجعة التي قامت بها الشركة، والتي يمكن تلخيصها عن طريق عمليات التدريب والضبط في جميع الإدارات، وهي كآتي:
- أ. تكملة الإجراءات الخصوصية في مصلحة المحاسبة التحليلية ، المتعلقة بتسيير القواعد الأساسية التحليلية وذلك بتفعيلها ونشرها .
 - ب. القيام ببعض الإجراءات على عملية تنظيم وتقييم المخزون المعدني ، مثل:
 - تسوية مجموع القيم الحقيقية للمخزون المعدني (معالجة نقص المخزون، معالجة المخزون التالف، معالجة فروق الحسابات).
 - ت. القيام بتفعيل رسم بياني للتدفقات المعدنية، والمحافظة على صلاحيته.
 - ث. متابعة عمليات التسجيل وتحديد التغيرات التي تطرأ على النظام ، وتطبيق عمليات الرقابة.
 - ج. القيام بعمليات التدريب والتكوين للعاملين في مصلحة المحاسبة التحليلية بشكل مستمر.
 - ح. لا توجد صيانة داخلية للنظام ، بل يتم الاستعانة بالشركة الصانعة لهذا البرنامج من أجل الصيانة.
- ثانيا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي في الشركة.**

لقد بين التقييم الذي قامت به الشركة، لنظام المحاسبة التحليلية، في الآونة الأخيرة، ضرورة أن يكون هذا نظام متكامل مع الأنظمة الأخرى، فقد تمثلت صعوبات تطبيقه في:

- النظام يعتمد على طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) وهي طريقة قديمة مقارنة بما وصلت إليه المحاسبة التحليلية من طرق حديثة ومتطورة ، فهي تلزم انتظار آخر السنة للحصول على المعلومات وبالتالي فهي لا تساعد المسيرين ومتخذي القرار الذين هم بحاجة إلي سرعة تدفق المعلومات في الوقت المناسب ، حتى يتسنى لهم تفادي التكاليف الإضافية التي يمكن أن تنتج عن خطأ مهما كان نوعه .
- تشعب وتعدد الأنشطة والعمليات الموجودة على مستوى الهياكل العملية للأقسام، حيث يصعب عملية تجميع المعلومات الآتية من كل المراكز والمخازن.
- كبر تكلفة هذا البرنامج وحاجته إلي تقنية عالية.

○ معلومات غير معلن عنها على مستوى الهياكل التحليلية وذلك فيما يتعلق بالتغيرات المتتابعة التي تخص الهيكل التنظيمي أو الأنشطة. ونشير هنا إلي أن صحة ومصادقية المعلومات التحليلية المقدمة من طرف النظام المعلوماتي، تتوقف على عنصرين هما:

- ترجمة ما يجري في مراكز الأنشطة، من خلال التسجيلات المحاسبة التحليلية.

- صحة المعلومات الخاصة بمؤشرات التسيير، والتي تمثل مصدر مدخلات المعلومات للنظام.

أما مصادقية النتائج فيتم الحكم عليها من خلال دراسة التكاليف السابقة التي قامت بها الشركة وذلك باعتمادها كمرجع للمقارنة والتقييم، بحيث إذا كان مثلا سعر التكلفة لمنتج معين للسنة الحالية مستقرا مقارنة مع السنوات السابقة، فهذا يعطي انطبعا على أن مخرجات النظام من المعلومات تتمتع بقدر جيد من المصادقية.

خلاصة الفصل الثالث

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل ، القيام بدراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية في موريتانيا، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الصناعية ، حيث تبين أن نسبة 66 % من هذه العينة محل الدراسة، لا تمتلك نظاما للمحاسبة التحليلية ، فلا نجد في أغلب هذه الشركات إلا المحاسبة العامة التي من خلالها يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلي المنتجات ، وهذا لا يكفي إذا أردنا الاقتراب من التكلفة الحقيقية للمنتجات .

إن الدراسة الميدانية أثبتت أنه من الصعب الحصول على المعلومات المفيدة للتحليل والحكم على نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركات الصناعية الموريتانية ، فقد أثبت التحقيق الذي قام به الباحث ، استجابة بعض المؤسسات إلي طلبه مع الكثير من التحفظ على بعض الأسئلة الواردة في الإستبانة، الشيء الذي دفع الباحث إلي تغيير مضمون الإستبانة مرتين، وذلك بحذف بعض الأسئلة حتى تتماشى مع رغبة أصحاب الشركات موضع الدراسة، كما أظهرت الدراسة الميدانية اعتماد الشركات الصناعية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف على نظام محاسبة التكاليف التقليدي في تحميل وتخصيص تكاليف الصنع الإضافية على وحدات الإنتاج ، من هنا يمكن اعتبار هذه الدراسة غير كافية للحكم على واقع المحاسبة التحليلية في الشركات الصناعية في موريتانيا، ولاكتمال الدراسة بشكل يسمح للباحث أن يدرس ويقيم هذا النظام، كان لابد أن يقوم بدراسة نظام محاسبة التكاليف في احدي الشركات المطبقة له وهي الشركة الوطنية للصناعة والمناجم ، ليكون الحكم شاملا.

لقد تمكنت شركة (SNIM) من تصميم نظام محاسبة التكاليف ، وذلك بفضل العمل المتواصل والأبحاث المستمرة التي قام بها اطر الشركة بالتعاون مع بعض الخبراء الفرنسيون ، بما يتلاءم ويتوافق مع هيكلها التنظيمي ونشاطها الذي يمتاز بالتعقيد. وبالرغم من الصعاب والنواقص الكبيرة التي واجهت الشركة خلال عملية تصميم النظام وتشغيله، فقد استطاع أن يتيح المعلومات المفصلة والتحليلية ، التي تسمح لكل مسؤول من ترجمتها بوضوح من أجل التحكم الجيد في التسيير والحصول على أكبر نسبة مردودية.

الخاتمة العامة

أن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية ،الاقتصادية و القانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد و المؤسسة ، و هي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها، لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف و دراستها. إن إدخال نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات ليس بالأمر الهين لكنه يتطلب عوامل و مؤهلات تساعد على إستمراريتها في النشاط ، فإدراكنا لمفهوم نظام المحاسبة التحليلية و أهدافه ، يُزيل الكثير من الغموض و التردد في التوجه نحو نظام أفضل و يدفع بنا إلى السعي وراء مفاهيم أخرى و تجارب، كمفاهيم التكلفة و أنواعها و أهم الطرق و حسابها أو كيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل المؤسسات الصناعية.

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب أن تستغلها المؤسسات لتنميتها وتطويرها، ولعل المحاسبة التحليلية من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف. وإن غياب هذه الأداة التسييرية، كان وما زال من أهم أسباب وجود المشاكل التي تتخبط فيها المؤسسات الصناعية في موريتانيا من عجز وعدم الكفاءة في الأداء وضعف في المردودية.

إن محاسبة التكاليف تؤدي دورها من حيث توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلي و المساعدة 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 توفر المعلومات بالخصائص المطلوبة يتطلب تصميم نظام معلومات خاص لمحاسبة التكاليف 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 أهمية نظام التكاليف تتحدد بما يقدمه من معلومات تكون ملائمة ومفيدة لخدمة مجمل الأنشطة القرارية سواء من حيث تحليل البدائل واختبار القرارات على مستوى التنفيذ.

في الوقت الراهن تواجه المسير مشاكل عديدة في عملية إدارة المؤسسة وبالتالي فهو بحاجة ماسة للمعلومات الدائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات ، فمحاسبة 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 .

لقد كان الهدف من هذا البحث، محاولة من الباحث، الإلمام ببعض الجوانب المتعلقة بهذه الأداة وإبراز دورها وأهميتها، وذلك من خلال دراسة ميدانية وتطبيقية، للإطلاع بصفة عامة على وضع نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي في موريتانيا ومدى تطبيقه. إن الدراسة الميدانية أثبتت أنه من الصعب الحصول على المعلومات المفيدة للتحليل والتقييم وذلك لأن الشركات قابلت طلب الباحث بالكثير من التحفظ على بعض الأسئلة الواردة في الإستبانة بحجة سرية المعلومات، الشيء الذي دفع الباحث إلى تغيير مضمون الإستبانة مرتين، وذلك بحذف بعض الأسئلة حتى تُقبل هذه الإستبانة عند أصحاب الشركات موضع الدراسة، من هنا يمكن اعتبار الدراسة الميدانية غير كافية للحكم على واقع المحاسبة التحليلية في الشركات الصناعية في موريتانيا، ولاكتمال الدراسة بشكل يسمح للباحث أن يدرس ويقيم هذا النظام، كان لابد من التعمق في الدراسة، وذلك من خلال دراسة النظام داخل إحدى الشركات الشيء الذي ساعد الباحث في الإطلاع على فوائد تطبيق هذا النظام، وأهم العقبات التي تحول دون تطبيقه في أكثرية الشركات الصناعية في موريتانيا. ولقد كان موضع الدراسة، الشركة الوطنية للصناعة والمناجم، التي تعتبر الأولى في تطبيق المحاسبة التحليلية في موريتانيا. لقد اتخذت (SNIM) نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة وذلك باستعمالها الطريقة المعيارية في حساب سعر التكلفة من أجل اكتساب الوقت والحصول على نتائج تقديرية، ثم استعمالها لطريقة التكلفة الحقيقية والمقارنة بينهما. ومن خلال معالجة هذا الموضوع تمكن الباحث من الإطلاع عن قرب على لإمكانيات التي يوفرها نظام المحاسبة التحليلية في تحديد مردودية مختلف الأقسام الإنتاجية و هذا بالإعتماد على طرق معالجة، تقوم على أسس علمية مبنية على مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة و حساب مختلف التكاليف بالرغم من الانتقادات و النقائص التي واجهتها هذه الطرق.

لقد تمكن الباحث من خلال هذه الدراسة المتواضعة من تعميق معارفه النظرية من جهة، و من جهة أخرى الدخول في العالم المهني، من خلال الإطلاع على كيفية تطبيق هذه المعارف في الميدان العلمي. ومن خلال مختلف الفصول النظرية والفصل التطبيقي، الذي أراد من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع، للتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكن من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات و التساؤلات المطروحة، إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والمقترحات، المتعلقة بالفصول النظرية و بدراسة الحالة، نذكرها فيما يلي:

أولاً : نتائج اختبار الفرضيات

— بالنسبة للفرضية الأولى والتمثلة في قدرة نظام التكاليف القائم في الشركات الصناعية على القيام بدوره في توفير المعلومات التحليلية التي تحتاجها الإدارة في عملية التسيير، كما تستخدم بيانات هذا النظام في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية، فقد تم إثبات هذه الفرضية وذلك بالاعتماد على ما تطرق إليه الباحث في الجانب النظري من هذا البحث، حيث أن نظام محاسبة التكاليف يعتبر أداة أساسية في توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلعي، والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف وإعداد التقارير والخطط.

— بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على وجود علاقة بين نظام محاسبة التكاليف المتبع في الشركات الصناعية والعملية التسييرية في هذه الشركات، هذا صحيح وذلك لأن المحاسبة التحليلية ومن خلال الطرق المستخدمة لتحليل وحساب التكاليف، وخاصة التكاليف غير المباشرة، أظهرت مدى قدرتها على تقديم معلومات ضرورية لعملية اتخاذ القرارات التسييرية، وبالتالي تحقيق نتائج إيجابية. لقد أدى التطبيق المتزايد لنظريات التكاليف التقليدية والحديثة إلى زيادة أهمية المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف إلى المسيرين والتي أصبحت أساساً متبعاً في تطبيق الرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

— أما الفرضية الثالثة والأخيرة والتي مفادها أن الشركات الصناعية في موريتانيا تستخدم بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات واتخاذ قرارات التسعير، فقد تم إثبات هذا الفرض وذلك بالاعتماد على ما تطرق إليه الباحث في الجانب التطبيقي من هذا البحث، فلقد أظهرت الدراسة الميدانية مدى اعتماد الشركات الصناعية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف في موريتانيا على نظام محاسبة التكاليف التقليدي، فلقد بينت الدراسة أن أهم أهداف الشركات، من تطبيق نظام التكاليف، هو تحديد تسعرة المنتجات وقياس تكلف الإنتاج.

ثانياً: نتائج البحث

لقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي :

1. أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما له من دور جوهري في خدمة إدارة الشركة وتزويدها بالمعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها وتحقيق أهدافها.
2. يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

3. اعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف على مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف و التوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإنتاجية.
4. تعتمد إدارة الشركات الصناعية في موريتانيا ، على معلومات نظام محاسبة التكاليف في تحديد وحساب تكلفة المنتجات.
5. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية، مدى حاجة نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركات الصناعية المطبقة للنظام في موريتانيا، إلى التطوير والتحسين في الأسس والنظريات المستخدمة.
6. تعتبر نظرية التكاليف الكلية هي الأكثر شيوعا في الاستخدام في الشركات الصناعية في موريتانيا وذلك عائد إلي سهولة التطبيق وقلة التكاليف لهذه النظرية.
7. تبين من الدراسة التطبيقية أن نظام التكاليف المعمول به في شركة (SNIM) هو نظام تم وضعه وفقا للأسس والمبادئ العلمية لإنشاء وتصميم نظم التكاليف في الشركات الصناعية، بالرغم من النواقص التي تم تسجيلها أثناء عملية التطبيق، كما هو مبين في الفصل التطبيقي.
8. كما تبين أن نظام التكاليف المعمول به في باقي الشركات الصناعية الموريتانية التي تعتمد نظام التكاليف ، لا يوفر للإدارة معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية، وذلك انطلاقا من الإجابات الواردة في الاستبانة.
9. تبين أن هناك صعوبات ومعوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الموريتانية ، إذ تبين من خلال تحليل الإجابة على أسئلة الاستبانة، وجود عدم اقتناع وإدراك من قبل الإدارة العليا في كثير من الشركات الصناعية الموريتانية بأهمية تطوير نظم التكاليف، واعتقادها بأن مخرجات النظم المطبقة حالياً سليمة .
10. وأخيرا فإن الدراسة الميدانية والتطبيقية التي قام بها الباحث استطاعت إلى حد ما أن تتلمس واقع نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الموريتانية من جوانب عدة، وكشفت عن مدى الحاجة إلى تطوير تلك النظم. ومما يأسف له هو افتقار الشركات الصناعية الموريتانية إلى البحوث والدراسات الأكاديمية الحديثة في مجال محاسبة التكاليف الصناعية، ونظمها ومداخلها الحديثة، الهادفة إلى تحسين الأداء المهني، المحاسبي وتطويره استجابة لأغراض الإدارة الحديثة في القياس والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

ثالثاً: التوصيات والمقترحات

لقد توصل الباحث من خلال معالجة هذا الموضوع إلى مجموعة من التوصيات والإقتراحات يلخصها في النقاط التالية:

أ. التوصيات:

1. توجيه عناية الإدارات العليا في الشركات الصناعية الموريتانية إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف وتحديثها لتتلاءم والتطورات التكنولوجية الحديثة و المتسارعة الحاصلة في بيئات التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة.
2. توجيه عناية الإدارات العامة في الشركات الصناعية الموريتانية إلى ضرورة الاهتمام بالعاملين في الإدارات المالية وإدارات التكاليف، وتأهيلهم علمياً وعملياً وتنمية الوعي لديهم بأهمية تطوير نظم التكاليف وزيادة فعاليتها وكفاءتها لخدمة أغراض الإدارة الحديثة، والتحسين والتطوير المستمر في الأداء والإنتاجية والجودة ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات.
3. ضرورة مشاركة الإدارات المختلفة في الشركات الصناعية الموريتانية في تصميم نظم التكاليف والعمل بروح الفريق، لترجمة الرؤى الإستراتيجية لتلك الشركات وأهدافها التنافسية .
4. ضرورة تعاون وتفاعل الإدارات العليا في الشركات الصناعية الموريتانية مع الجامعات الموريتانية وقطاعات التعليم التجاري، لتحديث خططها الدراسية في مجال محاسبة التكاليف وتأهيل طلبتها تأهيلاً علمياً وعملياً متخصصاً ومناسباً.
5. ضرورة تصميم نظام تكاليف لعموم الشركات الصناعية في موريتانيا ، ضمن إطار المبادئ والأسس العلمية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف لغرض التوحد في إجراءات قياس التكلفة ، مع مراعاة السمات الخاصة لكل قطاع من القطاعات الصناعية وخصائص منتجاتها .
6. العمل في الوقت الحاضر على تطوير نظم التكاليف المطبقة حالياً في الشركات الصناعية، وذلك بمعالجة بعض نواحي الضعف التي أوضحتها نتائج الدراسة الميدانية.
7. التوسع في استخدام البرامج المحاسبية المطبقة على المعلوماتية وذلك لمعالجة البيانات وضبط عناصر الإنفاق وتوزيعها وتحميلها على وحدات الإنتاج بالسرعة والدقة المطلوبة.

8. ضرورة قيام الشركات الصناعية في موريتانيا بإعادة صياغة أهداف نظام محاسبة التكاليف المطبق لديها، وترتيب هذه الأهداف من خلال إعادة صياغة وتصميم نظام محاسبي للتكاليف يتلاءم مع التغيرات مع الوضعية الاقتصادية في البلد، مع ضرورة تبني أهداف إستراتيجية جديدة تتلاءم مع متغيرات البيئة الصناعية الحديثة ، مثل تحسين الجودة وزيادة خدمة الزبائن، و خفض التكلفة وتحسين المستمر لعمليات الإنتاج مما يزيد من قدرة الشركة على الاستمرار والمنافسة.

ب. المقترحات:

1. تشكيل فريق عمل متخصص بتصميم نظم معلومات التكاليف الحديثة وتطويرها في الشركات الصناعية الموريتانية.
2. تدريب وتأهيل المحاسبين والفنيين والإداريين العاملين في الشركات الصناعية الموريتانية، لفهم واستيعاب نظام محاسبة التكاليف، بما يسهل تطبيق تلك النظم بكفاءة وفعالية.
3. الاستعانة بالخبرات والكفاءات العلمية المتخصصة والمؤهلة، داخلية كانت أم خارجية، لإدارة قواعد البيانات والمعلومات الشاملة لتطبيق نظم التكاليف.
4. عقد العديد من الدورات التدريبية والميدانية والندوات والمؤتمرات التي تناقش إمكانيات تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الموريتانية وتحديثها لتتماشى والتطورات التكنولوجية الحديثة.
5. دراسة واقع المؤسسات الموريتانية واقتراح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها في تخطيط الإنتاج ومراقبته وغيرها من الاستعمالات بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع (فواقع المؤسسات الموريتانية يسجل غياب هذه الأداة إلا نادرا وتستعمل في أغلبها في حساب أسعار التكلفة وتحديد الأسعار).
6. ضرورة استمرار العمل على تطوير مناهج المحاسبة التحليلية ، والتركيز على الأساليب والطرق التي تتلاءم مع نظم التصنيع الحديثة، مع ضرورة التركيز على الجوانب التطبيقية والعملية من خلال ربط الدراسة النظرية بحالات عملية من واقع نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركات الصناعية في موريتانيا .

7. كما يقترح الباحث تشكيل لجنة من الأكاديميين والخبراء والفنيين بهدف متابعة القطاعات الصناعية المختلفة وإعداد الدراسات وتنظيم الملتقيات والندوات بهدف توجيه نظر الشركات الصناعية نحو المنافع التي تتحقق من تطبيق نظام محاسبة التكاليف وتوضيح أهمية متابعة التطورات التكنولوجية المتلاحقة في البيئة الصناعية في العالم، كذلك أن تقوم هذه اللجنة بالتنسيق مع السلطات التشريعية والتنفيذية لوضع الإجراءات وسن القوانين، بهدف حماية المنتجات المحلية وتذليل الصعاب وإزالة معوقات التطور والنمو. وتشجيع الصناعات الموريتانية بجميع فروعها ووضع قيود على عملية الاستيراد.

وختاماً لا يسعني إلا أن أشكر الله عز وجل على انجاز هذا العمل ، و أتمنى أن أكون قد وفقت إلى حد ما في اختيار و معالجة هذا الموضوع، فإن أصبت فمن الله وحده، و إن أخطأت فمن نفسي و من الشيطان، والله الحمد من قبل ومن بعد.

قائمة العبارات المختصرة

المختصر	إنجليزية أو فرنسي	عربية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
ABC	Activity -Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
ABM	Activity -Based Management	التسيير على أساس الأنشطة
CEGOS	Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique	لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي
CNOF	Comité National de l'Organisation Française .	والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي
CAM- I	- Consortium for Advanced Manufacturing International	المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي
CUMP/WA	coût unitaire moyen pondéré /Weighed Average	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
PEPS /FIFO	premier entré, premier sorti/ First-in, first out	طريقة الوارد أولا الصادر أولا
DEPS/ LIFO	dernier entré, premier sorti /Last-in , first out	طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا
SNIM	Société Nationale Industrielle et Minière	الشركة الوطنية للصناعة والمناجم
MIFERMA	Société des Mines de Fer de Mauritanie	شركة الحديد والنحاس الموريتانية
SAP	System, Application & Products	نظام التطبيقات والإنتاج

1 - قائمة المراجع باللغة العربية:

↩ الكتب:

1. اسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر.
2. د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر — عمان — الأردن ، 2002
3. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000
4. بن ربيع حنيفة،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،الجزء الأول، دار هومه ، الجزائر، 2010 .
5. حسن حياني ، نظرية التكاليف ،كلية الاقتصاد ، منشورات جامعة حلب ، 2004 .
6. ديبان السيد عبد المقصود، نور أحمد، "مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية"، مؤسسة شهاب الجامعية، الإسكندرية، 1989.
7. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992.
8. د. رشيد الجمال ، الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية، 1999.
9. سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية -المفاهيم الأساسية- الدار الجامعية، مصر، 1999.
10. سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار الياوربي العلمية، عمان-الأردن، 1998.
11. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979.
12. صالح الرزق،عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف،الإطار النظري والعملي،دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
13. طارق تيسير النابلسي ، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية_جامعة الحسين بن طلال 2009.
14. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة، عمان-الأردن، 1998.
15. عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل ، الكويت ، 1990.
16. د.عبد الحي مرعي في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1993.
17. د.عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية ، مكتبة دار الثقافة، عمان-الأردن،2004.
18. كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر،1998

19. د. لطفى الرفاعى فرج، و د. محمد سعيد جنيدى ، كتاب التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية، كلية التجارة ، جامعة طنطا 2006 .
20. محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج عمان-الأردن، 1998.
21. محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية -مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999.
22. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ.
23. محمد القيومي، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990 .
24. منير سالم، محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، 1999 .
25. محرم ، زينات محمد جمال ، محمد رشيد شحاتة ، شحاتة السيد ، " أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 .
26. د. محمود عالي الجبالي ، د. قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000.
27. د. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، غرفة صناعة عمان — الأردن، 2009.
28. د. محرم، زينات محمد، وآخرون، "أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
29. نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1987.
30. د. نواف فخر ، د. خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الأول ، دار الثقافة ، الدار العلمية الدولية، عمان ،الأردن 2002 .
31. د. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، بدون تاريخ.
32. د. ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية- تقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994 .
33. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية -محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية- الدار الجامعية، مصر، 2000

34. الإتحاد العام لأرباب العمل الموريتانيين — اتحادية الصناعة — مذكرة حول القطاع الصناعي الوطني 2010 .

35. التقرير السنوي للشركة الوطنية للصناعة والمناجم 2009

36. دليل النظام التسييري في الشركة 2008

⇨ المجلات و الدوريات العلمية:

37. عبدالعال بن هاشم محمد أبوخشة. "دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول 1999.

38. نصر عبد الكريم ورشيد فائق الكخنة. "مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية-دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد الرابع، مارس، 1997.

39. الجبالي، محمد مصطفى ، دراسة تحليلية لمتطلبات تطبيق النظم التكاليف المدعمة للنشاط الإداري لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة ، مجلة التكاليف ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ببنى سويف ، 1994 ، ، السنة 23 .

40. د. منصور محمد محمد إبراهيم ، " دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغييرات البيئية للصناعات الحديثة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، 2000، السنة الرابعة

⇨ أطروحات الدكتوراه:

41. ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، رسالة الدكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، تخصص محاسبة 2003.

42. درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد علي اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، زرالة دكتوراه، جامعة الجزائر ،تخصص نقود ومالية، 2005/2004.

⇐ رسائل الماجستير:

43. بلكرشة رابح ، محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية ،رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ابن خلدون ،تيارت، تخصص ، تسيير و اقتصاد المؤسسة، 2006/2007
44. طوايبيية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية— جامعة الجزائر— فرع : التخطيط والتنمية ،2002/2003 .

2 – قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

⇐ الكتب:

- 45.Alain David, L'information comptable outil de communication, organisation, Paris, 1987.
- 46.Ali Sahraoui ,Comptabilité Analytique ,Berti Edition, Alger,2004
- 47.Burlaud .A & Simon. C , Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993.
- 48.Farid MAKHLOUF. Comptabilité Analytique..Editions Pages Bleues. Bouira - Algérie.2010.
- 49.Jean-Lue Boulot et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, publi-union, France, 1986.
- 50.Jean-pierre Jobard, Pierre Grégory, Gestion, Dalloz, Paris, 1995.
51. Horngren. C. Foster G. and Datar S., "Cost Accounting a managerial Emphasis ". 8 thed. prentice. Hall. Inc. Newjersey. 1994-
- 52.Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000.
53. Maurice petitjean, Gestion analytique et budgétaire, Litec, Paris, 1985.
- 54.MINISTERE DES FINACES , MANUEL D'INITIATION COMPTABLE conforme aux dispositions du PCM.
- 55.Patrick Piget, Comptabilité analytique, Economica, 3 éd, Paris, 2001.
- 56.Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris,Librairie Vuibert, 1999.
- 57.Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001.

58. Stautbus, George., “Activity Costing and Input-Output Accounting” (Homewood, IL : Richard D. Irwin, 1971).

⇐ المجلات العلمية:

59. Cooper, Robin and Kaplan. Robert., “Profit Priorities From Activity-Based Costing”, Harvard Business Review, May \ Jun, 1991 .

60. Cooper, Robin and Kaplan, Robert., “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, Management Accounting, Apr, 1988.

61. Beaujon, Georgre and Singhol, Vinod., “Understanding The Activity Cost in an Activity- Based Cost System”, Journal of Cost Management, Spring, 1990.

الملحق رقم : 1

جدول يوضح توزيع عناصر التكلفة حسب المراحل و حساب سعر التكلفة ، في نهاية شهر دجمبر 2008

طن		أوقية /طن															
الكمية		سعر التكلفة		المجموع		الإهلاكات		المواد		العمليات المختلفة		اليد العاملة		الأنشطة الإنتاجية		مواقع المعدن	
17 929 000		532,77		9 552 025 715		1 029 184 751		7 064 792 642		124 964 412		1 333 083 909		المجموع		قلب الغيم	
				1 367 876 304		195 137 254		974 639 484		23 693 717		174 405 849		تهيئة المواقع			
				1 909 239 729		255 631 747		1 420 777 818		31 039 005		201 791 158		الحفر			
				2 062 729 228		290 847 588		1 468 418 591		35 314 940		268 148 108		الشحن			
				5 823 637 790		620 229 239		4 677 620 600		75 308 716		450 479 233		النقل بواسطة الشريط			
				2 407 570 522		15 597 386		2 336 116 576		1 893 846		53 962 712		التفجير			
31 962 000		424,60		13 571 053 575		1 377 443 215		10 877 573 071		167 250 225		1 148 787 062		المجموع		مهاودات	
				691 241 877		76 124 264		457 620 652		9 243 067		148 253 893		تهيئة المواقع			
				736 182 434		70 664 219		513 534 873		8 580 104		143 403 236		الحفر			
				996 512 183		86 630 499		723 745 966		10 518 742		175 616 975		الشحن			
				2 699 046 057		195 933 257		2 058 008 104		23 790 368		421 314 327		النقل بواسطة الشريط			
				763 905 013		7 940 641		732 859 560		964 158		22 140 652		التفجير			
17 261 000		341,05		5 886 887 566		437 292 882		4 485 769 155		53 096 441		910 729 086		المجموع		مجموع المواقع الإنتاجية في أزويرات	
				29 009 966 857		2 843 920 849		22 428 134 869		345 311 079		3 392 600 058					
67 152 000		432,00															

							الشحن والتفريغ
330,85	3 380 000	1 118 267 711	386 130 422	459 932 291	46 884 255	225 320 742	TO14
2 568,64	358 000	919 572 236	312 366 333	335 739 691	37 927 762	233 538 447	أروصات
3 461,92	4 430 000	15 336 294 836	3 958 577 264	9 264 086 943	480 653 527	1 632 977 100	القلب
595,83	2 767 000	1 648 660 096	728 884 808	470 931 443	88 501 759	360 342 084	امهاودات
1 739,62	10 935 000	19 022 794 880	5 385 958 828	10 530 690 369	653 967 306	2 452 178 375	المجموع
							الإنتاج
3 100,55	3 738 000	11 589 865 663	1 727 681 507	7 860 464 625	209 776 431	1 791 943 099	الكدية
6 525,36	4 430 000	28 907 348 411	5 336 020 479	20 141 660 014	647 903 752	2 781 764 163	القلب
2 723,36	2 767 000	7 535 547 662	1 166 177 691	4 956 700 599	141 598 201	1 271 071 170	امهاودات
4 392,57	10 935 000	48 032 761 737	8 229 879 678	32 958 825 239	999 278 385	5 844 778 433	المجموع
							النقل
1 222,94	11 232 769	13 737 033 248	4 354 173 678	7 290 428 815	528 687 151	1 563 743 602	القطار
490,04	11 814 941	5 789 803 126	1 993 420 726	2 665 547 511	242 042 693	888 792 194	الميناء
1 694,47	11 523 855	19 526 836 374	6 347 594 405	9 955 976 327	770 729 844	2 452 535 797	المجموع
							التكاليف العامة
331,61	11 230 541	3 724 205 625	210 203 903	1 446 258 777	1 213 950 416	853 792 528	المصاريف العامة في منطقة ازويرات
366,82	11 230 541	4 119 616 319	177 402 590	907 198 879	2 194 293 745	840 721 103	المصاريف العامة في منطقة انواذيبو
639,93	11 230 541	7 186 747 451	663 375 485	141 945 412	4 913 464 424	1 467 962 129	المصاريف العامة الخاصة بالإدارة
690,96	11 230 541	7 759 842 789	1 050 981 979	2 495 403 069	1 050 981 979	3 162 475 760	المجموع
6 778,00		75 319 440 901	15628 456 063	45 410 204 636	2 820 990 209	11 459 789 992	المجموع العام

الملحق رقم 2:

Les sections auxiliaires (SA) sont repartis sur les sections principales (SP)

Stock

La valorisation du stock aux différentes étapes du processus métier donne la coût de revient par qualité de minéral

SA:
Tir

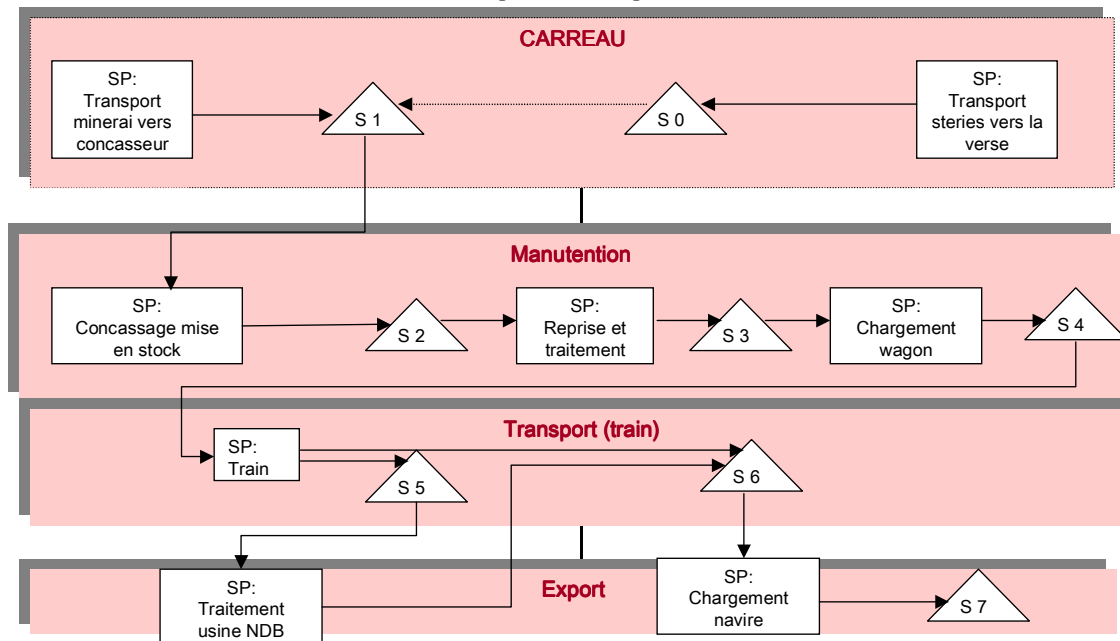
SA:
Foration

SA:
Chargement

SA:
Roulage

SA:
Terrassement

Déversement des coûts par clés de repartition



ملحق رقم: 3

مراكز التكلفة الأساسية الخاصة بأزويرات وأنواذيبو والمصاريف العامة

CENTRES DE COUTS PRINCIPAUX

مراكز تكلفة أساسية CENTRE DE COUT PRINCIPAUX	الرمز المحاسبي	مراكز تكلفة أساسية CENTRE DE COUT PRINCIPAUX	الرمز المحاسبي
CHARGEMENT NAVIRE XF	71058	SECONDAIRE RSSA	26722
CHARGEMENT NAVIRE XCB	71068	MISE A STOCK ST.1 USINE RSSA	26723
CHARGEMENT NAVIRE XXB	71078	REPRISE STOCK ST 1 USINE RSSA	26724
STOCKAGE ROUESSA	71091	TERTIAIRE RSSA	26725
STOCKAGE TO14	71092	MISE A STOCK ST 2 RSSA	26727
STOCKAGE MHDT	71093	MISE A STOCK ST.3 & ST.4 RSSA	26728
STOCKAGE GUELB RHEIN	71094	REPRISE STOCK ST.2,3 & 4 RSSA	26729
MISE-A-STOCK RICHE TO 14	82008	DESCENDERIE PG10 RSSA	26731
MISE-A-STOCK MIXTE TO14	82009	CHARGEMENT WAGONS RSSA	26732
REPRISE-STOCK RICHE TO14	82011	CONCASSAGE MANU. TO14	26771
REPRISE-STOCK MIXTE TO14	82012	CHARGEMENT WAGONS MANU. TO14	26772
ALIM. CONC. EX-FRONT TO14	82013	O P 1 CONCASSAGE	26821
MISE-A-STOCK RICHE GLB	83008	O P 2 MISE A STOCK	26822
REPRISE-STOCK RICHE GLB	83011	O P 3 REPRISE	26823
ALIM. CONC. EX-FRONT GLB	83013	O P 4 CHARGEMENT WAGON MHDTT	26824
MISE-A-STOCK RICHE SEYALA	86008	CONCASSAGE /MISE A STOCK	42001
MISE-A-STOCK MIXTE SEYALA	86009	REPRISE DES CONCASSES	42003
REPRISE STOCK RICHE SEYALA	86011	BROYEUR AEROFALL LIGNE A	42004
REPRISE STOCK MIXTE SEYALA	86012	BROYEUR AEROFALL LIGNE B	42005
ALIMENT.CONC.EX FRONT SEYALA	86013	CRIBLAGE 1600 LIGNE A	42006
MISE-A-STOCK RICHE T5	86028	CRIBLAGE 1600 LIGNE B	42007
MISE-A-STOCK MIXTE T5	86029	SEPARATION MAGNETIQUE LIGNE A	42008
MISE-A-VERSE STERILE T5	86030	SEPARATION MAGNETIQUE LIGNE B	42009
REPRISE STOCK RICHE T5	86031	MISE A STOCK DES CONCENTRES	42011
REPRISE STOCK MIXTE T5	86032	REPRISE DES CONCENTRE/CHARGEMENT	42012
ALIMENT.CONC.EX-FRONT T5	86033	REBROYAGE	42013
MISE-A-STOCK RICHE T6	86058	BY-PASS REBROYAGE	42015
MISE-A-STOCK MIXTE T6	86059	ATELIER SPIRALE	42025
REPRISE STOCK RICHE T6	86061	REPRISE SPIRALE	42026
REPRISE STOCK MIXTE T6	86062	MAS SPIRALE	42027
ALIMENT.CONC.EX-FRONT T6	86063	TRANSPORT MINERAL	53001
MISE A ST.RICHE MHDT	88008	CENTRE DE COUT PRINCIPAL VOIE	60010
MISE A ST MIXTE MHDT	88009	PORT - STOCKAGE 1	71001
REPRISE ST.RICHE MHDT	88011	PORT - STOCKAGE 2	71002
REPRISE ST MIXTE MHDT	88012	PORT - CRIBLAGE PRIMAIRE	71003
ALIM CONC.EX FRONT MHDT	88013	PORT - CONCASSAGE SECONDAIRE	71004
CENTRE DE COUT VENTE	CCVENTE	PORT - CONCASSAGE TERTIAIRE	71006
MISE A VERSE DES STERILES	42010	PORT - STOCKAGE 3	71007
DEPOUSSIERAGE USINE	42019	PORT - CHARGEMENT NAVIRE	71008
MISE-A-VERSE STERILE TO14	82010	CONCASSAGE QUATERNAIRE	71012
MISE-A-VERSE STERILE GLB	83010	CHARGEMENT NAVIRE TZF	71018
MISE-A-VERSE STERILE SEYALA	86010	CHARGEMENT NAVIRE TRI	71028

MISE-A-VERSE STERILE T6	86060		CHARGEMENT NAVIRE GMAB	71038
MISE A VERSE STERILE M'HAUDAT	88010		CHARGEMENT NAVIRE GFM	71048
CHARGEMENT NAVIRE XFA	71200			
CHARGEMENT NAVIRE TZFX2	71100			
CHARGEMENT NAVIRE TVA/ph	71019			
CHARGEMENT NAVIRE MHF	71088			
CHARGEMENT NAVIRE TZFX1	71099			
SM HUMIDE	42028			
CHARGEMENT NAVIRE TZF/C	71020			

مراكز تكلفة مساعدة CC AUXILIAIRES G,N, Z SNIM	الرمز المحاسبي	مراكز تكلفة مساعدة CC AUXILIAIRES G,N, Z	الرمز المحاسبي
DIRECTION DES OPERATIONS DE PRODUCTION	20001	SERVICE SONDAGE	21200
SEVICE CENTRALE ELECTRIQUE NDB	23400	SECTION SONDEUSES	21201
SECTION EXPLOITATION	23410	SONDEUSES LONG YEAR & GROUPE ELECTROGENE	21202
SECTION MECANIQUE	23420	SECTION GARAGE	21210
SECTION ELECT	23430	SECTION ENGINS DIVERS	21240
Département Recherches Géologiques	31000	DIVISION GEOLOGIE	21500
SERVICE SONDAGES	31200	GEOLOGIE EXPL. & CONTROLE QUALIT	21510
SECTION SONDEUSES	31201	SECTION RECHERCHES MINIERES	21530
SONDEUSES LONG YEAR & GROUPE ELECTROGENE	31202	SECTION HYDRAUGEOLOGIE	21540
SONDEUSES ROCK & COMPRESSEURS	31203	SCE LABORATOIRE DE CHIMIE F.C.	21610
SONDEUSES SCHRAM -T4	31204	SECTION CHIMIE HUMIDE	21620
SECTION GARAGE	31210	SECTION PHYSICO-CHIMIE	21630
SECTION ENGINS DIVERS	31205	REVISIONS ENGINS Roulage/Terrassement	92001
GEOLOGIE FC	31500	DIRECTION DE L'USINE DES GUELBS	24000
ETUDES STRUCTURALES	31520	DIVISION ETUDE	26300
RECHERCHES MINIERES	31530	DIRECTION DES OPERATIONS DE PRODUCTION	25000
HYDRAUGEOLOGIE	31540	DEPARTEMENT des MANUTENTIONS	26600
Div.Recherche Valorisation du Minerai	32000	SERVICE MANUTENTION KEDIA	26700
Direction des Projets	33000	SECTION EXPLOITATION MANU.TO14	26710
Département Planiet Passa des Marches	33100	SERVICE MANUTENTION M'HDTT	26800
Département ingénierie	33200	Intervention Mecanique RSSA	26931
Département Génie civil	33300	Intervention Mecanique TO14	26932
Direction des Etudes & Techniques	34000	Intervention Mecanique M'HDT	26933
Departement Usines & Manutentions	34100	SCE EXPLOITATION /PRODUCTION	42000
DEPARTEMENT ETUDES FERROVIAIRES	34200	CONCASSAGE-BROYAGE	43010
Diversification et Partenariats Miniers	11900	MECANIQUE GENERALE	43050
DIRECTION ACHATS ET LOGISTIQUES	25001	SECTION NETTOYAGE	46300
D.P.T.P	11700	SERVICE WAGONS	52000
TRAINS MEULLEURS	63002	SERVICE EXPLOITATION DU TRAIN NDB	53000
Division Exploitation Informatique	19600	SERVICE EXPLOITATION DU TRAIN ZTE	55000
Division Systèmes et Reseaux	19700	GARE ZTE	55001
D.C.R.P	10700	DEPARTEMENT VOIES	60000
DEPT. DES RELAT. PUB. & DES AFFAIR. SOCI	10710	BUREAU D'ETUDES VOIE	61000
SERVICE DE COMMUNICATIONS	10720	SERVICE CENTRAL VOIE	62000
SERVICE CONSEIL D'ADMINISTRATION	18200	RENOUVELLEMENT VOIE	63000

DIVISION JURIDIQUE & FISCALE	18400	DEPARTEMENT PORT	70000
RESPONSABLE SMQ	18600	DEPARTEMENT MINE	80000
DIVISION JURIDIQUE & FISCALE	18800	SECTION PNEUMATIQUE	80200
SCE CONSEIL D'ADMINISTRATION & TRADUCTIO	18900	PNEUMATIQUES TO14	80220
DIVISION APPROPOS ZTE	28500	PNEUMATIQUES PG11	80230
CELLULE TECHNIQUE	28510	PNEUMATIQUES PG10	80240
SECTION NOMENCLATURE	28520	PNEUMATIQUES MHDTT	80280
DIVISION APPROPOS NDB	28600	SERVICE TOPOGRAPHIE	81400
CELLULE TECHNIQUE NDB	28610	SERVICE SIEGE TO14	82000
CELLULE GESTION LUBRIFIANTS	28620	SERVICE SIEGE GUELB PG11	83000
DEPOT HYDROCARBURES	28630	SERVICE SIEGE PG10	84000
SCE. ETUDES APPROPOS	28700	TRVX DE CHARGEMENT T6	86056
GEOPHYSIQUE ET METHODES INDIRECTES	31510	TRVX DE ROULAGE T6	86057
Cartographie et Informatique	31550	SERVICE EXPLOSIFS & TIRS	87000
Division Planification et Investissement	34400	SECTION EXPLOSIFS ET TIRS	87010
TRAINS MEULLEURS	630002	MANUTENTION EXPLOSIFS	87011
BUREAU TECHNIQUE 900	90100	ENTRETIEN OUTILS DE PERFORATIO	87012
CELLULE INGENIEUR LUBRIFIANTS	26020	ENTRETIEN CAMIONS MELANGEUR	87013
Division organisation & Gest Strat RH	15200	SECTION TIR SIEGE TO14	87020
Division Etudes	15900	SECTION TIR SIEGE RHEIN	87030
BUDGETS RECUPERES	19988	SECTION TIR SIEGE SEY/T6	87040
Co-Direction du Projet ALAOUJ	10010	SECTION TIR SIEGE MHDT	87080
Département Matériel Minier	34500	OUTILS DE FORATION TO14	87120
AUDIT GENERAL INTERNE	11500	OUTILS DE FORATION PG11	87130
DEPT.SERVICES SOCIAUX	14100	OUTILS DE FORATION PG10	87140
ENTRETIEN MECANIQUE	14420	OUTILS DE FORATION MHDT	87180
ENTRETIEN LOGEMENTS ZOUEATE	14430	SERVICE SIEGE M HAUDAT	88000
TRAVAUX GENIE CIVILE	14450	TRVX TERRASSEMENT MHDT	88003
TRAVAUX SPECIAUX EVB ZOUEATE	14499	TRVX DE FORATION MHDTT	88004
ECONOMATS	14500	TRAVAUX CHARGT MHDT	88006
ECONOMAT B ZTE	14510	TRAVAUX DE ROULAGE MHDT	88007
ECONOMAT B NDB	14520	CONDUITE TERRAS MHDT	88033
REGUL ECONOMAT B NDB	14521	CONDUITE FORATION MHDT	88034
Direction Fondation SNIM	11800	CONDUITE CHARGT MHDT	88036
DIRECTION DELEG. MOYENS GENERAUX	14000	CONDUITE ROULAGE MHDT	88037
DIVISION CADRE DE VIE	14200	ENT.PISTES MINIERES	89100
ENTRETIEN VOIRIE ET BATIMENT NDB	14300	DEPARTEMENT ELECTROMECHANIQUE	90000
SECTION VOIRIE CITE NOUADHIBOU	14310	SERVICE ATELIER CENTRAUX	91000
SECTION ENTRETIEN LOGEMENT	14320	ATELIER CHAUDRONNERIE	91400
SECTION TRAVAUX	14330	ATELIER MACHINES-OUTILS	91500
TRAVAUX SPECIAUX NOUADHIBOU	14399	SERVICE ENTRET ROULAGE TERRASSEMENT	92000
ENTRETIEN VOIRIE ET BATIMENT ZTE	14400	ATELIER CAMIONS	92100
SECTION VOIRIE ZOUEATE	14410	ATELIER TERRASSEMENT	92300
SERVICE ETUDE ET SUIVI	16300	COORDINATEUR R/T CHANTIER NORD	92400

SERVICE QUALITE PORT	70100	ENTRETIEN R/T PG 11	92410
Service Organisation et Compétences NDB	15210	ENTRETIEN R/T MHDT	92420
DEPT. COMPTABILITE CENTRALE	12400	COORDINATEUR R/T KEDIA	92500
SERVICE COMPTABILITE ZTE	12500	ENTRETIEN ROUL. & TERRAST TO14	92510
DIVISION JURIDIQUE & FISCALE	12600	ENTRETIEN R/T PG10	92520
SCE CONSEIL D'ADMINISTRATION & TRADUCTIO	12700	SERVICE MOTEUR ET TRANSMISSION	93000
SERVICE ASSURANCES	12800	MOTEURS	93100
CP.PM	10020	TRANSMISSION	93200
Chargé de mission DG	10030	ENTR. MOTEURS	93300
POSTES ATTENTE NDB	15060	SERVICE ENTRETIEN PELLES & PERFOS	94000
POSTES ATTENTE ZTE	15070	ATELIER PELLES & PERFOS	94100
Projet Centre FP	16500	ATELIER ELECTRICITE ENGIN	94200
Nouvelle Centrale Électrique	23200	COORDINATEUR P&P CHANTIER NORD	94300
Sondeuses Explorac220 RC	31206	ENTRETIEN PELLE PERFO PG11	94310
PROGRAMME FOCUS ENVIRONNEMENT	30002	ENTRETIEN ELECTRIQUE PG11	94320
DEPARTEMENT MAINTENANCE USINE GUELBS	24100	ENTRETIEN PELLE PERFO MHDT	94330
DEPARTEMENT EXPLOITATION USINE GUELBS	24200	ENTRETIEN ELECTRIQUE MHDT	94340
Programme focus qualité	20002	COORDINATEUR PELLE PERFO KEDIA	94400
Programme focus productivité	20003	ENTRETIEN PELLE PERFOS TO14	94410
Cellule système et métrologie	20004	ENTRETIEN ELECTRIQUE TO14	94420
Frais Réceptions Visiteurs Officiels	10088	ENTRETIEN PELLE PERFOS PG10	94430
Cellule Synergie Manutentions	26610	ENTRETIEN ELECTRIQUE PG10	94440
Projet Guélb 2	35000	SERVICE GARAGE ET TRANSPORT	96000
Responsable SMQ et QT	30003	SECTION GARAGE ENTRETIEN	96100
Représentation SNIM à Dubaï	10040	GARAGE TRANSPORT	96200
Modernisation Système Sécurité	11010	GARAGE MHDTT	96300
Conseiller Principal Suivi qualité	10050	ENTRETIEN ENGIN SERVITUDE	96400
CELLULE INGENIEUR LUBRIFIANTS	21006	SECTION PETITS MOTEURS	96500
Passif Maintenance Usine Guelb	49900	DIRECTION GENERALE	10000
Passif Maintenance 700	79900	CELLULE QUALITE TOTALE	10100
Ingénieur Sénior de la Productivité	21003	CERTIFICATION	10110
Cellule système et métrologie	21004	DIRECTION COMMERCIALE PARIS	10300
Responsable SMQ et QT	21005	ATTACHE DIRECT GLE	11000
17009	17001	TRANSPORT FERROVIAIRE	11200
Pharmacie de détail	17001	AGENCE TFM NDB	11210
Hospitalisation Médecine	17002	AGENCE TFM CHOUM	11220
Hospitalisation Chirurgie	17003	AGENCE TFM ZTE	11230
Maternité	17004	DIRECTION FINANCIERE	12000
Bloc opératoire	17005	DEPT. TRESORERIE & FINANCES	12100
Dispensaire Cité SNIM	17006	FRAIS BANCAIRE	12201
Garde	17007	DEPT. COMPTABILITE CENTRALE	13400
Cabinet dentaire	17008	DIRECTION DES RESSOURCES HUMAINES	15000
Point Central	17009	DIVISION ADMINISTRATION DU PERSONNEL	15300
Dotation Bases	17011	DEPARTEMENT FORMATION	16000

17110	17101	CP.CSPB	18000
Pharmacie de Détail	17101	SCE CONTRÔLE INTERNE	18001
Service Hospitalisation	17102	DIV COMPTABILITE ANAL YTIQUE & BUDGET	18100
Maternité	17104	DEPARTEMENT ETUDES ET AUDIT	18300
Bloc opératoire	17105	REPRESENTATION SNIM A NKTT	18700
Laboratoire	17106	Secrétariat Général	19000
Garde	17107	DIVISION JURIDIQUE & FISCALE	19010
Cabinet dentaire	17108	SERVICE ASSURANCES	19020
Chantiers Kédia	17109	SCE CONSEIL D'ADMINISTRATION & TRADUCTIO	19030
Chantiers Nord	17110	SERVICE MAINTENANCE INFORMATIQUE	19100
Département Etudes et Program. Minière	34600	Responsable Communication	19001
Atelier Moteurs & Capteurs	44080	Division Ingenierie Etude Developement	19200
Intervention électriqueurs	44090	DIRECTION ETUDE ET DEVELOPPEMENT	20000
ATELIER SMH	48001	DD.RDM	30001
STAGES EXTERIEURS	16201	DIRECTION DES PROG.PROD.& QUALITE	21000
ETUDIANTS	16202	DIRECTION DE LA QUALITE DU MINERAI	21010
Département Etudes et Recherches en Ener	34700	DPM ZTE	21100
Dépt des Systemes et de Métrologie	24300	DEPARTEMENT DES GRANDS TRAVAUX	22000
>>> pas de fiche valable	26400	DEPARTEMENT TRAVAUX NEUFS	22100
Responsable SMQ et QT	34002	DEPARTEMENT APPROS	28000
Service Technique Appros	28800	CELLULE GESTION LUBRIFIANT	28010
Cellule Technique	28810	DEPOT HYDROCARBURES	28020
Cellule Nomenclature	28820	SERVICE NOMENCLATURE CENTRALE	28100
Cellule Comptable	28830	DEPARTEMENT ACHATS	29000
Service des Dépôts	28900	DIRECTION ACHATS ET LOGISTIQUES	30000
Dépôts Nouadhibou	28910	SERVICE COMPTABILITE ZTE	13600
Dépôts Zouerate	28920	SERVICE REGIONAL DU PERSONNELZTE	15500
Ingénieur Sénior de la Productivité	26030	SERVICE ORGANISATION ET COMPETENCES ZTE	15600
DIRECTION Suivi des Filiales	10610	SERVICE H.S.E	15700
Diréction Projet Phosphate	36000	CENTRE DE FORMATION ZTE	16400
Département informatique	19500	POLYCLINIQUE ZTE	17100

الملحق رقم : 5

أسماء الشركات التي شملتها الدراسة

العنوان	الرمز المتداول	اسم الشركة
أنواذيبو	SNIM	الشركة الوطنية للصناعة والمناجم
أكجوجت	MCM	الشركة الموريتانية للنحاس
أنواكشوط	G.M.M	المطاحن الكبرى لموريتانيا
أنواكشوط	M.S	مطاحن الساحل
أنواكشوط	SMCI	الشركة الموريتانية للتجارة والصناعة
أنواكشوط	MPA	الموريتانية للصناعات الغذائية
أنواكشوط	CIMENT DE MAURITANIE	أسمنت موريتانيا
أنواكشوط	SOMIA	الشركة الموريتانية للصناعات الغذائية
إنشيري	SOMEB	الشركة الموريتانية لمياه بنشاب
أنواكشوط	MAFCI	الشركة الموريتانية الفرنسية للإسمنت
أنواكشوط	SOMACOGIR	الشركة الموريتانية للصناعة والتمثيل
أنواكشوط	SOBOMA	شركة المشروبات الموريتانية
أنواكشوط	SMBR	الشركة الموريتانية للبسكويت والتمثيل
أنواكشوط	SABA .SA	الشركة الإفريقية للبطاريات

استمارة استبيان لدراسة دور ومكانة نظام محاسبة التكاليف

في الشركات الصناعية في موريتانيا

السيد /السيدةحفظكم الله

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته ...وبعد .

يهدف هذا الاستبيان إلي جمع بيانات بغرض :

1 — التعرف على واقع نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الموريتاني ومدى تطوره ،وما مدى اهتمام الشركات الصناعية بهذا النظام.

2 — دراسة مدى اعتماد إدارة الشركات الصناعية على بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.

وحيث أن قيمة البحث العلمي تأتي من خلال ربطه بالواقع العملي لذا أمل أن تكون الإجابات واضحة وصريحة بما يساعد على تحقيق الهدف .

وأحيط علم سيادتكم بأن البيانات التي يتم جمعها من خلال قائمة الاستبيان سوف يتم تحليلها على المستوى العام وليس على مستوى شركة بذاتها، وأنها تخضع للسرية التامة وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

سيدي محمد ولد عباد

أسئلة عامة عن المنشأة :

ما هي الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة؟

- ☐ صناعة المنتجات المعدنية
- ☐ صناعة المواد الغذائية والمشروبات
- ☐ صناعة الأجهزة والأدوات الكهربائية
- ☐ صناعة الخشب و الأثاث
- ☐ أخرى

أسئلة عن نظام التكاليف المطبق في المنشأة :

1 - هل ترى أن هناك أهمية لوجود نظام تكاليف في شركتكم ؟

- ☐ أ - مهم جدا
- ☐ ب - مهم
- ☐ ج - متوسط الأهمية
- ☐ د - غير مهم

2 - ما هو نظام التكاليف المستخدم في شركتكم؟

- ☐ أ - نظام يدوي
- ☐ ب - نظام آلي (حاسوب)
- ☐ ج - يدوي وآلي

3 - ما هو الهدف من نظام التكاليف في المنشأة ؟

- ☐ أ - تحديد التكلفة
- ☐ ب - الرقابة على عناصر التكاليف
- ☐ ج - تخفيض التكاليف
- ☐ د - مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات
- ☐ هـ - أخرى ، اذكرها

4 - هل تتبع المنشأة عند تحديد تكلفة المنتج نظام

- ☐ أ - تكاليف المراحل (إنتاج عدد محدود من المنتجات بصفة متكررة)
- ☐ ب - تكاليف الأوامر (إنتاج أنواع متعددة من المنتجات ينتج كل منها بأمر خاص)
- ☐ ج - نظام التكلفة على أساس النشاط
- ☐ د - نظام دورة حيات المنتج

5 - توجد مجموعة من نظريات التكاليف التي تستخدم في تحديد التكلفة ، فما هي النظرية المستخدمة في شركتكم:

- ☐ أ - طريقة التكاليف الكلية
- ☐ ب - طريقة التحميل العقلاني
- ☐ ج - طريقة التكاليف المتغيرة
- ☐ د - طريقة التكاليف المباشرة
- ☐ هـ - أخرى ، اذكرها

.....

6 - على أي أساس تم اختيار طريقة حساب التكاليف في شركتكم؟

- ☐ أ - تقليد المؤسسات الأخرى
- ☐ ب - استجابة لاحتياجات المسيرين
- ☐ ج - نظرا للتكلفة المنخفضة لوضعها وتطبيقها
- ☐ د- أخرى ، اذكرها

.....

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا .