



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر-سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

العلوم الاقتصادية

محاسبة وجباية

نيل شهادة الماستر

أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

بن زيادي نادية

محاسبة التكاليف على اتخاذ

الأستاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

محاسبة التكاليف على اتخاذ

السنة الجامعية : 2016/2015

إهداء

إلى أجمل معنى في حياتي، إلى رفيقة دربي، إلى التي شاركتني دقات قلبي

إلى صديقتي قبل أن تكون والدتي

إليك أنت وقبل كل شيء، أُمي الغالية

قادري حورية.

إلى مثلي الأعلى، إلى من كان لي عوناً في حياتي ناصحاً ومرشداً،

إليك يا أطيّب قلب أبي العزيز

مزوزي عكاشة

إلى سندي في الحياة أختي وهيبة، وأخويا أحمد وإبراهيم

إلى أعز الناس: خالتي خديجة والكتكوتان: المكّي، حورية إيناس

مجاط امحمد، خيرة وكوثر

إلى العزيزة والغالية على قلبي: فاطمة مباركي.

إلى من هم في ذاكرتي وليسوا في مذكرتي.

إلى جدتي الغالية: فاطمة خضراوي وخالي العزيز قادري بن عامر.

إلى روح جدتي الغالية رحمها الله واسكنها فسيح جنانه:

زانة شريقي.

وإلى كل عائلة مزوزي وقادري كبيراً وصغيراً.

سلام

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين .. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من حملتني وهنا على وهن .. و من ضحت و عملت بكد في سبيلي .. وعلمتني معنى الكفاح و أوصلتني إلى ما أنا عليه أُمي الحبيبة أدام الله في عمرك.

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار .. ومن احمل اسمه بكل عز و افتخار صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى فجزاه الله الجزاء الأوفر أبي العزيز أطل الله في عمرك.

إلى اللواتي زينا حياتي بإزهار العطف و الحنان .. ومن اعتر بهن أخواتي : فاطمة ، عائشة ، صابرين .
إلى فرحة العائلة و وحيدها أخي : كمال

إلى الأخوال و الخالات ، إلى العمات و الأعمام و أولادهم كل باسمه

إلى توأم روحي ورفيقة دربي .. إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعها سرت الدرب خطوة بخطوة وما تزال ترافقني حتى الآن صديقتي مباركة.

إلى من جعلت الأوقات برفقتها اسعد ، رفيقتي في هذا العمل سهام و عائلتها الكريمة مزوزي.

إلى من لملم أحزاني بين فترة و أخرى و من أشعرتني بأنني لست وحيدة صديقتاتي حدة ، حليلة ، نوال ، فاطيمة ، حنان إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أُمي .. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى يبايع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت ، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم صديقتاتي: سعاد ، فاطمة الزهرة نسرين ، سارة أميرة ، خلود ، سهام ، أسماء ، سعاد ،

إلى كل أفراد عائلة بن زيادي وعائلة سالمي.

إلى كل من حملته ذاكرتي و لم تحمله مذكرتي.

نادية

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

لا يسعني وأنا أقدم خلاصة مجهودي إلا أن أشكر الله وحده على توفيقه وعلى إمدادنا بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان العظيم إلى الأستاذ المشرف الدكتور

"معراجي عبد المالك"

لما بذله معنا من جهد ووقت، وتوجيهاته ونصائحه القيمة، فقد كان حاضرا معنا في كل مراحل إنجاز هذا العمل.

كما لا أنسى جزيل الشكر والتقدير لكل العاملين بالمؤسسة الإسمنت والذين لم يخلوا علينا بالمعلومات والمساعدة وخص بالذكر موظفي المديرية المركزية للمالية والمحاسبة، والسيد " مشرف ميمون " على مساعداته القيمة.

أقدم امتناني إلى الأساتذة والأصدقاء والزملاء خاصة دفعة ماستر « محاسبة وجباية 2016 » جامعة سعيدة، الذين لم يخلوا عليا بآرائهم ومساعداتهم. و في الأخير لكل من أعانني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد شكرا جزيلا.

الملخص :

بعد الأزمة الكبرى التي حدثت عام 1929، سعت أكثرية المؤسسات لمواجهة المنافسة الحادة التي برزت بواورها، مما ألزم العديد من المؤسسات إلى اتخاذ الإجراءات الفورية تمثلت في تخفيض أسعار البيع، الأمر الذي انعكس سلباً على الوضع المالي لهذه المؤسسات وتسبب في إحداث عجز لأكثريتها .

وقد أظهر الواقع الاقتصادي أن سعر التكلفة و ثمن البيع لا تحدده قرارات عشوائية بل أن هذه المؤشرات تخضع إلى قواعد وقوانين تبين صفة إحصائها وتسجيلها وتدوينها في القوائم المالية يمكن استغلالها من قبل مختلف المسؤولين مهما كانت درجة مسؤوليتهم. وعليه فإن المؤسسة الحديثة من خلال ما جاء به النظام المالي والمحاسبي تسعى إلى خلق التكملة بين أنواع المحاسبة المعتمدة واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب مهما كلنت درجة تصنيف متخذ القرار على مستوى المؤسسة.

RESUME

Lors de la grande dépression de 1929, de nombreuses entreprises, pour lutter contre leurs Concurrents et conquérir des marches, n ont eu, pour survivre, que la solution d abaisser leurs prix de vente. Il s'en suivit qu'un grand nombre d'entre elles furent conduites a vendre a des prix si bas qu'elles furent déclarées en faillite faute d'avoir eu la possibilité de comparer, pour chacune des branches constituant leur activité , les prix de vente et les prix de revient correspondants grâce aux différents états financiers prévus par le SCF .entre autres, est apparue la comptabilité analytique qui a pour objectif primordial recenser au temps réel , les couts , les enregistrer , les affecter aux états appropriés puis les exploiter d une manière rationnelle par les décideurs et par le compartiment de finance et de comptabilité au temps approprié.

فهرس الأشكال والجداول :

1- فهرس الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
5	وظائف محاسبة التكاليف	01
9	التبويب الأساسي (الطبيعي) لمحاسبة التكاليف	02
10	التبويب الوظيفي لمحاسبة التكاليف	03
11	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية	04
13	تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط	05
14	تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة	06
15	تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات	07
40	المراحل المتتالية للإنتاج	08
40	المراحل المتوازية للإنتاج	09
41	المراحل المتداخلة للإنتاج	10
48	أهداف نظام (ABC)	11
67	دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار	12
68	هرم المعلومات المحاسبية	13
84	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	14
84	الهيكل التنظيمي للإدارة العامة	15

2- فهرس الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج	16
02	قائمة تكلفة البضاعة تامة الصنع	17
03	تكلفة البضاعة المباعة	18
04	كشف الدخل	18
05	قائمة التكاليف الكلية	27
06	كشف الدخل وفق النظرية الكلية	28
07	قائمة التكاليف المتغيرة (الحدية)	29
08	كشف الدخل وفق النظرية المتغيرة	30
09	قائمة التكاليف حسب الطاقة المستغلة	32
10	كشف الدخل وفق الطاقة المستغلة	34
11	بطاقة الأوامر الإنتاجية	36
12	بطاقة الأوامر الإنتاجية لأكثر من قسم إنتاجي	36
13	الفروق بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية و نظام الأوامر الإنتاجية	45
14	مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة و الأنظمة التقليدية	49
15	تصنيف القرارات الإدارية	62
16	الطريقة المباشرة لجدول تدفقات الخزينة	75
17	الطريقة الغير المباشرة لجدول تدفقات الخزينة	76
18	جدول تغيرات الأموال الخاصة	77
19	ساعات العمل في المؤسسة	78
20	الغيابات المبررة المأجورة	86
21	عدد العمال	87
22	كميات إنتاج الإسمنت للسنوات (1979 – 2015)	91
23	تكلفة الشراء لسنة 2014 بالطن	92
24	تكلفة الإنتاج لسنة 2014 بالطن	94
25	سعر التكلفة لسنة 2014	95
26	النتيجة التحليلية لسنة 2014	95

95	تكلفة الشراء لسنة 2015 بالطن	27
98	تكلفة الإنتاج لسنة 2015 بالطن	28
99	سعر التكلفة لسنة 2015	29
99	النتيجة التحليلية لسنة 2015	30
100	موازنة الإنتاج لسنة 2014-2015	31
100	الإنتاج المقدر لسنة 2016	32
101	موازنة المبيعات لسنة 2016	33
101	المبيعات المقدرة لسنة 2016	34
103	جدول حسابات النتائج لسنة 2014-2015	35
104	ميزانية العامة لمؤسسة الإسمنت لسنة 2014-2015	36
105	الميزانية المختصرة لسنة 2014	37
105	الميزانية المختصرة لسنة 2015	38

المحتويات

	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
	الملخص
	قائمة الأشكال و الجداول
	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مقدمة ومدخل إلى محاسبة التكاليف
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: محاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
4	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
6	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
8	المبحث الثاني: تبويب (تصنيف) عناصر التكاليف
8	المطلب الأول: التبويب الأساسي والوظيفي لمحاسبة التكاليف
11	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، النشاط، الرقابة، اتخاذ القرار)
15	المطلب الثالث : قوائم التكاليف
18	المبحث الثالث : التكاليف الصناعية غير المباشرة والرقابة عليها
18	المطلب الأول : مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة
19	المطلب الثاني : طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج
20	المطلب الثالث : تحديد أسس معدلات التحميل ومعالجة الانحرافات
23	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني : نظريات وأنظمة محاسبة التكاليف
25	مقدمة الفصل
26	المبحث الأول : نظريات التكاليف

26	المطلب الأول : نظريات التكاليف الكلية
28	المطلب الثاني : نظرية التكاليف المتغيرة
31	المطلب الثالث : نظرية التكاليف حسب الطاقة المستغلة
35	المبحث الثاني : أنظمة التكاليف التقليدية
35	المطلب الأول : نظام الأوامر الإنتاجية
38	المطلب الثاني : نظام المراحل الإنتاجية
45	المطلب الثالث : الفروق بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية
46	المبحث الثالث : الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف
46	المطلب الأول : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
50	المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة
53	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث : دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار
55	مقدمة الفصل
56	المبحث الأول : عملية اتخاذ القرار
56	المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرار
57	المطلب الثاني : أهمية اتخاذ القرار
58	المطلب الثالث : عناصر اتخاذ القرار
59	المبحث الثاني : تصنيفات القرار، صعوباته، مراحل اتخاذ
59	المطلب الأول : تصنيفات القرار
63	المطلب الثاني : الصعوبات والعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات
65	المطلب الثالث : مراحل عملية اتخاذ القرار
67	المبحث الثالث : معلومات محاسبية في مؤسسة صناعية، أساليب وفاعلية اتخاذ القرار
67	المطلب الأول : المعلومات المحاسبية في مؤسسة صناعية
71	المطلب الثاني : أساليب اتخاذ القرار وفاعليته
74	المطلب الثالث : اتخاذ القرار عن طريق القوائم المالية
79	خاتمة الفصل
	الفصل الرابع:دراسة حالة مؤسسة الإسمنت

81	تعريف مؤسسة الإسمنت
82	مؤسسة الإسمنت بحساسة
83	المعطيات التقنية
84	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت لولاية - سعيدة -
84	مديرية الموارد البشرية
85	الهيكل التنظيمي للإدارة العامة
86	نظام العمل في مؤسسة الإسمنت
87	نشاط المؤسسة
90	مدخلات المواد الأولية
90	مراحل صناعة الإسمنت
91	كميات إنتاج الإسمنت من 1979-2015
92	تكلفة الشراء سنة 2014 بالطن
94	تكلفة الإنتاج 2014 بالطن
95	سعر التكلفة 2014
95	النتيجة التحليلية 2014
96	تكلفة الشراء سنة 2015 بالطن
98	تكلفة الإنتاج 2015 بالطن
99	سعر التكلفة 2015
99	النتيجة التحليلية 2015
100	حساب الإنتاج المقدر لسنة 2016
101	حساب المبيعات المقدرة لسنة 2016
103	جدول حسابات النتائج

104	الميزانية العامة لمؤسسة الاسمنت
106	استغلال النتائج المحاسبية في اتخاذ القرارات و الحكم على وضعية المؤسسة
110	المقارنة بين النتائج المحصل عليها
111	مؤشرات تطور نشاط المؤسسة
115	الخاتمة العامة
117	قائمة المراجع
121	الملاحق

مقدمة

عامية

الفصل الأول :

مقدمة ومدخل إلى محاسبة

التكاليف

الفصل الثاني :

نظريات و أنظمة محاسبة

التكاليف

الفصل الثالث :

دور نظام محاسبة التكاليف

في اتخاذ القرارات

الفصل التطبيقي :

دراسة ميدانية

- مؤسسة الإسمنت -

الخاتمة العامة

المراجع

الملاحق

فهرس

المحتويات

فهرس

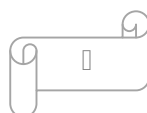
الأشكال والجداول

□□□□□□□□ :

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من النظم الأساسية لا سيما بالنسبة للمؤسسات الصناعية وتنبع أهمية هذا النظام من كونه يعتبر المزود الرئيسي للمعلومات التكلفة التي تستخدمها الإدارة في تسعير المنتجات والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسات الصناعية، إضافة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة .

باعتبار المحاسبة نظام للمعلومات يفيد في جمع المعلومات وتدوينها والتعبير عنها من خلال قوائم وجداول يستفيد منها متخذ القرار مهما كان المستوى الإداري الذي ينتمي إليه ،فبدون هاته المعلومات الإحصائية لا يمكن للإدارة أن تتخذ القرارات المناسبة.

في بداية الأمر كانت محاسبة التكاليف مقتصرة على المؤسسات الصناعية دون غيرها نظرا لما جادت به الثورة الصناعية إذ اتسع حجم المؤسسة وساد مع ذلك التنوع في النشاطات الممارسة، نظرا للانفتاح و العولمة وزيادة حدة المنافسة وتعدد المصالح وتنوع الاتفاقيات والآثار التي تحدثها الأسعار على حجم العرض خاصة عندما يتعلق الأمر بالشروط الدولية التي تفرضها بعض المنظمات مثل منظمة التجارة العالمية مما دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات إلى الاهتمام بنظم التكاليف بهدف الحد من الإهدار في عناصر الإنتاج ومحاولة استخدام طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف والتعبير عن ذلك من خلال البرمجيات وما جادت به تكنولوجيا الإعلام و الاتصال .



1- الإشكالية :

الدراسة المتواضعة التي حاولنا القيام بها تحت ضرورة إيجاز إشكالية الموضوع في العناصر التالية :

- ما مدى تأثير محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟
- ماهية محاسبة التكاليف و أهدافها؟
- ما هي مختلف الأنظمة المستعملة لحساب التكاليف؟
- ما المقصود بالقرار وما هي مراحل اتخاذه؟
- ما هي القرارات التي يمكن استخلاصها من التحليل لكل طريقة ؟
- ما هو نظام محاسبة التكاليف المطبق داخل المؤسسة

2- أسباب اختيار الموضوع :

اختيارنا لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي تكسبها محاسبة التكاليف و الاهتمام الخاص بهذا المجال بغية المساهمة في إبراز مختلف جوانب استخدامات محاسبة التكاليف, و يأتي هذا البحث لدراسة محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات, بالإضافة إلى تخصصنا في مجال المحاسبة.

3- الفرضيات:

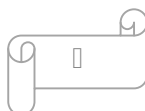
- لمحاسبة تقنية من تقنيات التسيير تهدف إلى التحكم في التكاليف من اجل اتخاذ قرارات صائبة.
- محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف و تحديد النتيجة من اجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.
- التكلفة هي الأعباء التي تخص كل مرحلة من مراحل الإنتاج، أما التكلفة النهائية فهي مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج ومن اجل تحديدها هناك عدة طرق يمكن إتباعها منها طريقة التكلفة الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

4- أهمية البحث:

- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل
- دراسة التكاليف غير المباشرة و تخصصها بأكثر واقعية و بصفة دقيقة.
- توفير المعلومات لمصلحة مراقبة التسيير.
- استعراض مختلف الطرق الحديثة من اجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها .

5- أهداف البحث:

- إن لهذا الموضوع عدة أهداف و هي كما يلي:
- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من اجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.
- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.
- تحديد نقاط القوة و الضعف للأسلوبين التقليدي و الحديث.



- المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير .

- إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

6- صعوبات و معوقات الدراسة:

- ندرة المراجع في المكتبة لا سيما باللغة العربية .

- بعد المؤسسة محل الدراسة عن الجامعة أدى إلى خلق صعوبات لا سيما من حيث التنقل وجاهزية الصالح محل الزيارة.

- عدم وجود قسم محاسبة التكاليف حال دون تحقيق غرض الدراسة.

- عدم وجود عقود رسمية تربط الجامعة بالمؤسسات أدى إلى ضرورة اللجوء إلى العلاقات الشخصية لا سيما عندما يتعلق الأمر

بالأرقام و المعلومات ذات الصبغة السرية.

- عدم استغلال البرمجيات الحديثة للإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية للمؤسسة .

7- منهج البحث:

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج الوصفي ، فكان استخدامه في الإطار النظري لهذا البحث حسب ما تقتضيه مرحلة معالجة الموضوع ,و المنهج التحليلي فيما يخص الجانب التطبيقي .

8- الدراسات السابقة :

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماستر الدكتوراه من بينها مايلي :

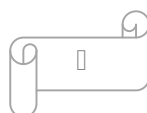
أ - حكوم حنان : الطرق الحديثة لحساب التكاليف ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة مولاي الطاهر -سعيدة، دفعة 2013- 2014 ، وقد تناولت هذه الدراسة أساسيات محاسبة التكاليف ،و تم أيضا دراسة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ،وتم القيام بدراسة تطبيقية وذلك بإسقاط نظام محاسبة التكاليف على أسلس الأنشطة .

ب - ياسين سالمي: الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، دفعة 2009- 2010، تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للمؤسسة ،اتخاذ القرار ، محاسبة التكاليف ،و تم التعرض فيها إلى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف و الطرق الحديثة بنوع من التفصيل .

ج - طبائية سليمة: دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ،أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،دفعة 2013- 2014 ، تناولت هذه الدراسة الإطار العام للتأمين، الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية و اتخاذ القرار، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة في شركات التأمين الجزائرية .

9- تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى أربعة فصول ثلاثة منها للجزء النظري و الفصل الأخير للجزء التطبيقي.



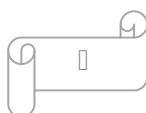
حيث سنتناول في الفصل الأول مقدمة و مدخل إلى محاسبة التكاليف ،والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نعتمد في المبحث الأول محاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف، أما المبحث الثاني فسنستطرق فيه لتبويب (تصنيفات) عناصر التكاليف،أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لتكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها .

كما سنتطرق في الفصل الثاني إل الحديث عن نظريات وأنظمة محاسبة التكاليف والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نخصص المبحث الأول لنظريات التكاليف والمتمثلة في نظرية التكاليف الكلية، نظرية التكاليف المتغيرة، نظرية التكاليف حسب الطاقة المستغلة، بينما المبحث الثاني فسيتم فيه دراسة مختلف أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة في نظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية ،أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه للأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة .

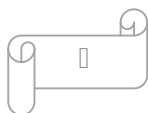
أما الفصل الثالث فسوف نخصصه إلى الحديث عن دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات،والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث ندرس في المبحث الأول عملية اتخاذ القرار، أما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه لتصنيفات القرار، صعوباته، مراحل اتخاذ، بينما المبحث الثالث نطرق لمعلومات المحاسبة في المؤسسة الصناعية، أساليب وفاعلية اتخاذ القرار.

بينما الفصل الأخير سوف نخصصه لدراسة حالة حول مؤسسة الإسمنت نجملها في العناصر التالية

- تعريف مؤسسة الإسمنت .
- مؤسسة الإسمنت بحساسة .
- المعطيات التقنية.
- الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت لولاية - سعيدة -
- مديرية الموارد البشرية .
- الهيكل التنظيمي للإدارة العامة .
- نظام العمل في مؤسسة الإسمنت .
- نشاط المؤسسة.
- مدخلات المواد الأولية .
- مراحل صناعة الإسمنت .
- كميات إنتاج الإسمنت من 1979-2015 .
- تكلفة الشراء سنة 2014-2015 بالطن .
- تكلفة الإنتاج 2014 -2015 بالطن.
- النتيجة التحليلية 2014 -2015 بالطن .
- حساب الإنتاج المقدّر لسنة 2016.
- حساب المبيعات المقدرة لسنة 2016
- جدول حسابات النتائج.



- الميزانية العامة لمؤسسة الاسمنت.
- استغلال النتائج المحاسبية في اتخاذ القرارات و الحكم على وضعية المؤسسة .
- المقارنة بين النتائج المحصل عليها .
- مؤشرات تطور نشاط المؤسسة.



مقدمة الفصل

لقد لعبت محاسبة التكاليف دوراً هاماً وحيوياً في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحمل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

وسوف نقوم في هذا الفصل بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، حيث سوف نقسمه إلى ثلاث مباحث، سنطرق في المبحث الأول لمحاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف، أما المبحث الثاني لتبويب (تصنيف) عناصر التكاليف، والمبحث الثالث التكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها.

المبحث الأول: محاسبة التكاليف: المفاهيم و الأهداف

إن محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية و ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين و الأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف وفي المطلب الثاني إلى أهداف ووظائف محاسبة التكاليف، أما في المطلب الثالث إلى علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

عرفها **Maher** على أنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس والتسجيل والتبليغ عن المعلومات التكلفة¹. السيدة قد عرفها بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية.

أما **Hornsgren** تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة، فلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين والمقرضين وجهات حكومية...² ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها احد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما هو مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من اجل تحديد تكلفة الوحدة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.³

تعريف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة وأهميتها تأتي من أنها تعتبر نظام منهجيا متكامل قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية لمساعدة الإدارة في أي مشروع للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

المعهد المحاسبي لتكاليف في لندن عرف محاسبة التكاليف على أنها:

عملية محاسبة على التكلفة بدءا من نقط حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق"، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 23، 24.

² د إسماعيل حجازي، أ، معاليم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، ط 1، 2013، ص 18 .

³ صالح الرزق، "مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي"، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان- الأردن، ص 30، 29.

تتضمن إحصاء البيانات الإحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة وينظر بها على أنها توظيف مبادئ وطرق وأساليب التكاليف للخدمة وفن (وممارسة) الرقابة التكاليف وتحديد الربحية وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الإدارية.¹

عبارة عن مجموعة من المبادئ وطرق والمفاهيم والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعمليات التسجيل والتبويب و التحليل وتفسير الأحداث التكلفة للمشروع ككل المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

إنها علم له موضوعا محددًا وأهداف ووظائف محددة.

أولاً : أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف باعتبار هذه المحاسبة أداة أو وسيلة وليست غاية، وقد أوضح النظام المحاسبي الموحد الأهداف التالية لمحاسبة التكاليف:²

- 1- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية .
- 2- توفير أساس سليم لتقوم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية.
- 3- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة .
- 4- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي.
- 5- المساعدة على اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الأداء، النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل، وضع أسس تكاليف إنتاج موحدة لمختلف الأنشطة في الشركات التابعة لشركة قابضة معينة، ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية
- 6- تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والإجمالية لأي وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم

.31 □ □□□□□ □□ □□□□ □□ □□□□ 1

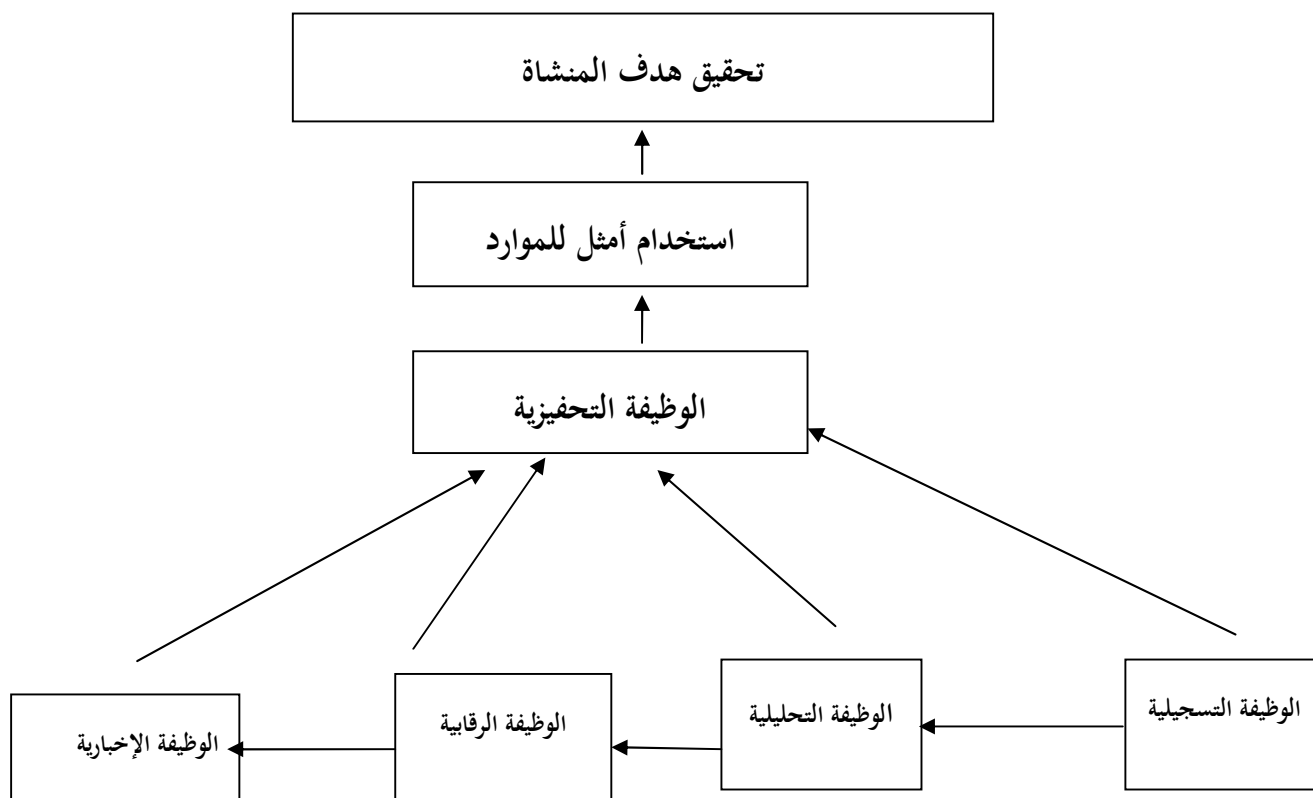
² أ.د. محمد العشماوي، "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي و الحديث"، دار البازوي العلمية للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، ط 1، 2011، صص 35، 36.

7-مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمنشأة ورفع وتحسين كفاءتها الإنتاجية.

8- وضع التقديرات وتحديد التكاليف النمطية التي ترسم على أساسها السياسات المستقبلية لنشاط المنشأة .

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف:

الشكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف:



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي ، 2009 ، ص24.

1- الوظيفة التسجيلية:

وهي أولى الوظائف التي تقوم بها ومحاسبة التكاليف وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هنالك طريقتين للتسجيل أما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

2- الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

3- الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها ومحاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، وأن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة الانحرافات أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات، سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة، لأن الانحرافات الملائمة مثلا قد تكون ملائمة ظاهريا لكن بالحقيقة هي انحرافات غير ملائمة .

4- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية .

5- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق... ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية

أولا : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

إن نشوء محاسبة التكاليف جاء نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي التطور ، فقد كانت المحاسبة المالية وزالت تهتم بتسجيل الأحداث المالية التي وتحدث داخل المشروع بشكل إجمالي وتبويبها وتحليلها وتلخيصها بقصد الوصول إلى تحديد نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة خلال مدة معينة وتحديد مركزه المالي في نهاية تلك المدة لذلك ظهرت محاسبة التكاليف لتستقل بأساليبها ومعالجتها التفصيلية والتحليلية عن المحاسبة المالية¹.

¹ محمد علي أحمد السيدية، "محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية"، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012، ص 15.

ويمكن إجمال أوجه الاختلاف بينهما فيما يلي:¹

1- إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية من خلال حساباتها الختامية المتوجهة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية والمتمثلة بالمستثمرين، المقترضين والدائنين، أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة منها هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المشروع نفسه وأقسام المشروع.

2- إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية وبيانات تتعلق بنفقات والإرادات إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليس فقط بيانات مالية وإنما بيانات مالية وكمية تتعلق بالتكاليف وتتسم بالمرونة.

3- إن فترة تقرير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون الكلف في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبياً وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها.

4- الهدف الأساسي من تقديم المحاسبة المالية لبياناتها هو لتحديد نتائج نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالية أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.

5- إن البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية، وتشير إلى علاقة المنشأة بالغير، بينما محاسبة التكاليف فهي تفصيلية وتحليلية وبيانات منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

ثانياً : العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية :

ظهر في السنوات الأخيرة اصطلاح المحاسبة الإدارية ومن الممكن القول بأن هذا النوع من المحاسبة يهدف إلى استخدام كافة البيانات المحاسبية لتحويلها إلى معلومات مفيدة تخدم الإدارة في تحقيق أهدافها.²

أي أن نظام محاسبي يجب أن يقدم تقارير للإدارة تتضمن:

1- تقارير تحتوي على معلومات تساعد الإدارة في تخطيط والرقابة للعمليات العادية للمشروع.

2- تقارير تحتوي على معلومات تفيد المستثمرين والمالكين والحكومة والأطراف الخارجية الأخرى للتعرف على طبيعة ومسار المشروع.

3- تقارير تحتوي على معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات بخصوص الموضوعات غير العادية التي تصادف المشروع.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق"، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان- الأردن، 2009، ص 28، 29.

² محمد علي أحمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

4- كانت محاسبة التكاليف في السابق تهتم بالبيانات التاريخية واليوم أصبحت محاسبة التكاليف منبع للبيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة والتي تستخدمها المحاسبة الإدارية حتى أصبح الكثير من الكتاب لا يرون وجه تفرقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حيث كلاهما تهدف إلى مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: التبويب (التصنيف) عناصر التكاليف

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وإن لكل تبويب من تبويب هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المنشأة الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى التبويب الأساسي والوظيفي لمحاسبة التكاليف وفي المطلب الثاني لتبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، لنشاط، الرقابة ، اتخاذ القرار) ، وفي المطلب الثالث خصص لقوائم التكاليف .¹

المطلب الأول: التبويب الأساسي والوظيفي لمحاسبة التكاليف:

أ- التبويب الأساسي (الطبيعي) لمحاسبة التكاليف:

1- **عنصر تكلفة المواد:** أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في منشأة ما ، كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.

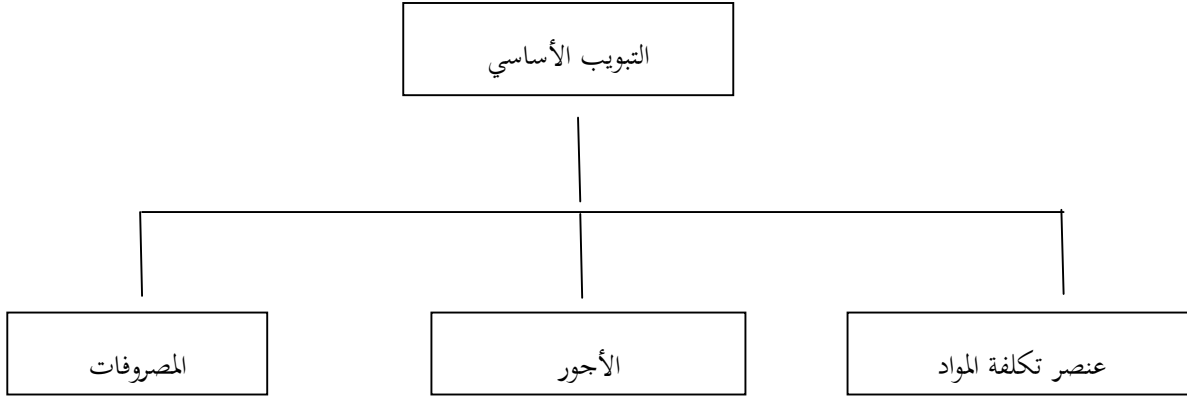
2- **عنصر تكلفة العمل (الأجور):** إن توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج نهائي، ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية في المنشآت الإنتاجية فقد يصل بين 30% إلى 40% من إجمالي تكلفة الإنتاج وهو يمثل كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المنشأة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق و ما يدفع للعاملين في مجال الإدارة .

3- **عنصر تكلفة المصروفات:** وهي كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن أجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 33 .

و يمكن إيضاح هذا التوزيع بالشكل التالي:

الشكل رقم 02: التوزيع الأساسي (الطبيعي) لمحاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي ، 2009 ، ص33.

ب- التوزيع الوظيفي لمحاسبة التكاليف : إن الغرض الأساسي من هذا التوزيع هو حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد أجور مصروفات وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة هي:

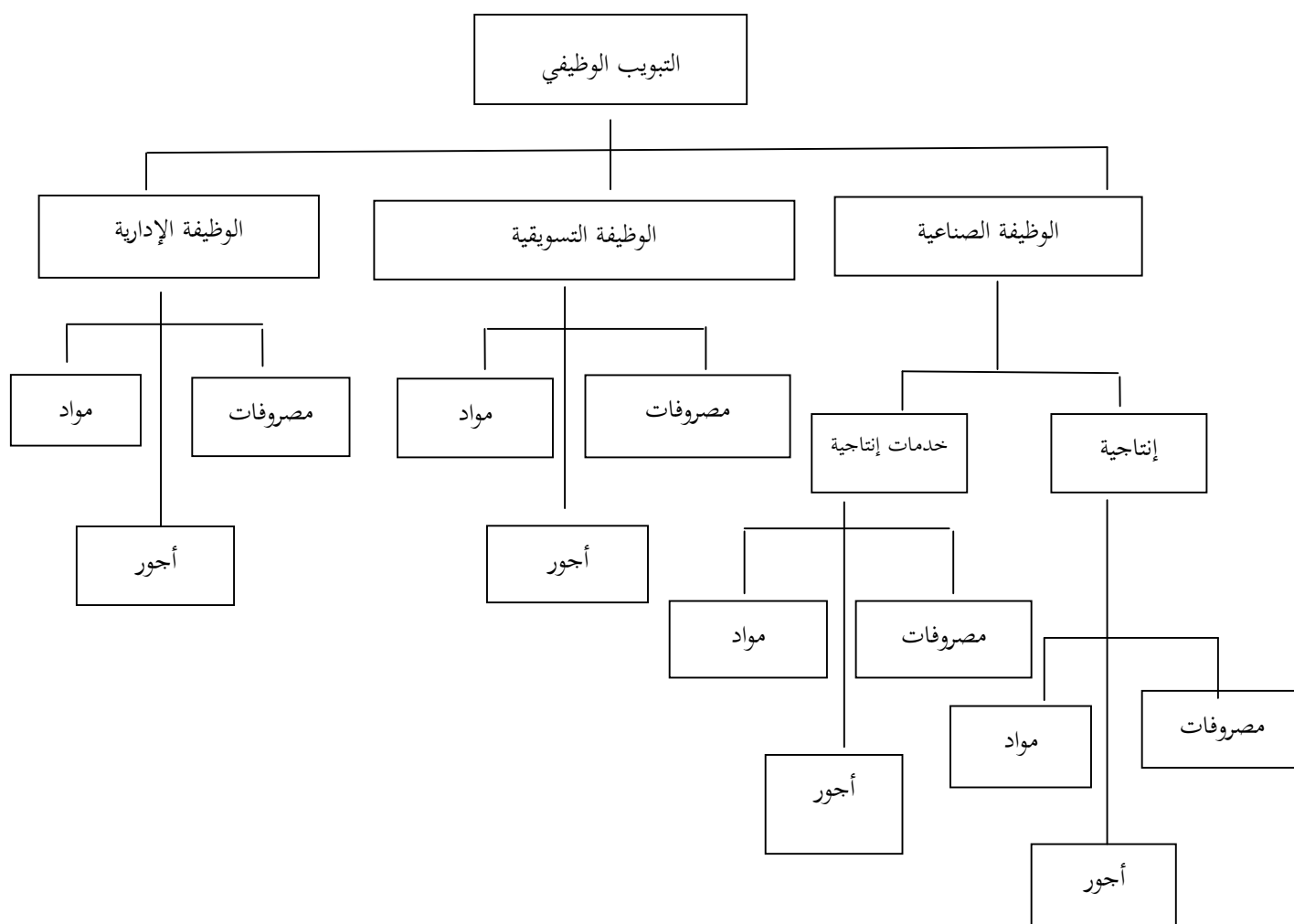
1- الوظيفة الصناعية: والتي تخصص في العمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية.

2- الوظيفة التسويقية: تهدف هذه الوظيفة إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وأن هذه الوظيفة أيضا ينفق عليها (مواد التعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم) وأجر العاملين في هذه الوظيفة، كأجور رجال البيع وأجور العاملين داخل معارض البيع... إضافة إلى المصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان.

3- الوظيفة الإدارية: وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد والأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات، والمصروفات الإدارية مثل مصاريف الكهرباء ومصاريف الهاتف.

و يمكن توضيح هذا التوزيع بالشكل التالي :

الشكل رقم 03: التوزيع الوظيفي لمحاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 36

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، النشاط، الرقابة، اتخاذ القرار):

1- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية :

إن هذا التبويب هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى:¹

1-1- عناصر التكاليف المباشرة :

وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر وأهم هذه العناصر:

أ- المواد المباشرة: وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).

ب- الأجور المباشرة: وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

ج- المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.

2-1- عناصر التكاليف الغير مباشرة:

وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وعناصر التكاليف الغير مباشرة تشمل :

أ- المواد الغير مباشرة: وهي المواد التي لا تكون علاقتها بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة،

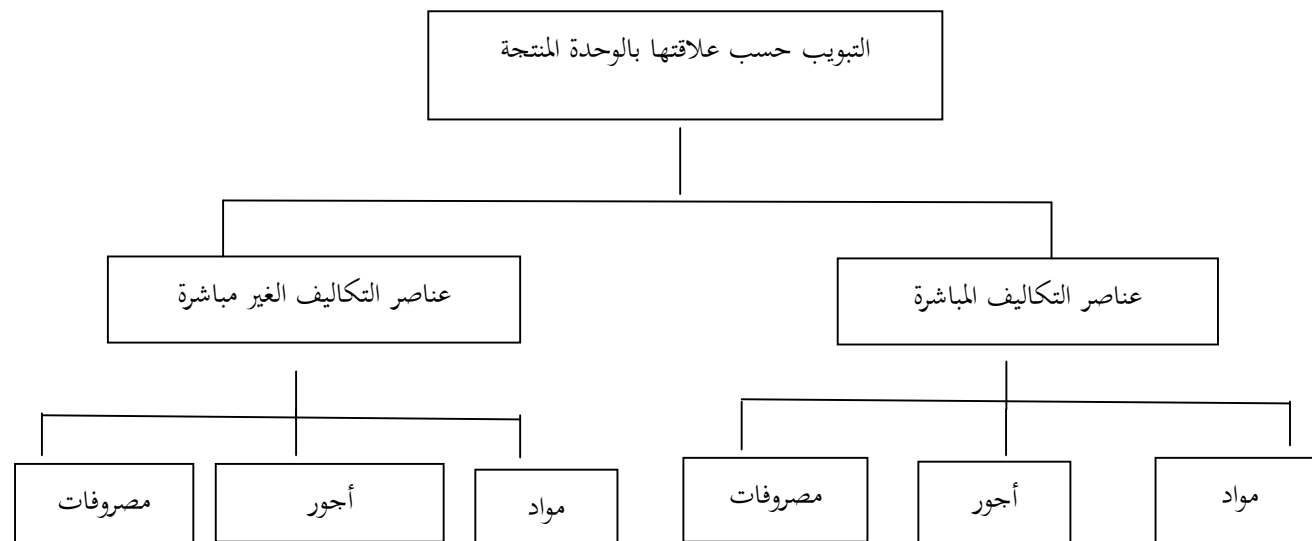
ب- الأجور الغير مباشرة: وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقته بالوحدة الإنتاجية والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجور المشرفين على الأقسام في الشركة.

ج- المصروفات الغير مباشرة: وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير المباشرة ويطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة¹ مثل مصاريف الكهرباء، هاتف الشركة... إلخ.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 36، 37.

ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي :

الشكل رقم 04 : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية



المصدر : سماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص38.

2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

إن هذا التبويب يعتبر من التبويب المهم لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وحسب علاقتها بحجم النشاط.

ومن خلال هذه الدراسة وجد هناك ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف :

1- التكاليف المتغيرة: و تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج، ووجد أيضا من خلال الدراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتا مهما تغير حجم الإنتاج والتكاليف المتغيرة تشمل :

✓ المواد المباشرة.

✓ الأجور المباشرة.

✓ المصاريف المباشرة.

2 - التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم نشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها وعدم

ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من تكاليف الثابتة وهذا به فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة ومن أمثلة هذه التكاليف:

✓ مصروف الإيجار.

✓ مصروف التأمين.

✓ إيجار الإدارة

3 - التكاليف شبه المتغيرة و ثابتة:

وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وهنالك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها:

✓ طريقة الحد الأعلى و طريقة الحد الأدنى.

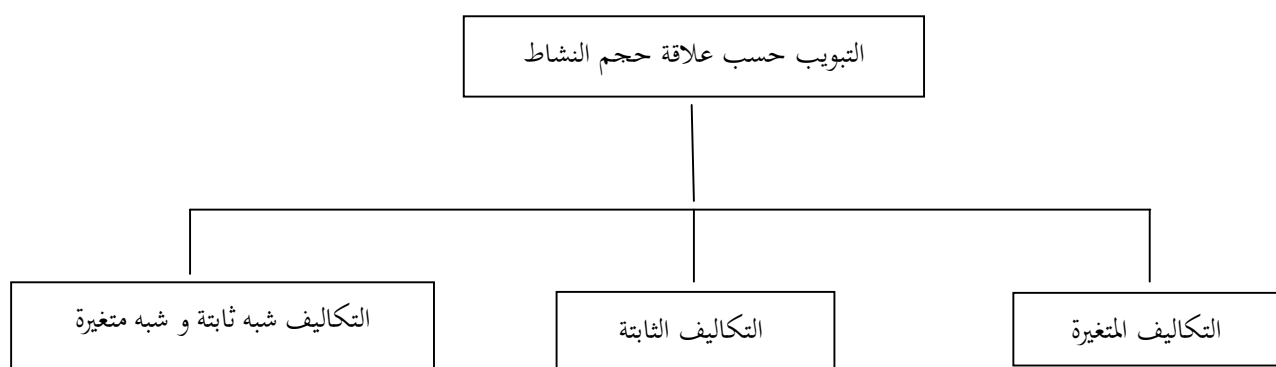
✓ طريقة خارطة الانتشار.

✓ طريقة المربعات الصغرى.

ومن أمثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف تزداد عند زيادة عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها.

ويمكن إيضاح تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط بالشكل التالي:

الشكل رقم 05: تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط

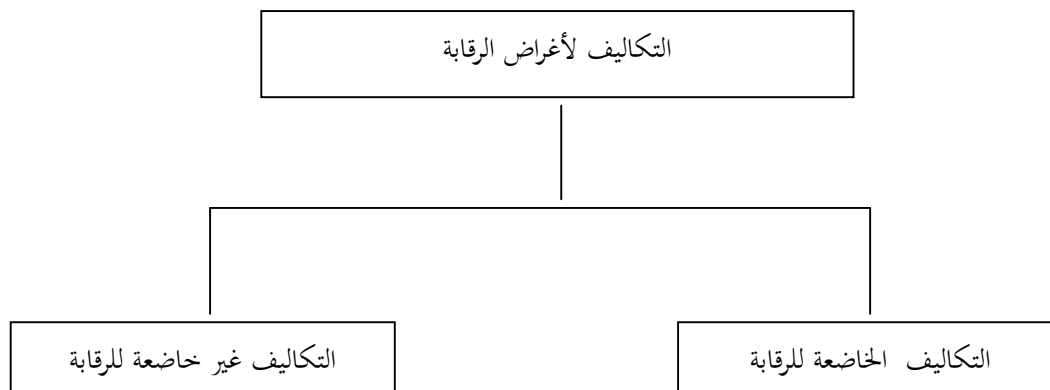


المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص38.

3- تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة: وهي تتكون من:¹

- 1 - التكاليف الخاضعة للرقابة: أي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلة هذه التكاليف الثابتة .
- 2- التكاليف الغير الخاضعة للرقابة: أي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي :

الشكل رقم 06: بويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص43.

4- تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرارية، وهذه القرارات تعتمد على البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها:

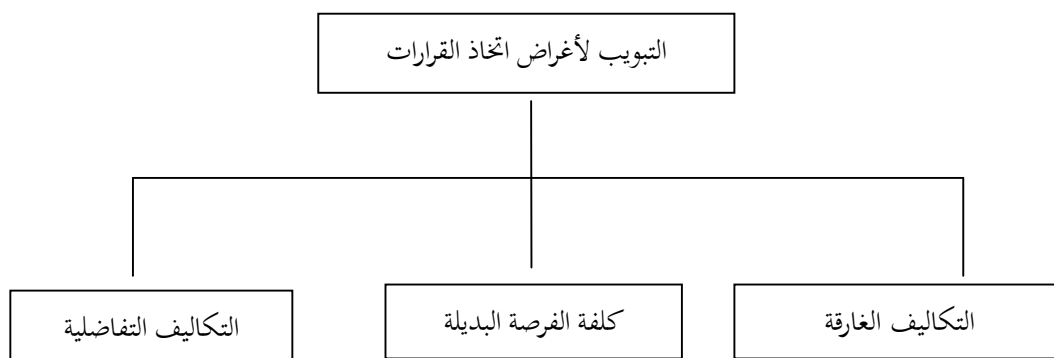
- 1- التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن القرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المنشأة (التكاليف التاريخية، الفعلية).

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 43، 44.

2- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل البديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

3- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف البديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات، فهل من مصلحة الشركة شراء آلة حاسبة أو أجارها... ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم 07 تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص44.

المطلب الثالث: قوائم التكاليف

إن لقوائم التكاليف أهمية كبيرة لإدارة المشاريع حيث أن هذه القوائم تلخص كلف الإنتاج و كلف المبيعات ومن ثم تحديد الربح أو الخسارة في نهاية فترة التكلفة وهذا لا بد من الإشارة إلى أن هناك اختلاف في إعداد القوائم المالية ما بين المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية في العديد من النقاط¹:

1- المخزون ومكوناته: بما أن هدف المنشآت التجارية هو شراء السلع وخزنها و ن ثم بيعها أي أنها لا تقوم بعملية التصنيع بل تقوم بشراء السلع من مصادرها الرئيسية لذا فإن مخزون آخر مدة سيكون في هذه المنشآت من البضاعة المتبقية، أي عند الجرد في نهاية السنة المالية، أما المخزون في المنشآت الصناعية فإنه يتضمن عدة فترات:

أ- مخزون مواد الخام التي تدخل في العملية الإنتاجية: ويكون جزء من تكلفة الإنتاج حيث يتم احتساب تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج بالمعادلة التالية:

تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج = مخزون مواد الخام في بداية الفترة + مشتريات مواد الخام خلال الفترة - مواد الخام في نهاية الفترة

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره ، ص 45، 46 .

ب- إنتاج تحت التشغيل (آخر مدة): وهو يمثل عناصر التكلفة التي أنفقت حتى وصول الإنتاج إلى هذا المستوى والمتمثلة في تكلفة المواد المستخدمة مضافا إليها تكلفة العمل المباشرة والمصروفات إضافة إلى عناصر التكاليف الغير مباشرة التي أنفقت من أجل الوصول الإنتاج إلى مستوى معين وقد يكون مستوى الإنتاج أقل من 100% وأكثر من 1%.

ج- الإنتاج التام الصنع: ويمثل مخزون السلع التامة الصنع والتي وصلت إلى مستوى إتمام 100% والقابلة للبيع.

تكلفة البضاعة المنتجة = تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول مدة + تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج + الأجور المباشرة + المصاريف الصناعية الغير مباشرة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر مدة

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة إنتاج تام الصنع في أول المدة + تكلفة البضاعة المنتجة خلال الفترة - تكلفة الإنتاج التام الصنع آخر المدة.

2- طبيعة تدفق التكاليف: إن طبيعة تدفق التكاليف ترتبط بطبيعة نشاط المنشأة ففي المنشآت التجارية تدفق التكاليف فقط لهدف شراء السلع من أجل بيعها بدون إجراء أي تغييرات على تلك السلع، أما في المنشآت الصناعية فإن تدفق التكاليف يختلف حيث يبدأ من عملية شراء المولد الأولى وإجراء العمليات التصنيعية عليها لتصبح جاهز للبيع ويرتبط مع هذه العملية تدفقات أخرى للتكاليف المتمثلة في الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الغير مباشرة.

3- طبيعة إعدادات كشف المركز المالي: تختلف كشف المركز المالي للمنشآت التجارية عن كشف منشآت الصناعية حيث في المنشآت التجارية يتم عرض نوع واحد من المخزون هو مخزون بضاعة تامة الصنع ، أما في المنشآت الصناعية يظهر مخزون مواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون بضاعة تامة الصنع.

خطوات إعداد قائمة تكاليف بضاعة المنتجة في المنشآت الصناعية:¹

1- إعداد قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج :

الجدول رقم 01 : قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج

X	مواد الخام أول مدة
X	+ مشتريات المواد الخام
XX	= تكلفة المواد الخام المعدة لاستخدام
(X)	- مخزون مواد الخام آخر المدة
XX	= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 47.

2- إعداد قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع:

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 47 .

الجدول رقم 02 : قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع

	X		المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج (من القائمة السابقة)
	X		+الأجور المباشرة
	X		الكلفة الأولية المباشرة
		X	+المصاريف الصناعية الغير مباشرة
		X	مواد غير مباشرة
		X	أجور غير مباشرة
		X	إيجار المصنع
		X	الكهرباء
		X	تأمين على المصنع
		X	إهلاك الآلات
	X		إجمالي التكاليف الصناعية الغير مباشرة
XX			تكلفة الصنع
X			+ إنتاج تحت التصنيع أول مدة
XX			تكلفة الإنتاج
(X)			-إنتاج تحت التشغيل آخر مدة
XX			تكلفة الإنتاج التام

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 48 .

3- إعداد تكلفة البضاعة المباعة:

الجدول رقم 03 : تكلفة البضاعة المباعة

X	إنتاج تام أول المدة
X	+ تكلفة البضاعة التامة الصنع (قائمة رقم 2)
XX	تكلفة البضاعة المعدة للبيع
(X)	- إنتاج تام آخر مدة
XX	الكلفة الصناعية للإنتاج المباع
XX	+ التكاليف التسويقية
XX	التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة
XX	+ التكاليف التسويقية
XX	كلفة المبيعات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص49.

4- إعداد كشف الدخل:

الجدول رقم 04: كشف الدخل

البيان	
XX	إيراد المبيعات (عدد الوحدات المباعة * سعر بيع الوحدة
(X X)	- تكلفة البضاعة المباعة (قائمة رقم 3)
XX	= مجل الربح (الخسارة)
(X)	- المصاريف الإدارية
XX	صافي الربح قبل الضريبة
(X)	- الضريبة
XX	صافي الربح بعد الضريبة

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص49.

المبحث الثالث: التكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة التكاليف الصناعية غير مباشرة وكيف تقوم المؤسسة بالرقابة عليها، في المطلب الأول سنتطرق إلى مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية غير مباشرة، وفي المطلب الثاني طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، وفي المطلب الثالث تحديد أسس معدلات التحميل ومعالجة الانحرافات.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية الغير مباشرة.

إن التكاليف الغير مباشرة هي تلك التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بالوحدة الإنتاجية ولا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة، وتشمل التكاليف غير المباشرة، المواد الغير مباشرة، والأجور الغير مباشرة، والمصروفات الصناعية الغير مباشرة، وقد واجه المحاسبون مشكلة في تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف لكن المختصين تقليديين، أوجدوا برنامج يمكن الاعتماد عليه في تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف والذي الخطوات التالية:¹

1- تحديد وحدة التكلفة وتقسيم المنشأة إلى مراكز التكلفة:

إن وحدة التكلفة هي التعبير عن وصف الإنتاج وقياسه، و هي الأساس لاحتساب التكلفة وتختلف وحدة الكلفة من مؤسسة إلى أخرى بسبب اختلاف طبيعة الإنتاج، ففي بعض الصناعات وحدة التكلفة تكون العدد والبعض الآخر الوزن، والآخر الحجم، وهكذا فإذا الخطوة الأولى تتجسد في تحديد وحدة الكلفة هذه، وبعد ذلك تدرس المنشأة أي سير النشاط فيها، من أجل تقسيمها إلى مراكز تكلفة إنتاجية وهي تلك المراكز التي تتخصص بالعمليات الإنتاجية، أي تحويل المواد الخام إلى مواد نهائية، مثل مركز تكلفة الغزل، والنسيج في صناعة الغزل، والخدمية التي وجودها هو للمساعدة مثل مركز خدمة الصيانة، المخزن... إلخ.

2- حصر وتقدير التكاليف الصناعية الغير مباشرة:

هي تعتبر الخطوة الثانية والسبب يعود إلى تقدير هذه التكاليف، إلى أن المقدّر من هذه التكاليف سيكون وسيلة لفرض الرقابة الفعالة على استخدامها من خلال مقارنتها بما ينفق فعلياً، وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها وإبلاغ الإدارة بذلك، والسبب الثاني هو أن إدارة كل منشأة لابد لها من معرفة تكلفة إنتاجها قبل البدء بالعملية الإنتاجية لأنه ليس من الممكن معرفة نصيب المنتج من هذه التكاليف إلا في نهاية تصنيعه.

3- تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة:

من الأفضل أن تخصص أغلب بنود التكاليف الصناعية الغير مباشرة على الأقسام من خلال ربط السبب بالنتيجة، لأنه كلما كثرت العناصر التي يمكن تخصيصها ستخفف المشكلة، ومن بنود التي يمكن تخصيصها، هي المواد الغير المباشرة، والأجور الغير مباشرة، ومن خلال الاعتماد على سندات الصرف المثبت لها الأقسام التي صرفت منها، وقوائم الأجور الصادرة من قسم الرواتب والأجور الذي يحدد أجر العاملين وحسب أقسامهم.

4- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 109، 110.

من اجل توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج يستلزم إتباع الخطوات التالية:

1- تحديد الأساس المناسب لتوزيع تكلفة المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية، وأن اختيار الأساس المناسب لمركز الخدمة يرتبط بطبيعة المقدمة من مركز نفسه إلى مراكز أخرى.

2- اختيار الطريقة المناسبة لتوزيع التكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.

المطلب الثاني: طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

توجد أربعة طرق للتوزيع:¹

أ- طريقة التوزيع الإجمالي:

إن أسلوب هذه الطريقة يعتمد على توزيع تكاليف مراكز الخدمات دفعة واحدة على الإنتاج وباختيار أساس واحد للتوزيع وأن هذه الطريقة بالرغم من سهولتها لكن تتبعها بعض العيوب:

1 - تعتمد على أساس واحد لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات بالرغم من اختلاف طبيعة الخدمات المقدمة.

2 - تهمّل الخدمات المقدمة من قبل مراكز الخدمات إلى مراكز خدمات أخرى.

3 تهمّل الخدمة المتبادلة من مراكز الخدمة نفسها.

ب - طريقة التوزيع الانفرادي :

وبموجب هذه الطريقة فإنه يتم توزيع تكلفة كل مركز على افراد وباختيار الأساس المناسب الذي ينسجم مع طبيعة خدمته على المراكز الإنتاجية وهكذا لبقية المراكز، وهذه الطريقة هي أفضل من الطريقة السابقة، كن يؤشر عليها على أنها تهمّل خدمات مراكز الإنتاج إلى بقية المراكز الخدمية إضافة إلى إهمالها الخدمات المتبادلة، وهذه الطريقة تجاوزت أحد عيوب طريقة التوزيع الإجمالي وهي اختيارها أساس مناسب لكل مركز خدمة وحسب طبيعة خدمته.

ج - طريقة التوزيع التنازلي:

إن أسلوب هذه الطريقة هو الاعتراف ببعض العلاقات المتبادلة ما بين الأقسام الخدمية حيث يتم توزيع كلف المركز الذي يؤدي خدماته لأكثر عدد من المراكز الإنتاجية والخدمية بعد اختيار الأساس المناسب له، ثم يستمر هذا التابع خطوة خطوة حتى ينتهي بتخصيص تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي خدماته لأقل عدد من الأقسام، فهذه الطريقة تجاوزت عيوب طريقة التوزيع الإجمالي وعيوب طريقة التوزيع الانفرادي، وفي حالة تساوي عددا المراكز المستفيدة من أكثر من مراكز خدمة فنبدأ بتوزيع مركز الخدمة الذي تكون تكلفته أكبر.

د - طريقة التوزيع التبادلي:

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 113، 126.

إن هذه الطريقة تعترف بكل الخدمات المقدمة من قبل أي قسم بضمنها الخدمات المقدمة إلى أقسام خدمية أخرى أي أنها لا تحمل الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات، وقبل توزيع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاجية لابد من تحديد تكلفة الخدمة المتبادلة بين مراكز الخدمات، وهناك طريقتان يمكن اعتمادها في تحديد الخدمة المتبادلة :

- 1 طريقة التوزيع المستمر.
- 2 طريقة المعادلات الجبرية .

المطلب الثالث: تحديد أسس معدلات التحميل ومعالجة الانحرافات

1 - تحديد معدلات التحميل:

لتحديد نصيب كل منتج من هذه التكاليف هناك ستة أسس يمكن اعتمادها بذلك وهي:

أ- وحدات الإنتاج.

ب- نسبة المئوية من المواد المباشرة .

ج- نسبة المئوية من الأجور المباشرة .

د- نسبة المئوية التكلفة من التكلفة الأولية .

هـ- ساعات العمل المباشر.

و- ساعات دوران الآلة.

أ- وحدات الإنتاج:

وفق هذا الأساس فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الغير مباشرة يكون كما يلي:

معدل تحميل الوحدة = تكاليف الصناعية الغير مباشرة المقدرة / عدد الوحدات المنتجة.

ب - نسبة المئوية من المواد المباشرة:

ويستخدم هذا الأساس إذا كانت هناك علاقة بين تكلفة المواد المباشرة والتكاليف الصناعية الغير المباشرة:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / كلفة المواد المباشرة المقدرة * 100%

ج - النسبة المئوية من الأجور المباشرة:

وهذا الأساس يستخدم في حالة وجود علاقة بين التكاليف الصناعية الغير والأجور المباشرة:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / الأجور المباشرة المقدرة * 100%

د - النسبة المئوية من الكلفة الأولية:

الكلفة الأولية هي حاصل جمع كلفة الماد المباشرة مع الأجور المباشرة.

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / الكلفة الأولية المقدرة * 100%

هـ - ساعات العمل المباشرة:

إن هذا الأساس شائع الاستخدام لا سيما إذا كانت طبيعة نشاط القسم الإنتاجي يدوي وأن :

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير مباشرة المقدرة / ساعات العمل المباشر المقدرة

و - ساعات عمل الآلات:

ويستخدم هذا الأساس إذا كان طبيعة نشاط المركز الإنتاجي يعتمد على العمل الآلي وهذا أيضا شائع الاستخدام

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير مباشرة المقدرة / ساعات دوران الآلات المقدرة

معالجة الانحرافات بين التكاليف الصناعية الغير المباشرة والمقدرة:

بعد أن تم تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة وبعد تثبيتها في السجلات وتحميلها على الوحدات المنتجة.

وبعد حدوث الاتفاق الفعلي لبنود التكاليف الصناعية الغير المباشرة والمتمثلة بالمواد الغير المباشرة والأجور الغير المباشرة، والمصاريف الصناعية الأخرى يثبت بعد ذلك يتم إجراء مقارنة بين التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة مع الفعلي وغالبا لا تتطابق الأرقام، أي تظهر انحرافات بينهما فعندما تكون التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة أكثر من التكاليف الصناعية الغير المباشرة الفعلية فيكون الانحراف ملائم ويكون دائما، أما إذا كانت التكاليف المقدرة أقل من التكاليف الصناعية الغير المباشرة الفعلية فيكون الانحراف غير ملائم ويكون مدين، وبعد ذلك يتم غلق التكاليف الصناعية المقدرة بالفعل.

وهنا لا بد من دراسة أسباب الانحراف سواء كان ملائم أو غير ملائم لأن الملائم قد يكون ملائما لفترة معينة لكنه يكون غير ملائم للفترة كاستخدام مواد غير مباشرة ذات مواصفات متدنية، وكذلك دراسة أسباب الانحراف الغير الملائم واتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منه مستقبلا.

وبالنسبة للانحراف فإن حدوثه يعود لأحد الأسباب التالية¹:

1- خطأ في تقدير التكاليف الصناعية الغير المباشرة: وفي هذه الحالة يجب أن تعدل تكلفة الوحدات أو الأوامر الإنتاجية بنصيبها

من هذا الانحراف، وخاصة إذا كانت الشركة تنتج أكثر من منتج، ويحدد نصيب المنتج وفق المعادلة التالية:

نصيب المنتج = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / التكاليف الصناعية الغير المقدرة للمنتج (أ) * الانحراف.

وتعدل تكلفة المنتج حسب طبيعته فإذا كان تام ومباع، فيغلق الانحراف في حساب تكلفة المبيعات، أما إذا بقي المنتج تحت التشغيل فيغلق الانحراف بحساب إنتاج تحت التشغيل.

2- أما إذا كان السبب تقصير الإدارة فيغلق الانحراف في حساب الأرباح والخسائر

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره، ص 129,130 .

خاتمة الفصل

ة التكاليف هي واحدة من العلوم المحاسبية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أو صناعية، تهدف بدرجة أساسية إلى تحديد تكلفة المنتج أو خدمة وقياسها من خلال تبويبها وإعداد قوائمها، لما لهذا التحديد والقياس من أهمية كبيرة لدى إدارات الوحدات الاقتصادية لأن تحديد التكلفة ستكون الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير غير الدقيق لها بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في الرقابة على عناصر التكاليف تمكنها من استخدام الطاقات البشرية والمادية وإمكانية متابعة أي استخدام غير رشيد لعوامل الإنتاج واتخاذ القرارات المناسبة بشأن تصحيحه زيادة على ذلك تمكنها من التخطيط السليم لاحتياجاتها من هذه العناصر مستقبلا والاعتماد على البيانات التاريخية التي تعد مرجعا سليما لكونها بيانات تمثل الأداء الجيد والكفاءة. ، التي تنشدها محاسبة التكاليف لن تتحقق إلا من خلال الاستخدام الفعال والجيد لأدواتها والتطبيق الأمثل لوظائفها، ولا بد من الإشارة إلى العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لما لها من علاقة قوية وحيوية فيما بينها.

مقدمة الفصل

يعتبر تحديد تكلفة مخزون البضاعة تحت التشغيل والبضاعة تامة الصنع لدى الشركات الصناعية من أهم بنود التي تؤثر على كل من الميزانية و قائمة الدخل، مما يؤثر على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي.

هناك نظريتين للتكاليف يمكن استخدامهما في عملية تحديد تكلفة المخزون وإعداد قائمة الدخل هما:

✓ نظرية التكاليف الكلية.

✓ نظرية التكاليف المتغيرة.

تنحصر الاختلافات الأساسية بين نظريتين في عملية تحديد التكاليف الصناعية الواجب تحميلها للبضاعة المصنعة وبالتالي اعتبارها تكلفة منتج، والجزء الواجب اعتبارها تكلفة الفترة.

أيضا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى أنظمة التكاليف حيث تختلف أنظمة التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية من شركة لأخرى تبعا لاختلاف أنواع المنتجات لدى الشركة ومراحل التصنيع واحتياجات الإدارة من بيانات التكاليف.

وبشكل عام يوجد أربعة من أنظمة التكاليف :

1- نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية.

2- نظام التكاليف المراحل.

3- نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

4- نظام التكلفة المستهدفة.

ويعتبر كل من نظام التكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل من الأنظمة التقليدية والتي توصف بعدم دقة بيانات التكاليف التي يوفرها في كثير من الحالات، وبالمقابل يوصف نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة بأنهما من أنظمة الحديثة، والذي تم شيوعهما واستخدامهما في الآونة الأخيرة من قبل العديد من الشركات الصناعية والخدمية في العديد من الدول المتقدمة نظرا لما يوفرانه من معلومات أكثر دقة مقارنة مع أنظمة التكاليف التقليدية.

وسوف نقوم في هذا الفصل بدراسة نظريات وأنظمة التكاليف، وسوف نقسمه إلى ثلاث مباحث، سنتطرق في المبحث الأول إلى نظريات التكاليف، وفي المبحث الثاني إلى أنظمة التكاليف التقليدية، وفي المبحث الثالث إلى أنظمة التكاليف الحديثة.

المبحث الأول: نظريات التكاليف

لقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب في المطلب الأول سوف ندرس نظرية التكاليف الكلية، أما في المطلب الثاني نظرية التكاليف المتغيرة، أما في المطلب الثالث نظرية التكاليف حسب الطاقة المستغلة.

المطلب الأول : نظرية التكاليف الكلية

إن هذه النظرية تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف سواء كان يعتمد على الوحدات المنتجة أو على الوحدات المباعة سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة، ويقولون أصحاب هذا الرأي إلى العلاقة السببية أي أنه لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف، وأن إعداد قائمة التكاليف الكلية تكون بالشكل التالي:

جدول رقم 05: قائمة التكاليف الكلية

عناصر التكاليف	المبلغ الجزئي	المبلغ الكلي
مواد أولية أول المدة	X	
+ مشتريات مواد أولية	X	XX
= تكلفة المواد المتاحة	X	(X)
- مواد أولية اخر المدة		XX
= كلفة المواد الأولية المستخدمة		X
+ أجور مباشرة		XX
= الكلفة الأولية المباشرة		X
+ التكاليف الصناعية المتغيرة		X
+ التكاليف الصناعية الثابتة		
= كلفة الصنع		XX
+ كلفة إنتاج تحت التشغيل أول المدة		X
المتغير + الثابت		XX
= كلفة الإنتاج		(X)
- كلفة إنتاج تحت التشغيل اخر المدة		XX
المتغير + الثابت		X
= كلفة الإنتاج التام		XX
+ كلفة الإنتاج التام أول المدة		(X)
المتغير + الثابت		
= كلفة الناتج المعد للبيع		XX
- كلفة الإنتاج التام آخر المدة		X
المتغير + الثابت		
= الكلفة الصناعية للإنتاج المباع		
+ تكاليف تسويقية متغيرة		XX
+ تكاليف تسويقية ثابتة		XX
= كلفة المبيعات		

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص144.

يمكن حساب مجمل و صافي الربح (الخسارة) على وفق النظرية الكلية و بالاعتماد على قائمة التكاليف الكلية كما يلي:

الجدول رقم 06: كشف الدخل وفق النظرية الكلية:

XX	إيراد المبيعات
(X)	- كلفة المبيعات
XX	مجممل الربح
(X)	مصاريف إدارية
XX	صافي الربح

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 145 .

إن إعدادات قائمة التكاليف على أساس النظرية الكلية تستند على المبررات التالية:¹

- 1-** هناك علاقة سببية بين جميع عناصر التكاليف التي تنشأ (ثابتة أو متغير) مباشرة أو غير مباشرة بسبب وجود الإنتاج ولا يمكن تقسيم هذا الإنتاج دون إنفاق جميع هذه التكاليف.
- 2-** تساهم في وضع خطط التسعير طويلة الأجل على اعتبار أن على المنشأة تحمل كل الكلف في الأجل الطويل وادني سعر ممكن تحديده للمنتج هو معدل الكلفة الكلية للمنتج وأن أي سعر آخر دون هذا المستوى سوف يحقق خسارة للمؤسسة.
- 3-** إن هذه النظرية تتماشى مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، إضافة إلى سهولة احتساب تكلفة وحدة المنتج، ويؤخذ على هذه النظرية هو أن رقم صافي الدخل المتحقق سوف يتأثر بحجم الإنتاج وحجم المبيعات حيث يمكن للإرادة أن تؤثر على رقم صافي الدخل بأي قرار يتخذ ويتعلق بحجم الإنتاج، كما أن التكاليف الثابتة التي تحمل على الإنتاج هي تكاليف فترة وليست تكاليف منتج إضافة إلى أن هذه الطريقة تؤدي إلى عدم المساعدة على أداء الوظيفة الرقابية على التكلفة لأنها تبوب التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.

المطلب الثاني: نظرية التكاليف المتغيرة:

وفق هذه النظرية فإن الإنتاج يحمل بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج وذلك على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي ثابتة وموجودة سواء تم الإنتاج أم لم يتم وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وهذا يعني أن رقم صافي الدخل وفق هذه النظرية سوف يتأثر فقط بحجم المبيعات مما يسهل

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق"، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، 2009، ص 145.

دراسة أثر تغيير مستوى المبيعات على صافي الدخل حيث أن رقم صافي الدخل ينشأ من عمليات البيع وليس الإنتاج فالإنتاج وحده لا يولد دخلاً.

وترتبط نظرية التكاليف المتغيرة مباشرة بأساليب التحليل وهي تحليل الكلفة - الحجم - الربح والتي تعتبر من أحد الأدوات المهمة لتوفير بيانات للإدارة عن الكلفة والأرباح بهدف تخطيط الأرباح من خلال دراسة عدة عوامل وهي عدد الوحدات المباعة من كل منتج، سعر بيعها كلفتها المتغيرة والمزيج البيعي، ووضع السياسات واتخاذ القرارات وخاصة ما يتعلق بالاستفادة من الطاقة العاطلة في الأجل القصير بالاستفادة من التكاليف الملائمة و التي تمثل التكاليف المتوقعة مستقبلاً و التي تتفاوت ما بين البدائل للقرارات (تفاضلية) فضلاً في مساهمتها في وضع الأسس اللازمة للرقابة من خلال ربط التكاليف لمراكز المسؤولية "وهي أي قسم أو وحدة أو فرع في المنشأة يكون فيها المدير معرض للمساءلة عن مجموعة معينة من الأنشطة"، كما أن إعداد القوائم على وفق هذه النظرية في إعداد الموازنات في ظل مستويات متعددة من الطاقة لأن التكاليف المتغيرة تنصف بأنها نسبة للوحدة الواحدة، وهناك بعض المآخذ على هذه النظرية:

1- إن استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لأن الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف.

2- صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .

جدول رقم 07: قائمة التكاليف المتغيرة (الحدية):

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مواد أولية أول المدة	X	
+ مشتريات مواد أولية خلال الفترة	X	Xx
- مواد أولية (خام) آخر المدة	(X)	X
كلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام		Xx
+ أجور مباشرة (متغيرة) ز		X
= الكلفة مباشرة المباشرة (متغيرة)		X
+ مصاريف مباشرة (متغيرة)		X
+ تكاليف صناعية غير مباشرة (متغيرة):		x

		مواد غير مباشرة (متغيرة)
	x	
	x	أجور غير مباشرة (متغيرة)
xx		= تكلفة الصنع (المتغيرة)
x		+ كلفة إنتاج تحت التشغيل أول المدة (متغير)
	xx	كلفة الإنتاج (متغيرة)
(x)		- كلفة إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
		كلفة الإنتاج التام (متغيرة)
xx		+ كلفة إنتاج أول المدة (متغير)
Xx		كلفة الإنتاج المعد للبيع (متغير)
xx		- كلفة إنتاج تام آخر المدة (متغيرة)
xx		الكلفة الصناعية للإنتاج المباع (متغيرة)
xx		تكاليف تسويقية متغيرة
xx		تكلفة المبيعات المتغيرة
Xx		

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 147 .

أما قائمة الأعمال (كشف الدخل) وفق النظرية المتغيرة بالشكل التالي:

الجدول رقم 08: كشف الدخل وفق النظرية المتغيرة

البيان	الجزئي	الكلي
إيراد المبيعات		Xx
- تكلفة مبيعات (متغيرة)		(x)
الربح الحدي (هامش المساهمة)		Xx
- التكاليف الثابتة	X	
- الصناعية	X	
- التسويقية	X	
- الإدارية		(x)
صافي الربح (الخسارة)		Xx

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 150 .

المطلب الثالث: نظرية التكاليف حسب الطاقة المستغلة:¹

إن إعداد قوائم التكاليف وفق هذه النظرية للتوافق بين النظريتين السابقتين النظرية الكلية والنظرية المتغيرة حيث أن الإنتاج يحمل بجميع التكاليف المتغيرة ويجزأ من التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة ولكل وظيفة من وظائف المشروع، أما التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة الغير المستغلة (الطاقة العادلة) فإنها تستبعد من تكلفة الإنتاج وتحمل على حساب الأرباح والخسائر لأن وجود مثل هذه الطاقة العادلة هي مسؤولية إدارة المنشأة وعليه يجب أن تخصم من أرباحها أو تزداد على خسائرها.

ويتم تحديد التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة وفق المعادلة التالية :

التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة = التكاليف الثابتة * (الطاقة المستغلة / الطاقة القصوى)

والمتبقي من التكاليف الثابتة تمثل تكاليف تتعلق بالطاقة الغير المستغلة.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، 156 .

با هذه النظرية أنها تسهم في تحقيق نوع من العدالة في تحميل الوحدة المنتجة من نصيبها من التكاليف الثابتة التي استفادت منها.

إن إظهار الكلفة الثابتة المتعلقة بالطاقة العاطلة في حساب الأرباح و الخسائر سوف يوجه أنظار الإدارة إليها لاتخاذ القرارات المناسبة من أجل الحد من هذه الطاقة. فضلاً عن أنها تحقق الثبات النسبي في كلفة الوحدة الواحدة ويعاب على هذه الطريقة بأنها لا تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات إضافة إلى صعوبة تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق واقعي بسبب اختلاف المراحل الإنتاجية واختلاف منتجات الآلات والصعوبة تكون أكثر في تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يستدعي الأمر إلى اللجوء إلى تقدير في توزيع التكاليف التسويقية.

1- قائمة التكاليف حسب الطاقة المستغلة:

الجدول رقم 09: قائمة التكاليف حسب الطاقة المستغلة

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
المواد المباشرة	X	
+ الأجور المباشرة	X	
الكلفة الأولية المباشرة	X	
+ تكاليف صناعية مباشرة	X	
+ تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة (مستغلة)	X	
+ تكاليف صناعية مباشرة متغيرة	X	
تكلفة الصنع حسب الطاقة (مستغلة)		
+ إنتاج تحت التشغيل (متغير) أول المدة		xx
+ إنتاج تحت التشغيل ثابت (مستغلة) أول المدة		X
كلفة الإنتاج حسب الطاقة (مستغلة)		X
- إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (متغير)		X
- إنتاج تحت التشغيل آخر المدة ثابتة (مستغلة)		(X)

(X)	كلفة الإنتاج التام حسب الطاقة (مستغلة)
X _X	+ إنتاج تام أول المدة (متغير)
X	+ إنتاج تام أول المدة ثابت (مستغلة)
X	كلفة الإنتاج المعد للبيع حسب الطاقة (مستغلة)
X _X	- إنتاج تام آخر المدة (متغير)
(X)	- إنتاج تام آخر المدة ثابت (مستغلة)
(X)	الكلفة الصناعية الطاقة المستغلة للإنتاج المباع
	+ تكاليف تسويقية متغيرة
XX	+ تكاليف تسويقية ثابتة (مستغلة)
X	كلفة المبيعات حسب الطاقة المستغلة

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص156.

إن إظهار الكلفة الثابتة المتعلقة بالطاقة العاطلة في حساب الأرباح و الخسائر سوف يوجه أنظار الإدارة إليها لاتخاذ القرارات المناسبة من أجل هذه الطاقة.

' عن أنها تحقق الثبات النسبي في كلفة الوحدة الواحدة و يعاب على هذه الطريقة بأنها لا تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات إضافة إلى صعوبة تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق واقعيًا بسبب اختلاف المراحل الإنتاجية و اختلاف منتجات الآلات و الصعوبة تكون أكثر في تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يستدعي الأمر إلى اللجوء إلى تقدير في توزيع التكاليف التسويقية كشف قائمة التكاليف حسب الطاقة المستغلة.

2- كشف الدخل:

الجدول رقم 10 : كشف الدخل حسب نظرية الطاقة المستغلة

البيان	جزئي	كلي
إيرادات المبيعات		Xx
- تكلفة المبيعات حسب الطاقة (المستغلة)		(xx)
مجموع الربح		Xx
- التكاليف الثابتة الغير مستغلة (العاطلة)		(x)
- التكاليف الصناعية الغير مباشرة الغير مستغلة		(x)
- التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة (العاطلة)		(x)
- التكاليف الإدارية		(x)
صافي الربح		(x)
		xx

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 156 .

المقارنة بين النتائج المستخرجة في ظل النظريات:

يلاحظ بأن مجمل الربح يختلف من نظرية إلى نظرية أخرى بالرغم من عدم الاختلاف في إيرادات المبيعات المتحقق وسبب هذا الاختلاف يعود إلى معالجة كل نظرية للتكاليف الثابتة فمثلا في النظرية الكلية جميع التكاليف الثابتة تضاف على الإنتاج في حين النظرية المتغيرة تستبعد جميع التكاليف الثابتة أما في النظرية الأخيرة فيحمل الإنتاج بالإضافة إلى التكاليف المباشرة والتي تضاف في كل النظريات فيحمل التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة.

أما صافي الربح فإنه يتساوى في جميع النظريات في حالة عدم وجود إنتاج تام وتحت التشغيل في أول وآخر المدة وهذا لا يحدث إلا في الشركات التي جميع إنتاجها يتم بيعه ولا يوجد إنتاج تحت التشغيل، أما في حالة وجود مثل هذا الإنتاج في أول وآخر المدة فإن الفرق في صافي الدخل بين النظريات يعود إلى التكاليف الثابتة الخاصة بالإنتاج التام وتحت التشغيل في أول وآخر المدة وحسب معالجتها في كل نظرية.

المبحث الثاني: أنظمة التكاليف التقليدية

بشكل عام نظامان للتكاليف يهدفان قياس تكلفة الإنتاج، ولقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حيث ستتطرق في المطلب الأول إلى نظام الأوامر الإنتاجية، وفي المطلب الثاني إلى نظام المراحل الإنتاجية، وفي المطلب الثالث إلى الفروقات بين النظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية .

المطلب الأول: نظام الأوامر الإنتاجية

إن هذا النظام يطبق في المنشآت التي يتصف إنتاجها بكبر الحجم وارتفاع التكاليف، ومن المنشآت صناعية السفن والطائرات والمصاعد وأفضل مثال لتطبيق نظام الأوامر هو قطاع الإسكان (التشييد)، وأن الشركات التي تستخدم هذا النظام تعتمد في إنتاجها على المواصفات التي يقدمها الزبائن للمنتجات التي يرغبون باقتنائها كما أن المنشأة لا تقوم بالشروع بإنتاج أي أمر ما لم تصلها طلبية من الزبون لذلك الأمر، ويتم الاتفاق مسبقاً على مواصفات الأمر الإنتاجي وعلى تاريخ التسليم. ومن أهم مزايا هذا النظام:¹

- ✓ 1- إن طبيعة الإنتاج يكون متنوع وذو مواصفات يطلبها الزبائن وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر.
- ✓ 2- إن كل أمر إنتاجي له شخصية مستقلة عن غيرها وقائمة بذاتها وتمثل وحدة تكلفة.
- ✓ 3- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل العملاء بذاتها وتمثل وحدة تكلفة.
- ✓ 4- يمار الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.
- ✓ 5- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة و لكن بالانتهاء من التشغيل.
- ✓ 6- إن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج.
- ✓ 7- يتم التواصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله نصيبه من التكاليف.
- ✓ 8- يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدة.

3- المحاسبة عن الأوامر الإنتاجية:

من أجل قياس تكلفة كل أمر إنتاجي على حدة لا بد من تجميع كافة عناصر التكاليف التي تم إنفاقها من مواد وأجور مباشرة ومصاريف مباشرة وغير مباشرة وهذا يستلزم فتح سجل يخصص لكل أمر إنتاجي على حدة وتفرد صفحة أو عدة صفحات لكل أمر وتسمى ببطاقة الأوامر الإنتاجية و التي تكون على الشكل التالي:

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 160، 173 .

الجدول رقم 11: بطاقة الأوامر الإنتاجية

بطاقة الأوامر الإنتاجية

شركة.....

رقم الأمر الإنتاجي

اسم الزبون

تاريخ بدء العمل

السعر المتعاقد عليه

تاريخ الانتهاء من العمل

القيمة	المواد المباشرة		الأجور الغير مباشرة			التكاليف الغير مباشرة المقدرة			الإجمالي
	رقم سند	التاريخ	قيمة	رقم سند	التاريخ	قيمة	رقم أذن	التاريخ	
	الصرف			الصرف			الصرف		

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 161 .

وإذا مر الأمر الإنتاجي على أكثر من قسم أنتاجي فتكون بطاقة الأمر على الشكل التالي:

الجدول رقم 12: بطاقة الأوامر لأكثر من قسم إنتاجي

التاريخ	رقم الأمر الإنتاجي	المواد المباشرة		الأجور المباشرة		التكاليف الصناعية الغير مباشرة		الإجمالي
		قسم إنتاج	قسم إنتاج	قسم إنتاج	قسم إنتاج	قسم إنتاج	قسم إنتاج	
		(أ)	(ب)	(أ)	(ب)	(أ)	(ب)	

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 161 .

مع تثبيت نفس المعلومات عن رقم الأمر وتاريخ بدء العمل به ... المبينة في أعلاه .

1- تحميل الأوامر بعناصر التكاليف: قبل البدء بكيفية تحميل الأوامر بعناصر التكاليف لا بد من الإشارة إلى كيفية تدفق

أو انسياب في نظام الأوامر الإنتاجية (الدورة المحاسبية) .

إن عناصر التكاليف التي تحمل على الأوامر الإنتاجية هي:

أ- عنصر تكلفة المواد:

بالاعتماد على سندات الصرف التي تصدر لكمية المواد المنصرفة لكل أمر إنتاجي ولكل إنتاجي قسم إنتاجي يمر به الأمر، والمثبتة على سند الصرف وتاريخ الصرف يمكن تحديد ما أنفق من هذا العنصر لكل أمر ولكل قسم ويجب أن تأخذ جميع المواد المنصرفة سواء كانت مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع، كما يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار المواد التي تسمى مباشرة للأمر الإنتاجي دون مرورها على أمين المخزن فيجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار المواد التي أعادتها إلى المخازن و المواد المحولة من أمر إنتاجي إلى أمر إنتاجي آخر، أما بالنسبة للمواد الغير مباشرة والتي لا يمكن تخصيصها لأمر إنتاجي معين فتغلق في حساب مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة الذي يوزع في نهاية الفترة على الأوامر الإنتاجية.

ب- عنصر تكلفة العمل (الأجور):

بالاعتماد على قوائم صرف الأجور صرف الأجور التي تعد من قبل قسم الأجور يمكن تحديد نصيب كل أمر إنتاجي من ساعات العمل المباشر التي انقضت عليه وبالاعتماد أيضا على بطاقتي تسجيل الوقت وبطاقة العملية، ومن خلال حاصل ضرب عدد ساعات العمل المباشر المنصرفة على كل أمر إنتاجي في معدل أجر المباشر، وفي حالة وجود عمل إضافي يجب أن يؤخذ بنظر الاعتبار عند احتساب الأجور الخاصة بكل أمر إنتاجي المذكورين بأن معدل أجر الساعة الإضافي يمثل 150% من الأجر العادي.

أما بالنسبة للأجور الغير مباشرة فيوسط حساب مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة لغلقتها ومن ثم يوزع هذا الحساب في نهاية الفترة على الأوامر الإنتاجية.

عند حساب الأجر الفعلي الحقيقي لكل أمر إنتاجي كما بينا في فصل الأجور لابد من استبعاد أجر الجمع والعطل والإجازات والوقت الضائع من الوقت الفعلي المنتج ومعالجتها في حساب مراقبة تكاليف صناعية غير مباشر. عدا الوقت الضائع الغير عادي الذي تغلق تكلفته في حساب الأرباح والخسائر (ملخص الدخل).

ج- التكاليف الصناعية الغير مباشرة:

تخلق التكلفة الصناعية الغير مباشرة مشكلة لدى المحاسبين، فهي عكس المواد المباشرة والعمل المباشر حيث لا يمكن ربطه بأمر إنتاجي معين، فمثلا لا يمكن تحديد نصيب كل أمر إنتاجي من ربطه بأمر إنتاجي معين، فمثلا لا يمكن تحديد نصيب كل أمر إنتاجي من مصاريف إيجار المصنع، الاندثار، راتب الإنتاج... الخ، ويعود سبب ذلك إلى أن كثير من هذه التكاليف ترتبط بالفترة الزمنية وليس بالإنتاج، كما أنها تكاليف عامة أو مشتركة لكل أوامر الإنتاج او العمل.

ولتحديد تكلفة الأمر الإنتاجي الأمر الإنتاجي يلزم تحميله بجزء من تكلفة الصناعية الغير المباشرة بالإضافة إلى تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر (إذ ليس من السهولة تحديد نصيب الأمر الإنتاجي بشكل فعلي من التكلفة الصناعية الغير المباشرة قبل نهاية الفترة المحاسبية، كما أن هذه التكاليف تتعلق بجميع الأوامر)، لذلك يلجأ المحاسب إلى تقدير التكلفة الصناعية الغير المباشرة وتوزيعها على الأوامر باستكمال معدل تحميل تقديري يحدد مقدما.

2- تحديد التكاليف الصناعية الغير مباشرة المحملة للأوامر:

تجمع هذه الأخيرة عادة حسب مراكز التكاليف، ومن ثم يعاد توزيع تكاليف المراكز الخدمية الإنتاجية (حسب إحدى الطرق التي سبق التطرق إليها)، ومن ثم يستخرج معدل التحميل لكل مركز إنتاجي بناء على أحد الأسس المختارة (تكلفة المواد المباشرة، تكلفة الأجور المباشرة، التكلفة الأولية، ساعات العمل المباشر، ساعات تشغيل الآلات، أما عدد الوحدات المنتجة وهو لا ينطبق في الأوامر الإنتاجية لأن الإنتاج غير غطوي).

معدل التحميل (للمركز الإنتاجي) = ت ص غ م المقدرة / أساس التحميل التقديري

ومن ثم يتم احتساب بصيب كل أمر إنتاجي من تكلفة الصناعية الغير المباشرة المحماة كما يلي:

نصيب التكاليف الصناعية الغير مباشرة الأمر من المحملة = معدل التحميل للمركز ... x الأساس الفعلي

إذا كان الانحراف بسبب عدم الدقة في إعداد معدلات التحميل أو عدم الدقة في تقدير التكلفة الصناعية الغير المباشرة، وبذلك يحمل الانحراف على الأوامر الإنتاجية بحيث يتم تعديل تكاليف الأوامر الإنتاجية الأوامر الإنتاجية كل بمقدار نصيبه من الانحراف، وبذلك يحمل إنتاج تحت التشغيل (الأوامر غير التامة)، وتكلفة الإنتاج التام (الأوامر التامة وغير المباعة) وتكلفة المبيعات (الأوامر التامة و المباعة) بنصيبها من النصيب الأمر من انحراف

التكاليف الصناعية الغير مباشرة = الانحراف x التكاليف الصناعية الغير مباشرة المحملة للأمر / مجموع

التكاليف الصناعية الغير مباشرة المحملة

أو :

يصيب الأمر انحراف التكلفة الصناعية الغير المباشرة = الانحراف = إجمالي تكلفة الأمر / إجمالي تكاليف الأوامر

المطلب الثاني: نظام المراحل الإنتاجية

نظام تكاليف المراحل الإنتاجية يستخدم في المنشآت الصناعية التي يتصف إنتاجها بالتمطية والاستمرار حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إلى أخرى حيث تضاف عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات في المرحلة، وبعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة يصبح إنتاج تام و يتحول إلى المرحلة الثانية و هكذا إلى أن يصل الإنتاج إلى مخازن الإنتاج التام، ومن خاصية الإنتاج في ظل النظام بأن الإنتاج التام للمرحلة الأولى يعتبر مادة خام للمرحلة الثانية وهكذا وعندما يحول الإنتاج التام من المرحلة الأولى إلى المرحلة الثانية تحول معه تكاليفه.

نتاج أيضا لا يخضع إلى طلبات العملاء إن النشأة متخصصة بإنتاج هذه السلعة التي تخزنها ومن ثم تقوم ببيعها أي أن الإنتاج يسبق التصرف، وتعرف المرحلة الإنتاجية بأنها ذلك جزء من العملية الإنتاجية التي يمر بها المنتج في سبيل الوصول إلى شكله النهائي.

✓ **أهداف نظام المراحل الإنتاجية:** يهدف نظام المراحل الإنتاجية إلى تحقيق العديد من الأهداف ومن أبرزها:

1- قياس و حصر التكاليف خلال كل مرحلة إنتاجية وخلال الفترة التكلفة بشكل يسهل معه تحديد وتتبع تفاصيل المدخلات والمخرجات لكل مرحلة إنتاجية على حدة.

2- تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وفي كل مرحلة من المراحل الإنتاجية

3- حصر الكميات المنتجة في كل مرحلة بغرض إحكام الرقابة على كميات الإنتاج للمراحل المختلفة خلال الفترة التكلفة.

4- تحديد الإنتاج المعادل وهو عبارة عن مخرجات المرحلة بعد تعديلها بمستوى الإتمام للمنتج وذلك بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة.

تتبع تكاليف الإنتاج التالف المسموح به وغير المسموح به في كل مرحلة من المراحل الإنتاجية بغرض تحديد المسؤولين عن حدوثه واتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منه .

توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وجدولة الإنتاج.

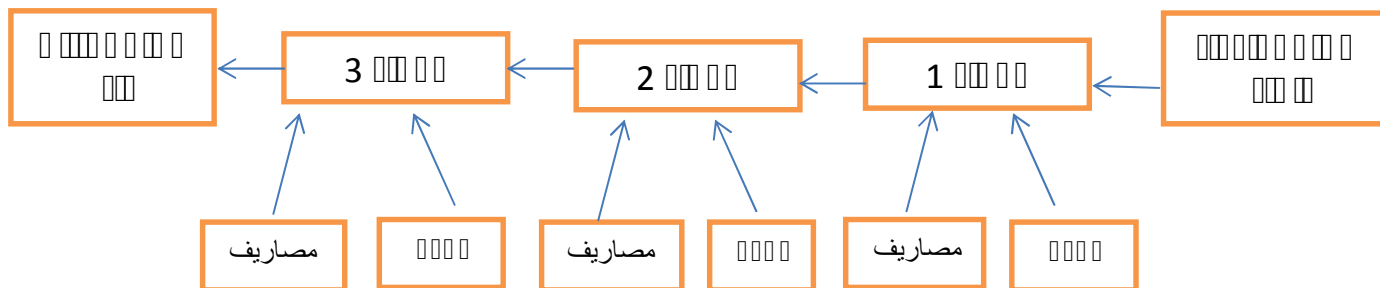
✓ **أنواع المراحل الإنتاجية :**

إن المنشآت التي تعتمد على نظام المراحل الإنتاجية و التي يمر إنتاجها على عدة مراحل، تختلف هذه المراحل من منشأة إلى منشأة أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج، وبشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية:

1- المراحل المتتالية:

والتي يمر فيها الإنتاج على مراحل متتابعة متتالية أي إن الإنتاج يمر في مرحلة (1) و بعد أن يكمل يمر على مرحلة (2) وهكذا إلى إن يصبح إنتاج تام الصنع ينتقل إلى مخازن الإنتاج التام، ويمكن إيضاح المراحل المتتالية بالشكل التالي:

الشكل رقم 08 : المراحل المتتالية لإنتاج

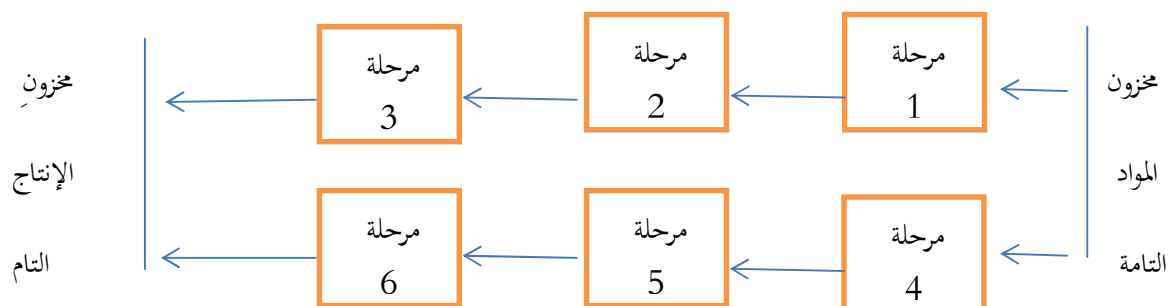


المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 165 .

2- المراحل المتوازية:

وهي تطبق في المنشآت التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت ، و كل منتج يستقل في مراحله المخصصة له كان المنتج (أ) يمر على المراحل 1,2,3 والمنتج (ب) يمر على المراحل 4,5,6 . ويمكن إيضاحها بالشكل التالي :

الشكل رقم 09: المراحل المتوازية لإنتاج

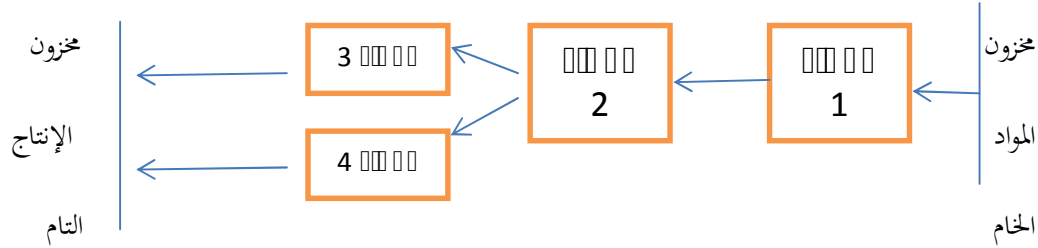


المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 165 .

3- المراحل المتداخلة:

تطبق في المنشآت التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلى نقطة ينفصل كل منتج عن المنتج الآخر ويذهب إلى مراحله الخاصة به. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي :

الشكل رقم 10: المراحل المتداخلة لإنتاج



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 165.

تحميل المراحل الإنتاجية بعناصر التكاليف:

من اجل تحديد تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل في نظام المراحل الإنتاجية لا بد من تحديد ما ينفق من عناصر تكاليف وعلى مرحلة إنتاجية وبشكل مستقل وكما هو معروف فان عناصر التكاليف تتكون من:

1-المواد المباشرة: بالاعتماد على أذن الصرف الصادرة من مأمور المخزن والمثبت نوع المرحلة التي أصدرت لها المواد، وبعد تسعير هذه المواد المنصرفة تحمل على المرحلة، وفي أغلب الأحيان تصرف المواد في مرحلة الأولى أما بقية المراحل فستقتصر على بقية عناصر التكاليف الأجور و المصروفات الصناعية والتي تسمى (بتكاليف التشكيل).

2-عنصر تكلفة العمل (الأجور) المباشرة: وكما هو الحال في نظام الأوامر الإنتاجية فمن خلال سجلات ضبط الوقت يحدد عدد ساعات العمل المنصرفة لكل مرحلة إنتاجية على حدة ومن خلال ضرب هذه الساعات بمعدل أجر الساعة يحدد نصيب كل مرحلة من المراحل بالأجور المباشرة، والعمل المباشر ليس مثل المواد المباشرة التي قد تستخدم في مرحلة تالية فإنه يستخدم في كل المراحل الإنتاجية حتى وصول المنتج إلى مخازن الإنتاج التام.

3-عنصر التكلفة الصناعية الغير مباشرة : وهي تشمل المواد الغير مباشرة والأجور الغير مباشرة والمصروفات الصناعية الغير مباشرة وهناك آراء حول الاعتماد على معدلات التحميل الفعلية لهذه التكاليف من اجل تحديد نصيب كل مرحلة من هذه التكاليف طالما أن كل مرحلة منفصلة عن المرحلة الأخرى، ونرى بان هذه الطريقة ستقتصر دور الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف من خلال الاعتماد على معدلات التحميل التقديرية لذا يفضل تطبيق التقدير للتكاليف الصناعية الغير مباشرة وبتابع نفس الخطوات السابقة التي تم الإشارة إليها في نظام الأوامر الإنتاجية.

وفي أغلب الأحيان تستخدم الأجور والتكاليف الغير المباشرة بشكل تدريجي في المراحل الإنتاجية عند إضافتها فتسمى بتكاليف التشكيل (التحويل).

3- خطوات تحديد تكلفة الإنتاج في نظام المراحل الإنتاجية:

من أجل الوصول إلى تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وتكلفة التلف الطبيعي والغير الطبيعي في المرحلة الأولى يجب إتباع الخطوات المتسلسلة التالية:

- (1) تحديد الانسياب الكمي للمرحلة.
- (2) إعداد تقرير الإنتاج المعادل.
- (3) تحديد الكلف التي سيتم التحاسب عليها.
- (4) تحديد متوسط تكلفة الوحدة.
- (5) إعداد تقرير تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل آخر المدة.
- (6) إجراء القيود المحاسبية اللازمة.

الحالة الأولى: في حالة عدم وجود وحدات تحت التشغيل أول المدة:

1- الانسياب الكمي:

ويمثل الانسياب الكمي جانبين الأول المدخلات والذي يمثل إنتاج تحت التشغيل أول المدة والوحدات الجديدة والجانب الآخر من المخرجات والذي يمثل الوحدات التامة ووحدات تحت التشغيل آخر المدة.

2- إعداد تقرير الإنتاج المعدل:

وهذا يشمل إنتاج المرحلة أي مخرجات المرحلة من الإنتاج التام الذي يكون مستوى إتمامه 100% لجميع عناصر التكاليف وإنتاج تحت التشغيل آخر المدة والذي يجب أن يحدد إنتاجه المعادل من خلال مقارنته بالإنتاج التام ويحدد الإنتاج المعادل بالنسبة لتكاليف التشكيل يضرب عدد الوحدات $\times$ مستوى إتمامها من تكاليف التشكيل أما بالنسبة لمستوى إتمامها من المواد فهذا يرتبط بكيفية استخدام المواد لا سيما وأن هناك عدة استخدامات للمواد وهي :

- 1- عندما تضاف المواد في بداية المرحلة فهنا وحدات تحت التشغيل تأخذ 100 % من المواد
- 2- ما تضاف المواد في نهاية المرحلة فلا تأخذ وحدات تحت التشغيل آخر المدة لأنه في هذه الحالة لا تؤخذ سوى الوحدات التامة الصنع أي يكون مستوى آخر المدة 0 بالنسبة للمواد.
- 3- عند إضافة المواد بشكل تدريجي فهنا تضرب وحدات آخر المدة بنفس مستوى الإتمام الذي وصلت إليه.
- 4- عند إضافة المواد عند مستوى معين فإذا وصلت وحدات آخر المدة المستوي الذي تضاف به المواد وتتعداه تأخذ 100% من المواد أما إذا لم تصل إلى المستوى الذي تضاف به المواد فلا تأخذ مواد أي (صفر).

تحديد الكلف التي سيتم التحاسب عليها :

إن هذا التقرير يشمل كلف إنتاج تحت التشغيل أول المدة والذي هو صفر (0)

3- تقرير متوسط الكلفة:

كما هو معروف فإن متوسط الكلفة = كلفة العنصر ÷ إنتاجية المعدل

4- تقرير تكلفة إنتاج المرحلة :

وهي مساوية للكلف التي سيتم التحاسب عليها.

الحالة الثانية: في حالة وجود وحدات تحت التشغيل أول المدة:

فهنا يجب أن تثبت عدد وحدات في المدخلات أما في مخرجات المرحلة فتوجد معالجتان للوحدات تحت التشغيل أول المدة .

المعالجة الأولى : استخدام أو طريقة المتوسط المرجح :

ووفقا لهذه الطريقة يتم تحديد الإنتاج المعادل لمخرجات المرحلة بإهمال شخصية وحدات تحت التشغيل أول المدة واعتبارها وحدات جديدة أما بالنسبة لتكاليفها فتدمج كلفة الفترة الحالية، وبالرغم من سهولة تطبيق هذه الطريقة واستخدام رقم واحد لحساب تكلفة الوحدة من كل عنصر من عناصر التكاليف وبدون التمييز بين الوحدات التي يتم إنتاجها من الوحدات تحت التشغيل أول المدة وأياها تم إنتاجها من الوحدات الجديدة في الفترة التكلفة، ولكن يعاب على هذه الطريقة ب :

- اختفاء شخصية وحدات الإنتاج تحت التشغيل أول المدة.

- لا يحقق استخدام الطريقة رقابة ذات فاعلية على تكاليف الفترة نظرا لدمج أو إضافة تكاليف الوحدات للفترات التكاليفية المتعاقبة.

لكن يمكن هذه الطريقة في ظل الظروف التالية:

- ثبات الإنتاج غير التام أول وآخر المدة.
- ثبات الإنتاج غير التام أول المدة آخر المدة.
- ثبات إجمالي تكاليف الوحدات خلال الفترات المتعاقبة .

- معالجة الثانية: طريقة الأول بالأول:Fifo:

وعلى خلاف طريقة المتوسط المرجح فإن طريقة (Fifo) تعمل على فصل تكاليف الفترات السابقة عن الفترة الحالية من خلال كالف الوحدات المعادلة للإنتاج تحت التشغيل أول المدة بارزة ومميزة عن تكاليف الوحدات التي يتم البدء بها في الفترة الحالية، وهذا يعني أن هذه الطريقة تقوم على فكرة مفادها أن ما يرد إلى المرحلة الإنتاجية من فترات تكلفية سابقة يتم تشغيله أولا نبل البدء بإنتاج وحدات جديدة، وبهذا فإن تكاليف إنتاج تحت التشغيل أول المدة غالبا ما تظهر كعنصر لإنتاج الوحدات التامة خلال الفترة الحالية أو قد تتعداها إلى الوحدات الغير تامة آخر المدة إذا كان مخزون أول المدة من الإنتاج تحت التشغيل بكميات كبيرة.

ووفقا لهذه الطريقة ولغرض حساب متوسط كلفة الوحدة فإنه يتم تحديد أو حساب متوسط تكلفة خاصة بتلك الوحدات المنتجة من وحدات تحت التشغيل أول المدة آخر للوحدات التي تم إنتاجها من الوحدات التي تم البدء بتشغيلها خلال الفترة وذلك من كل عنصر من عناصر التكاليف.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن الإنتاج التام سيكون من قسمين الأول من إنتاج تحت التشغيل أول المدة والثاني المتم من الوحدات الجديدة، وعند إعداد تقرير الإنتاج المعادل بالنسبة لإنتاج تحت التشغيل يأخذ المتم من عناصر التكاليف على اعتبار بأنه حصل على جزء من هذه التكاليف في الفترة السابقة .

المطلب الثالث: الفروق بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:¹

يمكن إيضاح هذه الفروق النظامين وعلى وجه الخصوص في المنشآت الصناعية بالجدول التالي:

الجدول رقم 13 : الفروق بين نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

نظام الأوامر الإنتاجية	نظام المراحل الإنتاجية
- الإنتاج متنوع وذو مواصفات يطلبها العملاء وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر	- الإنتاج متماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة و أخرى.
- الإنتاج في ضوء عمل طلبية مستقلة عن غيرها وشخصية الأمر مستقلة وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة	- الإنتاج مستمر و يميز بمزايا الإنتاج الواسع و يتم وفقا لجدول زمني و تحتفي شخصية الوحدات.
- يخضع الإنتاج لظروف الطلبات التي ترتبط بها خلال الفترة.	- الإنتاج يكون على وتيرة واحدة خلال الفترة.
- يتم الإنتاج بناء على طلبيات محددة من قبل العملاء وليس بغرض التخزين.	- الإنتاج عادة يكون للتخزين ثم التوزيع ويخضع لعوامل العرض والطلب.
- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.	- يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتستفيد الوحدات من تكاليف المرحلة استفادة متساوية.
- لا يرتبط تحديد تكلفة الأمر بالفترة ولكن بالانتهاء من التشكيل.	- نديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكلفة المتفق عليها.
- يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله بنصيبه من التكاليف.	- يتم التوصل إلى متوسط تكلفة وحدة المنتج بقسمة تكاليف المرحلة عن الفترة على عدد الوحدات المحسوبة.
- يتم التوصل إلى رصيد الإنتاج الغير التام آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه.	- يتطلب الأمر تحديد مستوى الإتمام للإنتاج الغير التام عند تقييمه في نهاية الفترة.
- تقدم التقارير عند الانتهاء من كل أمر على حدة.	- تقدم التقارير عن نشاط المرحلة عند انتهاء الفترة التكلفة.
- يمكن تطبيق أسلوب التكاليف التقديرية ويصعب تطبيق التكاليف المعيارية.	- يمكن تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في سبيل الرقابة على التكاليف.

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، 2009، ص 218 .

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 218 .

المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف

من خلال هذا المبحث لقد تناولنا الأنظمة الحديثة وذلك في ظل بيئة أعمال تتسم بالتطور وبشدة المنافسة أصبحت هذه الأنظمة لا بد من وجودها في المؤسسة لمساعدة المديرين على اتخاذ القرارات الرشيدة، وهذه الأنظمة تتمثل في نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث أوضحنا مفهومها وأهميتها وخطوات التصميم و مقارنة مع النظام التقليدي في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني خصص للتكلفة المستهدفة حيث تعتبر عملية الضبط كلفة التي تستخدم البيانات والمعلومات في سلسلة منطقية من الخطوات لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج.

المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

✓ العوامل التي ساعدت على ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة:¹

- 1- زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير مباشرة إلى إجمالي التكاليف الصناعية نتيجة استخدام المنشآت الصناعية الآلات و أجهزة التصنيع المتطورة و التي حلت بشكل كبير جدا محل الأيدي العاملة، وهذا أدى بدوره إلى انخفاض تكاليف العمل المباشرة على حساب ارتفاع التكاليف الصناعية غير مباشرة.
- 2- زيادة عدد المنتجات و اختلاف مواصفاتها وتنوع أصناف المنتج الواحد، كل ذلك أدى إلى عجز أنظمة التكاليف التقليدية في توزيع التكاليف الصناعية غير مباشرة على المنتجات المختلفة بشكل دقيق .
- 3- زيادة المنافسة بين الشركات نتيجة العولمة وسهولة دخول منتجات جدد إلى الأسواق مما أدى إلى قلة الاحتكار وبالتالي ضعف تأثير أية شركة بمفردها على أسعار بيع المنتجات، مما ترتب على ذلك زيادة اهتمام وتركيز الإدارة على موضوع التكاليف ومحاولة الرقابة عليها وتخفيضها وتحديد المنتجات الأكثر ربحية.
- 4- زيادة وعي الإدارة بأهمية موضوع التكاليف وأهمية بيانات التكاليف في مساعدة الإدارة في وظائف التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات.

مفهوم نظام (ABC):²

هناك عدة تعاريف لنظام ABC:

عرفه Homgren بأنه: النظام الذي يقوم بتنقيح (refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويسحب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم تخصيص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلف مثل المنتجات والخدمات والزيائن.

¹ محمد أبو نصار، "محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر، الأردن - عمان، 2008، ص ص، 192، 193.

² إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، جامعة عمان الأهلية، ط 2، 2008، ص ص، 165، 166.

وعرفه dnidsn بأنه: نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.

والتكريري عرفه على أنه: نظام كلفي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات وهو يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات .

خطوات تصميم نظام ABC:

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي:¹

1/ تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: تعتبر الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وبسبب عدد هذه الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة يكون من غير المفيد استخدام مسبب التكلفة لكل عمل، بالتالي تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام واحد بتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

2/ تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة النشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن التكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة .

3/ تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

4/ اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: و نصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة .

5/ اختيار مستوى الثاني لمسببات التكلفة: ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات/ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على ساعات تشغيل الآلات.

خصائص نظام ABC :

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة بخصائص التالية:

- 1- يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة.
- 2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام ABC فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منه.

¹ حكوم حنان، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر -سعيدة، 2013، ص 31 .

3- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة الأداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

4- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال سيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام.¹

5- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة إنحرافات الأداء الكلي بالمؤسسة عن طريقة مقارنة تكلفة المسببات الفعلية والمعيارية .

6- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أداؤها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.²

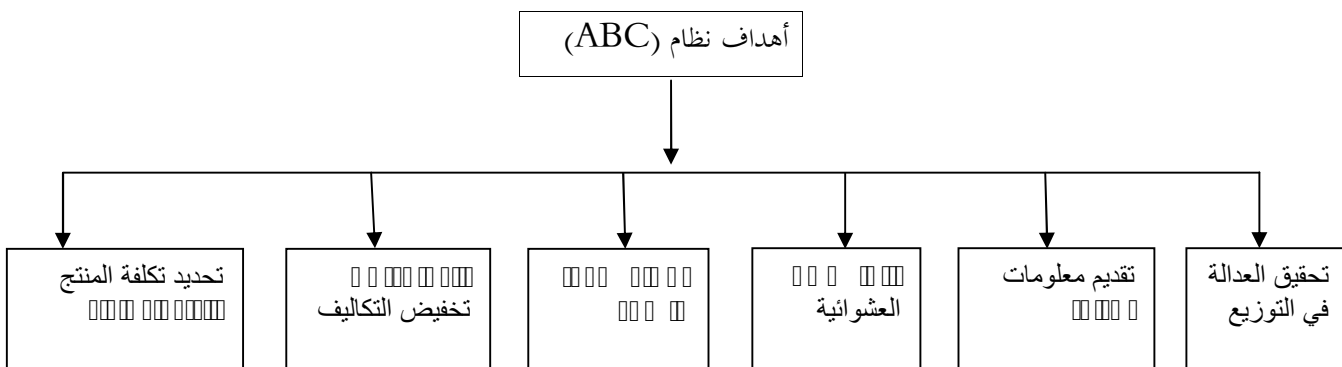
أهداف نظام (ABC):

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ تقديم صورة واضحة ودقيقة لغدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.

- ✓ تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

يمكن إيضاح أهداف نظام(ABC) بالشكل التالي:

الشكل رقم 11: أهداف نظام (ABC)



المصدر: □ □ □ □ □ □ □ □ 2013 . 67

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 168.

² حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 67 .

➤ مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة و النظم التقليدية :

إن توزيع التكاليف المباشرة ليست مشكلة، ولكن الحاجة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة تمثل مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

الجدول رقم 14: مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة و الأنظمة التقليدية

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
1/- يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .	1/- يقدم معلومات كاملة عن وظيفة كاملة و تكون تجميعية الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها.
2/- التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساس.	2/- التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف التكلفة cost objective
3/- يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، و يتم قياسه بقسمة كلفة نشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط .	3/- يستخدم معدل تحصيل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل التحصيل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحصيل المختار.
4/- تعدد استخدام مجتمعات الكلف في القسم الواحد و يتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	4/- استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات المنشأة.
5/- تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة و في تحصيل هذه الكلف نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي) .	5/- قد تكون أسس التوزيع و التحصيل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).
6/- في الغالب لا يستند العالم الموجه إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء و كمية الإنتاج.	6/- تتضمن أسس التوزيع و التحصيل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشرة أو كلفة المواد المباشرة.
7/- تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه .	7/- تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على قيمة الإنتاج .
8/- يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا .	8/- يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: يحي التكريتي 2008، ص 166.

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:

بـ حالات معينة قد تتوصل المؤسسة تتوصل المؤسسة إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها سعر معين ، لذلك تبقى أمامنا حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج ، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج ، وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة أمرا مشجعا .

التكلفة المستهدفة للوحدة :هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على المس الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف ¹.

في حين يرى Cooper , R أن التكلفة المستهدفة عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح من جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب.

وعرف حسن عيسى التكلفة المستهدفة بأنها تكاليف المنتج المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج فهي تكاليف تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق ².

من خلال التعارف نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة وهي أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة).}$$

خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة :

ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص:

- أ- إن المشروعات المتعددة للمنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة الأكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الكبيرة.
- ب- إن من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف.
- ت- أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي.
- ث- إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المنشأ.
- ج- يطبق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وبطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مراحل الإنتاج.

1 ياسين ساملي ، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة" ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010 ، ص 70 .

² حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 77.

- ح- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من الإنتاج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- خ- أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج.

طريقة قياس التكلفة المستهدفة:

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقا للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المؤسسة وثقافتها التنظيمية وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبعة ونظم الإنتاج المستخدمة، ولعل الشائع من هذه الطرق ما يلي:

1/ **طريقة الإضافة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من المكونات طبقا لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه في إطار ما يرغب المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المؤسسات المنافسة للمكونات أي أجزاء منتجاتها المشابهة .

2/ **طريقة الخفض:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المؤسسة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي.

3/ **طريقة العامل المتحكم (السعر):** حيث يتم تقدير تكلفة المستهدفة طبقا لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

4/ **طريقة فجوة التكلفة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}$$

5/ **طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة:** حيث يتم تقدير تكلفة المستهدفة طبقا لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك حيث يتم تقدير تكلفة المستهدفة معادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}$$

6/ طريقة الحدين الأدنى و الأعلى: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) و أخذ الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويكون ذلك طبقا للمعادلة التالية :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة و التكلفة المسموح بها}$$

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

المرحلة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف، وهو السعر الذي يكون العملاء على استعداد لسداده مقابل الحصول على المنتج.

المرحلة الثانية: خصم المستهدف من سعر البيع المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثالثة: تقدر التكلفة الفعلية للمنتج.

المرحلة الرابعة: في حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة، يتم دراسة الطرق المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية.¹

¹ حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 80 .

خاتمة الفصل:

لقد رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق، وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف، وقد ركزت على تقسيم معين للتكاليف، فطريقة التكاليف الكلية قسمت الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة و هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف و من انتقاداتها التي تعيق سيرها فشلها في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات و رسم السياسات و التخطيط للمستقبل، وكذلك صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، و تعد طويلة الحسابات .

أما طريقة التكاليف المتغيرة فقسمت التكاليف إلى ثابتة و متغيرة، و ركزت على حساب الربح الإجمالي باعتماد على حساب التكاليف المتغيرة فقط و التكاليف الثابتة تبقى إجمالية لكل التكاليف و يتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات ، ومن عيوبها لا تميز بين الفترة طويلة الأجل و قصيرة الأجل، وليس سهلا الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و مع كل هذه الانتقادات إلا أنها تساعد الإدارة في التخطيط للربحية و تساعد في رسم السياسات و اتخاذ القرارات .

رغم أن أنظمة التكاليف التقليدية و المتمثلة في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية و نظام تكاليف المراحل ما زلت تستخدم لدى العديد من الشركات و رغم أن تلك الأنظمة تلبى متطلبات المحاسبة المالية و المتمثلة في إعداد القوائم المالية لخدمة الأطراف الخارجية إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية حساب التكلفة و خصوصا عند وجود العديد من الأصناف التي تنتجها المؤسسة و نتيجة لهذا ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعتبر أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة و بالتالي هدفه هو الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي و ذلك من خلال الربط بين الموارد و الأنشطة التي تستخدم في تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على الإدارة اهتماماتها على المنتجات و الأنشطة الأكثر فعالية وتأثرا على زيادة الأرباح .

كما تطرقنا إلى نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحديد سعر البيع المستهدف يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى لتكلفة المسموح بها، كما تعتبر الطريقة سلاحا استراتيجيا يكسب المؤسسة التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنها مدخل إستراتيجي لتخطيط الأرباح و ليس فقط طريقة لخفض التكاليف .

مقدمة الفصل :

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات يهدف إلى توفير معلومات ذات قيمة ومفيدة لإدارة المؤسسة لمساعدتها في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، حيث تحتاج الإدارة إلى معلومات تكلفية دقيقة وسريعة وتتصف بخصائص معينة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار المناسب .

حيث يشكل نظام معلومات التكاليف مصدراً مهماً من مصادر المعلومات في العديد من القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير وتحديد الميزج الأمثل للمنتجات، وقياس تكلفة العمليات داخل الشركة وتقويم نتائجها، ولذلك لابد من تحديث هذه الأنظمة بحيث يمكن تزويد الإدارات المختلفة بالمعلومات التكلفية المناسبة لعمليات اتخاذ القرار وتخطيط التكاليف والرقابة عليه .

جدير بالذكر أن هناك دور كبير يلعبه المحاسبون في عملية اتخاذ القرارات، وهذا الدور لا يرقى بطبيعة الحال إلى الدور الذي يقوم به متخذي القرارات أنفسهم، ويستمد المحاسبون دورهم في عملية اتخاذ القرارات من وظيفتهم الأساسية وهي توفير المعلومات التي تساعد في هذه العملية، هذا بالإضافة إلى أن كثير من المديرين يطلبون من المحاسبين تقديم توصيات أو اقتراحات بشأن القرارات التي ينبغي قبولها أو رفضها.

ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ،في المبحث الأول ماهية عملية اتخاذ القرار ، أما في المبحث الثاني تصنيفات مراحل ،صعوبات اتخاذ القرارات ،أما في المبحث الثالث سنتطرق إلى أنواع المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الخصائص التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات حتى تكون مفيدة وذات قيمة وتساعد الإدارة على اتخاذ القرار الرشيد.

المبحث الأول: عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية وأهم عناصرها وتكون ملازمة لعمل القيادات الإدارية وفي مختلف المستويات الإدارية، وإن الحل الذي يقع اختيارنا عليه هو القرار اللازم لحل المشكلة، والصعوبات في عملية اتخاذ القرارات تكمن في عملية تقييم بدائل الحلول لاختيار البديل المناسب وفي حالة عدم الشروع باتخاذ القرارات أو عدم اتخاذها بالشكل المناسب والصحيح فذلك يؤدي أو يخلق تكريسا للإخفاق والتنصل عن أداء المهام والأنشطة المطلوبة لتحقيق الأهداف المراد إنجازها، لذا سنتعرض في المطلب الأول إلى مفهوم عملية اتخاذ القرار، وفي المطلب الثاني إلى أهمية اتخاذ القرار، أما في المطلب الثالث إلى عناصر اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

1/ القرار: هو عمل من أعمال الاختيار و التفضيل يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله وما لا يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليها.¹

وهو أيضا تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي) حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل و الاختيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف.²

2/ تعريف عملية اتخاذ القرار:

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

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

وعرفه اللوزي و آخرون عملية اتخاذ القرار: "جوهر الأداء السليم لمختلف المدراء وفي مختلف مستوياتهم الإدارية، إذ أنها ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالخطيط والتنظيم والرقابة و التحفيز .³

كذلك حاول عبد الحي مرعي إعطاء تعريف يصف من خلاله القرار بأنه: عملية تقوم على الاختيار بين بدائل مختلفة تتعلق بالمستقبل الذي يتسم بحالة عدم التأكد وجانبها من المخاطرة

1 د إبراهيم نائب، د إنعام باقية، "نظرية القرارات نماذج و أساليب كمية محسوبة"، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن -عمان، ط1، 2015، ص33.

2 د مؤيد الفضل، "المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثل"، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن -عمان، 2010، ص30.

1 طبايبي سليمة، "دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر -سعيدة، 2014، ص68 .

في حين أورد بعض الباحثين تعريفاً آخر من خلال توضيح أن القرار هو: "جملة من الأفعال التي يتم اختيارها من بين عدد البدائل المتاحة، والتي تصدر في شكل أوامر وتعليمات وسياسات تغير وتعديل ما هو موجود.

ويضيف محمد حافظ حجازي بأن القرار: "هو عملية اختيار بديل واحد من بين بدلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية، والموارد المتاحة للمنظمة. عرف **Francion, Musso** عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية يمارسها الأفراد داخل المنظمة في مختلف المستويات الإدارية وتتم عملية و أما اتخاذ القرارات لمعالجة مشاكل قائمة، أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع، أو لتحقيق أهداف مرسومة و بالتالي يعتبر اتخاذ القرارات جوهر العمل الإداري، حيث أنه يمثل أهم الأنشطة الإستراتيجية في العمل الإداري الشامل.

عملية اتخاذ القرار على أنها فهم و عمل أساسي و فردي لأن معظم أنشطة أنظمة المعلومات المصممة لاتخاذ القرار تنصب في طريق واحد، عملية اتخاذ القرار تعرف على أنها عملية تحديد أفضل البدائل باختياره من عدة بدائل مطروحة لتحقيق أهداف محددة¹

من جملة التعارف سابقة نستنتج أن عملية اتخاذ القرار تهدف إلى اختيار بديل من بين جميع البدائل المتاحة الأفضل في تحقيق التي يبتغيها متخذ القرار بأعلى كفاءة وأقل جهد وأدنى تكلفة، أي أن عملية اتخاذ القرارات تهدف أساساً إلى الحكم على الأمور من حيث اختيار أولوية الأهداف الواجب تنفيذها حسب الخطة المرسومة للشركة وإيجاد الحلول للمشاكل سواء كانت مالية أو إدارية أو فنية .

- ومن المفهوم الشامل لاتخاذ القرار نستطيع أن نستنتج أن هناك عدة خصائص:
- تتصف عملية اتخاذ القرار بالواقعية حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد الأقصى وليس الحد الأدنى.
- تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوك الشخص الأشخاص الذين يقومون باتخاذ القرار.
- معظم القرارات الإدارية الوحدات الاقتصادية هي امتداد واستمرار لماضي وجميع المناصب الإدارية فيها.
- تشمل معظم الوحدات الاقتصادية بإخلاف تخصصها .
- تتكون من مجموعة خطوات متتابعة، وتتأثر بالعوامل المحيطة.
- تشمل العملية عدة نشاطات و لذلك ربما قد توصف بعض الأحيان بالقصد، والاستمرار.

المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرار:

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

¹ د ثامر البكري، حاتم الدليمي، "نظام المعلومات التسويقية وأثره في اتخاذ القرار الإستراتيجي"، دار أجد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015، ص 50، 51.

إذن هنا القرار هو الأداة أو الوسيلة المعبرة عن النجاح أو الفشل في استثمار الموارد البشرية والمادية واستغلال الوقت المتاح بحيث ترتبط ارتباطاً أساسياً بمدى إمكانية الوصول إلى أفضل القرارات الممكنة، ومن ثم يصبح الاهتمام بترشيد عملية صنع واتخاذ القرارات و تحديثها هو اهتمام الأطراف كلها، و من ثمة يعتبر اتخاذ القرار هو جوهر العملية الإدارية، كون جميع الوظائف داخل المؤسسة تنطوي على مجموعة من القرارات الحاسمة وتتمثل مجالات اتخاذ القرار فيما يلي:¹

مجال التخطيط: يتم اتخاذ القرارات بصدد صياغة الإستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة.

مجال التنظيم: تمس القرارات الهياكل التنظيمية، وتحدد نوع وحجم السلطات لكل وظيفة.

مجال التوجيه: تتمثل في قرارات تحفيز العاملين وطرق الاتصال بينهم، وبين المستويات التنظيمية المختلفة .

مجال الرقابة: تؤخذ قرارات تحدد مؤشرات الإنتاجية والأداء، ومعايير الجودة المستخدمة في الرقابة و الانحرافات وأساليب علاجها.

المطلب الثالث: عناصر اتخاذ القرار

هناك مجموعة عناصر يجب توافرها عند اتخاذ أي قرار ولا يمكن اعتبار أي عملية هي عملية اتخاذ قرار إلا بوجود هذه العناصر والمتمثلة في:

1/ الهدف من اتخاذ القرار: لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين، وتعتمد أهمية القرار على الهدف المراد تحقيقه، وكلما كان الهدف واضحاً ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم .

2/ الدافع: لا يتخذ القرار إلا إذا كان وراءه دافع معين لتحقيق الهدف، مثلاً هدف مضاعفة قيمة المنشأة، الدافع وراءه درجة الوضوح في المشروع الذي يتم اختياره هو الربح أي أن الدافع هنا هو تحقيق الربح المرغوب فيه.

3/ التبوء: وهو أمر يتعلق بتقدير ما سيحدث في المستقبل في حالة اتخاذ قرار معين ذلك أن معظم القرارات تتعامل مع المستقبل واتجاهاته، والمتغيرات المحتملة وتحديد على الشركة.

4/ البدائل: تواجه المدير مواقف تتطلب منه اتخاذ القرارات ووجود عدد كبير من البدائل، ووجب عليه تخفيض عدد البدائل إلى أدنى حد ممكن.

5/ قيود اتخاذ القرار: يواجه متخذ القرار قيوداً كدرجة المخاطرة والتأكد من المردود، الخبرة ومدة تنفيذ القرار، لذا وجب عليه أخذها بالاعتبار ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على الشركة الذي يكتنفه الغموض في المستقبل.

¹ طبائبية سليمة، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .

المبحث الثاني: تصنيفات القرار، صعوباته، مراحل اتخاذه

تشكل القرارات جانبا هاما في حياة المشاريع الاقتصادية وتؤدي دورا حيويا في تطورها وتنميتها، وقد صنفَت القرارات إلى عدة أشكال وفقا لمختلف الممارسات التي يقوم بأدائها متخذ القرار وأهمية المتغيرات التي يتعامل معها، فهناك القرارات التي لا تتطلب جهدا ووقتا طويلا عند اتخاذها، وقرارات ذات بعد إستراتيجي والتي تتعلق بطبيعة التطوير والتي ترتبط باستمرارية عمل المشروع وسبل تحقيقه لمكانة سوقية ملائمة، صعوبات تعيق نجاحه، لذا تطرقنا في المطلب الأول إلى تصنيفات اتخاذ القرار، والمطلب الثاني إلى صعوبات والعوامل المؤثرة في اتخاذ القرار أما في المطلب الثالث إلى مراحل عملية اتخاذ القرار .

المطلب الأول: تصنيفات اتخاذ القرار

تمثل تصنيفات اتخاذ القرار فيما يلي ¹:

1-القرارات حسب درجة الأهمية:

- تباين القرارات المراد اتخاذها التي تنسم بها والمهام المقترنة فيها، إذ أن قرار الدخول في مجال الأسواق العالمية يعتبر قرارا على درجة عالية من الأهمية بخلاف القرار الذي يستند للتسويق منتج في منطقة معينة في إطار التعاملات اليومية و لذا فإن هناك العديد من المعايير التي يتم في إطارها تحديد درجة الأهمية التي ينسم بها القرار المراد إنجازه وهذه المعايير تحدد كالاتي :
- النتائج التي يتوخى الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية نتيجة الأسباب باتخاذ القرار المعين
- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه، فكلما زاد عددهم كلما ازدادت أهمية ذلك القرار.
- الأثر الذي يتركه القرار في إطار الإستثمارية أو المالية إذ كلما كان حجم الأموال المطلوبة كبيرا اتسم القرار بالأهمية الأكبر.
- الفترة الزمنية المراد اتخاذ القرار في ضوءها، إذ كلما كان الضغط الزمني ملحا ولا يمكن التريث تسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح، إذ أن التريث باتخاذها يعني أنه لا يشكل أولوية أو أهمية معينة.
- درجة تكرار القرار، إذ أن القرارات التي يتكرر حدوثها غالبا ما تنسم بأهمية نسبية أقل قياسا بالقرارات الغير متكررة الحدوث.
- درجة المرونة التي ينسم بها القرار من حيث التغيير، إذ أن القرارات التي تكون أكثر قابلية للتغير بعد اتخاذها نتيجة العديد من المتغيرات فهي قرارات لا تنسم بالأهمية قياسا بالقرارات التي يتعذر تغييرها.

2-القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية: وتنقسم إلى :

القرارات التنظيمية: تمتع المدير بأحقية إصدارها بحكم منصبه ويستطيع تفويض سلطته للآخرين، ويؤكد مقدرة على الإدارة المنشأة وكما تتضمن قواعد وتعليمات شاملة تلتزم بها الأقسام لتنظيم وتنسيق أعمال ونشاط أفرادها وتحديد صلاحيتها و طريقة تعاملهم مع الجمهور.

القرارات الشخصية: وهي قرارات فردية يتخذها المدير بصفته الشخصية العادية وتعكس ميوله وقيمه الذاتية .

¹ طبائبية سليمة، مرجع سبق ذكره ، □ □ 70 □ 71 72.

3- القرارات المبرمجة والقرارات غير مبرمجة وشبه المبرمجة: تنقسم إلى:

1-القرارات المبرمجة: هي تلك القرارات الروتينية المتكررة والتي يمكن اتخاذها وفقا لإجراءات محددة ومسبقة لحلها، ويلاحظ في هذا النوع من القرارات أن معايير الحكم عليها عادة ما تكون واضحة وغالبا ما تتوافر بيانات ومعلومات كافية بشأنها كما أنه من السهل تحديد لبدائل منها، ومن ثمة تأكد نسبي بأن البديل المختار سوف يترتب عليه حل المشكلة بفاعلية .

2-القرارات غير المبرمجة: هي قرارات تتخذ مرة واحدة وتميز بالثبات النسبي على المدى الطويل وتتصف بأنها غير متكررة وغير روتينية وغير محددة جيدا، وعادة ما تظهر الحاجة لصنع هذه القرارات عندما تواجه المنظمة مشكلة لا توجد خبرات مسبقة بشأن كيفية حلها، ولا توجد أنماط محددة لحل هذا النوع من المشكلات خاصة الاستثمارات المالية وآثارها على المدى البعيد، ومن ثم فهي أقل تنظيما من الناحية الهيكلية من الأولى.

3-القرارات شبه المبرمجة: يمكن تحديد بعض مراحلها بصورة جيدة ويتوافر فيها قدر من المعلومات والبيانات، أما البعض الآخر فيصعب تحديده بصورة جيدة ويتصف بعدم التأكد ومن ثم يمكن برمجة جزء من القرارات والباقي يظل غير مبرمجا، وهاته القرارات تحتوي على قرارات مبرمجة وغير مبرمجة

4-القرارات حسب درجة التأكد : تؤثر القوى أو العوامل البيئية على اتخاذ القرار بدرجة بسيطة من المخاطر ودرجة لية من اليقين، كما أن عملية اتخاذ القرارات لا تتعدى كونها اختيار من بين البدائل مع درجات بسيطة من الصعوبات والتعقيد، وعلى عكس ففي ظل عدم التأكد وارتفاع درجة المخاطر في الظروف المحيطة فإن المدير يجب عليه أن يكون مستعدا لمواجهة موقف يحيط بعملية اتخاذ القرار وتصنف القرارات وفق هذا التقسيم لثلاثة أقسام وهي :

أ- القرارات في حالة التأكد: تكون لدى متخذي القرار في هذه الحالة معلومات كافية وأكيدة تسمح له بمعرفة نتائج قراره، ونادرا ما يحتاج اتخاذ القرار إلى دراسة وتحري لفترة طويلة

ب- قرارات في حالة المخاطرة: تتميز بتوفر معلومات جزئية بالنسبة لما يمكن أن يحدث للقرار المتخذ، أي معلومات غير كافية لكنها تسمح لمتخذي القرار بمعرفة المستقبل على وجه الاحتمال، وتؤدي هنا قدرة متخذي القرار على تقدير الاحتمالات دورا أساسيا في فعاليات القرارات المتخذة، ولا نستطيع أن نقلل من أهمية الخبرات الشخصية للاستنتاج والتوقع للنتائج المترتبة على أحداث معينة .

ج- القرارات في حالة عدم التأكد: إن عملية اتخاذ القرار مع عدم توفر المعلومات أمر غير معقول، ومن الأفضل اجتناب مثل هذه الحالات لأنها تصبح قضية مقامرة غير مؤتمنة العواقب، ويمكن مع ذلك الاستعانة بتقنيات الإحصاء التحليلي لتحسين عملية اتخاذ القرارات في هذه الحالة، ولذلك كانت التوقعات للنتائج تمتد ما بين اكتشاف جديد بأقل الأضرار إلى كارثة مدمرة، ولكن ليس معنى ذلك أنه يجب الاعتماد فقط على التخمين من جانب متخذي القرار ولكن من خلال الأساليب العلمية المنهجية في اتخاذ القرارات.

5- القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية: تصنف إلى :

أ- القرارات المكتوبة: القرارات التي تصدر بشكل لائحة تعليمات، أوامر مكتوبة.

ب- القرارات الشفوية: القرارات التي تصدر عن طريق كلمات يتفوه بها المدير.

6-القرارات الإدارية:

تختلف القرارات الإدارية في جوهرها وطبيعتها بحسب المستوى الإداري حيث تصنف القرارات بحسب المستوى الإداري على النحو التالي :

1/ القرارات الإستراتيجية:

وهي القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف والاستراتيجيات والسياسات الرئيسية للمنظمة والرقابة على الأداء العام للمنظمة، والتخطيط طويل الأمد، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية العليا، ومن الأمثلة عليها إنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة الاندماج واختيار موقع المنشأة، وعادة ما يتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر خارجية وتكون ذات طبيعة عامة وملخصة .

2/ القرارات التكتيكية:

يتم اتخاذ مثل هذه القرارات من قبل المستوى الإداري المتوسط عادة ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقويم فعالية أداء الوحدات التنظيمية في المنظمة مثل قرار توزيع العاملين على أقسام الشركة، وقرار تحديد المزيج السلعي، وقرار إلغاء قسم معين، وقرار تحديد السعر، وتحتاج هذه القرارات إلى معلومات تأتي من مصادر داخلية وخارجية، فقرار تحديد سعر منتج معين يحتاج إلى معلومات عن تكاليف الإنتاج من داخل الشركة، ومعلومات من السوق الذي سيباع فيه المنتج .

3/القرارات تشغيلية:

وهي القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية (عمليات البيع والشراء والإنتاج) في الشركة مثل قرار إعادة شراء مادة أولية أو الموافقة على البيع لعميل، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية الدنيا، ويحتاج هذا النوع من القرارات إلى معلومات محددة ومتاحة ضمن الشركة، ومعلومات تفصيلية ودقيقة حول الإجراء المراد اتخاذ قرار بشأنه.

وهناك أسس مختلفة ومتعددة لتصنيف القرارات الإدارية والجدول يبين هذه الأنواع والتصنيفات مع إعطاء مثال لكل نوع:¹

¹ مطيع ياسر صادق، أبو عقاب طارق، الشوابكة عبد الله ، "نظم المعلومات المحاسبية" ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ط1، ص46

الجدول رقم 15: تصنيف القرارات الإدارية

الرقم	أساس التمييز	أنواع القرارات	الأمثلة
1	من حيث النشاط الإداري	قرارات التخطيط الاستراتيجي وتشمل التخطيط طويل الأجل.	الدخول إلى أسواق جديدة.
		قرارات التخطيط التكتيكي ويهتم بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقييم فعالية أداء الوحدات التنظيمية.	قرارات تحديد الأسعار
		قرارات الرقابة الإدارية.	تقييم المديرين لتحفيزهم
		قرارات الرقابة التشغيلية وتشمل عمليات القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية.	قرار إعادة شراء مادة أولية
2	من حيث هيكل المشكلة	قرارات مبرجة أو مهيكلية	اعتماد سقف الائتمان للعملاء
		قرارات شبه مبرجة أو شبه مهيكلية	تحديد أسعار المنتجات
3	من حيث المواد	قرارات العمالة	استئجار العمالة
		قرارات الموارد	رفع مستوى جودة المواد
		قرارات التسهيلات	بناء مصنع جديد
		قرارات التحويلات	إصدار الأسهم
		قرارات البيانات	الحصول على بيانات اقتصادية

إعداد قائمة المركز المالي السنوية	قرارات متكررة	من حيث طبيعة المشكلة	4
الاندماج مع شركة أخرى	قرارات وحيدة		
تحديد الرواتب للموظفين	قرارات روتينية		
تحديد موقع مخزن جديد	قرارات معقدة		
الاقتراض عن طريق الكمبيوتر	قرارات قصيرة الأجل		
اقتناء آلة جديدة	قرارات طويلة الأجل		
اختيار طريقة تقييم المخزون	قرارات محاسبية	من حيث الوظيفة التشغيلية	5
قرارات تحديد حجم الإنتاج	قرارات إنتاجية		
توزيع مندوبي المبيعات على مناطق البيع	قرارات تسويقية		
تحديد مستوى مخزون الأمان	قرارات المواد		

المصدر : مطيع ياسر صادق، أبو عقاب طارق 2007 □ □ 46 .

بم تعدد تصنيفات القرارات الإدارية واختلاف أنواعها إلا أنها تتشابه جميعاً في ضرورة توفر المعلومات اللازمة بالمواصفات والسرعة المطلوبة لضمان اتخاذ القرار الرشيد والمناسب في الوقت المناسب.

المطلب الثاني : الصعوبات والعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات

إن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية، وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحياناً إلى القرارات الخاطئة، لهذا فإن اتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطاً وذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من الصعوبات والعوامل مختلفة التأثير على القرارات :

أولا : العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات :

تؤثر على عملية اتخاذ القرار عوامل متعددة، ومن أهمها هناك العديد من العوامل التي تتحكم في عملية اتخاذ القرارات هي :

أ- دقة وتوافر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار: يكون متخذ القرار في وضع أحسن إذا توافرت لديه المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، على أن تكون هذه المعلومات كافية ودقيقة بحيث ينتج في النهاية القرار قريبا من الواقع أو ملائما للتطبيق لحل المشكلة.

ب- درجة ذكاء وتعلم وخبرة متخذ القرار: يتمتع متخذ القرار بدرجة عالية من الذكاء والتعليم والخبرة لا شك يكون أكثر قدرة على تحديد المشكلة ومعرفة أسبابها و بالتالي أكثر قدرة على اتخاذ القرار الملائم لحلها، كما أن القدرة على إيجاد الحلول تعتمد على مدى القدرة الإبداعية أو الابتكارية التي يتمتع بها متخذ القرار، وهذا ما وضح لنا لماذا ينجح متخذ القرار ويفشل آخر رغم توافر المعلومات الكافية لاتخاذ القرار.

ج- الخصائص الشخصية لمتخذ القرار: تتأثر القرارات المتخذة في أغلب الأحيان بالسمات السلوكية والشخصية لمتخذ القرار خاصة عند تحديده للمشكلة واتخاذ قرار بشأنها، فذوي العقليات الجامدة سوف يجدون صعوبة في البحث عن المشكلة حتى ولو كانوا يتمتعون بدرجة عالية من التعليم والخبرة ولديهم نظام جيد للمعلومات، وذلك لأن اكتشاف الفرص يتطلب ذهن لديه القدرة على تقبل المخاطرة ولديه القدرة على التفرقة للمعلومات، وذلك لأن اكتشاف الفرص يتطلب ذهن لديه القدرة على تقبل المخاطرة ولديه القدرة على التفرقة بين البدائل الجيدة والرديئة .

د-تأثير العوامل العاطفية: تؤدي العوامل العاطفية دورا هاما في اتخاذ القرارات بصفة عامة، وفي مرحلة تحديد أو التعرف على المشكلة بصفة خاصة، ذلك أن عملية اتخاذ القرارات بصفة عامة ليست عملية اقتصادية رشيدة محضة حتى وإن تم تأسيس القرار بناء على معلومات جامدة فإن احتمال تأثير العوامل العاطفية موجود بدرجة ما، وتعد المشاعر الداخلية المولدة للعاطفة المسبقة بالأفعال لها دور في اتخاذ القرار ، أنها ليست بديلة للتفكير المنطقي وعليه فإنه لا يوجد عمليا قرار لا يحتوي على المنطق والمشاعر وإنما مزيج بينهما .

العوامل التي لا يمكن التحكم فيها: تتأثر المؤسسات بصفة مباشرة أو غير مباشرة المحيطة بها كالظروف الاقتصادية، سياسية، اجتماعية وتقنية والقيم والعادات، ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها وحدات اقتصادية أخرى في المجتمع سواء كانت منافسة أو متعاملة معها .

عوامل أخرى: هناك عدة عوامل أخرى يمكن أن تؤثر أيضا في عملية اتخاذ القرار وهي :

أ- عنصر الزمن: يشكل عنصر الزمن ضغطا كبيرا على متخذ القرار، فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات متاحة أكثر والعكس صحيح.

ب- أهمية القرار: كلما ازدادت أهميته أثرت على جمع المعلومات الكافية، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بعدد الأفراد الذين يتأثرون به ودرجة هذا التأثير وكلفة القرار والعائد، الوقت اللازم لاتخاذها.

ثانيا : الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرار:

- يعترض القرار مهما كان نوعه جملة من الصعوبات والمشاكل، نظرا لعدم وجود أي قرار يرضي الجميع بشكل كامل ولكنه يمثل على الأقل أحسن الحلول ضمن الظروف والمؤثرات الراهنة، ويمكن إجمال هذه الصعوبات فيما يلي:
- صعوبة أو عدم إدراك المشكلة وتحديد بدقتها، حيث يلقي المدير صعوبة في تحديد المشكلة وقد تنصب قراراته على حل المشكلة الفرعية من المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية.
- البيئة التي تعمل فيها المؤسسة بغية إمكانية التعرف على مزايا وعيوب البديل المتوقع، والمقصود بالبيئة التقاليد والعادات، القوانين والعلاقات الإنسانية، الظروف الاقتصادية والمالية والسياسية والتطورات التكنولوجية.
- نقص البيانات والمعلومات المتاحة عند اتخاذ القرار، إذ غالبا ما يشكل افتقار المدير للبيانات و المعلومات المتوفرة العديد من العقبات في تحقيق القرارات الهادفة في المعالجات المطلوبة، وكذا صعوبة تحديد الأهداف المراد إنجازها، خاصة إذا لم يتسنى للمدير توضيح الأهداف بدقة وشفافية.

المطلب الثالث:مراحل عملية اتخاذ القرار:

تستند عملية اتخاذ القرار على أساس علمي تحكمه عدة عناصر أساسية، وحتى تكون القرارات المتخذة فعالة ورشيده، يجب على متخذ القرار استخدام الأسلوب العلمي في اتخاذ قراراته، حيث أن عملية اتخاذ القرار تسبقها مراحل أخرى يجب على متخذ القرار المرور بها قبل تحديد المشكلة وبالتالي يمكن تحديد مراحل اتخاذ القرار كما يلي :

1- تحديد الأهداف:

أول خطوة تواجه متخذ القرار هي تحديد الأهداف المراد التوصل إليها، والتي يشترط أن تكون في شكل يمكن قياسه، تعد هذه المرحلة هامة وهذا لأنه على أساس الأهداف المحددة تبنى مختلف القرارات التقنية والإدارية.

2- جمع المعطيات اللازمة:

يتم من خلالها جمع الوثائق والبيانات الخاصة بالأهداف المختلفة، فلا يمكن للإدارة أن تعتمد على الأهداف التي هي أساس قراراتها و صرفاتها إلا إذا جمعت القدر الكافي من المعطيات والمعلومات التي تساعد في جعل هذه الأهداف بمثابة معايير قادرة على قياس النتائج..

3- تحديد المشكلة :

تعتبر من أدق المراحل باعتبار أن القرار الذي سيتخذ يعتمد إلى حد كبير على تحديد المشكلة موضوع القرار تحديدا واضحا ودقيقا، وهذا يرجع إلى إدراك وتشخيص المشكلة، وهي عبارة عن موقف أو نتيجة أو حالة غير مرغوب فيها أي يراد تصحيحا لها أو معالجتها ويتصف هذا الموقف بشيء من الغموض أو التعارض يراد تصحيحا لها أو معالجتها، والمشكلة عبارة عن انحراف الشيء وهو ناتج عن تغير معين أو أسباب معينة، ويمكن تحديد المشكلة من خلال :

- التعرف على وجود فجوة بين ما يجب أن يكون وما تم فعلا ثم تحديد الانحراف
- تحديد الأسباب المختلفة التي أدت إلى ظهور هذه الفجوة بين الواقع والمفروض.
- تحديد السبب الأكثر احتمالا للانحراف.
- مراعاة مجموعة المحددات والقيود التي تحد من معالجة الفجوة.

4- إيجاد الحلول أو البدائل الملائمة:

عند تحديد المشكلة تأتي الخطوة التالية المتمثلة في إيجاد أو تحديد البدائل الملائمة لحل المشكلة، والتفكير في هذه المرحلة غالبا ما يكون ابتكارا بمعنى أن الفرد يمكنه إيجاد أو ابتكار عدد من الحلول الجديدة للمشكلة، وفي معظم الأحيان يستعين متخذ القرار بمساعدين أو مستشارين لتحديد هذه البدائل والتوصل إليها، وقد يستعين بمكاتب الخبرة والاستشارات التي تدرس المشكلة جيدا وتبدأ في إعطاء حلول أو بدائل للحل .

5- تقييم البدائل:

تتم هذه المرحلة من خلال المقارنة بين الأوزان المختلفة للبدائل لمناقشة مزايا وعيوب كل لأن كل بديل يحقق عددا من المنافع أو المزايا وبدون عملية التقييم لا يمكن الوصول إلى اتخاذ قرار معين لحل مشكلة ولا بد أن تتم عملية التقييم بطريقة موضوعية بعيدا عن التحيز الشخصي لمتخذ القرار، وتستلزم هاته المرحلة ضرورة تحديد المعايير التي سوف يتم على أساسها التقييم لهذه البدائل، إن عملية تقييم البدائل وتحديد أوجه الضعف والقوة لكل منها تتكون من ثلاث خطوات هي:

- يجب على متخذ القرار أن يحدد بكل دقة ممكنة التأثير المتوقع لكل بديل في حالة اختياره و تنفيذه
- يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار مقارنة التأثيرات المتوقعة لكل بديل في حالة اختياره وتنفيذه.
- يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار عند مقارنة التأثيرات المتوقعة لكل بديل الاحتمالات المستقبلية للأهداف التنظيمية، أي أهداف الوحدة التي تسعى إلى تحقيقها في المفاضلة لاختيار البديل الذي يبدو أنه مفيد بدرجة كبيرة للوحدة عن غيره من البدائل التي تقل عنه في هذه الخاصية.

6- اختيار بديل معين:

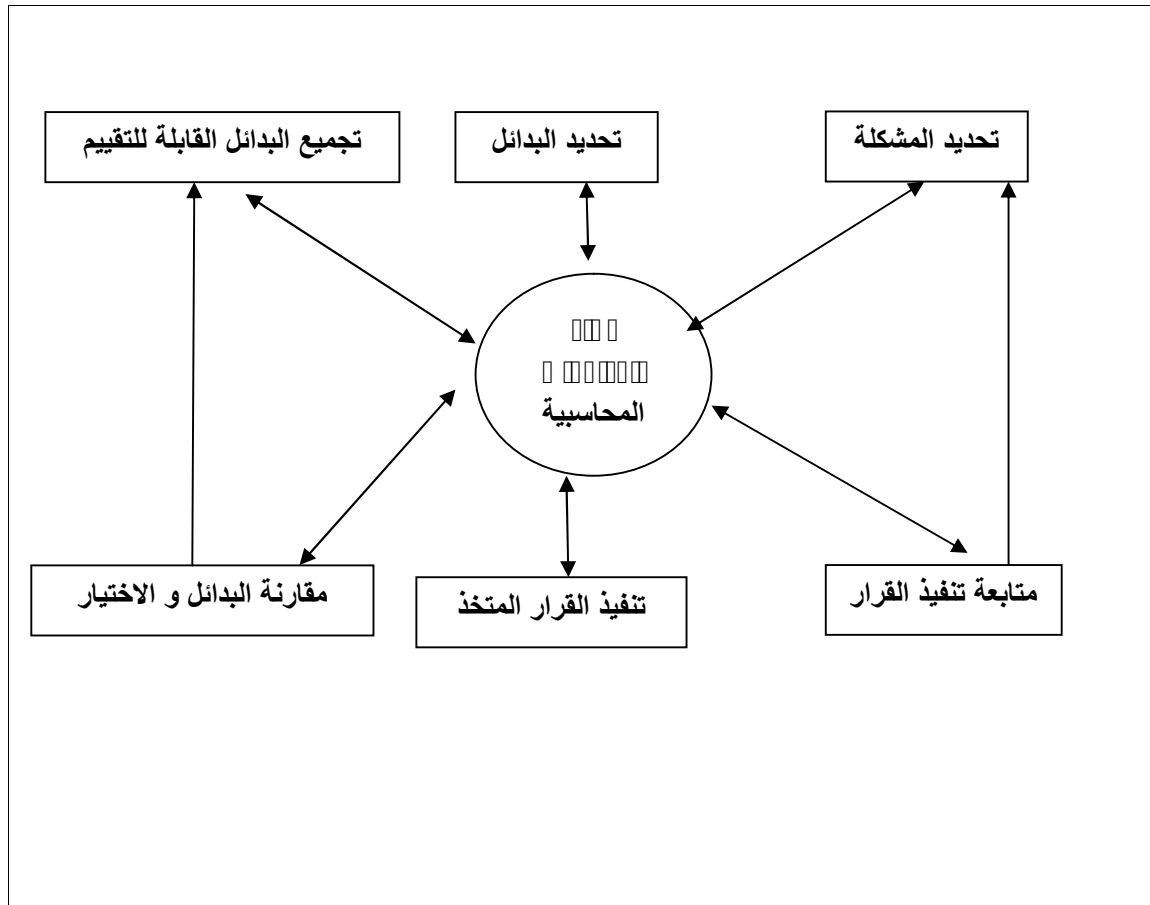
بعد إجراء عملية تقييم للبدائل يتم اختيار البديل الأكثر ملائمة لحل المشكلة والذي يتماشى مع ظروف وإمكانيات الوحدة سواء المادية منها أو البشرية، ولا يتعارض في تنفيذه مع السياسات الأخرى المتبعة، ويجب أيضا دراسة أثر اختيار البديل على المنطقة التي تعمل بها الشركة .

المبحث الثالث: المعلومات المحاسبية في المؤسسة الصناعية، الأساليب و فاعلية اتخاذ القرار

لقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب في المطلب الأول تطرقنا إلى المعلومات المحاسبية في المؤسسة الصناعية وأهميتها في اتخاذ القرار، أما في المطلب الثاني أساليب و فاعلية اتخاذ القرار، وفي المطلب الثالث اتخاذ القرار عن طريق القوائم المالية.

المطلب الأول : المعلومات المحاسبية في المؤسسة الصناعية

الشكل رقم 12 : دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار



المصدر: أبو حشيش، 2005، ص 18.

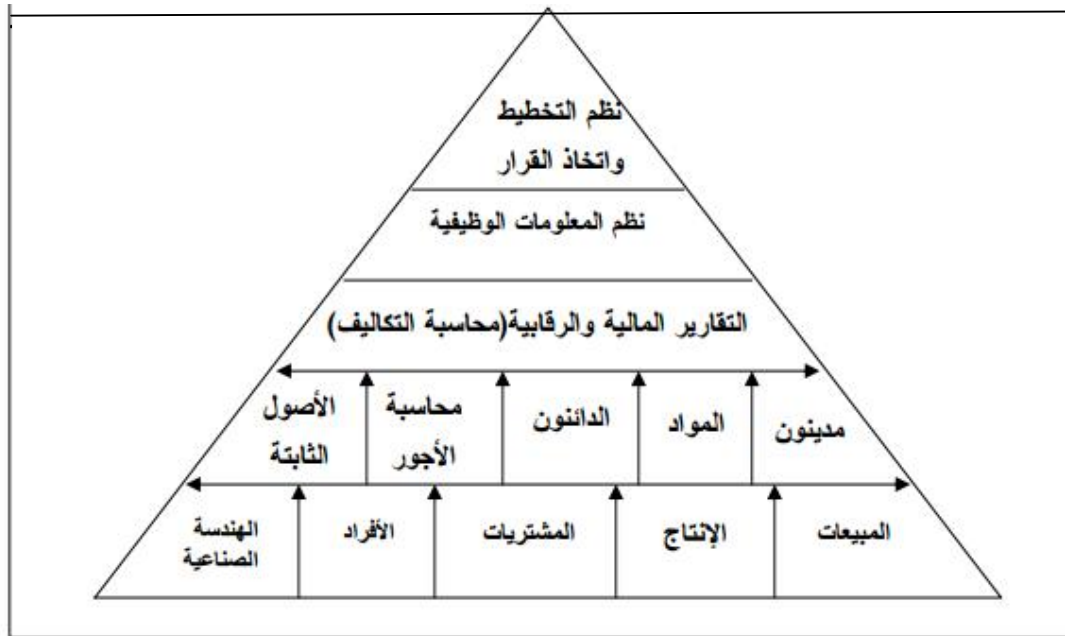
المعلومات المحاسبية في المؤسسات الصناعية :

يتكون الهيكل التنظيمي لأي شركة من مستويات إدارية مختلفة، ولكل مستوى من هذه المستويات صلاحيات ومهام محددة، وبالتالي فهو يحتاج إلى المعلومات المحاسبية اللازمة لعملية اتخاذ القرار الذي يقع ضمن إطار مهامه وصلاحياته.

إن نظام المعلومات يجب أن يزود كل مستوى من المستويات الإدارية بالمعلومات الملائمة لعملية اتخاذ القرار وفي الوقت المناسب والشكل الملائم، مما يتطلب وجوب توفير المعلومات التفصيلية والدورية للمستويات الإدارية الدنيا، ومعلومات عامة وشاملة وحديثة من المصادر الداخلية والخارجية للمستويات الإدارية العليا مما يفرض وجود هرم معلوماتي ضمن نظام المعلومات، يتوافق وطبيعة المعلومات اللازمة لكل مستوى من مستويات صنع القرار ضمن الشركة .

وفي هذه الإطار وفي ظل ثورة المعلومات والتطور التكنولوجي المسارع، نرى ضرورة معرفة وإلمام المحاسبين ومنتجي المعلومات بكل التطورات التكنولوجية، والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة ليكون لديهم القدرة على توفير المعلومات اللازمة والملائمة بالدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب.

الشكل رقم 13: هرم المعلومات في مؤسسة صناعية



المصدر: قاسم عبد الرزاق محمد، 2006، ص 24.

وحسب الشكل السابق يتكون هرم المعلومات في الشركة الصناعية من خمسة مستويات، ويحتاج كل مستوى إلى معلومات محاسبية، لها خصائص ومواصفات محددة تتناسب مع حاجة هذا المستوى وتناسب القرارات المتخذة، وتتلخص المستويات الخمسة لهرم المعلومات في ¹:

المستوى الأول:

يوجد في قاعدة الهرم الأنظمة التشغيلية التي ترتبط بنظام العمليات للوظائف الأساسية للشركة مثل المشتريات والمبيعات والإنتاج، وتكون المعلومات التي تعالجها وتقدمها النظم على هذا المستوى ذات طابع كمي أي تقاس بوحدات كمية مثل المتر، الساعة، الكيلو جرام، وتكون هذه المعلومات مرتبطة بشكل أساسي بعمليات وفعاليات إنتاج السلع أو تقديم الخدمات .

المستوى الثاني:

يعتمد هذا المستوى على المحاسبة المالية والتي تستخدم الوحدات النقدية للتعبير عن الوحدات الكمية من أجل إيضاح الصورة الاقتصادية لهذه المعلوم، وتقوم أساساً على النظم التي تعتمد الشكل الكمي في توصيف نظام العمليات، وتستخدم المعلومات حة من المستوى الأول والثاني في اتخاذ القرارات التشغيلية للشركة، بالإضافة إلى أنها تعتبر الأساس للنظم اللاحقة في المستويات الإدارية الأعلى .

المستوى الثالث:

يتم استخدام معطيات وبيانات المستوى الأول والثاني في إعداد التقارير المالية والتخطيطية والرقابية، والتي تستخدم كأساس في عمليات التخطيط والرقابة والتحليل وتقويم الأداء في الأقسام المختلفة وفي الشركة بشكل عام.

المستوى الرابع:

في هذا المستوى تتشكل نظم المعلومات الوظيفية والتي تعتمد بالإضافة إلى المعلومات التي تقدمها الأنظمة التي تقع في المستويات السابقة إلى معلومات خارجية من السوق والبيئة المحيطة بالشركة. ونظم المعلومات الوظيفية هي عبارة عن نظم مصممة خصيصاً من أجل تلبية حاجات الإدارة العليا للمعلومات الإستراتيجية، لاتخاذ قرارات إستراتيجية .

المستوى الخامس:

يتم اختيار بعض المعلومات الهامة من الأنظمة الموجودة في المستويات الأربع الأولى، ويتم وضعها ضمن إطار النماذج الرياضية والكمية لعمليات التخطيط واتخاذ القرار، من أجل دعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المستويات الإدارية العليا، حيث تتصف ، يتم اتخاذها بعدم الوضوح، لذلك فإنها تحتاج إلى إجراء عمليات تحليل سريعة وفعالة للأحداث والعمليات واحتمالاتها، حيث تكون هناك صعوبة في تحديد متغيرات القرار وعلاقتها بالهدف المطلوب الوصول إليه.

وخلاصة القول أن مواصفات وخصائص المعلومات المحاسبية التكلفة تختلف وفقاً للغرض منها، وأيضاً وفقاً للمستوى الإداري (إدارة عليا، وسطى، دنيا) الذي تقدم إليه، فكلما اتجهنا إلى المستويات العليا تكون المعلومات المقدمة للمديرين تتصف بأنها أوسع مجاًلاً وأكثر تركيزاً (أقل تفصيلاً) فترة طويلة نسبياً وتكون أكثر ملائمة إلا أنها أقل دقة وترتبط بالأهداف

¹ قاسم عبد الرزاق محمد، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ط1، 2006، ص 24 .

الإستراتيجية للشركة، بينما في المستويات الإدارية الوسطى والدنيا تغطي المعلومات مجالاً أضيق وتتصف بدرجة أكبر من التفصيل وتغطي فترات قصيرة نسبياً، كما تتصف بالدقة ويعبر عنها في صورة كمية

خصائص المعلومات التكلفة :

يعتبر نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم حيث يتكون من مدخلات عبارة عن بيانات تحتاج إلى تشغيل ومعالجة وفقاً لمجموعة من الأسس والطرق والإجراءات لإنتاج معلومات مفيدة لإدارة الشركة، وحتى يتم الحكم على مدى جودة هذه المعلومات يجب وضع معايير وضوابط وخصائص يجب أن تتصف بها هذه المعلومات، ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية القدرة على تشغيل وتوفير المعلومات التي يتحقق فيها التوافق بين معرفة معدو هذه المعلومات مع توقعات المستخدمين النهائيين .

والمعلومات تستمد قيمتها من تأثيرها على القرارات من جهة، ومن جهة ثانية فإن المعلومات يتم الحصول عليها وفق تكلفة معينة لذلك إذا لم تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين القرار أو التأثير فيه فسيكون لهذه المعلومات قيمة سالبة ¹.

الخصائص الأساسية للمعلومات :

أولاً: الملائمة

فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وغياب تلك المعلومات يؤدي عادة إلى اتخاذ قرارات خاطئة، ولكي تكون المعلومة ملائمة لا بد أن تتصف بالخصائص التالية:

- 1- التوقيت الملائم: بمعنى أن تكون المعلومات متاحة للمستخدم حين الحاجة إليها فعلاً في اتخاذ قرار معين.
- 2- القدرة على التنبؤ بالمستقبل: معنى أن تساعد المعلومات في تحسين قدرة متخذي القرارات على إجراء التنبؤات بالأحداث المستقبلية.

3- التغذية العكسية أو الإسترجاعية : مب المعلومات دوراً هاماً في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات .

ثانياً :المصدقية (الموثوقية) :تعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وخلوها من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية وهي :

1- القابلية للتحقق: يقصد بهذا المفهوم وجود اتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج.

2- أمانة العرض و التمثيل: عني أن تعكس المعلومات المحاسبية بصدق طبيعة ومضمون الأحداث والعمليات المالية التي تعبر عنها .

3- عدم التحيز (الحياد): تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة عندما تخلو من التحيز المقصود لتحقيق نتائج محددة مقدماً، أو للتأثير في سلوك متخذي القرارات.

¹ قاسم عبد الرزاق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 26 .

الخصائص الثانوية للمعلومات :

لكي تكون المعلومات أكثر إفادة ونفعاً ينبغي أن تكون قابلة للمقارنة مع مثيلاتها في المنشآت الأخرى، وتمتاز بالثبات فيما يتعلق بنفس المنشأة في فترات زمنية مختلفة، والخصائص الثانوية للمعلومات تتلخص في التالي :

أولاً : القابلية للمقارنة : حتى تتحقق هذه الخاصية ينبغي استخدام نفس الطرق والإجراءات المحاسبية بين الشركات المختلفة، مما يحقق إمكانية المقارنة بين التقارير والقوائم المالية الصادرة عن هذه الشركات .

ثانياً: الثبات: نصد بهذه الخاصية قيام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى، حيث انه بدون توافر هذه الخاصية لا يمكن تفسير النتائج الاقتصادية للمنشأة عبر الفترات المختلفة.

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار وفاعليته

1- أساليب اتخاذ القرار

إن أساليب اتخاذ القرارات تتعدد وتتنوع في صعوبة اتخاذها أو سهولتها بالنسبة للجهد والكلفة والوقت والدقة في تقدير النتائج، ويعد الحدس والحكم الشخصي تجاه مشكلة معينة وإيجاد الحل الملائم لها أسهل من أساليب اتخاذ القرار، ثم تندرج تلك الوسائل في الصعوبة والتعقيد عند استخدام الأساليب الكمية الحديثة في اتخاذ القرار.

ويتوقف استخدام أحد هذه الأساليب دون الآخر على طبيعة المدير نفسه ومدى تقديره لصعوبة تحديد المشكلة أو سهولتها وإيجاد الحلول المناسبة لها، كما تعتمد على طبيعة المشكلة ومدى التعرف على الظروف والمتغيرات المؤثرة عليها، كذلك فإن استخدام أسلوب دون آخر يتأثر بمدى توافر الإمكانيات اللازمة لاستخدامه، ومدى الاستخدام الفعال للمعلومات والبيانات المتاحة لأنها تشكل القاعدة الأساسية التي يعمل المدراء من خلالها للوصول إلى القرار الرشيد، إذ أن المدير أو متخذ القرار يقوم بالاستناد إلى تلك المعلومات بتحليل المشكلة لمعرفة محتوياتها وأبعادها ثم إتباع الخطوات الرئيسية في اتخاذ القرار.

ومن الأساليب المعروفة والمستخدمه في اتخاذ القرار :

- أسلوب الحدس الشخصي أو بالبداهة .
- أسلوب مراجعة القوائم.
- الأسلوب الوصفي .
- طريقة التنصيف أو الأولويات.
- طريقة تحليل تشكّل الحالة.
- الأسلوب المعياري.
- الأساليب الكمية.

ر الأسلوب المعياري والكمي من أفضل الأساليب السابقة في اتخاذ القرار وذلك لأنها تأخذ منحى علمي معتمدة على المعلومات والبيانات المتوفرة، وهي تساعد الإدارة على اتخاذ القرار الرشيد بأسلوب علمي منطقي دون تدخل التأثير التكويني والنفسي لمتخذ القرار.

2- فاعلية اتخاذ القرار:

يتسم القرار الفعال بالجودة أو النوعية الجيدة وفي نفس الوقت بالقبول من جانب العاملين الذين سيقومون بتنفيذه ويقصد بالنوعية هنا هو وجود القرار، وكفاءته وانسجامه مع المعايير الفنية والإجرائية والاقتصادية (نسبة المنفعة إلى التكلفة)، وربما تتطلب عملية تصميم الجودة الاستعانة بالخبراء، أما القبول للقرار، فيعني اقتناع العاملين المهنيين به ورضاهم عنه واستعدادهم لتنفيذه وتحقيق الأهداف المطلوبة، والذي ينجم ذلك عادة عن مشاركتهم في صنع القرار، والمشكلة الأساسية التي يواجهها متخذ القرار هي تحديد الأهمية النسبية لكل من عنصري الجودة والقبول، وبخاصة في الحالات التي يمكن أن يتعارض فيها هذان العنصران:

العمل و اتخاذ القرارات : أهمها مايلي :

1- عدم الاعتراف بأن القرار كان سيئا :

يقال بأن أسوأ من القرار السيئ هو عدم الاعتراف بأنه كان سيئا، وهذا يحدث غالبا بسبب تدخل الذات في عملية اتخاذ القرارات، ولكن المدير القوي والواثق بقدراته هو من يعترف بخطئه بدلا من أن يستمر في محاولة الإثبات بأن قراره كان سليما.

2- التردد:

وهذا يحدث غالبا عندما يكون صانع القرار غير آمن أو غير مطمئن، أو لخوفه من الخطأ ومن عواقبه، أو أن التردد يحصل نتيجة للبحث المستمر عن معلومات إضافية لجعل عملية صنع القرار سهلة، وبينما لا ينصح أحد أن يتخذ قرارات سريعة، إلا أن صانعي القرار يعرفون متى يتوقفون عن البحث عن حقائق إضافية والقيام بإصدار قرار، ولهذا فإن العمل تحت قيادة مدير متردد وغير حاسم يمكن أن يكون محيطا للمرؤوسين

3- التسرع (اتخاذ أي قرار أفضل من لا شيء):

هذا عكس الخطأ الثاني المذكور أعلاه، فبعض المدراء الذين يخافون من أن يقال عنهم بأنهم غير حاسمين أو مترددين يلجئون إلى اتخاذ قرارات بسرعة على أساس أنه "ينبغي عليهم أن يفعلوا شيئا"، من الواضح أن هذا المدخل عموما يعني تجاوز الخطوات الأساسية في عملية تحليل المشكلات وصنع القرارات

4 - الافتراض بأن الناس منطقيون:

كثير من المدراء ينخدعون بهذا المفهوم الخاطئ. إذ ربما يبدو أن كل شيء منطقي وعقلاني بالنسبة للمدير ولكن الناس الذين يتأثرون بالقرار سيرون الأمور بشكل مختلف، وهذا يمكن أن يكون محبطا للمدير مما سيزيد من مقدار المستوى الانفعالي للموقف، من المستحسن دوما أن يضع متخذ القرار نفسه مكان الآخرين (وهذا صعب أحيانا) ويحاول أن يرى القرار من وجهة نظرهم، فإذا وجد صعوبة في القيام بذلك، فإن عليه أن يساهم كيف يرون القرار ويصفونه له كما يجب أن يكون:

1- عدم الحصول على موافقة الإدارة العليا :

خلال عملية اتخاذ القرار ينبغي أن يتذكر المدراء دائما بأن لهم رئيسا أعلى وهم مسؤولون أمامه، وأنه يتأثر بالقرارات التي يتخذها الرئيس في الإدارة العليا، فإذا اتخذ المدير قرارا وتم نقضه من قبل الإدارة العليا، فإذا مركزه يضعف في نظر المرؤوسين أو العاملين.

بالإضافة إلى ما تقدم من أخطاء شائعة، فإن الفكر الإداري يكشف عن معوقات يمكن أن تعرقل عملية اتخاذ القرار من شأنها أن تقلل من فاعلية القرار المتخذ وهذه المعوقات هي:

أ- التجنب المريح:

بموجب هذه الحالة فإن المدير يمتنع عن اتخاذ القرار وذلك بعد أن يدرك بأن النتائج سوف لن تكون ذات فائدة، وأن تجنب عملية اتخاذ القرار هو الخيار المريح له.

ب - التغير المريح:

بموجب هذه الحالة فإن المدير يعتمد إلى عمل فعل ما بعد إدراكه بأن عدم القيام بأي فعل سوف ينطوي على نتائج سلبية.

ج - التجنب الدفاعي:

بموجب هذه الحالة، يجد المدير نفسه في مواجهة المشكلة لكن غير قادر على إيجاد الحل بناء على خبرته أو تجربته في الماضي، حيث يفكر في الهروب وقد يجعل غيره من يتخذ القرار ويتحمل نتائجه، أو أنه يفكر بالحل الواضح البسيط ويهمل مخاطرة ذلك.

د- الذعر والارتباك:

هذه الحالة يشعر المدير بالذعر ليس بضغط المشكلة ذاتها وإنما أيضا بضغط عامل الوقت عليه، وهنا يشعر المدير بعدم قدرته على فهم وتقييم المشكلة وعدم قبوله بمساعدة العاملين له وبالتالي ينتابه الشعور بالذعر والارتباك وعدم الارتياح. ومقابل هذه الأخطاء الشائعة و المعوقات في عملية اتخاذ القرار، يمكن أن يتم تشخيص ماهية ومواصفات القرار السليم، حيث أن هكذا قرار يتصف بعدد من المواصفات ندرجها على النحو التالي:

أ- الشرعية: ويعني ذلك الانسجام مع القوانين و الأنظمة واللوائح المقبولة بشكل عام.

ب- الدقة: ويقصد بذلك الاستناد إلى معلومات دقيقة، ودراسة وافية للمشكلة بكافة أبعادها، والابتعاد عن التخمين و الحدس.

ت- المشاركة: ويتم ذلك من خلال أخذ آراء الأشخاص المهنيين والمختصين، بالشكل الذي يسهل قبول القرار.

ث- الصياغة الواضحة للقرار: بحيث لا ينجم عنه لبس ولا غموض أو احتمال سوء التفسير.

ج- الاتصال: وهو يعني وسيلة الاتصال المناسبة لإبلاغ القرار للأشخاص المعنيين.

ح- التوقيت: ويقصد بذلك اختيار الوقت المناسب للقرار دون تسرع (قبل الأوان) ودون تسويف (بعد الأوان).

خ- الكفاية: وذلك لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف.

د- الفاعلية: ويعني ذلك تحقيق الهدف ومعالجة المشكلة.

ذ- الواقعية: ويعني ذلك إمكانية التنفيذ على الصعيد العملي، والانسجام مع قدرات العاملين والإمكانيات المتاحة.

ر- الموضوعية: ويقصد بذلك الابتعاد عن الأهواء و التحيزات، وعدم التأثر بالضغوط الشخصية أو المصالح الخاصة.

إن اختزال عدد الأخطاء الشائعة في القرارات المتخذة وزيادة عدد المواصفات والقواعد الوارد ذكرها أعلاه يرفع من فاعلية القرار ويضفي عليه صفة الرشد، حيث أن هذه الصفة هي أعلى ما يهدف إليه نتخذ القرار، ألا وهو اتخاذ القرارات الرشيدة التي يمكن أن تؤدي إلى نتائج مثلى.

المطلب الثالث: اتخاذ القرار عن طريق القوائم المالية :

1/ جدول تدفقات الخزينة :

ضمن التغيرات التي تحد في عناصر الميزانية و حسابات النتائج بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسير الخزينة و يمكن إعداد جدول التدفقات الخزينة بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$\text{تغيرات الخزينة للفترة} = \text{تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاطات العملياتية} + \text{تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات} \\ \text{التمويل} + \text{تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات التمويل} = \text{الخزينة في نهاية الفترة} - \text{الخزينة}$$

ويتم عرضه حسب طريقتين :¹

¹ د شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، المكتبة الشركة الجزائرية بود واو، 2009، ص 85 .

الجدول رقم 16: الطريقة المباشرة لجدول تدفقات الخزينة

البيان	إحالات	الدورة الجارية	الدورة السابقة
تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية			
التحصيل من الزبائن			
المبالغ المسددة إلى الموردين-المستخدمين			
فوائد و مصاريف مالية أخرى مدفوعة			
ضرائب مدفوعة على النتائج			
تدفقات الخزينة قبل العناصر الاستثنائية			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الاستثنائية			
تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التشغيلية			
تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية :			
المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة			
التحصيل الخاص عن القيم الثابتة			
المدفوعات الخاصة باقتناء القيم المالية			
فوائد محصلة من التوظيفات المالية			
حصص و اقسام مقبوضة من النتائج			
تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات الاستثمارية			
تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية:			
التحصيل الناتج من إصدار الأسهم			
حصص و توزيعات أخرى			
تحصيل القروض			
تسديد الديون و القروض الأخرى			
تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التمويلية			
مؤشر تغير أسعار الصرف في السيولة			
تغير الخزينة خلال السنة المالية			
الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة			
الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة			
تغير الخزينة خلال السبة المالية			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص85 .

الجدول رقم 17: الطريقة الغير مباشرة المباشرة لجدول تدفقات الخزينة :

البيان	احالات	الدورة الجارية	الدورة السابقة
تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية النتيجة الصافية خلال الدورة المحاسبية تعديلات و تصحيحات حول: -إهلاكات و المؤونات -التغير في الضرائب المؤجلة -التغير في المخزون -التغير في حسابات الزبائن و حقوق أخرى -التغير في حسابات المورد وديون أخرى -زائد / ناقص قيمة التنازل ضريبة صافية			
تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية 1			
تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية: المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة التحصيل الخاص بالتنازل / القيم الثابتة			
تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية: 2			
تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية: حصص مدفوعة للمساهمين زيادة او ارتفاع الراس مال اصدار القروض تسديد القروض			
تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية: 3			
تغير الخزينة خلال السنة المالية			
الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة			
الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة			
مؤشر تغير الاسعار صرف العملات			
تغير الخزينة خلال السنة المالية			

المصدر : شعيب شنتوف ، 2009 □ □ 86 .

2/ جدول تغيرات الأموال الخاصة: :¹

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية من خلال ضمه للمعلومات التالية: النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس الأموال، المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة. عمليات الرسملة (ارتفاع الخفض التسديد) توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال الدورة المالية.

جدول رقم 18 : جدول تغيرات الأموال الخاصة (الطريقة الأولى)

تغيرات الأموال الخاصة	إحالات	رأس مال الاجتماعي	علاوات الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	احتياطات نتيجة
رصيد نهاية السنة N-2						
تغيير الطرائق المحاسبية و تصحيح الخطاء						
إعادة تقييم القيم الثابتة						
الربح/خسائر غير مسجلة في حسابات النتائج						
حصص موزعة						
زيادة رأس المال						
نتيجة صافية للنشاط						
رصيد نهاية السنة N-1						

المصدر : علاوي لخضر، 2010، ص183 .

¹ علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، 2010، ص183 .

الجدول رقم 19 : جدول تغيرات الأموال الخاصة (الطريقة الثانية)

						تغير الطرائق المحاسبية و تصحيح الاخطاء
						إعادة تقييم القيم الثابة
						الربح/خسائر غير مسجلة في حسابات النتائج
						حصص موزعة
						زيادة رأس المال
						نتيجة صافية للنشاط
						رصيد نهاية السنة N

المصدر : شعب شتوف، 2009، ص88 .

خاتمة الفصل

للقرار أهمية كبيرة داخل المؤسسات وينتج في حالة وقوع مشكلة فبعضها محدد الأبعاد ومتكرر، والبعض الآخر لا يتصف بمثل هذا التحديد ولا يتكرر إلا على فترات متباعدة، وربما لا يحدث إلا مرة واحدة فقط، وينتج عن هذا التنوع في المشكلات تنوع في طبيعة وشكل المعلومات التي نحتاجها لاتخاذ القرارات المناسبة الأمر الذي يستدعي إنشاء نظم معلومات قادرة على تلبية الاحتياجات المعلوماتية في كافة المستويات الإدارية وفي المجالات الوظيفية خاصة أن اتخاذ القرار السليم أصبح إحدى التحديات التي نواجهها اليوم نظرا للتقلبات الهائلة في البيئة المحيطة بالمؤسسة في ظل الاتجاه نحو العولمة وتعدد المتغيرات التي تواجهها .

ولقد تعددت أساليب اتخاذ القرار، لكن لا توجد طريقة مثلى يعتمد عليها كليا في صياغة مختلف القرارات، ويجب على المدير الكفاء اختيار الأسلوب الذي يتوافق ويتلاءم مع ظروف مؤسسته وإمكانياتها حتى بإمكانه التوفيق بين أكثر من قرار مسترشدا بالظروف الراهنة ، ويجب أن يكون مرنا في اتخاذ قراره حتى يستطيع تغييره إن وجدت انحرافات في تطبيقه ولكي يصل إلى أفضل الحلول بأنجع الطرق .

تعريف مؤسسة الإسمنت سعيدة SCIS:

مشروع بناء مصنع الإسمنت سعيدة أوكل إلى الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC، سنة 1974 الذي مكن من إنشاءه في دائرة الحساسنة.

❖ و في سنة 1975 وبعد الدراسة بلغت تكلفة انجازه حوالي 652 مليار دينار وقعت الشركة الوطنية لمواد البناء عقود دولية

مع شركات أجنبية من أجل الشروع في عملية البناء وتمثلت هذه الشركات الأجنبية في:

✓ الشركة اليابانية KAWASAKI المتخصصة في مجال بناء مشروع المصنع و متابعة الأشغال .

✓ الشركة الإيطالية ACEC المتخصصة في إنجاز المعدات الكهربائية .

❖ و في سنة 1979 بدأ الإنتاج بعد الانتهاء من بناء المصنع و كان خروج أول كيس في الفاتح من أبريل 1979.

❖ في سنة 1982 أنشئت مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب ERCO بموجب القرار التنفيذي رقم 82 / 324 الصادر في

30 أكتوبر 1982 إذ جمعت كل من:

- مصنع بني صاف.

- مصنع زهانة.

- مصنع سعيدة (مركب الإسمنت و الجير).

- وحدة الجبس بوهران .

- وحدة الصخر الحجري بزهانة .

- الوحدات التجارية على مستوى الغرب .

❖ و في 1991 انقسم مركب الإسمنت و الجير بسعيدة إلى وحدتين:

1- وحدة الجير .

2- وحدة الإسمنت .

• بعد التفرع استقلت كل وحدة منهما بموجب القانون الصادر في 28 ديسمبر 1997 مع تحديد رأس مال يقدر ب

1050000000 دج، إذ أصبحت تابعة لمجمع GIC.ERCO يديرها مدير عام و هو رئيس مجلس إدارتها.

• تم ضم جميع شركات الإسمنت ومشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر G.I.C.A ابتداء من

الفاتح يناير 2010.

مؤسسة الاسمنت بالحساسة:

- نوع المؤسسة: مؤسسة فرعية من GICA .

- النشاط: إنتاج الإسمنت.

- الشكل القانوني: شركة ذات أسهم رأس مالها 105000000 دج.

- ملكيتها: ل GICA.

- العنوان الاجتماعي : الحساسة ولاية سعيدة ص ب 94 .

- السجل التجاري: 98B0742051.

- رقم الهاتف: 048510100.

- الفاكس: 048510490.

المعطيات التقنية:

الموقع: تقع مؤسسة الإسمنت SCIS بولاية سعيدة بدائرة الحساسنة تبعد عنها حوالي 3 كلم أي 20 كلم عن مقر الولاية - سعيدة - حيث تملك منطقتين للاستغلال وحدة مختصة بالكلس تقع على بعد 1500 م عن الشركة و الأخرى للطين تبعد 27 كلم جنوب الشركة

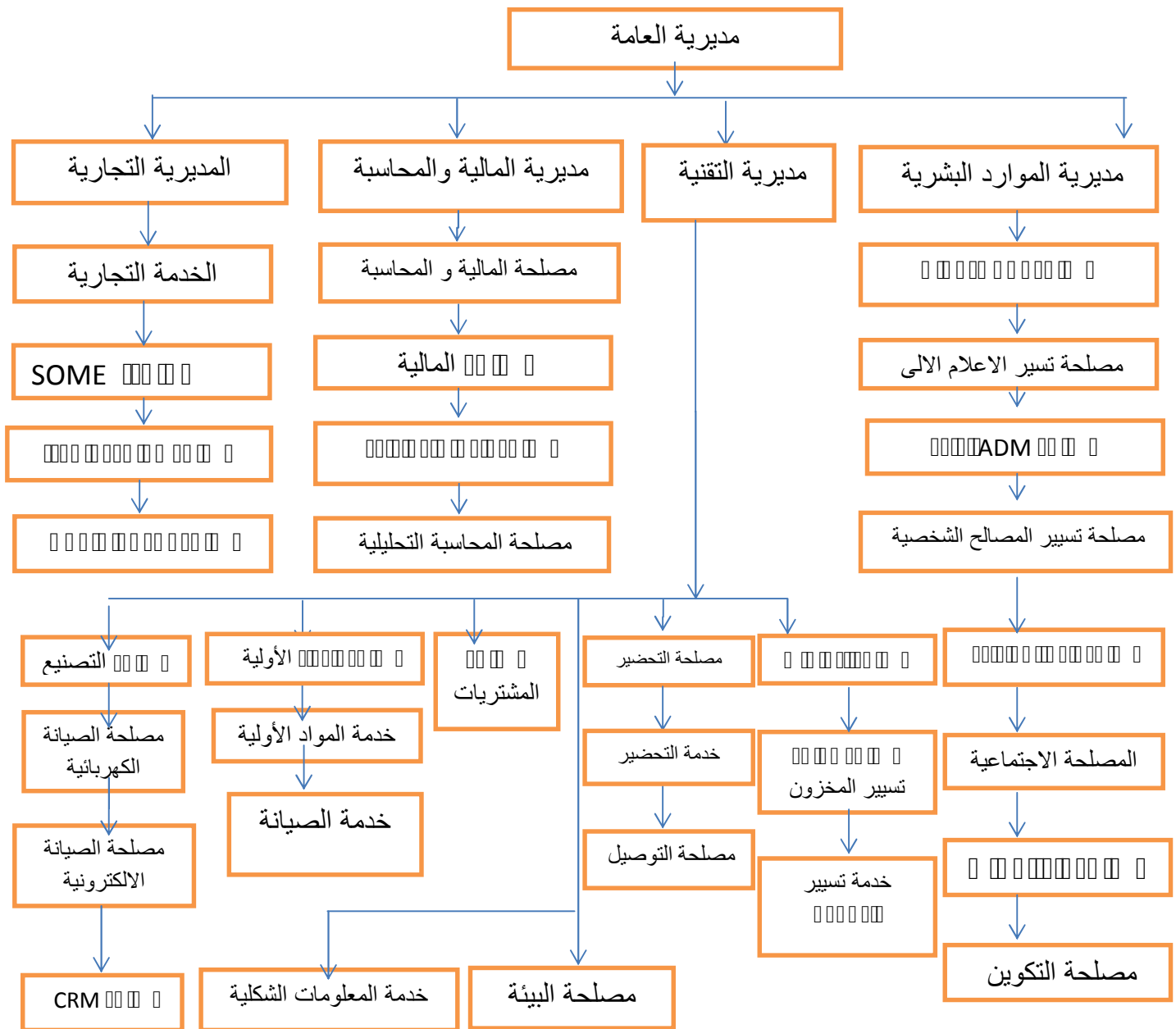
والمساحة الكلية للمركب تقدر بحوالي 23 هكتار مقسمة كالتالي :

✓ 8 هكتار مبنية .

✓ 11 هكتار للاستغلال (التفريغ) .

✓ 4 هكتار مساحة خضراء.

الشكل رقم 14: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة:



المصدر: وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب

مديرية الموارد البشرية:

تتكون مديرية الموارد البشرية في مؤسسة الإسمنت من 06 مصالح تعمل من أجل تطوير المؤسسة و مواكبتها للتكنولوجيا وذلك لضمان التوفر على كفاءات بشرية يمكن استغلالها الإستراتيجية للمؤسسة.

و تتمثل هذه المصالح في :

1- مصلحة المستخدمين.

2- مصلحة الوسائل العامة.

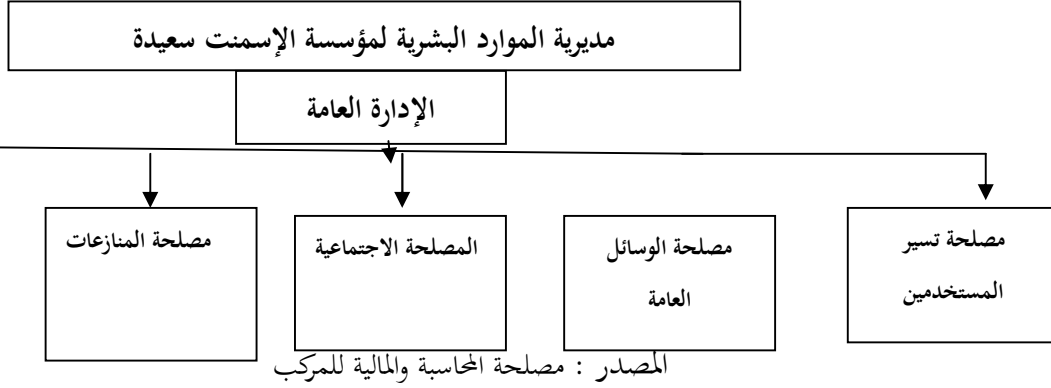
3- مصلحة الشؤون الاجتماعية .

4- مصلحة المنازعات.

5- مصلحة التكوين.

6- المخابر .

الشكل رقم 15: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة



إستراتيجية المؤسسة في تسير الموارد البشرية:

أولت المؤسسة محل الدراسة أهمية بالغة للاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتوفرة، من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف التي لمسناها خلال فترة إقامتنا بالمركب للنهوض بالإنتاج كمثل وكيفية.

يمكننا الاتفاق على أن المؤسسة محل الدراسة عرفت مرحلتين لا بد التمييز بينهما:

1- المرحلة الأولى:

وتمتد من 2001 إلى 2005 من سمّاها أن المؤسسة لم تتمكن خلالها في زيادة إنتاجها بالرغم من الإجراءات المتخذة حينها كزيادة عدد المستخدمين واستقطاب الكفاءات.

2- المرحلة الثانية:

تمتد من سنة 2006 إلى 2010: تمثلت في الدراسات ووضع أبعاد إستراتيجية للخروج من شبح الهيكلية إذ تم اتخاذ مجموعة من القرارات أهمها:

- إعادة النظر في عدد العمال والتفكير في تقليصه والتركيز على الكفاءات الشابة ووضع برامج تكوينية للرفع من قدراتهم.
- تحديث التثبيتات بهدف زيادة الإنتاج .
- اعتماد سياسة ابرام عقود مع شركات متخصصة لاسيما في المجال الخدماتي.

نظام العمل في مؤسسة الإسمنت:

يتمثل نظام العمل في مؤسسة الإسمنت كمايلي:

1- ساعات العمل:

الجدول رقم 19: ساعات العمل

الأيام	الأحد	الاثنين	الثلاثاء	الأربعاء	الخميس
الفترة					
الصباحية	من 08:00 إلى 12:00				
المسائية	من 12:30 إلى 16:00				

المصدر: وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب.

2- الغيابات المبررة المأجورة:

الجدول رقم 20: الغيابات المبررة المأجورة

أنواع الغيابات	عدد الأيام	ملاحظة
النزوح	03	فروع العامل أو العامل نفسه
الختان	03	بالنسبة لابن العامل نفسه
الوفاة	03	أصول + فروع العامل أو زوجته
مولود	03	ابن العامل فقط
الحج	30 يوم (شهر)	مرة واحدة في العمر

المصدر: وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب.

3- عدد العمال :

الجدول رقم 21 : عدد العمال

- المرحلة الأولى:

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005
عدد العمال	378	388	385	399	388

- المرحلة الثانية :

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
عدد العمال	373	377	373	360	346

- المرحلة الثالثة :

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
عدد العمال	385	377	378	377	383

المصدر : وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب.

نشاط المؤسسة:

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الإسمنت من نوع (Ciment Portland Compost) CPC 50Kg

المواد الخام الأولية في صناعة الأسمنت:

1- الكلس (Calcaire) .

2- الطين (Argile) .

3- الجبس (Gypse) .

4- شوائب الحديد (Minerai De Fer) .

5- بوزولان (Pouzzolane) .

6- مواد أخرى:

أ- تستخدم المواد الكيميائية في المعمل، للقيام بالتحاليل واختبارات التحكم في الجودة.

ب- تستخدم الزيوت ومواد التشحيم الأخرى لصيانة الآلات.

ج- يستخدم الغاز الطبيعي والمازوت لتوليد غازات الاحتراق المستخدمة في الأفران، وتكون الأفران مجهزة بحيث تستطيع حرق

أكثر من نوع واحد من أنواع الوقود.

هذا الخليط المتجانس بين كل من **Pouzzolane، Minerai De Fer، Argile، Calcaire** يتحول بعدما يمر على مختلف ورشات المؤسسة إلى الكلينكر **Clinker** (الإسمنت الخام) ثم تضاف إليها مادة **Gypse** (الجبس)، ومنه نحصل في آخر المطاف على مادة الإسمنت التي تمر على عدة ورشات:



4- الطحن



3- تحضير الخليط المتجانس



2- عملية التكسير



1- الإقتلاع



8- التخزين



7- التبريد



6- الطهي



5- التهيئة بالغازات الساخنة



10- التوزيع



9- ورشة الإسمنت
(الإسمنت +التغليف)

مدخلات المواد الأولية:

1- الكلس:

يبلغ الاحتياط حوالي 140 مليون طن.
الاحتياج السنوي يقدر : 521700 طن.
مدة حياته: 233 سنة إذا توفرت الشروط.

2- الطين:

يقدر احتياطه ب 20 مليون طن .
الاستهلاك السنوي يقدر : 173900 طن.
مدة حياته: 78 سنة وذلك لتوفر الشروط .

3- الحجر الرملي:

موقعه بجانب مقالع الطين حوالي 25 كلم عن مؤسسة الإسمنت
يقدر احتياطه ب 2.4 مليون طن.

4- شوائب الحديد:

موقعه رويونة عينالدفلى ،تبعد عنه ب 300 كلم .
الاستهلاك السنوي: 6956 طن.

5- الجبس:

موقعه FLEURUS و OGGAZ تبعد عنه 200 كلم.

6- الماء:

يتم جلبه من منبع سيدي قاسم على بعد 6 كلم.
الاستهلاك السنوي يقدر ب 180000 متر مكعب.

7- الكهرباء:

نقطتين للربط الأولى على بعد 1 كلم من المصنع و الثانية بمركز الضغط العالي بسعيدة.
الطاقة المستوعبة تقدر ب 150000 كيلو واط/ السنة .

8-الغاز الطبيعي:

تستهلك المؤسسة مايقدر ب 50 مليون متر مكعب في السنة .

الإستهلاكات الوسطية :

- زيت الغاز: 50000 لتر /السنة .
- الكرات الحديدية: 100طن/السنة.
- المتفجرات: 8.5 طن/السنة .

- الجبس: 50000 طن/السنة.

- المادة المقاومة بريك : 300 طن/السنة .

مراحل صناعة الإسمنت:

1/ تحضير المواد الأولية:

تنقل المواد الأولية من المحجر إلى المصنع عن طريق ناقل بأحزمة أو ناقل هوائي أو عن طريق الشاحنات أو العربات و ذلك بحسب المسافة المقطوعة، و هذا بعد أن تجري لها عملية كسر أولي.

الكسر الأولي: عادة ما تكون الحجارة المستخرجة من المحجر كبيرة جدا، مما يستوجب تقطيعها إلى أجزاء أقل لتسهيل عملية الطحن.

الكسر الثانوي: إن عملية التفتيت الأولي تؤدي إلى تصغير الحجارة ليصبح قطرها يتراوح بين 50 إلى 80 مم وغالبا ما يكون من الضروري إجراء عملية كسر ثانوي خاصة إذا كانت أجزاء الكلس Calcaire صلبة جدا، ولأن المواد الأولية قابلة للإحلال نقوم باستعمال محلات التي تحول الكلس والصلصال إلى عجينة يتم طحنها .

2/ **عملية الطحن:** المواد المكسرة يجب أن تحول إلى غبرة أو عجينة، ومن أجل هذا يجب أن تمر بطاحنة بكرات أو أنابيب طاحنة

3/ خلط المواد الأولية:

طريق الصنع الجاف: إن الغبرة الصادرة عن الأنبوب الطاحن الجاف ترسل إلى عدة أهرأ Silos ، ثم تجري لها عدة عمليات لتكون جاهزة بعدها للإحماء من أجل الحصول على الإسمنت.

طريقة الصنع الرطب "الصنع بالماء": الفرق بينها وبين الطريقة الجافة هو أنه في هذه الطريقة يتم إضافة الماء قبل طحن الخام ثم بعد ذلك تجري عملية إحلال Délayage للطحين، أما باقي مراحل الصنع فهي نفسها في الطريق الجاف.

4/ تحضير المحروقات:

في كلا طريقتي الصنع طريقة الصنع الجاف وطريقة الصنع الرطب المحروقات المستعملة هي الغاز، الفحم أو المازوت.

5/ الإحماء:

إن نقل العجينة داخل فرن الإحماء يتم في قنوات تحت دفع مضخات طاردة. أما نقل الغبرة فيتم إما بدفع المضخات الطاردة أو بالهواء المضغوط، و فرن الإحماء هو عبارة عن فرن دوار Four rotatif .

6/ طحن الإسمنت :

بعد أن تمر المواد في الفرن فإنها تتحول إلى مادة الكلينكر Clinker حيث يتم نقل هذا الأخيرة إلى أهرأ أو قاعات تخزين أين يتم تبريدها، ثم بعد ذلك تضاف نسبة معينة من الجبس Gypse إلى الكلينكر ويطحن .الإسمنت المتحصل عليه من عملية الطحن يتم تخزينه في أهرأ من الخرسانة في انتظار تسويقه بوضعه في أكياس أو تركه على حاله.

7/ نقل و تفريغ المنتج النهائي :

بحيث يتم تعبئة الإسمنت بشكل آلي في أكياس ذات أوزان معينة، أو يتم ملأ العربات و الشاحنات بشكل مباشر.

جدول رقم 22 : كميات إنتاج الإسمنت من (1979-2015) :

السنة	كميات إنتاج الإسمنت
1979	201 207
1980	282 683
1981	325 008
1982	285 237
1983	273 024
1984	252 425
1985	374 470
1986	313 957
1987	312 909
1988	260 619
1989	246 757
1990	201 405
1991	169 772
1992	280 974
1993	292 467
1994	206 539
1995	177 145
1996	106 000
1997	296 062
1998	285 017
1999	301 145
2000	318 377
2001	283 845
2002	356 066
2003	270 273
2004	342 115
2005	380 265
2006	364 495
2007	480 225
2008	495 060
2009	518 230
2010	504 140
2011	470 100
2012	393 110
2013	520000
2014	580000
2015	515200

المصدر: وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب.

✓ تكلفة الشراء لسنة 2014 بالطن:

جدول رقم 23: تكلفة الشراء لسنة 2014 بالطن

البيان			الكلس (Calcaire)			الطين (Argile)			الجبس (Gypse)		
البيان	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)
ثمن الشراء	683250	800	546600000	339734	450	152880300	25408.64	1433.75	36429637.6	1433.75	1433.75
مصاريف مباشرة	-	-	10768479.85	-	-	3011870.528	-	-	7176944.5088	-	-
تكلفة الشراء	683250	815.760	557368479.9	339734	458.865	155892170.5	25408.64	1461.996	37147332.11	1461.996	1461.996
مخزون أول المدة	-	-	-	-	-	-	1203.70	-	1725804.875	-	-
تكلفة وسطية مرجحة	683250	815.760	557368479.9	339734	458.865	155892170.5	26612.34	1460.718	38873136.99	1460.718	1460.718

البيان			شوائب الحديد (Minerai De Fer)			بوزولان (Pouzzolane)		
البيان	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الواحد (P U)
ثمن الشراء	1674.05	2792.78	4675253.359	14707.13	1230	18089769.9	14707.13	1230
مصاريف مباشرة	-	-	92106.42444	-	-	356383.6859	-	-
تكلفة الشراء	1674.05	2847.800	4767359.783	14707.13	1254.232	18446153.59	14707.13	1254.232
مخزون أول المدة	2000	2792.78	5585560	-	-	-	-	-
تكلفة وسطية مرجحة	3674.05	2817.849	10325919.78	14707.13	-	18446153.59	14707.13	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

✓ مصاريف الشراء المباشرة:

توزع مصاريف الشراء المباشرة على أساس المبالغ الإجمالية للمشتريات باستخدام الطريقة الثلاثية كمايلي:

- مصاريف الشراء المباشرة الإجمالية = 14946535 دج.

- المبالغ الإجمالية للمشتريات = 546600000 + 152880300 + 36429637.6 + 4675253.359

758674960.9 = 18089769.9 دج

Calcaire-1 (الكلس):

758674960.9 → 546600000

14946535 → x

x = 14946535 * 546600000 / 758674960.9 = 10768479.85

Argile -2 (الطين):

758674960.9 → 152880300

x → 14946535

x = 3011870.528

3- Gypse (الجبس):

$$758674960.9 \longrightarrow 36429637.6$$

$$14946535 \longrightarrow x$$

$$717694.5088$$

$$x =$$

4- Minerai De Fer (شوائب الحديد):

$$758674960.9 \longrightarrow 4675253$$

$$14946535 \longrightarrow x$$

$$92106.42444$$

$$x =$$

5- Pouzzolane (بوزولان):

$$758674960.9 \longrightarrow 18089769.9$$

$$14946535 \longrightarrow X$$

$$x =$$

$$356383.6859$$

تكلفة الإنتاج لسنة 2014 بالطن :

جدول رقم 24: تكلفة الإنتاج لسنة 2014 بالطن

الإسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (M)	السعر الواحد (P U)	الكمية (Q)	الاستعمالات
557368479.9	815.760	683250	- الكلس (Calcaire)
155892170.5	458.865	339734	- الطين (Argile)
35073650.47	1460.718	24011.24	- الجبس (Gypse)
226160.5607	2817.849	80.26	- شوائب الحديد (Minerai De Fer)
18446153.59	1254.232	14707.13	- بوزولان (Pouzzolane)
706795543.80	-	-	مصاريف إنتاج المباشرة - اليد العاملة
117155519.13	-	-	مصاريف الإنتاج غير المباشرة - تغليف
228955016.1	-	-	- غاز و الكهرباء
12150000	-	-	- الماء
1821127694	3139.875	580000	تكلفة إنتاج المنتجات
5625429	-	1948.70	مخزون أول المدة
1826753123	3139.027	581948.7	تكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين

✓ حساب الاستعمالات:

مخزون أول المدة + مشتريات = استعمالات + مخزون آخر المدة

1- الكلس (Calcaire): مشتريات = استعمالات = 683250 طن

2- الطين (Argile): مشتريات = استعمالات = 339734 طن

3- الجبس (Gypse): 1203.70 + 25408.64 - 20601.10 = 24011.24 طن

4- شوائب الحديد (Minerai De Fer): $2000 + 1674.05 - 3593.79 = 80.26$ طن

5- بوزولان (Pouzzolane): مشتريات = استعمالات = 14707.13 طن

✓ حساب سعر التكلفة 2014 بالطن:

جدول رقم 25: سعر التكلفة لسنة 2014 بالطن

الإسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (M)	السعر الوحداوي (P U)	الكمية (Q)	
1661993938	3139.027	529461.498	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
478148143.8	-	-	+ مصاريف التوزيع
2140142081	4042.110	529461.498	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

النتيجة التحليلية لسنة 2014:

جدول رقم 26: النتيجة التحليلية لسنة 2014

الإسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (M)	السعر الوحداوي (P U)	الكمية (Q)	
3350538257.47	6328.20	529461.498	رقم الأعمال
(2140142081)	4042.110	529461.498	سعر التكلفة
1210396176		529461.498	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تكلفة الشراء لسنة 2015 بالطن

جدول رقم 27: تكلفة الشراء لسنة 2015 بالطن

الكلس (Calcaire)			الطين (Argile)			الجبس (Gypse)			
الكمية (Q)	السعر الوحدوي (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الوحدوي (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	الكمية (Q)	السعر الوحدوي (P U)	المبلغ الإجمالي (M)	
588846	800	471076800	215296	450	96883200	36122.70	1219.38	44047297.93	ثمن الشراء
-	-	25630280.33	-	-	5271207.53	-	-	2396519.196	مصاريف مباشرة
588846	843.526	496707080.3	215296	474.483	102154407.5	36122.70	1285.723	46443817.13	تكلفة الشراء
-	-	-	-	-	-	7200	-	8779536	مخزون أول المدة
588846	843.526	496707080.3	215296	474.483	102154407.5	43322.7	1274.697	55223353.13	تكلفة وسطية مرجحة

شوائب الحديد (Minerai De Fer)			بوزولان (Pouzzolane)			
الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي	
9154.56	2987.22	27346684.72	12405.74	1394	17293601.56	ثمن الشراء
-	-	1487874.579	-	-	940907.8433	مصاريف مباشرة
9154.56	3149.748	28834559.3	12405.74	1469.844	18234509.4	تكلفة الشراء
7000		20910540	2000		2788000	مخزون أول المدة
16154.56	3079.322	49745099.3	14405.74	1459.314	21022509.4	تكلفة وسطية مرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

✓ مصاريف الشراء المباشرة:

توزع مصاريف الشراء المباشرة على أساس المبالغ الإجمالية للمشتريات باستخدام الطريقة الثلاثية كمايلي :

$$\begin{aligned}
 & - \text{مصاريف الشراء المباشرة الإجمالية} = 35726789.48 \text{ دج} \\
 & - \text{المبالغ الإجمالية للمشتريات} = 471076800 + 96883200 + 44047297.93 + 27346684.72 \\
 & 17293601.56 = 656647584.2 \text{ دج}
 \end{aligned}$$

1- الكلس (Calcaire):

$$471076800 \longrightarrow 656647584.2$$

$$35726789.48 \longrightarrow x$$

$$x = \boxed{25630280.33}$$

2- الطين (Argile):

$$656647584.2 \longrightarrow 96883200$$

$$35726789.48 \longrightarrow x \quad x = \boxed{5271207.53}$$

3- الجبس (Gypse):

$$656647584.2 \longrightarrow 44047297.93$$

$$35726789.48 \longrightarrow x$$

$$x = \boxed{2396519.196}$$

4- شوائب الحديد (Minerai De Fer):

$$656647584.2 \longrightarrow 27346684.72$$

$$\longrightarrow x35726789.48$$

$$x = \boxed{1487874.579}$$

5- بوزولان (Pouzzolane):

$$656647584.2 \longrightarrow 17293601.56$$

$$\longrightarrow x35726789.48$$

$$x = \boxed{940907.8433}$$

تكلفة الإنتاج لسنة 2015 بالطن:

جدول رقم 28: تكلفة الإنتاج لسنة 2015 بالطن

الإسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (M)	السعر الواحد (P U)	الكمية (Q)	
496706911	843.526	588846	الاستعمالات
102154292	474.483	215296	- الكلس (Calcaire)
27187507.53	1274.697	21328.604	- الطين (Argile)
216630.302	3079.322	70.35	- الجبس (Gypse)
21022498.06	1459.314	14405.74	- شوائب الحديد (Minerai De Fer)
			- بوزولان (Pouzzolane)
577277315.46	-	-	مصاريف إنتاج المباشرة
			- اليد العاملة
93416808	-	-	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
203375214.3	-	-	- التشغيل
1620000	-	-	- الغاز والكهرباء
			- الماء
1522977176	2956.08924	515200	تكلفة إنتاج المنتجات
198602494.9	-	52487.202	مخزون أول المدة
1721579671	3032.620	567687.202	تكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

مخزون أول المدة + مشتريات = استعمالات + مخزون آخر المدة

✓ الاستعمالات:

- 1- الكلس (Calcaire): مشتريات = استعمالات = 588846 طن
 - 2- الطين (Argile): مشتريات = استعمالات = 215296 طن
 - 3- الجبس (Gypse): 2601.1 + 36122.7 - 17395.196 = 21328.604 طن
 - 4- شوائب الحديد (Minerai De Fer): 3593.79 + 9154.56 - 12678 = 70.35 طن
 - 5- بوزولان (Pouzzolane): = مشتريات = استعمالات. = 14405.74 طن
- ✓ حساب سعر التكلفة 2015:

جدول رقم 29: حساب سعر التكلفة لسنة 2015

الإسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (M)	المبلغ الوحداوي (P U)	الكمية (Q)	
1465392550	3032.620	483210.079	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
478148143.8	-	-	+ مصاريف التوزيع
1943540694	4022.144	483210.079	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

النتيجة التحليلية لسنة 2015:

جدول رقم 30: النتيجة التحليلية لسنة 2015

الإسمنت			البيان
المبلغ الإجمالي (M)	السعر الوحداوي (P U)	الكمية (Q)	
3057850024.84	6328.20	483210.079	رقم الأعمال
(1943540694)	4022.144	483210.079	سعر التكلفة
1114309330		483210.079	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

حساب كمية الإنتاج و المبيعات المقدرة لسنة 2016:

أولاً: موازنة الإنتاج:

جدول رقم 31: موازنة الإنتاج

الانتاج	السنوات
580000	2014
515200	2015

المصدر: من إعداد الطالبتين.

حساب الإنتاج المقدّر لسنة 2016:

جدول رقم 32: حساب الإنتاج المقدّر لسنة 2016:

السنوات	X	y (الإنتاج)	Xy	x ²
2014	-1	580000	-580000	1
2015	1	515200	515200	1
المجموع	0	1095200	-64800	2

المصدر: من إعداد الطالبتين

$$y = ax + b$$

حساب معادلة المستقيم:

حيث أن:

$$\sum X = 0$$

$$\sum y = nb + a \sum x$$

$$\sum xy = b \sum x + a \sum x^2$$

وبالتعويض نجد :

$$-64800 = b(0) + a(2)$$

$$-64800 = 0 + 2a$$

$$a = -64800 / 2$$

$$a = -32400$$

وبالتعويض نجد أيضا :

$$1095200 = 2b + 32400 \quad (0)$$

$$b = 1095200 / 2$$

$$b = 547600$$

$$y = 32400x + 547600$$

ومنه نجد الكمية للإنتاج المقدرة لسنة 2016 وهي: 450400 طن.

ثانيا: موازنة المبيعات

الجدول رقم 33: موازنة المبيعات

السنوات	المبيعات
2014	529461.498
2015	483210.07

المصدر: من إعداد الطالبتين.

حساب المبيعات المقدرة لسنة 2016:

جدول رقم 34: المبيعات المقدرة

السنوات	X	الانتاج y	Xy	x ²
2014	-1	529461.498	-529461.498	1
2015	1	483210.07	483210.07	1
Σ	0	1012671.568	-46251.428	2

المصدر: من إعداد الطالبتين

حساب معادلة المستقيم:

حيث أن:

$$\sum X = 0$$

$$\sum y = nb + a \sum x$$

$$\sum xy = b \sum x + a \sum x^2$$

وبالتعويض نجد:

$$-46251.428 = b(0) + a(2)$$

$$-46251.428 = 0 + 2a$$

$$a = -46251.428 / 2 \longrightarrow a = -23125.714$$

و بالتعويض أيضا نجد

$$1012671.568 = 2b + -23125.714 (0)$$

$$b = 1012671.568 / 2$$

$$b = 506335.784$$

$$y = -23125.714 x + 506335.784$$

و منه نجد كمية المبيعات المقدرة لسنة 2016 هي 436958.642 طن .

جدول رقم 35: جدول حسابات النتائج لسنة 2014-2015:

رقم الحساب	البيان	2015	2014
ح/70	مبيعات المنتجات الملحقة	3057850024.84	3350538257.47
ح/72	الإنتاج المخزن	(77597722.54)	(44559290.00)
ح/73	الإنتاج المثبت	00.00	00.00
ح/74	إعانات الاستغلال	00.00	00.00
1 إنتاج السنة المالية		2980252302.30	3395097547.47
ح/60	مشتريات مستهلكة	(761728121.66)	(723752468.09)
ح/61	خدمات خارجية	(275678670.12)	(243978220.30)
ح/62	استهلاكات أخرى	00.00	00.00
2 استهلاك السنة المالية		(1037406791.78)	(967730688.39)
3 القيمة المضافة للاستغلال 1-2		1942845510.02	2427366859.08
ح/63	أعباء المستخدمين	(678548449.38)	(706795543.80)
ح/64	الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة	(53881426.74)	(71472717.04)
4 إجمالي فائض الاستغلال		1210415634.40	1649098598.24
ح/75	المنتجات العملية الأخرى	60457502.46	41333565.04
ح/65	أعباء عملية أخرى	(5053553.07)	(55136389.21)
ح/68	مخصصات إهلاكات و مؤونات	(293711168.79)	(412735855.34)
ح/78	استرجاع على خسائر القيمة	106332218.04	34000000.00
5 النتيجة العملية		1078440633.04	1256559918.73
ح/76	المنتجات المالية	9944459.22	7297788.83
ح/66	الأعباء المالية	(14713231.95)	(18537781.50)
6 النتيجة المالية		(4768772.73)	(11239982.67)
7 النتيجة العادية قبل الضريبة 5+6		1073671860.31	1245319936.06
	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية	182524216.2	211704389.1
	الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	74135001.9	110550760.5
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		965282645.74	923064786.4
ح/77	منتجات غير عادية	00.00	00.00
ح/66	أعباء غير عادية	00.00	00.00
8 النتيجة غير عادية		00.00	00.00
9 صافي نتيجة السنة المالية		965282645.74	923064786.4

المصدر: وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب.

جدول رقم 36 الميزانية العامة لمؤسسة الاسمنت لسنة 2014-2015:

الخصوم				الأصول					
المبالغ الإجمالية	المبالغ الإجمالية	البيان	ر	المبالغ الصافية	المبالغ الصافية	الإحتلاكات و	المبالغ الإجمالية	البيان	ر ح
2014	2015		ح	2014	2015	المؤنات			
		الأموال الخاصة	10					الأصول غير المتداولة	2
1050000000	1050000000	رأس المال و الاحتياطات	101	10 985 217,50	8 844 054,81	10645525,51	19489580,32	التبتيات	20
1 603 511 378,19	2 270 656 920,46	رأس المال	106	2 713 979,50	2 713 979,50	0,00	2 713 979,50	التبتيات المعنوية	211
923 064 786,49	965 282 645,74	الاحتياطات	12	7 032 169,27	5 478 071,39	937988458,55	943 466	الأراضي	213
		نتيجة السنة المالية	11	1 854 443 450,74	1 944 938	4155830007,95	529,94	البناءات	218
(4 344 244,22)		رؤوس الأموال الخاصة		0,00	561,85		6100768569,8	التبتيات العينية الأخرى	23
		الأخرى- الترحيل من		401 742 504,61	0,00	0,00		التبتيات الجاري إنجازها	27
		جديد		21 663 297,59	103 958	0,00	103 958	تبتيات مالية أخرى	274
3 572 231 920,4	4 285 939 566	المجموع 1		2 408 489 564,94	028,21	5 104 463 992,01	028,21	القروض والحسابات الدائنة	
					19 400 401,31		19 400 401,31	مجموع الأصول المتداولة	
492 477 792,67	371 604 639,98	الخصوم الغير جارية	15	994 475 063,72	2 175 052	62 514 046,67	7 279 516	الأصول المتداولة	30
		مؤنات و منتوجات		161 127 202,64	828,23	486 480,21	820,24	مخزونات	411
		مدرجة في الحسابات		7 597 425,49		0,00		الزبائن	467
372 206 193,38	189 852 411,08	سلفا	16	45 550 997,36	1 011 070	0,00	1 073 584	الحسابات الأخرى الدائنة	50
		قروض و ديون مالية		300 000 000,00	533,01	0,00	579,68	قسم التوظيف المنقولة	512
				1 567 761 252,86	267,19	0,00	747,40	الأخرى	
864 683 986,05	561 457 051,06	المجموع 2			31 190 842,67		31 190 842,67	البنك	
		الخصوم الجارية	40	23 881 903,17	500 000	63 000 526,88	23 881 903,17	مجمع الأصول المتداولة	
198 589 676,15	144 045 680,44	الموردون و الحسابات		3 076 511 942,07	000,00		500 000		
		الملحقة					000,00		
78 671 918,55	65 385 711,35	الضرائب	444				1 762 519		
549 400 825,29	549 400 825,29	الديون الأخرى	519		1 762 519		688,78		
5 612 139,35	1 833 228,71	خزينة الخصوم			688,78				
832 274 559,34	760 665 445,79	المجموع 3			3 433 009		3 496 009		
					234,82		761,70		
5 485 001 507,01	5 608 062 063	مجموع الخصوم		5 485 001 507,01	5 608 062 063,05	5 167 464 518,89	10 775 526 581,94	مجموع الأصول	

المصدر: وثائق مصلحة المحاسبة والمالية للمركب.

من خلال الميزانية العامة يمكن أن نعد الميزانية المختصرة:

جدول رقم 37: الميزانية المختصرة لسنة 2014:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير المتداولة	2 408 489 564,94	الأموال الخاصة	3 572 231 920,4
الأصول المتداولة	3 076 511 942,07	الخصوم غير جارية	864 683 986,05
		الخصوم الجارية	832 274 559,34
المجموع	5 485 001 507,01	المجموع	5 485 001 507,01

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول رقم 38: الميزانية المختصرة لسنة 2015:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير المتداولة	2 175 052 828,23	الأموال الخاصة	4 285 939 566
الأصول المتداولة	3 433 009 234,82	الخصوم غير جارية	561 457 051,06
		الخصوم الجارية	760 665 445,79
المجموع	5 608 062 063,05	المجموع	5 608 062 063,05

المصدر: من إعداد الطالبتين.

استغلال النتائج المحاسبية في اتخاذ القرارات و الحكم على وضعية المؤسسة:

أولا سنة 2014:

1/ معدل الإدماج = القيمة المضافة / رقم الأعمال خارج الرسم.

$$\text{رقم الأعمال خارج الرسم} = 3350538257 / 1.17 = 2863707912 \text{ دج}$$

$$\text{معدل الإدماج} = 2863707912 / 2427366859 = 0.84\%$$

0.84% هي نسبة تقيس قدرة المؤسسة على إنشاء الثروات انطلاقا من نشاطها المتمثل في بيع الاسمنت.

2/ نسبة القيمة المضافة كمعيار لتكامل المؤسسة = القيمة المضافة / عدد الوحدات المنتجة

$$= 580000 / 2427366859 = 4185.115 \text{ دج}$$

هذه النسبة تمثل قدرة كل وحدة منتجة على إنشاء ما قيمته 4185.115 دج للوحدة الواحدة .

3/ نسبة القيمة المضافة معيار لهيكل استقلال المؤسسة = القيمة المضافة / مصاريف المستخدمين

$$= 706795543.80 / 2427366859 = 3.43\%$$

تبين هذه النسبة 3.43% أهمية أعباء المستخدمين في تكوين قيمة مضافة .

4/ نسبة إنتاجية الأصول = القيمة المضافة / إجمالي الأصول

$$= 2408489564.94 / 2427366859 = 1.007\%$$

تبين هذه النسبة 1.007% مساهمة الأصول في نشاط المؤسسة .

5/ نسبة النتيجة المالية = النتيجة المالية / نتيجة الدورة العادية قبل الضريبة

$$= -11239982.67 / 1245319936.06 = -0.009\%$$

6/ نسبة تجزئة إجمالي فائض الاستغلال (EBE):

1-6 بالنسبة للتشبيات : ح/68 مخصصات الامتلاك و المؤونات / EBE

EBE = القيمة المضافة - (ح/63 أعباء المستخدمين + ح/64 الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة)

$$= -2427366859.08 - (71472717.04 + 706795543.80)$$

$$\text{EBE} = 1649098598.24 \text{ دج}$$

$$\text{بالنسبة للتشبيات} = 1649098598.24 / 412735855.34$$

$$= 0.25\%$$

2-6 بالنسبة للمقرضين = ح/66 الأعباء المالية / EBE

$$= 1649098598.24 / 18537781.50$$

$$= 0.11\%$$

3-6 بالنسبة للنتيجة العادية = النتيجة العادية / EBE

$$1649098598.24 / 1245319936.06 =$$

$$= 0.75\%$$

نسب المردودية 2014:

1- مردودية النشاط:

1-1- نسبة الهامش الإجمالي = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال خارج الرسم (CAHT)

$$2863707912 / 1245319936.06 =$$

$$= 0.43\%$$

تسمح هذه النسبة بتقييم الإستراتيجية التجارية للمؤسسة.

2-1- معدل الهامش الإجمالي لاستغلال = EBE / رقم الأعمال خارج الرسم (CAHT)

$$2863707912 / 1649098598.24 =$$

$$= 0.57\%$$

يشير هذا المؤشر إلى أن أداء المؤسسة الصناعي والتجاري جيد وكذلك قدرتها على توليد موارد الخزينة.

3-1- نسبة الهامش الصافي = النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الرسم (CAHT)

$$2863707912 / 923064786.4 =$$

$$= 0.32\%$$

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح .

2- المردودية الاقتصادية:

1-2 - مردودية رأس المال المستثمر = النتيجة الصافية / إجمالي الأصول.

$$5\,485\,001\,507.01 / 923064786.4 =$$

$$= 0.16\%$$

3- المردودية المالية :

1-3- معدل مردودية الأموال الخاصة = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.

$$1050000000 / 923064786.4 =$$

$$= 0.87\%$$

يسمح هذا المعدل بقياس الربح المحقق على الأموال المقدمة من المساهمين.

ثانيا سنة 2015:

1/ معدل الإدماج: القيمة المضافة / رقم الأعمال خارج الرسم.

$$\text{رقم الأعمال خارج الرسم} = 3057850024 / 1.17 = 2613547029 \text{ دج}$$

$$\text{معدل الإدماج} = 2613547029 / 1942845510 = 0.74\%$$

0.74% هي نسبة تقيس قدرة المؤسسة على إنشاء الثروات انطلاقا من نشاطها المتمثل في بيع الاسمنت.

2/ نسبة القيمة المضافة كمعيار لتكامل المؤسسة = القيمة المضافة / عدد الوحدات المنتجة

$$= 515200 / 1942845510 = 3771.051$$

هذه النسبة تمثل قدرة كل وحدة منتجة على إنشاء ما قيمته 3771.051 دج للوحدة الواحدة.

3/ نسبة القيمة المضافة معيار استقلال المؤسسة = القيمة المضافة / مصاريف المستخدمين

$$= 678548449.38 / 1942845510 = 2.86\%$$

تبين هذه النسبة 2.86 % أهمية أعباء المستخدمين في تكوين قيمة مضافة.

4/ نسبة إنتاجية الأصول = القيمة المضافة / إجمالي الأصول

$$= 2175052828.23 / 1942845510 = 0.89\%$$

تبين هذه النسبة 0.89% مساهمة الأصول في نشاط المؤسسة.

5/ نسبة النتيجة المالية = النتيجة المالية / نتيجة الدورة العادية قبل الضريبة

$$= 1073671860.31 / 4768772.73 = -0.004$$

6 / نسبة تجزئة إجمالي فائض الاستغلال (EBE):

$$1-6 \text{ بالنسبة للتبنيات : ح/68 مخصصات الامتلاك و المؤونات / EBE}$$

$$\text{EBE} = \text{القيمة المضافة} - (\text{ح/63 أعباء المستخدمين} + \text{ح/64 الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة})$$

$$= 1942845510.02 - (53881426.74 + 678548449.38)$$

$$\text{EBE} = 1210415634.40 \text{ دج.}$$

$$\text{بالنسبة للتبنيات} = 1210415634.40 / 293711168.79$$

$$= 0.01\%$$

$$2-6 \text{ بالنسبة للمقرضين} = \text{ح/66 الأعباء المالية} / \text{EBE}$$

$$= 1210415634.40 / 14713231.95$$

$$= 0.01\%$$

$$3-6 \text{ بالنسبة للنتيجة العادية} = \text{النتيجة العادية} / \text{EBE}$$

$$= 1210415634.40 / 1073671860.31$$

$$= 0.88\%$$

نسب المردودية 2015:

1- مردودية النشاط:

1-1- نسبة الهامش الإجمالي = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال خارج الرسم (CAHT).

$$2613547029 / 1073671860.31 =$$

$$= 0.41\%$$

تسمح هذه النسبة بتقييم الإستراتيجية التجارية للمؤسسة.

2-1- معدل الهامش الإجمالي لاستغلال = EBE / رقم الأعمال خارج الرسم (CAHT).

$$2613547029 / 1210415634.40 =$$

$$= 0.46\%$$

يشير هذا المؤشر إلى أن أداء المؤسسة الصناعي والتجاري جيد وكذلك قدرتها على توليد موارد الخزينة.

3-1- نسبة الهامش الصافي = النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الرسم (CAHT)

$$2613547029 / 965282645.74 =$$

$$= 0.36\%$$

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح.

2- المردودية الاقتصادية :

1-2 - مردودية رأس المال المستثمر = النتيجة الصافية / إجمالي الأصول.

$$5608062063.05 / 965282645.74 =$$

$$= 0.44\%$$

3- المردودية المالية :

1-3- معدل مردودية الأموال الخاصة = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.

$$1050000000 / 965282645.74 =$$

$$= 0.91\%$$

يسمح هذا المعدل بقياس الربح المحقق على الأموال المقدمة من المساهمين.

المقارنة بين النتائج المحصل عليها:

- في سنة 2014 بلغ معدل الإدماج 0.84% أما في سنة 2015 تراجع المعدل إلى 0.74% وذلك راجع إلى انخفاض رقم الأعمال خارج الرسم.
- في سنة 2014 بلغت القيمة المضافة 4185.15 دج للوحدة الواحدة أما في سنة 2015 انخفضت إلى 3771.051 دج للوحدة الواحدة وهذا راجع إلى تدني وحدات الإنتاج .
- في سنة 2014 كانت نسبة القيمة المضافة معيار لهيكل استغلال المؤسسة 3.43% أما في سنة 2015 بلغت النسبة 2.86% حيث أن أعباء المستخدمين في تكوين قيمة مضافة.
- في سنة 2014 كانت نسبة إنتاجية الأصول 1.007% أما في سنة 2015 بلغت النسبة 0.89% وهذا دليل مساهمة الأصول في نشاط المؤسسة.
- في سنة 2014 كانت نسبة النتيجة المالية سالبة 0.009%- وفي سنة 2015 كانت أيضا سالبة بنسبة 0.004%- وذلك راجع إلى انخفاض النتيجة العادية قبل الضريبة.
- في سنة 2014 كان EBE مرتفع مقارنة بسنة 2015 على عكس النتيجة العادية كانت مرتفعة سنة 2015 بنسبة 0.88%.
- في سنة 2014 كانت نسب مردودية النشاط جيدة أما في سنة 2015 انخفضت .
- المردودية الاقتصادية كانت مقبولة في سنة 2014 مقارنة بسنة 2015 التي انخفضت وذلك بسبب عدم فاعلية المديرين في استخدام موارد المؤسسة.
- في سنة 2014 كانت المردودية المالية للأموال الخاصة منخفضة قليلا عن سنة 2015 التي بلغت 0.91%.

مؤشرات تطور نشاط المؤسسة:

1/ نسبة تغير رقم أعمال خارج الرسم = تمثل هذه النسبة تطور رقم الأعمال و مكوناته و يحسب بالعلاقة التالية :

$$CA_{n-1} / CA_n - CA_n =$$

$$= 2863707912 - 2613547029 / 2863707912 = 0.095\%$$

- انخفاض رقم أعمال خارج الرسم من سنة 2014 إلى سنة 2015 بنسبة 0.095% -

2/ نسبة تغير الإنتاج

$$= \text{الإنتاج } n - \text{الإنتاج } n-1 / \text{الإنتاج } n-1$$

$$= 580000 - 515200 / 580000$$

$$= 0.125\%$$

أيضا نسبة تغير الإنتاج انخفضت بنسبة 0.125% من سنة 2014 إلى سنة 2015 .

3/ نسبة تغير القيمة المضافة = و تحسب بالعلاقة التالية :

$$VA_{n-1} / VA_n - VA_n =$$

$$= 2427366859 - 1942845510 / 2427366859 = 0.249\%$$

تمثل هذه النسبة 0.249% انخفاض القيمة المضافة من سنة 2015 إلى سنة 2014.

4/ نسبة تغير النتيجة الصافية = و تحسب بالعلاقة:

$$RN_{n-1} / RN_n - RN_n =$$

$$= 923064786.4 - 965282645.74 / 923064786.4 = 0.045\%$$

تمثل هذه النسبة 0.045% نسبة تطور النتيجة الصافية التي حققتها المؤسسة.

- من خلال الدراسة المتواضعة التي أنجزناها بمركب الاسمنت لولاية - سعيدة - تمكنا من تشخيص حال هذا المركب وحسب ما نراه يمكن تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة فيما يلي :

نقاط الضعف:

- بالرغم من الأهمية التي تمثلها هذه المؤسسة من حيث حجم النشاط وارتفاع عدد المعاملات من حيث الكمية والقيمة إلا أننا نسجل افتقار هذه المؤسسة لقسم تكون مهمته محاسبة التكاليف (أي المحاسبة التحليلية) ونرى ضرورة اهتمام مصلحة التكوين بهذا الجانب ولا نلاحظ النقص نظرا لعدم وجود منافسة شرسة بالنسبة لأسواق الاسمنت.
- يجذب استغلال كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وعدم الاهتمام بجزء منها فقط كأن نذكر على سبيل المثال الاكتفاء بما يتضمنه جدول حسابات النتائج.
- عدم اعتماد المؤسسة لمحاسبة التكاليف حال دون توضيح حقيقة الأعباء التي يظهرها جدول حسابات النتائج.
- بالرغم من الأهمية الاقتصادية لهذا المركب إلا أن: لاحظنا عدم توفر الكثير من المرافق التي من شأنها أن ترفع من القدرات الفردية للموارد البشرية مثل ما هو الحال بالنسبة للمساحات الخضراء ومختلف المرافق الملحقة ذات الصلة برفع الروح المعنوية للعامل مما من شأنه أن يضمن عنصر الشعور بالانتماء للمؤسسة، مما تكون له علاقة مباشرة مع رفع الإنتاجية.
- رغم ما تملّيه هذه المؤسسة من حيث إسهامها. في خلق الثروة ورفع القيمة المضافة إلا أننا نسجل عدم الاهتمام بعنصر الإشهار سواء على مستوى الولاية أو على مستوى وسائل الإعلام الوطنية.
- لم نلاحظ خلال قيامنا بهذه المهمة وجود قسم خاص بمراقبة النوعية (service de contrôle de qualité) بالرغم من الأهمية التصورية التي يمثلها هذا المركب في المجال الاقتصادي والاجتماعي والمالي.
- من بين ما يعاب على هذه المؤسسة توقعها في وسط عمراني مما في شأنه التأثير سلبا على المحيط الخارجي، كون أغلبية سكان مدينة - الحساسنة - مصابون بداء الربو وضيق التنفس الأمر الذي يكلف الدولة أعباء أخرى، وكان من الأخرى تقسيم هذا المركب إلى وحدتي وحدة للاقتلاع وأخرى للإنتاج تكون بعيدة عن التواجد السكاني.
- رغم المكانة التي تحظى بها هذه المؤسسة على المستوى المحلي والوطني إلا أننا لاحظنا غياب الإشهار (le sponsoring).

نقاط القوة :

- إن أفراد المؤسسة بهذا النشاط على مستوى المنطقة وغياب المنافسة من شأنها التأثير على كل من المحيطين الداخلي و الخارجي، إذ يمكن تفعيل الموارد المتاحة واستغلالها استغلالا عقلانيا للتطور، ناهيك عن أهمية هذه الميزة الإيجابية للتأثير على المحيط الخارجي من حيث زيادة الموارد والمساهمة بصورة سليمة في تطوير الاقتصاد الوطني.
- انعدام المنافسة على المستوى المحلي من شأنه أن الأبعاد الاستراتيجية للمؤسسة لا سيما ما يخص المنشآت القاعدية وخدمة المحيط.
- موقع المؤسسة وطبيعة نشاطها من شأنهما خدمة المنظمة باعتبارها قطبا جغرافيا هاما.

نتائج الدراسة :

- أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في المؤسسات الصناعية الذي له دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة و تزويدها بالمعلومات التكلفة اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها و تحديد أهدافها .
- يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج.
- إن المتابعة الدقيقة للعمليات تتم بالاعتماد على تقنيات تقسيم الأداء في المؤسسة الاقتصادية الذي هو مجموعة الدراسات التي تهدف الى التعرف على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المستقبلية.
- بعد محاولتنا تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة محل الدراسة ساعدنا ذلك على إعداد تقارير مختلفة و إجراء مقارنة مما يعبر عن أداء المؤسسة وسبل اتخاذ القرار.

التوصيات:

- ضرورة الاهتمام أكثر بقسم الدراسات وإنشاء مصلحة تكون مهامها الاهتمام بالتكاليف من حيث إحصائها، تصنيفها، معالجتها واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.
- ننصح المؤسسة بإبرام عقود مع مراكز التكوين والكليات من أجل ضمان خدمة إعادة التأهيل والنهوض بالكفاءات وتسهيل إدماج جميع العاملين في تحقيق القيمة المضافة
- حبذا لو تمكنت المؤسسة محل الدراسة من الفصل بين مصالح الاستخراج ومصالح الإنتاج للمحافظة على المحيط نظرا لما يسببه التلوث البيئي من انعكاس سلبي على الغطاء النباتي وساكنة المنطقة.
- دعم قسم المالية و المحاسبة بإطارات متخصصة من أجل الإسهام في تحقيق الإستراتيجية العامة للمؤسسة.
- استغلال المكانة التي تحظى بها المؤسسة من أجل خدمة سياسة الإشهار وإبراز المكانة الحقيقية التي تمثلها هذه المؤسسة.

١١١١١١ ١١١١١١

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم التقنيات في مراقبة التسيير فمن خلالها يمكن لمتخذ القرار أن يقف على أهم الاستنتاجات بطريقة تتيح اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

لقد تطور نظام محاسبة التكاليف من مجرد عملية تسجيل مالي لمختلف المخرجات إلى محاسبة التسيير، كونها تهتم بكل ما له علاقة بمهمة الإدارة، وهي بذلك عرفت تطورات عديدة، حيث كانت في بداية الأمر تعرف بالمحاسبة الصناعية نظر لارتباطها بهذا المجال، ثم أصبحت فيما بعد تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال، لتصبح في وقتنا الحالي محاسبة للمسؤولية ومحاسبة للتسيير، وهذا التطور ما هو إلا نتيجة للاهتمام المتزايد الذي أولته وتوليه الدول المتقدمة لاستغلال الموارد وترشيد الأعباء، إذ يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، القانونية والاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة.

أوضحت الدراسة أن المؤسسة لا تحوز فعلا على نظام لمحاسبة الأعباء بأغلب مقوماته وأسسها، وتكتفي فقط بالقوائم المالية وفق ما يمليه النظام المحاسبي والمالي، فبالرغم من أهمية الطرق المعتمدة لحساب سعر التكلفة في المؤسسة، إلا أن ذلك لا يعني أنه يجب على المؤسسة أن تبقى حبيسة تلك الطرق، ولا تهتم بتطبيق طرق أخرى كتحميل التكاليف وتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة (نظام ABC)، حتى وإن لم تكن أكثر أهمية للمؤسسة فهي تفيدها في الكثير من عمليات القياس والتحليل وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة، وهذا ما عمدنا إلى إيضاحه من خلال بحثنا هذا إذ حاولنا تطبيق طريقة المحاسبة التحليلية لحساب تكلفة المؤسسة الأمر الذي يفيد في اتخاذ القرار المناسب والوقت المناسب والمكان المناسب.

قائمة المصادر و المراجع :

المراجع باللغة العربية :

الكتب :

- 1- الأريان، محمد فضل، الاطار النظري والعلمي لمحاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 1998.
- 2- أبو حشيش، خليل عواد، (2005) "محاسبة التكاليف - قياس وتحليل"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 3- الجزار، محمد محمد، طرق التكاليف، جامعة عين الشمس، 1987.
- 4- السيديه محمد علي أحمد، محاسبة التكاليف (دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية)، الطبعة الأولى، المكتبة الوطنية، بغداد، 1987.
- 5- المطارنة، غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 6- الظاهر، أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 7- الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- 8- إبراهيم نائب، د إنعام باقية، نظرية القرارات (نماذج و أساليب كمية محسوبة) ، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان-الأردن-2015.
- 9- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن- 2009.
- 10- إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، جامعة عمان الأهلية 2008 .
- 11 - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، 2006.
- 12- إسماعيل حجازي ، أ معاليم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان -الأردن.

- 13- جمعة، إسماعيل، محرم، زينات، الغز، عمرو، محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- 14- خليل عواد أبو الحشيش، محاسبة التكاليف (قياس وتحليل)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 15- د ثامر البكري، حاتم الدليمي، نظام المعلومات التسويقية وأثره في اتخاذ القرار الإستراتيجي، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان -الأردن - 2015.
- 16- د شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، المكتبة الشركة الجزائرية بوداواو.
- 17- علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، 2010.
- 18- د شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، المكتبة الشركة الجزائرية بوداواو .
- 19- د مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلي، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، الأردن-عمان - 2010.
- 20- صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي ، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان -الأردن.
- 21- صالح، محمد جلال، دراسة في محاسبة التكاليف (عملية التجارة)، جامعة عين الشمس، 1987. عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية، 1980.
- 22- غسان فلاح، المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار اوائل للنشر، عمان، الأردن، 2003
- 23- قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن- 2006
- 24- محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية , دار ز هران للنشر و التوزيع، 2012.
- 25- محمدا لعشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان -الأردن - 2011 .
- 26- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن - عمان - 2008 .
- 27- محمد تيسير، الرجبي، محاسبة التكاليف، زهران للنشر والتوزيع، 1991.
- 28- محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.

29- مهدي جمعة الراشد، محاسبة التكاليف، جامعة البصرة، العراق، 1988.

30- هينجز، ليستر أي وسيرج ماتوالتشن، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد الحاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2001 .

المذكرات :

1- حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر -سعيدة - 2013 .

2- طبائية سليمة، دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر - سعيدة - 2014.

3- ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و لعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010 .

- الملاحق

المراجع باللغة الأجنبية الأخرى :

1- Atkinson, A., R. Banker., Kaplan., and S. Young. 2007.

Management Accounting, Fifth Edition. Prentice-Hall International, New jersey, INC, USE.

2-Brandon , C., and R. Drtina. 1997. Management Accounting :

Strategy and control. The McGraw Hill Companies, INC.

4-Effy, 2009 , Management Information Systems . 6th edition , boston , Course Technology .

5-Folk, j R. Garrison. And E. Noreen. 2002. Introduction to Managerial Accounting. First Edition. The McGraw Hill Companies, INC.

6-Garrison, Ray H , Eric Noreen, Peter C. Brewer, 2008.

Managerial Accounting. 12th Edition. The McGraw Hill Companies, INC.

7-Hilton, R. 2008. Managerial Accounting, 7th Edition. The McGraw Hill Companies, INC.

8- Hilton Ronald W ; Management Cost Accounting, Fifth Edition British. International Thomson Business Press , 2000