



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لئيل شهادة الماستير في العلوم الاقتصادية

تخصص محاسبة وجباية

أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط

□ دراسة حالة □ مؤسسة نفطال سعيدة □

تحت إشراف الأستاذ:

• الدكتور/ زروقي ابراهيم

من إعداد الطالبان:

• فراحي محمود

• باي عبد الرحمان

لجنة المناقشة

الأستاذ : محمودي مختار.....رئيسا

الأستاذ: زروقي ابراهيم.....مشرفا ومقررا

الأستاذ: مسكين الحاج.....عضوا

الأستاذ: حرمل سليمة.....عضوا

السنة الجامعية 2015/2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستير في العلوم الاقتصادية

تخصص محاسبة وجباية

أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط

□دراسة حالة□ مؤسسة نفطال سعيدة□

تحت إشراف الأستاذ:

• الدكتور/ زروقي ابراهيم

من إعداد الطالبان:

• فراحي محمود

• باي عبد الرحمان

لجنة المناقشة

الأستاذ : محمودي مختار.....رئيسا

الأستاذ: زروقي ابراهيم.....مشرفا ومقررا

الأستاذ: مسكين الحاج.....عضوا

الأستاذ: حرمل سليمة.....عضوا

السنة الجامعية 2015/2014

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين قبل كل شيء على إلهامه لنا

الصبر والمثابرة وحب التطلع والبحث الدائم . . .

وعرفانا بالجميل نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف:

نمروقي براهيم الذي لم يخل علينا بالنصائح والتوجيهات.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من أمدنا يد العون في إنجاز هذا العمل

وكذا نتقدم بالشكر والاحترام إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير "سعيدة".

وإلى كل من عمال مؤسسة نفطال وحدة GPL سعيدة

"خاصة السيد غزونر مصطفى"

والشكر إلى كل من أعاننا بدعاء ونصيحة

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من يعجز اللسان عن شكرهما
وحياتي فردوس بوجودهما والدي العزيزين أطال الله عمرهما . وإهداء خاص
للجدة حبيبة قلبي أطال الله في عمرها .

كما أهدي هذا العمل إلى كل الإخوة والأقارب .
ولا أنسى كل الأصدقاء الذين رافقوني طيلة المشوار الدراسي الذين
قاسمونني الحلوة والمرّة.

فراحي محمود



إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدي الكريمين أطال الله في
عمرهما والذين كانا بعد الله عز وجل سببا في إمدادي بالقوة
والعزيمة المادية والمعنوية بدعواتهما الخالصة لأكمل هذا المشوار الدراسي .
كما أهدي هذا العمل إلى كل الإخوة والأقارب وإلى كل أصدقائي
الذين رافقوني في المشوار الدراسي .

بإي عبد الرحمان

ملخص:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على واقع محاسبة التكاليف، وتقييم هذه الأنظمة وتطورها و تبيان دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات و تسعيرها و مدى اعتماد إدارة المؤسسة على مخرجات أنظمة التكاليف في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الاستراتيجية. ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بدراسة لعدة منتجات في المؤسسة محل البحث بحيث أسفرت نتائج الدراسة إلى اعتماد المؤسسة على الأنظمة التقليدية و التي تتمثل في الطريقة الكلية و غياب تام للأنظمة الحديثة.

Résumé:

Cette étude visait à apprendre à connaître la réalité de la comptabilité analytique, et l'évaluation de ces systèmes et de leur développement et de démontrer le rôle de la comptabilité analytique pour déterminer le coût des produits et des prix et l'ampleur de la dépendance de l'entreprise sur les sorties des systèmes des coûts dans le processus de planification et de prendre des décisions stratégiques.

Et pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons étudié plusieurs produits dans l'entreprise en question, afin que les résultats de l'étude ont conduit à la dépendance de l'entreprise sur les systèmes conventionnels et qui est la méthode des coût complets et l'absence complète des systèmes modernes.

01	 مقدمة عامة
06	 الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف
07	 المبحث الأول: عموميات حول نظام محاسبة التكاليف
07	 المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
09	 المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف
10	 المطلب الثالث: التكاليف و سعر التكلفة
14	 <u>المبحث الثاني: أنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف</u>
14	 المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
16	 المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
20	 المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
22	 <u>المبحث الثالث: أنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف</u>
22	 المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
27	 المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
32	 الفصل الثاني: عموميات حول التخطيط
33	 <u>المبحث الأول: ماهية التخطيط</u>
33	 المطلب الأول: مفهوم التخطيط
36	 المطلب الثاني: أنواع التخطيط
38	 المطلب الثالث: مراحل التخطيط
40	 المبحث الثاني: مبادئ، مبررات و مجالات التخطيط
40	 المطلب الأول: مبادئ التخطيط
43	 المطلب الثاني: مبررات اتباع اسلوب التخطيط
44	 المطلب الثالث: مجالات التخطيط
47	 الفصل الثالث: استخدامات محاسبة التكاليف في التخطيط
48	 المبحث الأول: تحليل العلاقة، التكلفة ، الحجم
48	 المطلب الأول: تحديد نقطة التعادل
50	 المطلب الثاني: استخدامات تحليل العلاقة

54	المبحث الثاني: الموازنات التقديرية.....
54	المطلب الأول: تعريف و وظائف الموازنات.....
56	المطلب الثاني: : مبادئ و شروط إعداد الموازنات التقديرية.....
61	الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفطال سعيدة.....
61	لمحة تاريخية حول مؤسسة نفطال GPL وحدة سعيدة.....
61	تقديم مؤسسة نفطال فرع سعيدة.....
65	الوظائف المختلفة لوحدة GPL سعيدة.....
67	استراتيجية الوحدة.....
68	محاسبة التكاليف في الوحدة.....
68	تعريف محاسبة التكاليف في الوحدة.....
68	أدوات محاسبة التكاليف المستعملة في الوحدة.....
70	تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدة.....
71	شرح الرقم التحليلي ومفاتيح التوزيع.....
75	دور محاسبة التكاليف في تحديد النتيجة.....
83	تشخيص دور محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط.....
88	خاتمة.....

الصفحة	العنوان	الرقم
18	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة	1-1
19	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة	2-1
20	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة	3-1
26	مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة و النظم التقليدية	4-1
75	جدول توزيع الأعباء	5-4
76	حساب تكلفة التموين Butane + Propane	6-4
77	حساب تكلفة التموين B06+B13	7-4
77	حساب تكلفة التموين P11+P35	8-4
78	تكلفة التعمير Butane	9-4
79	تكلفة التعمير Propane	10-4
79	تكلفة التعمير Sirghaz	11-4
80	جدول أرقام الأعمال	12-4
81	حساب سعر التكلفة sirghaz +propane	13-4
81	حساب سعر التكلفة B03+ B06+B13	14-4
82	حساب سعر التكلفة P11+P35	15-4
82	حساب النتيجة التحليلية الإجمالية	16-4
83	مقارنة بين توزيع الأعباء لسنة 2012-2013	17-4
84	حساب الانتاج المقدر لسنة 2013	18-4
85	حساب المبيعات المقدر لسنة 2013	19-4

الصفحة	العنوان	الرقم
23	ABC مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	1-1
25	أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	2-1
50	التمثيل البياني لنقطة التعادل	3-3
63	المخطط الهيكلي لقطاع	4-4
64	الهيكل التنظيمي للمقاطعة المركزية غاز البترول المميع GPL سعيدة.	5-4
72	توزيع الأعباء GPL سعيدة 055012	6-4
73	شرح مفاتيح توزيع الأعباء CRG20	7-4
74	شرح مفاتيح توزيع الأعباء CRG043	8-4



مقدمة



توطئة:

تسعى كل مؤسسة اقتصادية بمختلف نشاطاتها سواء تجارية أو صناعية أو خدمية إلى الاستمرارية و دخول السوق من أجل بلوغ الهدف المنشود المتمثل في تحقيق أقصى ربح ممكن و بأقل تكلفة.

وقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة والذي نتجت عن التطور الاقتصادي والاجتماعي، ولكي تلائم التطور الصناعي كان الهدف من محاسبة التكاليف قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج المباع و المخزون في آخر المدة إلا أن هدفها في الوقت الحاضر أصبح أكثر شمولاً من السابق فقد أصبحت تهدف إلى قياس التكلفة لأغراض التسعير، التخطيط، الرقابة وتقييم القرارات البديلة.

وهذا ما يظهر ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والتي تعتبر كأداة للتسيير بحيث تهتم بتحديد مختلف التكاليف و توفير البيانات التفصيلية للإدارة وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرار و التطور الذي تسعى إليه كل المؤسسات والذي يعتبر من أهم أهدافها.

وتبعاً لهذه المتغيرات الاقتصادية ككبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطاتها وتزايد التحديات المختلفة ظهرت الحاجة القوية للتخطيط والرقابة لإدارة المؤسسة مع تطوير أدوات مختلفة لإعداد وتنفيذ المخططات ومن بين تلك الأدوات أنظمة محاسبة التكاليف.

وبهذا الصدد سنتطرق في الفصل الأول من هذا البحث إلى مختلف الأنظمة المتعلقة بمحاسبة التكاليف المتمثلة في الأنظمة التقليدية و الحديثة و شرح مختلف التكاليف و تصنيفاتها. أما في الفصل الثاني فكان مضمونه الإطار النظري للتخطيط. و في الفصل الثالث حاولنا الربط بين أنظمة محاسبة التكاليف والتخطيط و ذلك من خلال إبراز استخدامات محاسبة التكاليف في التخطيط.

الإشكالية:

على ضوء ما سبق تبرز لنا الإشكالية الرئيسية و هي كالاتي:

- ❖ كيف يمكن أن تساهم محاسبة التكاليف في عملية التخطيط لمؤسسة ؟
- بالنظر إلى الإشكالية الرئيسية نجد أنها تحتاج إلى الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:
- ✓ ماهية محاسبة التكاليف وما هي مختلف الأنظمة المستعملة لحساب التكاليف؟
- ✓ هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة للتخطيط في المؤسسة؟
- ✓ فيما تتمثل استخدامات محاسبة التكاليف في عملية التخطيط؟

✓ ما هو نظام محاسبة التكاليف المطبق داخل المؤسسة؟

فرضيات البحث:

- تعتبر محاسبة التكاليف عنصرا أساسيا و مهما داخل أي مؤسسة.
- تعتمد الإدارة العليا للمؤسسة في عملية التخطيط على نتائج محاسبة التكاليف و ذلك لتوجيهها.
- الموازنات التقديرية تعد أبرز الأدوات المجسدة للتخطيط في المؤسسة، ومحاسبة التكاليف دور بارز في إعدادها والاستفادة من تقنياتها.
- مؤسسة نفطال تطبق طريقة التكاليف الكلية في نظامها الخاص.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع نابع من الأهمية التي تكتسيها محاسبة التكاليف والاهتمام الخاص بهذا المجال بغية المساهمة في إبراز مختلف جوانب استخدامات محاسبة التكاليف، ويأتي هذا البحث لدراسة استخدام محاسبة التكاليف في جانب مهم يتعلق بوظيفة التخطيط. بالإضافة إلى تخصصنا في مجال المحاسبة.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث من خلال معرفة أهمية المعلومات المحاسبية المستخرجة من محاسبة التكاليف في عملية التخطيط و مدى صوابها حيث أن المعلومات الخاطئة قد ينجز عنها نتائج خاطئة , كما تبرز هذه الأهمية كذلك من خلال التعمق في دراسة التكلفة، من ناحية المفاهيم المتعلقة بها وكيفية الاعتماد عليها في التخطيط.

صعوبات ومعوقات الدراسة:

- قلة المراجع في المكتبة.
- ضيق الوقت .
- صعوبة الموضوع محل الدراسة التي لم تطرح من قبل.
- عدم وجود مصلحة لتخطيط داخل المؤسسة .
- تكتّم المؤسسة على بعض المعلومات.

الهدف من البحث :

- توضيح دور أنظمة محاسبة التكاليف في عملية التخطيط.
- التعرف على كيفية تطبيق هذه الأنظمة في المؤسسة.
- تزويد مكتبتنا بمرجع جديد.

منهج البحث:

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج الوصفي، فكان استخدامه في الإطار النظري لهذا البحث حسب ما تقتضيه مرحلة معالجة الموضوع وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع. والمنهج التحليلي بما يتناسب مع الإطار التطبيقي.

الدراسات السابقة:

- 1- رحمون هلال: أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه 2004-2005 تحت عنوان المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. ركزت هذه الدراسة على إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.
- 2- طوايية أحمد: أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه 2002-2003 تحت عنوان المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج. قامت هذه الدراسة بتوضيح الجوانب المختلفة للإطار الذي تطبق فيه المحاسبة التحليلية كأداة وهو التخطيط والرقابة على الإنتاج و أهمية تلك الأداة كنظام معلومات متكامل يشكل مصدرا مهما لتوفير المعلومات.
- 3- مرابطي نوال: مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير 2005-2006 تحت عنوان أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير. تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز دور نظام المحاسبة التحليلية و علاقتها بالمعلومات المالية التي تحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة و العمل على أن يكون مطابقا للأهداف المسطرة.

تقسيمات البحث:

يشتمل موضوع هذه الدراسة "أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط" على أربع فصول مقسمة إلى مباحث ومطالب وفروع وعناصر وخلاصة لكل فصل.

إعتمدنا هذه الخطة في ترتيب وتسلسل الفصول بهذا الشكل بطريقة تخدم الغرض والموضوع، بالعمل على توضيح الإطار لكل من المكونين الأساسيين للموضوع ألا وهما محاسبة التكاليف والتخطيط، وتحديد العلاقات والترابط بينهما وخصائص كل منهما والعمل أيضا على التعمق في تحليل تلك العلاقات والكشف عن عناصرها وإبراز تأثيراتها من خلال الاستخدامات المختلفة لمحاسبة التكاليف في مجال التخطيط. فقسمنا البحث إلى جانبين أحدهما نظري و الآخر تطبيقي، وفي الجانب النظري قسمناه إلى ثلاث فصول

فقد تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف، تعرضنا من خلاله في المبحث الأول عموميات حول نظام محاسبة التكاليف. أما المبحث الثاني منه فخصصناه لاستعراض الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف. وفي المبحث الثالث تطرقنا لأهم الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.

وفي الفصل الثاني قمنا بتغطية الجانب النظري للتخطيط و ذلك بتقسيمه الى مبحثين المبحث الأول إبراز عموميات التخطيط في و ذلك بتقديم أهم التعاريف و الأهمية التي يكتسبها، أما المبحث الثاني تطرقنا الى مبادئ ومبررات و مجالات التخطيط.

وفي نهاية الجانب النظري أبرزنا العلاقة بين محاسبة التكاليف و التخطيط و كان ذلك في الفصل الثالث حيث تمت معالجة الاستخدامات الرئيسية لمحاسبة التكاليف في التخطيط، من خلال المبحث الأول تحليل العلاقة: التكلفة-الحجم-الربح، وتحديد نقطة التعادل والمبحث الثاني المتمثل في الموازنات التقديرية.

أما في الجانب التطبيقي من الدراسة قمنا بتقديم المؤسسة محل الدراسة وذلك بإعطاء لمحة تاريخية و التعريف بها من خلال هيكلها التنظيمي وأهم الوظائف والاستراتيجيات في المبحث الأول أما الثاني فخصصناه لمحاسبة التكاليف في المؤسسة وذلك بالتعريف بها وأهم أدوات محاسبة التكاليف المستعملة، في نهاية الفصل التطبيقي قمنا بتطبيق محاسبة التكاليف على جميع المنتجات وذلك بحساب أسعار التكلفة والنتيجة التحليلية والتعليق عليها تشخيص دور محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط.



الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاكاة التكاليف



تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة (بكل الطرق الممكنة و المتعقبة في الأنظمة التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف). وبما أن تسعير المنتجات يعتمد على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج يصبح أمراً حاسماً، وتظهر أهمية وجود أنظمة محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية محاسبة التكاليف و ذلك من خلال ذكر مفهومها و أهدافها و مختلف تصنيفات التكاليف، أما في المبحثين الثاني و الثالث فتطرقنا إلى ذكر الأنظمة التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف.

سنستطرق في هذا المبحث إلى ماهية محاسبة التكاليف وذلك بإبراز مفهوم محاسبة التكاليف بالإضافة إلى ذكر الأهداف الرئيسية لها، كما سيتم تصنيف التكاليف بمختلف أنواعها والتعريف بسعر التكلفة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و مفهومها.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:

يمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:

أ- المحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ب- المحاسبة التحليلية المعاصرة:

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية - تكاليف اقتصادية - تكاليف تقديرية معيارية - تكاليف ثابتة- تكاليف متغيرة - تكاليف شبه متغيرة - لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، و معرفة عتبة مردوديتها، تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.¹

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998، ص 07، 08.

الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف:

تعريف أول: محاسبة التكاليف هي: «نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ويتم استخدامها هذه التكلفة في تقويم الإنتاج و المخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية. وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية و غير المالية التي تمكن الإدارة من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط و رقابة و اتخاذ القرارات و تقييم الأداء»¹.

تعريف ثاني: تعرف محاسبة التكاليف بأنها: «نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات». ومن التعريف يمكن استخلاص النقاط التالية:

- ✓ أن محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- ✓ أنها تطبق على كافة الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، الأمر الذي يوسع من مجالات تطبيقها.
- ✓ أنها تختص بتكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة.
- ✓ إن تشغيل بيانات التكاليف تخضع لمجموعة من القواعد و التي غالبا ما تختلف عن القواعد المتبعة في المحاسبة المالية.
- ✓ إن مخرجات نظام التكاليف تخدم إدارة المؤسسة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط، الرقابة و تقييم الأداء.²

¹ - زينات محمد محرم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 09

² - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، جامعة طنطا، 2003، ص 19-20.

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف.

يصمم نظام محاسبة التكاليف و يطور لتقديم المعلومات التي من تحقيق أهداف المؤسسة، و تشجع على توجيه الجهود نحو نمو المؤسسة و تحسين مركزها التنافسي. و يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف كما يلي¹:

1/- **قياس تكاليف الأداء:** الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف الفرعية التالية:

- ◀ تحديد تكلفة كل عنصر.
- ◀ تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة.
- ◀ تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط.
- ◀ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

2/- **الرقابة على عناصر التكاليف:** تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عناصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها وكذلك وضع الموازنات حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخطط لها، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

3/- **اتخاذ القرارات:** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات غير المجدولة، خاصة و أن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد على اتخاذها ما يلي:

- ◀ تحديد العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح.
- ◀ اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.
- ◀ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- ◀ إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- ◀ التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.

¹ - زينات محمد محرم و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص10.

◀ البيع للأسواق المحلية أو للأسواق الخارجية.

4/- إعداد الكشوف المالية: تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات و تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضاعة المباعة و التي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد الكشوف المالية.¹

5/- تقييم الأداء و تطوير خطط الحوافز: حيث أنه عن طريق بيانات التكاليف يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة وتحديد مدي التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة، و ما قد يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها.²

المطلب الثالث: التكاليف وسعر التكلفة.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة:

يمكن تعريف التكلفة تعريفا عاما وشاملا بأنها: «أية تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، يتوجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، يتوجب أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية».³

الفرع الثاني: تبويب التكاليف و تصنيفاتها:

يمكن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها و الغرض منها إلى التقسيمات التالية:

1/ التبويب حسب علاقتها بوحدة المنتج:

1-1/ التكاليف المباشرة: و هي التكاليف التي يمكن أن نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها، و تتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

1-1-1/ المواد المباشرة: و هي المواد التي يمكن تتبعها و تخصيصها على وحدات المنتج و ذلك لأنها من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة، مثل الخشب في صناعة الطاولات والكراسي،

¹ - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، جامعة آل البيت، الطبعة الثانية، 2006، ص 17-18.

² - محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الحديد في صناعة السيارات. و يمكن أن يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية وذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

1-1-2/ الأجور المباشرة: و هي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة و يعملون على خطوط الإنتاج، مثل أجور العمال المشرفين على الإنتاج، أجور عمال الصيانة.

1-2/ التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة المنتج، كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة. توصف هذه التكاليف بأنها التكاليف الصناعية غير المباشرة، فهي تتضمن كافة تكاليف التصنيع باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة. تتكون المصاريف الصناعية من مجموعة من عناصر التكاليف وهي:

1-2-1/ المواد غير المباشرة: و هي المواد التي لا يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة المنتج، مثل المسامير في صناعة الأخشاب مواد اللف و الحزم، وقود سيارات الشحن...

1-2-2/ الأجور غير المباشرة: و هي كافة الأجور التي لا يوجد لها ارتباط مباشر مع الوحدة المنتجة، مثل أجور العمال المساعدين، أجور عمال النقل.

1-2-3/ المصروفات غير المباشرة: هي كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الصناعية باستثناء المصاريف المباشرة، مثل مصاريف صيانة الآلات، مصاريف النقل.

2/ التبويب حسب علاقتها بوظائف المؤسسة:

يتم تصنيف التكاليف وفقا هذا التبويب على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادت من هذه التكلفة حيث يتكون التقسيم الوظيفي لأي مؤسسة من ثلاث وظائف و هي:

1-2/ تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح المنتج سلعة تامة الصنع. و تتضمن تكاليف الإنتاج المواد المباشرة التي تستخدم لإنتاج السلعة، الأجور المباشرة للعاملين في المصنع ومصاريف الخدمات التي تتم في الأقسام الإنتاجية.¹

2-2/ تكاليف التسويق: و هي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات، مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق (مثل: المطبوعات، مواد اللف والحزم، أجور موظفي إدارة المبيعات، أجور عمال المخازن، نفقات الإعلان و ترويج المبيعات، نفقات نقل السلع و توزيعها على العملاء عمولة وكلاء البيع...).

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص20.

2-3/ التكاليف الإدارية: وهي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري، وتتمثل في مرتبات وأجور الموظفين الإداريين، المياه و الإنارة لمباني الإدارة، التجهيزات المكتبية، الهاتف و البريد...

3/ التوزيع حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم تبويب التكاليف وفقا لعلاقتها بحجم النشاط إلى الأقسام التالية:

3-1/ التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاضه وفي حالة التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل الصفر (هي تكلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لإجمالي الإنتاج).

3-2/ التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج ومن صفات هذه التكاليف أنها ثابتة بالإجمالي متغيرة للوحدة، فكلما زاد الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة.

3-3/ التكاليف شبه الثابتة (المختلطة): هي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة أي تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة و المتغيرة و تتمثل في مصاريف الأجور غير المباشرة و مصاريف الصيانة و الإضاءة، مصاريف التدفئة والتبريد¹

4/ التوزيع لأغراض اتخاذ القرارات:

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لا بد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات، خاصة أنها تزود الإدارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات، مثل قرار زيادة الإنتاج أو عدم زيادته، قرار تصنيع السلعة في الداخل أو الشراء من الخارج، و فيما يلي بعض التكاليف التي من الممكن أن تؤثر في بعض قرارات المؤسسة:

4-1/ التكلفة الغارقة: هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا يوجد لها أي ارتباطات بالقرارات المستقبلية.

4-2/ تكلفة الفرصة البديلة: هي التكلفة التي يتم فقدانها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة، أي هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها إذا ما استخدمت هذه الموارد في البديل الآخر المتاح.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 33-34.

4-3/ التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف بديلين، وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرار.

4-4/ التكلفة المضافة: هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق.

5/ التبويب لأغراض الرقابة:

5-1/ التكاليف القابلة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها و تحديد مقدارها بصورة واضحة و ملموسة في حدود فترة زمنية معينة و في إطار ظروف تشغيل محددة.

5-2/ التكاليف غير القابلة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و رقابتها مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام و مراكز الإنتاج.¹

5-2-1/ سعر التكلفة: هو مجموعة التكاليف التي يكلفها المنتج ابتداء من انطلاق عملية إعدادة إلى مرحلة وصوله إلى المرحلة النهائية و تحسب فيها مصاريف البيع.

5-2-2/ مكونات سعر التكلفة: تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية:

أ/ سعر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية:

✓ تكلفة الشراء للمواد المستعملة.

✓ تكلفة الإنتاج للمواد المباعة.

✓ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

ب/ سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية:

✓ تكلفة الشراء للوحدات المباعة.

✓ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.²

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 37-38.

² - رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص 38.

المبحث الثاني: الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف

عرفت هذه الأنظمة عدّة أساليب لحساب التكاليف و التي تعتبر الأكثر استعمالاً، حيث صاحبت التطور الصناعي.

و يُمكن أن تتمّ عملية حساب التكاليف ورسم التكلفة للمنتجات في المؤسسة بعدّة طرق والتي سنتطرق إليها في هذا المبحث وهي: طريقة التكاليف الكلية و طريقة التكاليف الجزئية، وطريقة التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.

الفرع الأول: مفهوم الطريقة

تقوم هذه الطريقة بتصنيف عناصر التكاليف إلى ثلاثة مجموعات هي التكاليف الصناعية (الإنتاجية) والمصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية وتعتبر المصروفات التسويقية والإدارية تكاليف الفترة. لذلك يتمّ طرحها من رقم مجمل الربح قبل التوصل إلى رقم صافي الربح، أمّا التكاليف الصناعية فتعتبر تكاليف قابلة للتخزين أي تكاليف المنتج، حيث يتمّ تحصيلها على حساب الإنتاج تحت التشغيل ليتمّ تحصيلها فيما بعد على الوحدات المنتجة ومن ثمّ يتمّ تحصيل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المتغيرة و الثابتة على حدّ سواء، وبالتالي يتمّ تخزين هذه التكاليف على شكل تكلفة وحدات بالمخازن وتحوّل هذه التكاليف إلى مصروف عند بيع الوحدات المنتجة. لذلك تبقى تكلفة الوحدات غير المباعة حتّى نهاية السنة في حساب مخزون الإنتاج العام و تظهر في الميزانية.

و تتألّف تكلفة الوحدة في هذه الطريقة من تكاليف المواد المباشرة و تكاليف الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.¹

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكاليف الكلية

يمكن سرد هذه التكاليف فيما يلي:

✓ إنّ الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدّية ممكنة لمختلف التكاليف المهمّة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج. و هي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصّصة تزوّد مصالح أخرى بخدماها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.

¹ - عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت، الجامعة الأردنية، 2006، ص 301-302.

- ✓ تهدف هذه الطريقة أيضًا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلاً من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأنّ التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
- ✓ الغاية من طريقة التكاليف الكلية فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكّل معلومة لا يُستهان بها للمسيرين.
- ✓ تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة وتحديد الأرباح و الخسائر الصافية، و مقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات، كما تساعد في تحديد سياسات التسعير طويلة المدى.
- ✓ تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إمّا حسب كل منتج أو حساب كل طلبية أو غيرها، و بالتالي فهي تُكمّل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية. كما تسمح أيضاً بتقسيم المخزونات وجردها.¹

الفرع الثالث: تقييم طريقة التكاليف الكلية

1/ مزايا طريقة التكاليف الكلية:

- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة.
- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية.
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج و توزيع.
- تُساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريقة تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة و بالتالي تحديد الأرباح و الخسائر الصافية.
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.

2/ عيوب طريقة التكاليف الكلية:

- ✓ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات و رسم السياسات و التخطيط للمستقبل.
- ✓ صعوبة تسيير المنتجات و خاصة في الأجل القصير.
- ✓ تؤدي إلى تحصيل طاقة غير مستغلة على الإنتاج و المبيعات في حين أنّ هذه التكاليف تعتبر خسارة و لا تعتبر تكلفة.

¹ - مربي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 116.

✓ تعدّ هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع.¹

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

إنّ هذه الطريقة تساعد المؤسسة كثيراً في تحديد النتائج و اتخاذ القرارات الصائبة. حيث نرى أنّ طريقة التحصيل العقلاني تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و يتمّ التحصيل على أساس التكاليف الثابتة بينما تهدف طريقة التكاليف المتغيرة إلى استخراج الهامش على التكلفة المتغيرة، أمّا طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى حساب الهامش على التكلفة المباشرة و طريقة التكاليف غير المباشرة تهدف إلى تحديد الهامش على التكلفة غير المباشرة. هذه النماذج تعتبر مكوّنة للطريقة.

الفرع الأول: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1/ تعريف التحميل العقلاني:

هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة و ثابتة ليتمّ تحصيل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة. من هذا التعريف نستنتج أنّ التحصيل العقلاني هو العملية التي يتمّ من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحصيلها على أساس مستوى النشاط، والأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي والفرق يُضاف أو يُطرح من النتيجة.

2/ مبدأ الطريقة: يهدف التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحصّلة تتغيّر بتغير حجم النشاط و يكون ذلك وفق ما يلي:²

أ- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

ب- تحديد معامل التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة.

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

¹ - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف "مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"، الجامعة الأردنية، 2004، ص 160.

² - 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.

ت- حساب التكاليف الثابتة المحصلة عقلاً.

$$\text{التكاليف الثابتة المحصلة عقلاً} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحصيل العقلي}$$

ث- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية و التكاليف المحصلة عقلاً:

✓ إذا كانت الفعلية أكبر من المحصلة يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).

✓ إذا كانت الفعلية أصغر من المحصلة يسمى تكلفة النشاط (ربح زيادة الفعالية).¹

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة.

1/ تعرف طريقة التكاليف المتغيرة:

طريق التكاليف المتغير هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة، و بطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال تحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة و الغرض من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حدّ ذاتها بل هو هدف تحليلي و اقتصادي. تمثل طريقة التكاليف المتغيرة نظاماً لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات و الربح معتمداً على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح، بحيث تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة و تهتم بدراسة المردودية أكثر ممّا يهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته و تطوره مع أنّ الأول مرتبط بالثاني و من غير الممكن أن تتكلم على المردودية مع تهميش سعر التكلفة.

من التعريف نستنتج أنّ هذه الطريقة تعتمد على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط، و التي ترتبط بحجم الإنتاج و المبيعات كما يتمّ استبعاد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح و الخسائر.²

2/ مبدأ الطريقة: إنّ المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي:³

✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير لتغير حجم النشاط.

¹ - حكوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² - ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص 67.

³ - رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

✓ هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

✓ الأعباء الثابتة لا تتم توزيعها حسب المنتجات و لكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة.

✓ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

من هذا المنطلق نستنتج أن:

أ- مبلغ التكاليف الثابتة تتحمله الكميات المباعة و ليست الكميات المنتجة.

ب- تقييم المخزون (الكميات المنتجة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة.

3/ تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة:

الجدول رقم (1-1): تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة.

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية %
رقم الأعباء خارج الرسم	# # # # #	% 100
- الأعباء المتغيرة	(× × × ×)	%× × ×
= الهامش على التكلفة	# # # # #	%× × ×
المتغيرة	(× × ×)	%× ×
- الأعباء الثابتة المباشرة	# # # # #	%× ×
= المساهمة	(× × ×)	%× ×
- الأعباء الثابتة غير المباشرة	# #	%× ×
= النتيجة		

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 76

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المباشرة و غير المباشرة.

1/ التكاليف المباشرة: تقضي طريقة التكاليف المباشرة بإدماج الموارد المستهلكة ضمن القطاعات التحليلية الناتجة عنها و تعتمد بالمقابل على نظام معلومات قادر على تحديد اتجاه الأعباء المدججة المتضمنة في محاسبة التكاليف.

إنّ قيمة المخزون السلعي تحت التصنيع أو تام الصنع بقيم باستخدام التكلفة المباشرة.

و هذه الطريقة لا تساعد الإدارة على تسعير المنتجات.¹

حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة: يتمّ حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقاً ما يلي:

أ) حساب الهامس على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال و التكلفة المباشرة.

ب) حساب النتيجة التحليلية: هو الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة و الأعباء

غير المباشرة المشتركة و هذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية %
رقم الأعمال	# # # #	% × ×
- التكاليف المباشرة	(× × ×)	% × ×
= الهامش على التكلفة المتغيرة	# # #	% × ×
- التكاليف غير المباشرة المشتركة	(× ×)	% × ×
النتيجة	# #	

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 76

2/ التكاليف غير المباشرة:

التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموعة التكاليف و بالتالي فإنّ أثرها على مردودية المنتجات كبيراً. تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلّا أنّ الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، ثمّ يتمّ تحصيل تلك

¹ - ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص 73.

التكاليف على المنتجات بناءً على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج.¹

حساب النتيجة بالتكلفة غير المباشرة:

الجدول رقم (1-3): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية %
رقم الأعمال	# # #	$100 \times \%$
- التكاليف غير المباشرة	($\times \times \times$)	$\% \times \times$
= الهامش على التكاليف غير المباشرة	# # #	$\% \times \times$
- التكاليف غير المباشرة	($\times \times$)	$\% \times$
النتيجة	# #	

المصدر: بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 82

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف المعيارية.

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة و التي تتخذ أساساً لقياس و ضبط التكاليف الفعلية، و هي كذلك تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف البيع.²

أسس طريقة التكاليف المعيارية:

- أ- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً بمستوى النشاط و العناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له.
- ب- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) و حساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب، المصادر و المسؤولية.
- ت- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات و معايير الجودة.

¹ - ياسين سالي، مرجع سبق ذكره، ص 75-76.

² - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكاليف المعيارية.

- أ) تحديد الانحرافات من جرّاء مقارنة التكاليف بالتكاليف الحقيقية.
- ب) تحديد الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها و المسؤول عنها.
- ت) تقييم تحركات المنتج.
- ث) تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على سعر التكلفة.¹

الفرع الثالث: مزايا و عيوب الطريقة.

1/ مزايا طريقة التكاليف المعيارية: يمكن ذكرها فيما يلي:

- ✓ العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات.
- ✓ إمكانية تقديم التكاليف لأيّ حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- ✓ تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.
- ✓ الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، و هذا ما يُمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي.

2/ عيوب طريقة التكاليف المعيارية: يمكن ذكرها فيما يلي:

- ✓ إنّ وضع معيار و إنّ تمّ على أساس صحيح فإنّها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- ✓ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية و تبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- ✓ مراجعة المعايير يمكن أن تتمّ دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكّل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة.
- ✓ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- ✓ المعلومات غير دقيقة و تسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة²

¹ - رجال علي، مرجع سابق، ص 86-87.

² - ياسين سامي، مرجع سابق، ص 86.

المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف

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

المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

الفرع الأول: مفهوم نظام (ABC).

هناك عدة تعريف لنظام (ABC) و هي كما يلي:

"Homgren" عرّفه بأنّه: «النظام الذي يقوم بتنقيح (refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية». و يسحب هذا النظام كلف هذه الأنشطة و من ثمّ تخصيص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلف مثل المنتجات و الخدمات و الزبائن.

وعرّفه "dnidsn" بأنّه: «نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تمّ في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجمّعات الكلف و التي تتمثل بمراكز الأنشطة ثمّ يتمّ في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها».¹

و"تكريتي" عرّفه على أنّه: «نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات وهو يشمل على مكوّنات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات». و يمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

¹ - اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص 165-166.



الشكل رقم (1-1): يوضح مفهوم نظام "ABC"

يقوم مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أنّ المنتجات تحتاج إلى منظمات "تقوم بأنشطة" تتطلب "تكلفة أو موارد" مما يعني ضرورة تصميمها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها ومن ثمّ يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.¹

الفرع الثاني: خطوات تصميم نظام (ABC).

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي:

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

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

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

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.

4/ اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: و يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلاً 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 أساس ساعات تشغيل الآلات.¹

الفرع الثالث: خصائص و أهداف نظام (ABC).

1/ خصائص نظام (ABC): يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالخصائص التالية:

- أ- يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكلّ دقة.
- ب- يعتبر أداة فعّالة في تقييم الأداء، حيث يذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة و بمساعدة نظام (ABC) فقد تمّ تحديد الأنشطة و تحديد المشرف على كل نشاط منها.
- ت- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- ث- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية و تحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام.²
- ج- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريقة مقارنة تكلفة المسببات الفعلية والمعيارية.
- ح- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثمّ تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.³

¹ - حكوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 71.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 168.

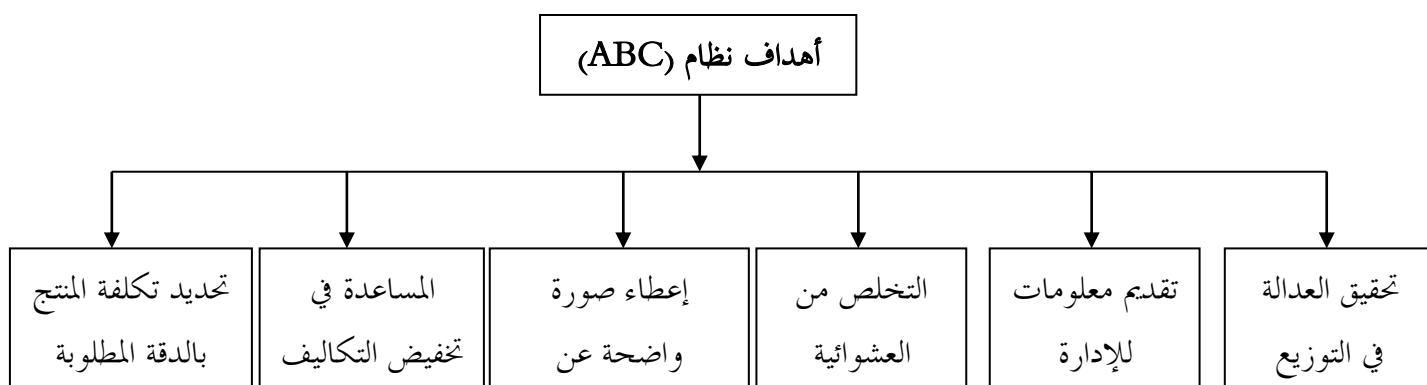
³ - حكوم حنان، مرجع سابق، ص 67.

2/ يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق ما يلي:

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

✓ تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.¹

يمكن إيضاح أهداف نظام (ABC) بالشكل التالي:



الشكل رقم (1-2): يبين أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

المصدر: يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 165.

الفرع الرابع: مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة و النظم التقليدية.

إنّ توزيع التكاليف المباشرة ليست مشكلة، و لكن الحاجة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

¹ - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية و المصرفية، جامعة الأردن، 2009، ص 46.

الجدول رقم (1-4): يبين للمقارنة بين النظامين

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 لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها
2/- التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف الكلفة الأساس	2/- التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف الكلفة "cost objective".
3/- يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، و يتم قياسه بقسمة كلفة نشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط اي 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 و يتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحصيل المختار
4/- تعدد استخدام مجمعات 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 مجمعات المنشأة.
5/- تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة و في تحصيل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي)	5/- قد تكون أسس التوزيع و التحصيل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف)
6/- في الغالب لا يُستند 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 ببناؤه	7/- تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج
8/- يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جداً	8/- يمكن أن يكون التشغيل يدوياً أو بالحسابات

المصدر: يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 166.

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أنّ القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها سعر معيّن، لذلك تبقى أمامنا حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشداً لها أثناء عملية تصميم المنتج و لمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء و القطع اللازمة للإنتاج، و إذا تبين لها أنّها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف و الجودة التي تجعل من المتاجرة أمراً مشجعاً.

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

في حين يرى "كوبر، R Cooper" أنّ التكلفة المستهدفة عبارة عن طريقة محدّدة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح من جودة و أداء وظيفي محدّد و ذلك لتوليد الربح المطلوب.

وعرّف "حسن عيسى" التكلفة المستهدفة بأنها تكاليف المنتج المسموح بها و التي تسمح بتحقيق معدّل الربح المطلوب من بيع المنتج، فهي تكاليف تعتمد على عوامل و متغيرات السوق.²

و من خلال التعاريف نستنتج أنّ التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة و هي أنّ:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة)
--

¹ - ياسين سالمى، مرجع سابق، ص 114.

² - حكوم حنان، مرجع سابق، ص 77.

الفرع الثاني: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

و يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص:

- أ- إنّ المشروعات المتعددة للمنتجات و ذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الكبيرة.
- ب- إنّ من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنّها تهدف إلى تخفيض التكاليف.
- ت- أنّها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي.
- ث- إنّ تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المنشأة.
- ج- يطبق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير و التصميم و هي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مراحل الإنتاج.¹
- ح- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف و محاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- خ- أنّه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتى التخطيط و التصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلاً لتخطيط و إدارة التكاليف في مرحلتى التخطيط والتصميم و ليس لمراقبة التكاليف في مرحلة الإنتاج.²

الفرع الثالث: طريقة قياس التكلفة المستهدفة.

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة و ثقافتها التنظيمية و رسالتها و أهدافها و خططها الاستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات و درجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبعة ونظم الإنتاج المستخدمة، ولعلّ الشائع من هذه الطرق ما يلي:

- 1/ **طريقة الإضافة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كلّ مكون من المكونات طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه في إطار ما يرغبه ويرتضيه المستهلكين ومراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المشابهة.

¹ - حكوم حنان، مرجع سابق، ص 78.

² - ياسين سالمى، مرجع سابق، ص 118.

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

3/ طريقة العامل المتحكم (السعر): حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طلقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف و ذلك طبقاً للمعادلة التالية:

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

4/ طريقة فجوة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية و ذلك طبقاً للمعادلة التالية¹:

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

5/ طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، و على ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة: التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}$$

6/ طريقة الحدين الأدنى و الأعلى: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) و أخذ الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) و يكون ذلك طبقاً للمعادلة التالية²:

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

¹ - حكوم حنان، مرجع سابق، ص 79.

² - حكوم حنان، مرجع سابق، ص 80.

الفرع الرابع: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.

المرحلة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف، و هو السعر الذي يكون العملاء على استعداد لمقابل الحصول على المنتج.

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

المرحلة الثالثة: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج.

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

¹ -حكوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 80.

خلاصة:

لقد تم في هذا الفصل مناقشة أغلب المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف، إضافة إلى ذلك فقد تم عرض و تقييم الطرق التقليدية المستعملة في تحديد التكلفة و ذلك من خلال ذكر مبادئ هذه الطرق و مزاياها و عيوبها، و التي كان مفادها أن نظام التكلفة الكلية يقوم على التحميل الكلي لجميع عناصر التكلفة سواء كانت متغيرة أو ثابتة و سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، و بعد ذلك قمنا بعرض مختلف التكاليف الجزئية التي تقوم على تحميل جزء من التكاليف إلى المنتج أو الخدمة المقدمة والتي تضم (طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المباشرة و غير المباشرة و طريقة). كما تطرقنا إلى ذكر طريقة التكاليف المعيارية والتي تعمل على إمكانية تقدير التكاليف و تحليل الفروقات و بالتالي وضع الموازنات التقديرية. وما يميز هذه الطرق عن بعضها هو إمكانية استعمالها لاتخاذ القرارات سواء على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل الأجل حسب أهداف المسيرين.

وفي الأخير تطرقنا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الذي يؤدي دورا فعالا في تخفيض التكاليف وذلك عن طريق تشجيع الإدارة لتوجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة و العمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها بالإضافة إلى ذلك كونه نظام تكاليف لزيادة الدقة في حساب تكلفة كل منتج وتحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد المؤسسة. كما تطرقنا إلى نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها. كما تعتبر هذه الطريقة سلاح استراتيجي يكسب المؤسسة التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنها مدخل استراتيجي لتخطيط الأرباح وليس فقط طريقة لخفض التكاليف.



الفصل الثاني: الإطار النظري للخطبة



تمهيد:

التخطيط من الوظائف القيادية والمهمة في الإدارة العامة والتي يقع على عاتق القيادة الإدارية وجوب النهوض به كوظيفة أساسية تختص بها الإدارة العليا. ولا تنتهي هذه الوظيفة إلا بتحقيق الهدف من خلال نشاطات الإدارة التي تعمل على تنفيذ الخطط.

خلال هذا الفصل قمنا بتغطية الجانب النظري للتخطيط وذلك بتقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول إبراز عموميات التخطيط في و ذلك بتقديم أهم التعاريف والأهمية التي يكتسبها باعتباره الوظيفة الأولى لدى المؤسسة واعتمادها على التخطيط يسمح لها بتحديد الأهداف المسطرة والمرجوة. أما المبحث الثاني تطرقنا إلى مبادئ و مبررات و مجالات التخطيط.

المبحث الأول: عموميات حول التخطيط

يعتبر التخطيط الوظيفة الإدارية الأولى و له الأولوية على الوظائف الإدارية الأخرى من تنظيم و توجيه ورقابة لان هذه الوظائف يجب أن تعكس هذا التخطيط، فالمدیر ينظم ويوجه ويراقب لكي يضمن تحقيق الأهداف طبقا للخطة الموضوعة.

المطلب الأول: ماهية التخطيط

الفرع الأول: مفهوم التخطيط

لقد أعطيت عدة تعريفات للتخطيط وسيتم التعرض للبعض منها كمحاولة للوصول إلى تعريف عام.

التعريف الأول: «هو الوظيفة الأولى للإدارة و التي تسبق ما عداها من الوظائف و تقوم على عملية الاختيار بين البدائل لإجراءات العمل للمؤسسة ككل ولكل قسم أو جزء من أجزائها و لكل فرد من العاملين بها».¹

معنى هذا أن وظيفة التخطيط تسبق باقي الوظائف الإدارية الأخرى حيث أنها تقوم على الاختيار الواعي و هذا الاختيار يكون بين مجموعة من البدائل.

التعريف الثاني: يعرفه "فايول" بأنه: «التنبؤ بالمستقبل و الاستعداد له فهو بعد النظر الذي يتجلى في القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتحضير له بإعداد الخطة المناسبة».²

من هذا التعريف يتضح أن التخطيط يقوم على عملية التفكير والتقدير للمستقبل والنظر في البعد الزمني والتنبؤ بالمتغيرات ووضع الخطط لما يخفيه المستقبل والتأقلم مع الظروف المتغيرة.

التعريف الثالث: «هو الأسلوب العلمي الذي يتضمن حصر الموارد البشرية والمادية و استخدامها أكفا استخدام بطريقة علمية و عملية وإنسانية لسد احتياجات المؤسسة».³

تتضح من هذا التعريف أن التخطيط هو أسلوب علمي يتم على أساس الموارد اللازمة لعملية الإنتاج وتنظيم الموارد المالية واستخدامها بأحسن الطرق وذلك بوضع خطة شاملة.

¹ - عبد الغفار حنفي، عبد السلام قحف، التنظيم و إدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 337.

² - محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير "أساسيات، وظائف و تقنيات"، ديوان الوطني للطبعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 19.

³ - حسين عمر، التنمية و التخطيط الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الكويت، 1997، ص 80.



التعريف الرابع: يعرفه "جورج تيري" الآتي: «التخطيط هو الاختيار المرتبط بالحقائق ووضع واستخدام الفروض المتعلقة بالمستقبل عند تصور الانظمة المقترحة التي تعتقد بضرورتها لتحقيق النتائج المنشودة».¹

من هذا التعريف يتضح أن التخطيط يرتبط بالحقائق وذلك عن طريق الاختيار و الانتقاء وكذلك وضع السياسات والإجراءات والخطط اللازمة لتحقيق النتائج والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

هذا التعريف يبين أن التخطيط يمكن من تحديد الأهداف والوسائل المناسبة لتحقيقها. من هذه التعاريف لسابقة يمين تعريف التخطيط على انه الوظيفة الإدارية الأولى و التي تعتمد عليها الوظائف الأخرى فهو التقرير سلفا لما يجب عمله لتحقيق هدف معين.

الفرع الثاني: أهمية التخطيط

للتخطيط أهمية بالغة تتمثل فيما يلي:

1/ **التخطيط ضروري بسبب التغير و عدم التأكد:** يجب على كل المؤسسات أن تخطط وذلك من أجل الوصول إلى غاياتها وأهدافها، وكلما توغل الإنسان في تقدير أحداث المستقبل زادت إمكانية الشك وعدم التأكد، وكلما زادت حالة عدم التأكد الذي ينوي عليه المستقبل زادت البدائل الممكنة وقلت درجة عدم التأكد، فالمسير لا يمكنه أن يضع أهدافه ويتوقف عند ذلك الحد، وإنما عليه أن يعلم بالظروف المستقبلية والنتائج المتوقعة.

2/ **التخطيط يركز الانتباه على أهداف المؤسسة:** التخطيط يركز على انجاز الأحداث التي تسعى إليها المؤسسة و وضع خطة مناسبة لهذه الأهداف فواضعو الخطط يكونون مجبرين على التفكير دائما في الأهداف المنشودة، فيجب عليهم مراقبة هذه الخطط دوريا و تعديلها و تطويرها في الوقت المناسب تماشيا مع الظروف المستقبلية و بما يضمن أهداف المؤسسة.

3/ **التخطيط يوفر النفقات:** إن عملية التخطيط ترتكز أساسا على الاستخدام الأمثل للوسائل المادية و المالية و البشرية بأكفاً الطرق لتحقيق أهداف المؤسسة وذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

4/ **التخطيط أساس للرقابة:** أي لا يمكن الفصل بين التخطيط و الرقابة معنى هذا أن المدير لا يمكنه مراقبة أي عمل ما لم يكن هناك برنامج تحطي لهذا العمل فعملية المراقبة تصبح بلا فائدة دون مخططات.²

¹ - عبد الغفور يونس، تنظيم إدارة الأعمال، مجموعة النيل العربية، ليبيا، 1999، ص 106.

² - عبد الغفار حلفي، أساسيات التنظيم و إدارة الأعمال، الدار الجامعية، 1997، ص 217-219.



5/ التخطيط يقلص من المخاطر: بما أن دور التخطيط يكمن في تسهيل عملية انتقال المؤسسة من الحاضر إلى المستقبل لذا فإن التخطيط القائم على أسس علمية يقلص مخاطر هذا الانتقال كتوجيه الجهود نحو تحقيق الأهداف والاستغلال العقلاني للموارد خاصة إذا كان هذا المستقبل غير محدد المعالم.

6/ تحقيق العمل المتكامل لجميع أجزاء المؤسسة: فالتخطيط يسمح للإدارة بالاطلاع على الأجزاء المختلفة في المؤسسة و تحقيق التكامل بين هذه الأجزاء و العمل على التنسيق بينها، فالتخطيط يقلل من الحوادث المفاجئة عن ريق التنبؤ بالمستقبل و يمكن من تجنب الأزمات التي تعترض عمل الإدارة.

7/ يساعد التخطيط على التخلص من أسباب المشاكل والتأكيد على الأهداف البعيدة.

8/ يساعد التخطيط في عملية الاتصال: حيث يعمل على إيجاد القنوات الاتصالية المتعدد في كل الاتجاهات كما يساعد في التنظيم، أي أن كل مركز في الإدارة مسؤول عن تنفيذ الخطة، يكون مسؤولاً عن أي انحراف حتى يمكن محاسبة المسؤولين عنها¹.

المطلب الثاني: أنواع التخطيط:

للتخطيط عدة أنواع مقسمة حسب عدة معايير نذكر منها التخطيط:

الفرع الأول: حسب المدى الزمني.²

1/ التخطيط طويل المدى: هو التخطيط الذي يغطي فترة زمنية أكثر من خمس سنوات ويشترك فيه كل المدراء حيث يركز كل ميادين النشا في المؤسسة.

2/ التخطيط متوسط المدى: هو التخطيط الذي يغطي فترة زمنية أقل من خمس سنوات ويقوم به أفراد الإدارة الوسطى، حيث انه عبارة عن وسيلة لتخطي العقبات التي تعترض التخطيط والأجل.

3/ التخطيط قصير المدى: هو التخطيط الذي يغطي فترة زمنية أقل من سنة حيث، أنه يحتوي على خطط تفصيلية من التخطيط طويل المدى و هذا لغرض حل المشاكل حين حدوثها.

الفرع الثاني: التخطيط حسب نطاق التأثير.

1/ التخطيط الاستراتيجي: يعرف التخطيط الاستراتيجي بأنه تحديد الأهداف الرئيسية طويلة الأجل للمنظمة ورسم الخطط وتخصيص الموارد المتاحة للمنظمة بالشكل الذي يمكن من تحقيق هذه الأهداف في إطار الفرص المتاحة و القيود المفروضة من بيئة المنظمة، فهو التخطيط الذي

¹ - عمرو وصفي عقيلي، الإدارة المعاصرة التخطيط التنظيم الرقابة، دار زهران للنشر و التوزيع، 2007، ص172-173.

² - محمد سعيد عبد الفتاح، محمد فريد الصحن، الإدارة العامة، الدار الجامعية، 1996، ص248-249.

يحدث تغيير نوعي في المنظمة و ممارسة الإدارة العليا و تأثيره بعيد و من أمثلته : التخطيط لإضافة خط إنتاجي جديد أو التخطيط لفتح سوق جديد.¹

2/ **التخطيط التكتيكي**: يهدف إلى مساندة التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة ويهتم بتقييم صلاحية البدائل المختلفة من الأهداف والاستراتيجيات واقتراح الجديد منها، إذ يتميز بالمرونة في اختيار ومراجعة البدائل وتمارسه الإدارة الوسطى وتأثيره متوسط المدى، ومن أمثلته: تقدير حجم الطلب على سلعة معينة في السوق.

3/ **التخطيط التشغيلي**: وتختص به الإدارة الدنيا ويتم فيع تحديد تفاصيل التخطيط التكتيكي بوضع خط للأنشطة المتكررة في المؤسسة والقابلة للقياس وهذا في شكل تنبؤات، وتوضع الخطط التشغيلية في شكل موازنات ومعايير تقديرية تسمح بتحديد النتائج بطريقة واضحة وقد تكون هذه الموازنات شهرية أو أسبوعية أو يومية، وبالتالي يعمل على تقييم مدى تنفيذ خطة النوعين السابقين في شكل أرقام وقيم و من أمثلته: تحديد احتياجات إدارة الإنتاج من المواد وقطع الغيار.

الفرع الثالث: التخطيط حسب الوظيفة

بما أن المؤسسة تشتمل على عدة نشاطات متعلقة بطبيعة عملها و أهدافها فهناك وظائف لابد من التخطيط لها وهي: الإنتاج، البيع، المالية، التمويل .

1/ **تخطيط الإنتاج**: يعرف بأنه: «القيام بالتنبؤ لوضع خطة تتضمن جميع خطوات تنابع العمليات الإنتاجية بالطريقة التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف المخطط».

إن تخطيط الإنتاج هو عملية تنبؤ بجميع مرتحل الإنتاج واحتياجاتها للوصول إلى الأهداف المسطرة.

2/ **التخطيط المالي**: و يهتم بكيفية الحصول على الأموال من عدة جهات بأقل جهد و تكلفة.

3/ **تخطيط البيع**: تقوم المؤسسة بالتخطي للمبيعات و هدفها الأول هو التوصل إلى أفضل طريقة لتصريف السلع التي أنتجتها، حيث نقوم بدراسة أهم نقاط البيع و أهم المتعاملين الذين يضمنون ترويج المنتج بأقل تكلفة².

4/ **تخطيط التمويل**: هو عملية وضع التقديرات للمواد واللوازم التي تحتاجها المؤسسة وذلك في ضوء إمكانياتها.

¹ - محمد فريد الصحن و آخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 172-174.

² - عمرو وصفي عقيلي، مرجع سابق، ص 192.



المطلب الثالث: مراحل التخطيط.

إن التخطيط كعملية أساسية في كل مؤسسة ينطوي على مجموعة مترابطة من المراحل تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: التعرف على الفرص المتاحة واكتشافها.

إن الخطوة الأولى في عملية التخطيط هي محاولة التعرف على الفرص (المشاكل) المتوقعة الحدوث في المستقبل، ثم دراسة هذه الفرص دراسة كاملة لمعرفة جوانب القوة و الضعف فيها وتتم دراسة الفرص من خلال معالجة الجوانب التالية:

- ◀ العوامل المحيطة بالمنظمة مثل العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- ◀ طبيعة السوق الذي تنشط فيه المنظمة.
- ◀ درجة المنافسة السائدة.
- ◀ معرفة رغبات العملاء و المستهلكين.
- ◀ ظروف البيئة الداخلية مثل نوع الخبرات والكفاءات لدى الأفراد ونوع الآلات و المعدات.

الفرع الثاني: تحديد الأهداف.

تعتبر الأهداف مزيج من الغايات الواقعية التي تصبو المؤسسة إلى تحقيقها والأهداف تعكس مدى قدرة المؤسسة على التفاعل مع المحيط ويعتبر تحديد الأهداف الأساس في العملية التخطيطية لأنه يمكن من:¹

- ◀ وضع خطة متكاملة ومتناسقة خاصة إذا كانت الأهداف دقيقة.
- ◀ تحديد رسالة المؤسسة في المجتمع.
- ◀ توحيد جهود الإدارات والأقسام والأفراد.
- ◀ توليد الدافع لدى كل فرد على العمل و هذا عن طريق ربط أهدافه بأهداف المؤسسة.
- ◀ المساعدة على تقييم القرارات المتخذة.
- ◀ المساعدة على التنبؤ بالسلوك و الأحداث المستقبلية.
- ◀ تحديد المطلوب فهو مقياس للرقابة (خاصة إذا كانت كمية) حيث يقدم المعايير اللازمة للقياس.

¹ - عبد الغفار حنفي، عبد السلام قحف، مرجع سابق، ص 350.



الفرع الثالث: وضع الفروض التخطيطية

إن المرحلة الثالثة في التخطيط هي وضع الفروض التي تمثل المستقبل الذي على أساسه ستوضع الفروض التخطيطية، أي بعبارة أخرى البيئة المستقبلية التي ستعمل فيها الخطط و لهذا فان التنبؤ ضروري لوضع الفروض التخطيطية، حيث توجد أربع أنواع للتنبؤ تتمثل فيما يلي:

1. **التنبؤ الاقتصادي:** التنبؤ بحالة الاقتصاد من حيث احتمال حدوث رواج أو كساد أو انتعاش فيه.

2. **التنبؤ تكنولوجي:** محاولة التعرف على الطرق والمعارف الفنية والتقنية المتوقعة إدخالها في عملية الإنتاج.

3. **التنبؤ بدرجة المنافسة:** محاولة التعرف على ردود أفعال المؤسسات المنافسة عند تغيير أنواع وأسعار المنتوجات.

4. **التنبؤ بسلوك المستهلك:** من حيث الرغبات، الأذواق، الطلب... الخ¹.

الفرع الرابع: تحديد البدائل.

و تقتضي هذه المرحلة تجميع كل البدائل وطرق العمل حتى يتسنى للمؤسسة التعرف على البديل المناسب لتحقيق الأهداف المرجوة.

وحسب "كونتر" أنه من النادر وجود خطة يمكن تنفيذها من خلال بديل واحد فقط بل يوجد أكثر من بديل وفي الغالب ما يكون البديل الغير ظاهر هو عادة أفضل البدائل.

الفرع الخامس: تقييم البدائل

بعد تحديد أفضل البدائل و اختبار نقاط القوة والضعف فيها تأتي الخطوة التالية وهي تقييم هذه البدائل عن طريق وزن العوامل المختلفة على ضوء الفروض والأهداف، فأخذ البدائل قد يبدو أكثرها ربحية لكنه يستلزم مدفوعات نقدية ضخمة، بينما بديل آخر يكون أقل ربحية و لكنه ينطوي على خطر أقل في الشركات الكبيرة قد تنطوي البدائل على عدد ضخم من المتغيرات والعديد من القيود مما يجعل عملية التقييم من أصعب الأمور و اعقدها و بسبب هذه التعاقبات نجد الاتجاه المتزايد نحو استخدام الطرق والأساليب الجديدة من بحوث العمليات والتحليل الرياضي وأيضا الحاسب الآلي للمساعدة في القيام بعملية تقييم البدائل.

¹ - عبد الغفار حنفي، عبد السلام قحف، مرجع سابق، ص 351.



الفرع السادس: اختيار البديل المناسب.

بعد تقييم البدائل المتوفرة تأتي مرحلة اختيار البديل المناسب الذي سيحقق الأهداف بأقل مخاطرة وأقل تكاليف وأعلى عائد والذي حاز على رضا وقبول الأفراد القائمين على عملية التنفيذ، ومن ثم تحديد الأنشطة والأعمال التي يجب القيام بها لوضع البديل المختار موضع التنفيذ¹.

المبحث الثاني: التخطيط (المبادئ، المبررات و المجالات)

سنستطرق في هذا المبحث إلى مبادئ التخطيط مع أهم العوامل أو المبررات التي ساهمت في إتباع التخطيط مع إبراز أهم مجالاته.

المطلب الأول: مبادئ التخطيط

هناك العديد من المبادئ التي تشكل الأسس الضرورية لعملية التخطيط الاقتصادي على المستوى الكلي. والتي تعطيه ميزة خاصة تختلف عن أساليب الإدارة الاقتصادية ومن هذه المبادئ ما يلي:

1/ **الواقعية:** تعتبر الواقعية من أهم السمات الأساسية للتخطيط الاقتصادي، إذ ينبغي وضع الخطة على أسس يراعى فيها الواقع الاقتصادي والاجتماعي للدولة موضوع الخطة، بحيث يتم التعرف العلمي المدروس والدقيق على موارد تلك الدولة البشرية والمادية والمالية واقعيًا ودراسة احتياجاتها من هذه الموارد. وان يتم اختيار وسائل يسمح واقعها الأخذ بها والتفاعل والنمو بموجبها من اجل استخدام الموارد والإمكانات المتاحة والمحتملة لغرض تحقيق الأهداف الموضوعية والمحددة التي تلي ابرز احتياجات المجتمع.

2/ **الشمولية:** لكي تكون الخطة متصلة بالاقتصاد بأكمله ولتتطابق مع تسميتها بالخطة الاقتصادية، فينبغي لها أن تنسم بالشمول ويراد بالشمول أن يكون التخطيط شاملاً لكافة القطاعات الاقتصادية وكافة المتغيرات الاقتصادية² بالإضافة إلى جميع المناطق الجغرافية، إذ أن شمول كافة القطاعات الاقتصادية ضروري في عملية التخطيط من أجل تنمية هذه القطاعات، و ذلك لأن إخضاع قطاع واحد أو قطاعات معينة وعدم إخضاع قطاع أو قطاعات أخرى للتخطيط سيعيق عملية التخطيط للقطاعات التي يجري التخطيط لتطورها.

3/ **التنسيق:** يعتبر التنسيق أمراً ضرورياً وهاماً في عملية التخطيط لأنه يضمن عدم التعارض والتقاطع في إطار عملية التخطيط أي عدم تعارض الأهداف فيما بينها من ناحية وعدم تعارض

¹ - عبد السلام قحف، مرجع سابق، ص 30-35.

² - عقيل حاسم عبد الله، التخطيط الاقتصادي، دار مجدلاوي للنشر، الأردن، 1999، ص 33.



الوسائل بعضها مع البعض الآخر من ناحية أخرى وعدم تعارض الأهداف والوسائل من ناحية ثالثة.

4/ **الاستمرارية:** ينبغي لعملية التخطيط أن تكون مستمرة وذلك ارتباطا باستمرارية النشاطات الاقتصادية واستمرار تطورها، و بالتالي الملازمة المستمرة للتخطيط لهذه النشاطات وتطورها. ولذلك تأخذ الدول عادة بالتخطيط المستمر، لأن تخطيط النمو لفترة معينة دون تخطيط النمو لفترة أخرى يعيق التخطيط حتى لهذه الفترة المعينة.

5/ **المرونة:** تعني المرونة إتاحة المجال لتعديل الخطة عندما يظهر أن وضع الخطة كان غير سليم، الأمر الذي يستدعي معه تصحيحها، أو إن هناك ظروفًا واقعية بحيث يجعل تنفيذ الخطة الموضوع غير ممكن ولم تؤخذ هذه الظروف بالحسبان عند وضع الخطة، أو حصول تغيرات جوهرية في الواقع الاقتصادي المحلي أو في الظروف الدولية تستدعي تعديل الخطة بما يتناسب وهذه المتغيرات¹.

6/ **الالتزام:** تعتبر الخطة ملزمة بشكل عام للجهات ذات العلاقة بها، و أن الالتزام بالخطة ضرورة تتطلبها عملية تنفيذ الخطة، إذ بدون وجود مثل هذا الالتزام، وترك الجهات ذات العلاقة بتنفيذ الخطة حر في تنفيذها قد تؤدي في النهاية إلى عدم تنفيذ الخطة بشكل جزئي أو كامل، وبالشكل الذي يؤدي إلى عدم تحقيق الخطة لأهدافها المحددة، وعليه فإن عدم تنفيذ جزء أو كل الخطة سيؤدي إلى إعاقه المشروعات الأخرى وخاصة في المجالات التي لها علاقة بهذه الخطة لكون المشروعات ترتبط مع بعضها بعلاقات متشابكة ومتكاملة في إطار تخطيط الاقتصاد الوطني.

ولتحقيق الالتزام في الخطة فإنها تصدر عادة بشكل قانون ويجري تبليغها إلى الجهات ذات العلاقة لتكون ملزمة بتنفيذها عند عدم وجود مبررات موضوعية وهامة تعيق مثل هذا التنفيذ، وفي حالة عدم التنفيذ تخضع للمساءلة والمحاسبة القانونية، وهذا ما يضمن تنفيذ الخطة وتحقيقها لأهدافها واقعيًا.

7/ **مركزية التخطيط ولا مركزية التنفيذ:** هناك اعتبارات عديدة تؤيد مركزية التخطيط ولا مركزية التنفيذ، يأتي في مقدمتها، إن المركزية في التخطيط تعد ضرورية و أساسية لتوفير النظرة الشمولية لحركة الاقتصاد وتطوره بالكامل من خلال الخطة، وهذه النظرة الشمولية لا يمكن أن تتوفر إلا مع وجود جهة مركزية، إذ أن وجود جهات عديدة لا يوفرها. إضافة إلى أن التنسيق بين عناصر

¹ - عقيل حاسم عبد الله، المرجع السابق، ص 34.



الخطة و أهدافها ووسائل لا يمكن أن يتحقق إلا مع وجود هيئة مركزية، تتولى ذلك بحيث تلغي التعارض في الخطة أهدافا ووسائل، إضافة إلى أن توفير التكامل بين عناصر الخطة يقتضي هو الآخر وجود¹ المركزية في التخطيط، خاصة وإن وجود قدرات بشرية وفنية محددة تستدعي تركيزها في هيئة لديها القدرة على اتخاذ القرارات التخطيطية بدلا من تشتتها في عدة هيئات لا تتوفر لديها القدرة على اتخاذ القرارات.

كما أن اللامركزية في التنفيذ أمر يبرره صعوبة قيام هيئة مركزية بالتنفيذ لكافة المشاريع وفي كافة القطاعات والمناطق، خاصة إذا كان عدد المشاريع كبيرا وحجمها واسعا ودرجة تنوعها شديدة، وكلما ازداد الاقتصاد تعقيدا اقتضى الأمر إتباع اللامركزية في التنفيذ، بينما في الاقتصاد الحديث التطور الذي يتصف بقلة عدد مشاريعه ومحدودية تنوع هذه المشاريع فإنّ من الممكن أن تتولى عملية التنفيذ هيئة مركزية، وخاصة في ظل الإمكانيات البشرية والفنية المحدودة الأمر الذي يتطلب حصرها في هيئة مركزية تتولى تنفيذ هذه المجموعة من المشاريع المحددة وغير المتنوعة.

8/ التكامل: ويهتم التكامل بالعلاقات المترابطة والتشابك بين المشروعات، بحيث تدرس هذه العلاقات بشكل دقيق من خلال الاستناد إلى بيانات ومعلومات مستنبطة من الواقع الاقتصادي، واختيار المشروعات التي تتوفر فيما بينها علاقات تكاملية تفوق غيرها من المشاريع، وبحيث يتحقق من خلال هذه العلاقات أكبر قدر من الإسهام في التحفيز على تحقيق أهداف الخطة من أجل تحقيق التنمية وبأقل التكاليف، وذلك من خلال اختيار مشروعات متبادلة التأثير في التحفيز على النمو والتطور مع النمو والتطور مع المشروعات أخرى في الخطة وبالتالي تحقيق الآثار المباشرة على النمو من خلال هذه المشروعات، وآثارها غير المباشر على النمو من خلال توفرها الحافز على النمو للمشروعات الأخرى سواء بتوفير المستخدمات لها أو استخدام منتجاتها، وبالشكل الذي يشجعها ويدفعها للنمو والتطور.

9/ الكفاءة: ينبغي أن يتوفر في عملية التخطيط عنصر الكفاءة أي تحقيق أقصى الأهداف بما يضمن تلبية أكثر الاحتياجات أولوية و بأقصى قدر ممكن و بأقل الموارد والتكاليف والجهود والإمكانات عن طريق اختيار الوسائل المناسبة التي تمكن من ذلك، و بدون تحقيق مثل هذه الكفاءة في استخدام الموارد والإمكانات والجهود يصبح التخطيط غير علمي ولا مدروس ولا واقعي، وبالتالي يبتعد عن

¹ - عقيل حاسم عبد الله، المرجع السابق، ص 35.

أن يكون بديلا أفضل من آلية السوق كوسيلة لإدارة الاقتصاد وتسيير النشاطات الاقتصادية وتطورها، و لا يتحقق بذلك الهدف من اعتماد التخطيط بدلا عن السوق.

المطلب الثاني: مبررات إتباع أسلوب التخطيط.

هناك مجموعة من العوامل و الأسباب التي اعتبرت مبررات ودوافع لانتهاج أسلوب التخطيط كوسيلة تنمية فعالة ويمكن إجمالها بما يلي:

1/ تحقيق النمو والتطور السريع: حيث يوفر التخطيط العام والشامل إمكانية التطور والنمو المضطرد في مجموع المتغيرات الاقتصادية وذلك لما يتمتع به من سلطة مركزية في اتخاذ القرارات وتنفيذها على المستوى القومي، الأمر الذي يلغي كل أوجه التعارض والبطء والاختلال في النمو، تلك الصفات التي ترافق عادة القرارات الاقتصادية الجزئية اللامركزية التي تتخذها الوحدات الاقتصادية على انفراد.

2/ توفير الحد الأدنى اللازم للاستثمار: حيث يتيح التخطيط الشامل والمركزي إمكانية توفير الحد الأدنى اللازم للاستثمار، أو ما يسمى بالدفعة الكبيرة أو الدفعة القوية، التي تؤهل الاقتصاد للانطلاق في المراحل الأولى للتنمية الأمر الذي تعجز عن توفيره البلدان النامية في ظل اقتصاد حر يعتمد القرارات اللامركزية العفوية.

3/ توفير إمكانية التكامل: إذ يتيح التخطيط الشامل والمركزي إمكانية الاستفادة من تكامل المشروعات الاقتصادية المختلفة، من خلال علاقات التبادل التي تتسم بها قرارات الاستثمار مما يضيف مزايا كبيرة في إقامة سلسلة من المشروعات الاستثمارية في آن واحد، و يخلق وفورات خارجية من خلال التوافق الزمني في مخرجاتها الأمر الذي عجز عن تحقيقه الاقتصاد الذي تشبع فيه فوضى القرارات الاستثمارية.

4/ خاصية عدم التجزئة: أي أن الوفورات الخارجية غالبا ما تتولد في الاستثمارات الكبيرة وخاصة في رأس المال الاجتماعي، تلك الاستثمارات التي تتميز بعدم قابليتها على التجزئة كالاستثمار في مشروعات الطاقة و السدود وغيرها التي لا يمكن أن تتحقق بالاعتماد على قرارات فردية منفصلة.

المطلب الثالث: مجالات التخطيط.

يمكن تحديد مجالات التخطيط في خمسة مجموعات هي:

1/ **موضوع التخطيط:** و يعني النشاط المحدد للتخطيط كان يكون التخطيط لنوع معين من الإنتاج (صناعي زراعي، إنشائي... الخ)، أو التخطيط للتسويق لسلعة معينة، أو تخطيط عمليات التمويل لمشروع معين أو على مستوى الاقتصاد، أو يوضع التخطيط لغرض التطوير والبحث في مجال معين.

2/ **المدة الزمنية للتخطيط:** ويشتمل أن يكون التخطيط عملية مستمرة أو قصيرة الأجل، متوسطة الأجل طويلة الأجل.

3/ **على مستوى التنظيم:** أي تحديد مستوى التخطيط كان يكون على مستوى الاقتصاد الكلي أو على مستوى المنشأة أو الإدارات، اللجان، الأقسام، أو على المستوى الكلي والجزئي.

4/ **من حيث سمات التخطيط:** فقد يكون معقدا أو بسيطا، شاملا أو جزئيا، اقتصاديا أو غير اقتصادي، استراتيجيا أو تكتيكيا، كميا أو نوعيا، رسميا أو غير رسمي، مرنا أو غير مرنا، سريرا أو علنيا.

5/ **من حيث العنصر:** أي يكون التخطيط نظاما، غرضا، هدفا، استراتيجية، سياسة، برامج، موازنة.¹

¹ - موسى يوسف حميس، مدخل إلى التخطيط، دار الشروق، الأردن، 1999، ص 23.



خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل مختلف الجوانب المتعلقة بالتخطيط اتضح بان التخطيط بمختلف أشكاله أمر ضروري و لا بد منه حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها و هذا لأنه يعتمد على بعض السياسات و التنبؤات و القواعد اللازمة لعملها. و برغم أن التخطيط عملية لازمة لتحقيق الأهداف و الغايات المسطرة من طرف المنظمة، إلا انه ليس بالنتيجة الحتمية التي تحقق نجاح المؤسسة.



الفصل الثالث:

استخدام برامج محاسبة التكاليف في
التخطيط



تمهيد:

بما أن مديري المؤسسة الناجحة يحتاجون البيانات المحاسبية بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية و قياس كفاءة الأداء، فإنهم يحتاجون كذلك إلى اتخاذ العديد من القرارات أبرزها تسعير المنتجات التي تؤثر على ربحية المؤسسة وينعكس ذلك على استمراريتها. إن استعمال تقنية تحليل العلاقة التكلفة- الحجم - الربح وما يتعلق بها من معلومات وتقنيات توفر إمكانية القيام بعمليات المحاكاة التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات، ولا شك أن الموازنات التقديرية تعد أبرز الأدوات الجسدة للتخطيط في المؤسسة، ومحاسبة التكاليف دور بارز في إعدادها والاستفادة من تقنياتها.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين حيث تضمن المبحث الأول تحليل العلاقة أما المبحث الثاني فخصص للموازنات التقديرية.

المبحث الأول: تحليل العلاقة: التكلفة، الحجم، الربح.

تعد هذه الأداة من أبرز الأدوات التحليلية المستعملة في المحاسبة التحليلية والتي عرفت بها طريقة التكاليف المتغيرة، وتستعمل كثيرا في تحليل وتخطيط الوضعيات المستقبلية في المدى القصير.

المطلب الأول: تحديد نقطة التعادل.

يطلق على هذه العلاقة عدة تسميات منها عتبة المرد ودية، نقطة الصفر، عتبة الربحية، النقطة الحرجة، نقطة التوازن، نقطة التعادل، رقم الأعمال نقطة الصفر والتي تعني في مجملها حجم النشاط الذي يمكن المؤسسة من الوصول إلى مستوى النتيجة صفر¹ وفق العلاقة التالية:

رقم الأعمال — التكاليف المتغيرة — التكاليف الثابتة = 0، وهذا ليس كهدف نهائي وإنما هو محاولة دراسة مختلف الوضعيات الممكنة مستقبلا وتحديد مستوى الأداء الذي يمكن أن يحققه المؤسسة في فترة معينة انطلاقا من المعطيات الراهنة و ما هو متوقع في ظل الظروف السائدة من خلال البحث عن حجم الإنتاج و المبيعات الذي على المؤسسة أن يحققه لكي تبدأ في الحصول على الأرباح و متى يتحقق ذلك ؟ كم يستغرق من مدة؟ وبأي إمكانيات من الموارد؟ و في أي ظروف؟ ويتعلق ذلك بالسوق ومستويات الطلب (حالة التأكد وحالة عدم التأكد، المنافسة....).
لاشك أن الإجابة على تلك الأسئلة وغيرها والحصول على معلومات كافية يعد أمرا مطلوباً في رسم سياسة المؤسسة في المدى القصير وترشيد قراراتها وتمكينها من القيام بإجراءات تعديلية إن أظهر التحليل مؤشرات سلبية وبالتالي البحث عن أفضل بديل ممكن.

إن تحليل العلاقة يشير إلى وجود علاقة ارتباط و تأثير بين التكلفة، الحجم والربح.

إن المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه تحديد نقطة التعادل هو الفصل الدقيق بين الأعباء المتغيرة و الثابتة للتمكن من الحصول على مختلف الهوامش و من ثم القيام بالتحليلات اللازمة، إلا أن ذلك مقيد بمعطيات متعلقة بالزمن و سلوك الأعباء و الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة، لذلك تم وضع عدة فرضيات في المدخل المحاسبي لتحليل العلاقة تختلف عن المدخل الاقتصادي.

¹ – Jacques Margerin , Gérard Ausset, comptabilité Analytique, outil de gestion – Aide a la décision, 6 éd, organisation, paris, 1988, p 289.

الفرع الأول: فرضيات تحليل العلاقة.

إن المدخل المحاسبي يضع عدة فرضيات لتحليل العلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح و تحديد نقطة التعادل، و نجد الفرضية الرئيسية التي يعتمد عليها تحليل العلاقة في النموذج المحاسبي هي خطية سلوك عناصر التكاليف و الإيرادات (الخط المستقيم) خلافا للنموذج الاقتصادي الذي يخضعها لعلاقة المنحنى، و فيما يلي نستعرض الفرضيات الأخرى.¹

- ❖ معرفة المبيعات التي يمكن للمؤسسة تحقيقها.
- ❖ ثبات أسعار البيع و أسعار عوامل الإنتاج.
- ❖ اعتبار الحجم العامل الرئيسي المؤثر في كل من التكاليف، المبيعات، الربح.
- ❖ إمكانية تجزئة عناصر التكاليف وتصنيفها إلى متغيرة و ثابتة بدقة معقولة.
- ❖ ثبات أو عدم أهمية التغير في المخزون السلعي بين أول و آخر مدة.
- ❖ ثبات الأعباء الثابتة و مستوى الأداء الإنتاجي.
- ❖ وجود منتج واحد (إمكانية تطبيق المزج البيعي في حالة تعدد المنتجات).

بالرغم من الانتقادات الموجهة إلى تحليل العلاقة وفق النموذج المحاسبي إلا أنه يبقى وسيلة فعالة تمكن المؤسسة من الحصول على معلومات ومؤشرات تسترشد بها في اتخاذ القرارات على المدى القصير.

الفرع الثاني: حدود نقطة التعادل.

قبل أن نستعرض مختلف حدود نقطة التعادل، نبين أولاً كيف يتم تحديد نقطة التعادل ؟ إن تحديد نقطة التعادل يعتمد على العلاقة العامة التالية:

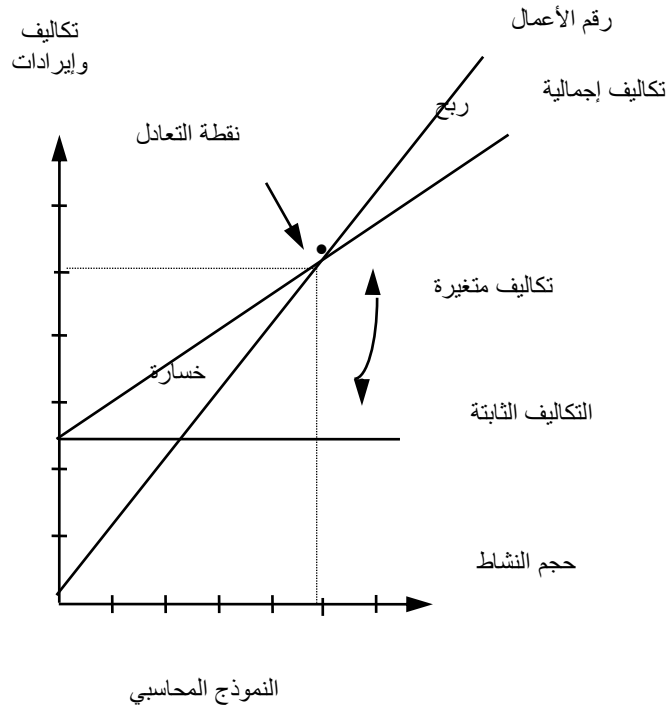
النتيجة = حجم المبيعات (سعر بيع الوحدة — التكلفة المتغيرة للوحدة) — التكاليف الثابتة.

مع اعتبار أن النتيجة تساوي الصفر، ولاستكمال عناصر التحليل ينبغي تحديد الهامش على التكاليف المتغيرة وفق طريقة التكاليف المتغيرة ومن خلال ذلك يكون بالإمكان إيجاد مختلف المعلومات والمؤشرات بالقيمة أو بالكمية أو بالزمن المتعلقة بنقطة التعادل لنشاط المؤسسة — منتج واحد أو عدة منتجات بحساب المعامل من المزج البيعي أو السلعي لها —، بالإضافة إلى حساب هامش الأمان الذي يمثل الفرق بين رقم الأعمال و رقم الأعمال نقطة التعادل و هو مستوى المجال الفاصل بين رقم الأعمال و نقطة التعادل التي إذا تجاوزتها المؤسسة في اتجاه نقطة الأصل (على

¹ - أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1982، ص 271.

الشكل - التمثيل البياني - تبدأ في تحمل الخسائر وكلما كان هذا الهامش كبيرا كلما كانت المؤسسة في وضعية حسنة¹.

الشكلين رقم (3-1): التمثيل البياني لنقطة التعادل



المصدر: Jacques Margerin, Gérard Ausset, Comptabilité Analytique, outil de gestion – Aide a la décision, 6 éd, organisation, paris, 1988, p 295, 302.

المطلب الثاني: استخدامات تحليل العلاقة.

لاشك أن المؤسسة من خلال نشاطها تهدف إلى تحقيق الأرباح في ظل قيود مختلفة وظروف مستقبلية تتسم بعدم التأكد، ومن أجل تحقيق ذلك الهدف تعمل على استغلال الإمكانيات المتاحة لتحقيق أعلى ربح بأدنى تكلفة، متبعة قاعدة الرشادة الاقتصادية، ولا يمكنها ذلك إلا باستخدام أدوات مراقبة التسيير للتحكم في مسار المؤسسة المتعلق بالعناصر التالية: الإنتاج، المبيعات، التكاليف، الأرباح عن طريق تحليل تفصيلي ومركز للعلاقة بين تلك العناصر التي تشكل عمق نشاط المؤسسة في إطار تحليل مستقبلي يأخذ بعين الاعتبار المعطيات الحالية

¹ - كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص38.

(إمكانيات المؤسسة، سلوك التكاليف، ظروف المنافسة ...) والتوقعات (المبيعات، الأسعار، ظروف السوق ...) وأهداف المؤسسة (الربح، الاستثمار والتوسع...).

الفرع الأول: تحليل العلاقة "نموذج محاكاة".

نجد أن أداة تحليل العلاقة (نقطة التعادل) توفر الآليات التحليلية المرنة مع استيعاب المتطلبات التسييرية (المعطيات الحالية، التوقعات، الأهداف) مع الإمكانيات التطبيقية الواسعة التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ عدة قرارات ذات أبعاد متعددة يتطلبها تسيير المؤسسة، والملاحظة التي نستنتجها من خلال هذا التحليل هي أن أداة تحليل العلاقة (نقطة التعادل) هي أداة تخطيطية ورقابية.

إلا أنه يجدر بنا أن نشير إلى أن هذه الأداة الفعالة و المهمة في تقنيات التسيير تتطلب ثلاثة عناصر أساسية تتحكم في نجاح أو فشل استعمال هذه الأداة و المتمثلة فيما يلي:

- ❖ ضرورة توفر نظام معلومات دقيق للمحاسبة التحليلية لتوفير المعلومات المتعلقة بسلوك التكاليف وغيرها من المعلومات التي تستخدم في مراقبة التسيير وتحليل العلاقة.
- ❖ ضرورة توفر نظام للتوقع الدقيق بالاعتماد على أدوات إحصائية ورياضية و تحليلية و القيام بدراسة وبحوث السوق.¹
- ❖ تحديد وبرمجة الأهداف بطريقة واقعية ودقيقة والعمل على تجزئة الأهداف طويلة المدى على فترات زمنية قصيرة المدى لإدخالها في التحليل.

الفرع الثاني: التخطيط و اتخاذ القرارات.

إن الشيء الذي يعطي البعد التخطيطي لأداة تحليل العلاقة هو التحليل الافتراضي المستقبلي كما أوضحنا سابقا ومرافقته باتخاذ قرارات بشأن العديد من المسائل التي تطرح على مسيري المؤسسة، ومن خلال ذلك نجد أن هذه الأداة تعمل على تحديد مساهمة المنتجات في تغطية الأعباء الثابتة وتكوين النتيجة مستقبلا واختبار ومراجعة تقديرات الموازنات و ترشيد قرارات المؤسسة في تخطيط السياسات السعرية والإنتاجية والرقابة على سير النموذج المحدد لنمط الربحية والتكاليف بالإضافة إلى تقييم أداء المؤسسة وإعداد توقعات الموازنات حسب فرضيات سلوك الأعباء الثابتة والمتغيرة ومستويات الإنتاج المقدرة وكذلك دراسة أثر تنفيذ مشروع تغيير نشاط المؤسسة في المدى القصير على الأعباء والنتيجة.

¹ - C. Pérochon , J. leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, foucher, paris, 1982, p213.

فيما يلي نستعرض استخدامات هذه الأداة لجملة من القرارات ذات الأبعاد التخطيطية:

1. **قرارات تسعير المنتجات:** قد تلجأ المؤسسة إلى إتباع طريقة إضافة هامش ربح للتكلفة أو تحديد معدل عائد على الاستثمار ترغب في تحقيقه، وأحياناً تحديد حجم معين من الأرباح. إن دراسة تحليل العلاقة تمكن المؤسسة من تحديد سعر البيع اللازم لتحقيق ربح مستهدف لمستوى معين من المبيعات في ظل معطيات محددة لعناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة.
2. **قرارات التصنيع:** هناك الكثير من الوضعيات المتعلقة بالتصنيع التي تواجهها المؤسسة تتطلب اتخاذ قرارات عملية مبنية على دراسة دقيقة تعتمد على مبدأ الرشادة الاقتصادية، ويقتضي ذلك مراعاة كل الظروف السائدة و المفاضلة بين البدائل مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة والآثار المستقبلية على وضعية المؤسسة عند اعتماد بديل ما، ونستعرض فيما يلي بعض الوضعيات المتعلقة بقرارات التصنيع¹:

1.2. **الشراء أو التصنيع:** في بعض الحالات تتاح للمؤسسة فرصة التوجه إلى السوق للتموين ببعض الأجزاء التي تدخل في تكوين منتجها النهائي وفرصة القدرة على تصنيعه داخل المؤسسة، وبطبيعة الحال لكل فرصة مزايا وعيوب وفي هذه الوضعية تكون المؤسسة أمام اختيار بين بديلين سواء بشكل نهائي أو مؤقت، فالمؤسسة تقوم بتصنيع الجزء إذا كانت التكاليف التفاضلية للتصنيع أقل من التكاليف التفاضلية للشراء ونجد أن التكاليف التفاضلية للتصنيع تشتمل على أعباء التصنيع زائد أعباء الفرصة البديلة الناتجة عن تخصيص الطاقات لتصنيع هذا الجزء، و تتحدد نقطة التعادل عند تساوي الأعباء التفاضلية للإنتاج والأعباء التفاضلية للشراء ونفس الشأن بالنسبة لقرارات إتمام منتجات وسيطة، أي هل في مصلحة المؤسسة إنتاج وبيع منتجات نصف مصنعة أو القيام بإتمام العمليات الإنتاجية حتى وصول بالمنتج إلى شكله النهائي ثم بيعه، وفي هذه الوضعية فإن للحجم وسلوك التكاليف أثر على اتخاذ القرار.

2.2. **إضافة أو إلغاء منتج:** إن هذا النوع من القرارات يعتمد على تقنية تحليل التعادل على أساس مدى مساهمة كل منتج في تغطية إيراداته للتكاليف الثابتة وتحقيق جزء من هامش الربح الكلي. إن صافي الربح لا يعد مؤشر نهائي لإضافة أو إلغاء خط إنتاجي ولذا فإن معرفة هيكله الأعباء تعد مطلباً أساسياً في التحليل لأنه في بعض الحالات نجد أن لمنتج ما نتيجة سلبية إلا أنه يساهم في امتصاص أو تغطية الأعباء الثابتة بنسبة كبيرة.

¹ - عبد الحى مرعي، إسماعيل جمعة، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 222.

3.2. المفاضلة بين الطرق الإنتاجية: إن الطرق الإنتاجية لها أثر كبير على هيكله التكاليف، لذا فإن اختيار طريقة ما أو إعادة اختيار لإحلال طريقة محل أخرى تترتب عليه عدة تغيرات على مستوى الإنتاجية، نسبة الأعباء المتغيرة و الثابتة إلى الأعباء الإجمالية، الحجم الإنتاجي، نقطة التعادل..... الخ و نجد أن هناك عدة طرق إنتاجية يمكن أن تعتمد عليها المؤسسة، فهناك طرق الإنتاج اليدوية و هناك عدة أساليب تنظيمية خاصة بها و لكل منها أثر على ما ذكر سابقا، وهناك طرق الإنتاج الآلية أو الميكانيكية و الطرق الإلكترونية أو الرقمية الحديثة التي أحدثت تغيرات عظيمة في تنظيم الإنتاج وقلبت كل الموازين السائدة في الطرق التقليدية على مستوى أساليب التنظيم، كمية وجودة الإنتاج، نسبة الأعباء المتغيرة و الثابتة، الأعباء المباشرة و الغير مباشرة..... الخ. للمفاضلة بين الطرق الإنتاجية الرئيسية أو الفرعية يمكن استخدام تقنية تحليل التعادل كإحلال أعباء متغيرة مكان بعض الأعباء الثابتة أو العكس، الناتجة عن إحلال طريقة محل أخرى، و بالتالي تؤثر على المعادلة:

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

3. تخفيض سعر البيع: قد تلجأ المؤسسة لدراسة إمكانية تخفيض أسعار البيع لتحقيق سياسة معينة أو لمجاعة المنافسة، و تطرح للدراسة كل الأسئلة المتعلقة بالموضوع: ما هي نسبة التخفيض؟ وما أثر تلك النسبة على نقطة التعادل و ربحية النشاط؟ ما هو حجم المبيعات اللازم لتعويض النقص في الربح حتى يمكن إلغاء تأثير انخفاض سعر البيع؟.

لاشك أن الإجابة عن تلك الأسئلة ضرورية لاتخاذ قرارات بشأن سياسة الأسعار، إلا أن ذلك يتقيد بعدة معطيات منها مستوى مرونة الطلب، الإمكانيات و الطاقة الإنتاجية، جودة المنتجات، عوامل المنافسة السائدة... الخ.

4. التكاليف المتغيرة: للتكاليف المتغيرة تأثير على ربحية المؤسسة، لذا فإن المؤسسات تسعى إلى تخفيض تلك التكاليف لتحقيق الوفرة و نجد أن تأثيرها عكس تأثير التغير في السعر بالزيادة أو النقصان، ويظهر تأثيرها على الرسم في انتقال نقطة التعادل، فإذا حدث نقص في التكاليف المتغيرة يؤدي ذلك إلى نقص في حجم التعادل و انتقال نقطة التعادل إلى اليسار على الرسم البياني.

¹ - عبد الحى مرعي، إسماعيل جمعة، مرجع سابق، ص 210.

5. **التكاليف الثابتة:** بالرغم من أن التغير في التكاليف الثابتة لا يؤثر في الهامش على التكاليف المتغيرة إلا أنه يؤثر في نقطة وحجم التعادل، فإذا زادت التكاليف الثابتة يؤدي ذلك إلى زيادة نقطة وحجم التعادل وانتقال نقطة التعادل إلى اليمين، وإذا انخفضت يحدث العكس ويعني ذلك أن تأثيرها مشابه لاتجاه تأثير التغير في التكاليف المتغيرة ومثابه أيضا لاتجاه تأثير التغير في الربح المستهدف.¹

6. **التغير في تشكيلة المنتجات (المرج البيعي):** إن تأثير تشكيلة البيع على ربحية المؤسسة يخضع إلى تحديد نسبة المنتجات الأكثر ربحية في هذه التشكيلة، نظرا لأن المنتجات قد تختلف هوامش الربح فيما بينها ومدى مساهماتها في تغطية التكاليف الثابتة وعليه قد تلجأ المؤسسة إلى تعديل في هيكلية التشكيلة من المنتجات قصد زيادة الربح الإجمالي إذا سمحت لها ظروف السوق والإمكانيات المتاحة.

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية.

المطلب الأول: تعريف و وظائف الموازنات.

الفرع الأول: تعريف الموازنات.

تعرف الموازنات التقديرية بأنها خطة أو برنامج عمل لفترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة، أو هي برنامج مفصل ومنسق يهدف إلى تحقيق أهداف عن طريق وسائل محددة مسبقا، وتقدم تلك الموازنات في شكل قوائم معبر عنها بوحدات مادية أو نقدية.

تمثل الموازنات التقديرية أداة فعالة لتخطيط ورقابة نشاط المؤسسة بحيث تعد كأداة أو فرع من فروع مراقبة التسيير، ونجد أنها تنقسم إلى عمليتين أو مرحلتين، مرحلة إعداد الموازنات (التخطيط) ومرحلة التنفيذ التي تصاحبها عملية الرقابة لتسجيل أي تقدم حاصل في التنفيذ وأي انحراف قد يحصل، وذلك للقيام بتحليل النتائج والملاحظات المسجلة على ضوء التقديرات وما تم تحقيقه واتخاذ الإجراءات المناسبة، ويعبر عنها في بعض المؤلفات بالموازنات التخطيطية.²

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

² - C . Pérochon, G. Levrión, idem, p223 .

الفرع الثاني: وظائف الموازنات.

إن نظام الموازنات يهدف أساساً إلى ضبط السير الحسن لنشاطات المؤسسة لتحقيق أفضل مستوى للأداء، والأهداف التي تريد تحقيقها أو بالأحرى المهام التي تؤديها الموازنات تتمثل فيما يلي:

1. **التخطيط:** وذلك بالأعداد الكامل للعناصر التي يشملها نشاط المؤسسة عن طريق وضع شبكة للموازنات تشمل كافة الأنشطة (المبيعات، الإنتاج، الخزين....) والعمل على تحقيقها ميدانياً بأفضل السبل، بالإضافة إلى توزيع المخصصات المالية على مختلف المراكز وترجمة الإستراتيجية العامة للمؤسسة وتفرعها على مختلف الفترات ومراكز المسؤولية.

2. **التنسيق:** تعد الموازنات أداة ربط بين مختلف الأنشطة والمراكز سواء في مرحلة الإعداد أو التنفيذ أو المراجعة، بحيث لا يتم إعداد موازنة بمعزل عن الموازنات الأخرى و يتم ربط القرارات ببعضها على كل مستويات المؤسسة، فهي تمثل نموذجاً للعلاقات بين الوسائل والنتائج و بين مراكز المسؤولية المختلفة، لذلك يتم إعداد الموازنات باجتماع و مناقشة كل الأطراف والقيام بنشر الموازنات على مختلف المستويات للاطلاع والتنفيذ.

3. **الرقابة:** يتطلب تحقيق هذه المهمة تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد العلاقة بين كل المراكز أو الأقسام و الأنشطة بوضع وحدات قياس أو معايير لتحقيق هدفين:

❖ قياس الأداء لمختلف المراكز و المسؤولين عليها.

❖ القيام بملاحظة وتسجيل الانحرافات وتحليلها و تحديد الأسباب المؤدية إلى ذلك للقيام بالتصحيحات اللازمة.¹

إن نظام الموازنات يعد قاعدة للتخطيط والبرمجة، أيضاً يسمح لمجموع العاملين بتطوير مهاراتهم والتقييم الذاتي لأدائهم (الرقابة الذاتية).

¹ - أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط والرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1976، ص 323.

المطلب الثاني: مبادئ و شروط إعداد الموازنات التقديرية.

الفرع الأول: مبادئ إعداد الموازنات التقديرية

ترتكز الميزانية التقديرية على عدد من المبادئ العلمية التي تشكل الإطار النظري للميزانية. عند إعداد الميزانيات التقديرية لا بد من الأخذ بعين الاعتبار هذه المبادئ وهي:

1- مبدأ الشمولية:

عند إعداد الميزانية التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الاقتصادية ولا يجوز ترك أي نشاط اقتصادي خارج إطار الميزانية.

2- مبدأ وحدة الموازنة:

الميزانية التقديرية هي في النهاية مجموعه من الموازنات الفرعية لعدة أنشطه اقتصاديه وتشكل بمجموعها وحدة ميزانية واحدة. يجب عند إعداد الميزانية التقديرية (الكلية) أن تراعي الانسجام والتناسق والترابط بين موازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر من ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى والميزانية التقديرية الكلية.

3- مبدأ البيانات التقديرية:

تعد الميزانية التقديرية ومن هنا جاء اسمها بشكل تقديري عن فترة مستقبلية عن طريق استعمال عنصر التنبؤ عن أوجه النشاط الاقتصادي المعد له الميزانية والتنبؤ على أسس وقواعد علمية ومنطقيه تربط المستقبل بالحاضر والماضي لا على أساس التخمين الذي لا أسس علميه له.

4- مبدأ التوزيع الزمني:

بموجب هذا المبدأ يتم تقسيم العمليات التي تشملها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محدده ضمن فترة الموازنة التقديرية وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عمليه. مثال على ذلك ضرورة الأخذ بالحسبان عند إعداد¹ الميزانيات بما يسمى بالموسمية كأن يأخذ بالحسبان موضوع تدفئة الغرف الدراسية في موسم الشتاء عند إعداد ميزانيه تقديرية لسلطه محلية.

5- مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:

وفق هذا المبدأ يتوجب على الوحدات التنظيمية تحضير تقديرات الموازنة للوحدة الاقتصادية المسؤولة عنها وذلك بهدف إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والتقديرات لكل وحده على حده لهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.

¹ - وليد الحياي، الميزانيات التقديرية، الأكاديمية العربية المفتوحة، 2008، ص29.

6. مبدأ الثبات والمرونة:

قد تعد الميزانية وفق مبدأ الثبات أو المرونة إلا أنه إذا أعدت وفق مبدأ الثبات فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة وإذا ما تغير مستوى النشاط الذي أعدت بموجبه الميزانية توجب تغيير جميع بنود الميزانية.

7. مبدأ التعبير النقدي:

تعد الميزانية بشكل أولي بشكل عيني، عدد الوحدات المطلوب إنتاجها، كمية المواد الخام المطلوبة، القوة العاملة المطلوبة وغيرها وهذه ما تسمى الميزانية العينية. بعد ذلك يتم ترجمة الميزانية العينية إلى وحدات نقدية.

8. مبدأ إشراك جميع مستويات الإدارة في إعداد الميزانية:

يجب عند إعداد الميزانية إشراك جميع مستويات الإدارة في إعدادها ويجب إشراك جميع مدراء الأقسام بذلك وذلك لخلق جو من التعاون والمسؤولية.

9. مبدأ الميزانية كمعيار لقياس الأداء:

تعتبر الميزانية معيار لقياس أداء الإدارة و الإنتاج للمستويات المختلفة و للأقسام المختلفة عن طريق المراقبة وعن طريق المقارنة ما بين الأداء الفعلي و الأداء المتوقع حسب الميزانية.¹

الفرع الثاني: شروط إعداد الميزانية التقديرية.

تهدف المؤسسة من وراء اعتماد الموازنات التقديرية إلى تحقيق الانضباط في التسيير والتحكم التوازني لمسار المؤسسة والتحسين المستمر بناء على المعطيات المتجددة والتطور الحاصل في أنظمة التسيير وتكنولوجيا الإنتاج، ولتحقيق تلك الأهداف يتطلب وجود نظام موازنات تقديرية فعال متطور مع توفير بيئة ملائمة تساهم في هذا النمط من التسيير وبالتالي فإنه يتطلب شروط متعددة لنجاحه.

1- **التنظيم العام للمؤسسة:** ينبغي القيام بتقسيم المؤسسة إلى وظائف ونشاطات ومصالح متجانسة تسمى بمراكز المسؤولية قصد التحكم الجيد في التسيير عن طريق تفويض المسؤوليات وتحديد أهداف لكل مركز يتطلب تحقيقها مع توفير الوسائل الملائمة لتحقيق ذلك في إطار الإدارة بالأهداف واللامركزية لضمان الدقة المطلوبة في اتخاذ القرارات والعمل على التنسيق عند إعداد الموازنات، وهذا كله يوفر إمكانية تطبيق مراقبة الموازنات وتقييم الأداء عن طريق تحديد الفروقات

¹ - وليد الحياي، ارجع سبق ذكره، ص31.

وتحليلها في إطار مبدأ الإدارة بالاستثناء بتوجيه الاهتمام إلى العناصر الغير عادية قصد تحليلها و الوقوف على مسبباتها من أجل اتخاذ إجراءات بشأنها، وإن إعداد الموازنات يتطلب ضرورة إعادة التنظيم.

2- نظام المعلومات: ضرورة الاعتماد على محاسبة مفصلة وطريقة ملائمة حسب النظام التسييري والاستراتيجي للمؤسسة، وإن تطبيق نظام أو طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في إطار التكاليف المعيارية يعد أفضل أسلوب متبع لنظام المعلومات.

ينبغي تحديد مجال الموازنة في الزمن (أسبوع، شهر،....) وفي المكان (المؤسسة، الوحدة، القسم، الورشة، النشاط) مع ضرورة وجود معلومات ذات جودة.

3- الجانب البشري: يتعلق بالشروط النفسية وتأثير العلاقة السائدة بين العاملين (مدراء، مسؤولي المصالح، موظفين، عمال) على إعداد وتنفيذ الموازنات التي تبنى على الثقة والمساهمة، بإشراك كل المعنيين دون ضغوط وأن تكون مصلحة كل العاملين من ضمن اهتمامات الإدارة في إعداد الموازنات قصد إعطائها المكانة اللازمة كنمط تسييري ورقابي وتحفيزي.¹

¹ - C . Pérochon, G. Levron, idem, p277 .

خلاصة:

تعد المرحلة المتقدمة من استخدام المحاسبة التحليلية باعتمادها كنظام معلوماتي متكامل يوفر المعلومات الضرورية للقيام باتخاذ القرارات وإعداد المخططات والموازنات التقديرية المختلفة بالإضافة إلى توفيرها لتقنيات تستخدم في التخطيط والرقابة على مختلف عناصر العملية الإنتاجية انطلاقاً من مختلف عناصر التكاليف إلى برمجة الإنتاج والعمليات وإعداد الموازنات، ومن بين التقنيات المستخدمة نجد تقنية تحليل العلاقة التكلفة، الحجم، الربح ومختلف نماذج المحاكاة التي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والموازنات واتخاذ القرارات.



الفصل الرابع:

الإطار التطبيقي





نبذة حول مؤسسة نفطال GPL وحدة سعيدة.

❖ لمحة تاريخية حول مؤسسة نفطال ولاية سعيدة:

مؤسسة نفطال هي مؤسسة ذات اسهم حيث يبلغ رأسمالها 150000000 دج أنشأت بقرار رقم 101-80 بتاريخ 06 أفريل من سنة 1980 و الذي تم تصحيحه بقرار رقم 189-87 بتاريخ 25 اوت 1987، و في سنة 1982 أصبحت فرع 100% من مجمع سوناطراك، بحيث ان المؤسسة نفطال NAFTAL و التي تعني :

هي تتضمن عمليات توزيع و بيع منتوجات بترولية في كامل السوق الوطني، كما انها تعمل على تعمير غاز البترول المميع داخل قارورات واعادة تكوين البوتان BUTANE.

كما أن مؤسسة نفطال تشهد عملية تجديد في هيكلها التنظيمي لمسايرة التطورات العالمية بحيث انها أصبحت تنقسم الى أربعة فروع عملية تسهر على التمويل الذاتي الكلي للسير، كل هذا في سنة 2001.

- مؤسسة نفطال تعمل على انتاج أكثر من 9000000 طن من المواد البترولية في السنة برقم أعمال يتجاوز 3 مليار دولار.

- كما أننا نجد مؤسسة نفطال تستثمر مع مؤسسات عالمية أجنبية أخرى وذلك لمسايرة التطور التكنولوجي ورفع قدرات مواردها البشرية، وتحديد وسائل التوزيع لديها وذلك من أجل تغطية شاملة للسوق الوطني.

* تقديم نبذة عن مقاطعة غاز البترول المميع * GPL سعيدة*:

- مقاطعة GPL: سعيدة تقع على بعد 2 كلم شمال غرب ولاية سعيدة، في المنطقة الصناعية الطريق الوطني رقم 06، وهي تغطي أربع ولايات: سعيدة، البيض، النعامة، معسكر.

مركز تعمير القارورات سعيدة:

هو أول مركز من حيث النشأة في المقاطعة "GPL (CE)، Le Centre Enfuteure"

"CE.201.SAIDA". والذي دخل الخدمة في أواخر سنة 1973، ويقع بجانب المركز الاداري، GPL سعيدة كما انه يوجد مركزين لتعمير القارورات و MCE، "Mini Centre Enfuteure". بمعسكر و البيض، وثلاث مراكز للتخزين "Dépôt de stock" ومركز لبيع قارورات الغاز والمتواجد بكل من: المشرية، عين الصفراء، والايض سيدي الشيخ.

كما أن الوحدة تلعب دورا هاما في مجال تأمين و تمويل مختلف المحطات التابعة لـ GPL/C سيرغاز، ولكل الزبائن شركات، محطات... التي تستعمل "غاز البوتان BUTANE" {vrac}، وذلك بتعبئة الصهاريج « Les citernes » التابعة و المتواجدة لدى مختلف الزبائن (المدارس، المؤسسات، مصانع، ثكنات عسكرية،...).

يقوم مركز تعمير القارورات سعيدة بجلب مستحققاته (مواد أولية) من اريزو Mini centre *enfuteure، معسكر فالاولى (أريزو) يمول المخازن التي تربط عين الصفراء، مشرية، و الثانية (معسكر) يغطي حاجياته الذاتية على مستوى ولاية معسكر، أما مركز "CE" البيض يمول من حاسي الرمل، و يغذي "DR" الابيض سيدي الشيخ.

* البنية الهيكلية لوحدة GPL سعيدة يتضمن الجداول الاتية:

المخطط 4-4 : المخطط الهيكلية نفطال.

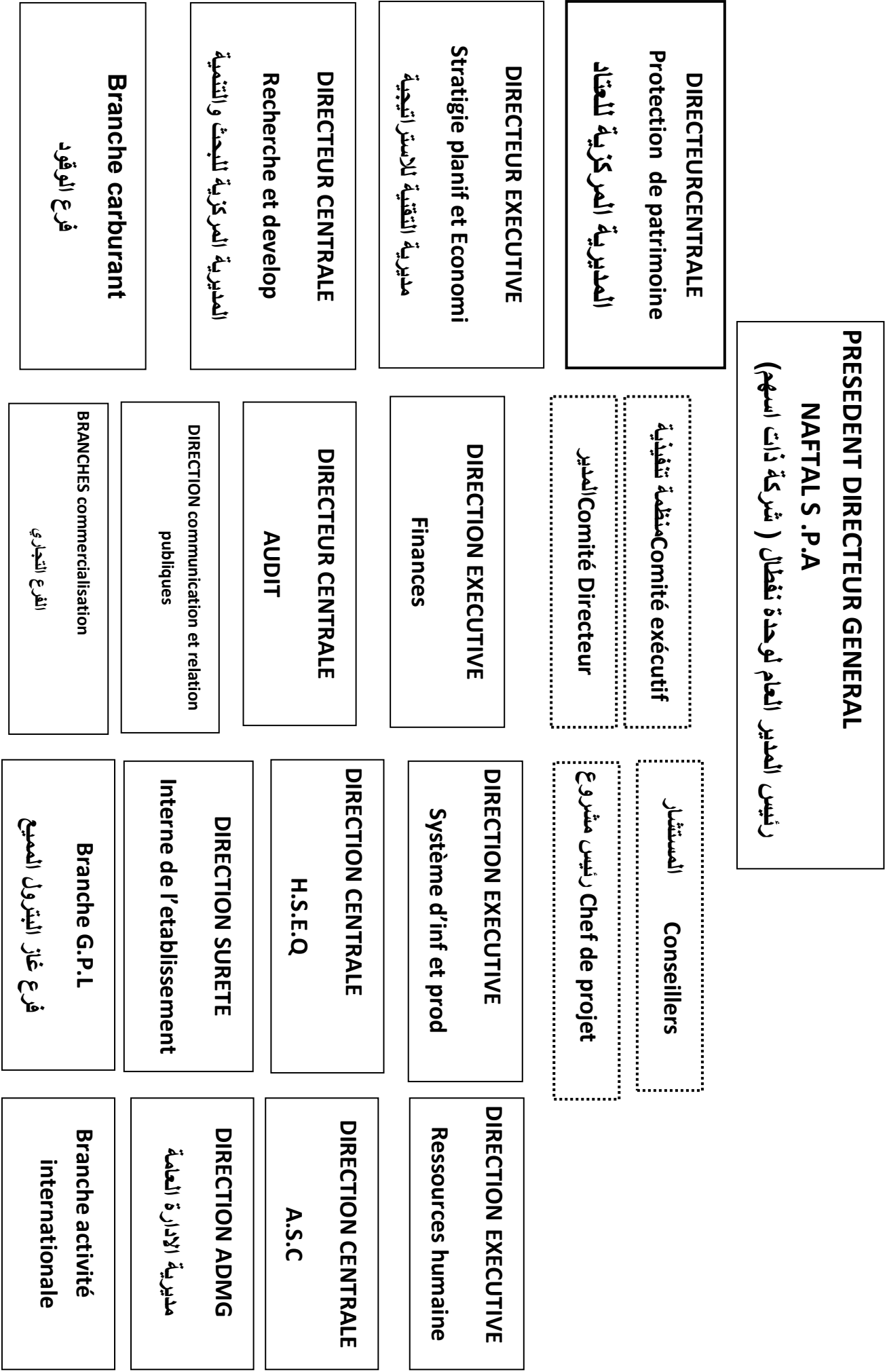
المخطط 4-5: الهيكل التنظيمي للمقاطعة المركزية غاز البترول المميع GPL سعيدة.

المخطط الهيكلي نفطال

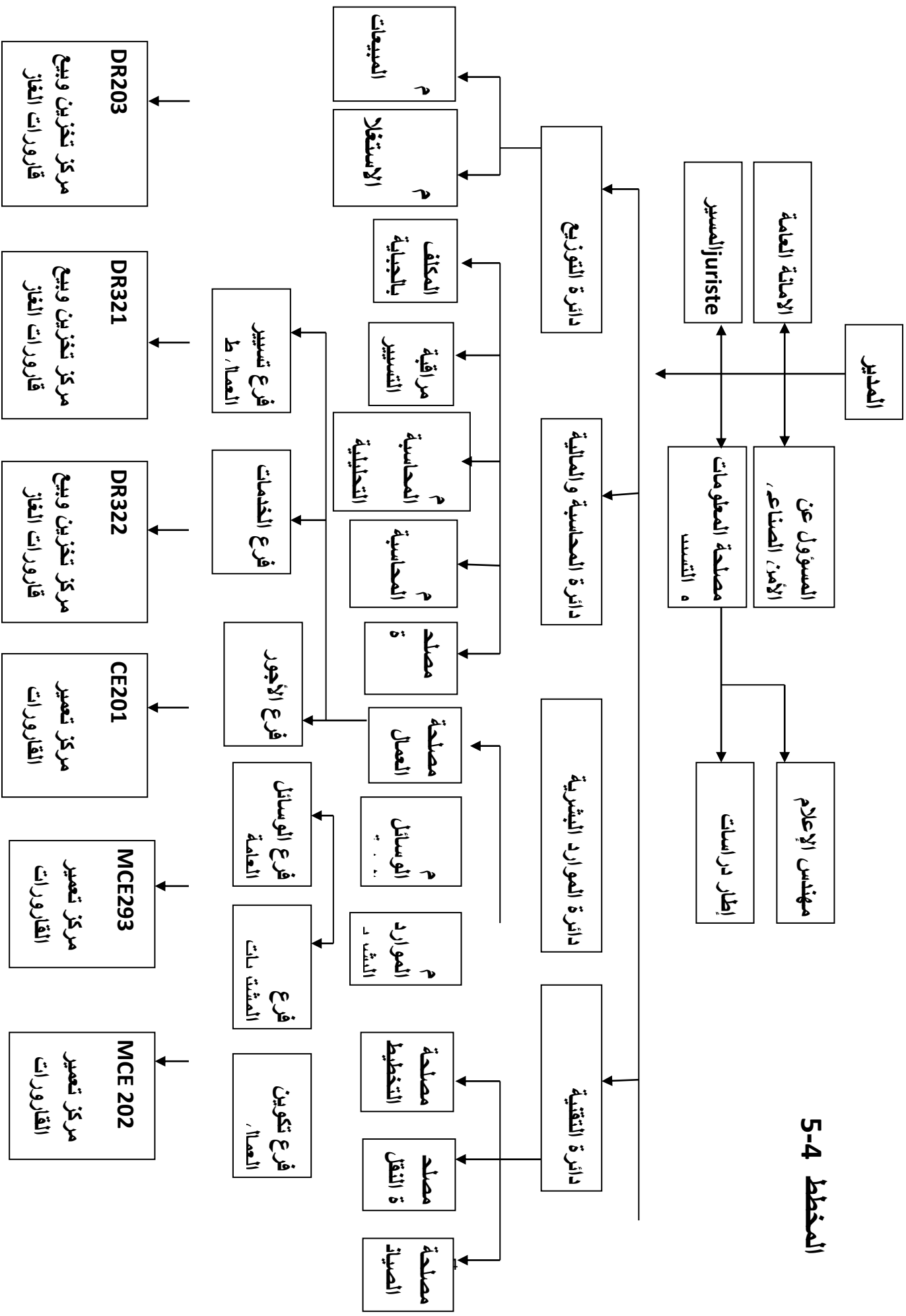
المخطط 4-4

الفصل الرابع

الأساس التنظيمي



المخطط 5-4



❖ الوظائف المختلفة لوحدة نفضال GPL سعيده.

مركز تعمير القارورات "CE201" سعيده يمارس نشاطا تجاريا و صناعيا و المتمثل في تعمير قارورات الغاز المتمثلة في:

✱ قارورة: B13

✱ قارورة: B03

✱ قارورة: P11

✱ قارورة: P35

وكذلك تحويل غاز البوتان و البروبان الى سيرغاز، حيث ان عملية الانتاج تتم حسب البرنامج الذي تم اعداده من طرف ادارة الوحدة *GPL ولاية سعيده*. وتكون هناك حالات استثنائية مثلا في فصل الشتاء وذلك بزيادة الانتاج ومن هنا تتم عملية البيع وفق الشروط المتفق عليها:

1) قسم التموين:

يعتبر من اهم الوظائف الموجودة في المركز لأنه يقوم بتوفير متطلبات التصنيع المتمثلة في المواد الاولية، مثل غاز البوتان وغاز البروبان الاتية من منبع التمويل اريزو، بالإضافة الى قطع غيار الشاحنات.

وتتم عملية الشراء وفق الاحتياجات الاساسية التي تتطلبها الوحدة والتي تتمثل في:

- غاز البوتان "Butane": والمتكون من التركيبة الكيماوية "C 3H8".

- غاز البروبان "Propane": والمتكون من التركيبة الكيماوية "C4H10".

حيث يتم جل هذه الاخيرة من المركز الرئيسي القريب اريزو عن طريق شحن "Citernes" وتتم عملية تحويل للتعبئة بعد ذلك في القارورات السابقة الذكر.

أما منتج السير غاز فهو مزيج متكون من 50 % بوتان، و 50% من البروبان، تتم هذه العملية (استقبال المنتج عن طريق BR010)، يعني "Bon de réception" فهي وثيقة استقبال المنتجات الآتية من وحدة *GPL* أي ما بين الوحدات، فهي وثيقة تحويل المخزون.

كما أنه يكون ملحقاً أو مرفقاً بـ "BTS" "Bon De Transfert Stock"، وتكون احتياجات الوحدة أو متطلباتها تتماشى مع احتياجات السوق في الكمية التي ستباع وذلك باستعمال التوقعات.

2) مصلحة الانتاج "الاستغلال":

تحتوي هذه المصلحة على ورشة واحدة ، إذ تقوم بتعمير القارورات بغاز البوتان أو البروبان، في قارورات "B13""B03""P11""P35". ولإنتاج السير غاز يتم مزج غاز البوتان مع غاز البروبان، وتتضمن ورشة العمل على فوجان في الشتاء ، وفوج واحد في الفصول الحارة (الصيف)، وكل هذا للسهر على تطبيق البرنامج اليومي ويستقبل أوامر الصنع من المصلحة التجارية.

3) مصلحة تسيير المخزون:

أو مكتب الاعلام الالي يقوم بجمع المعلومات في الإعلام الآلي وتسيير المخزونات، دخول، خروج، استرجاع.

يقوم بكتابة مجموع العقود في الإعلام الآلي المرتبطة بحركة المخزون كما يقوم بتحليل الوضعية (شهريا، ثلاثي، سداسي، سنوي) بالنسبة لحركة المخزون بالطريقة المرححة، وضمان الوضع الجيد اليومي لحالات المخزون.

ويقوم تسيير المخزون بالمهام التالية و المتمثلة فيما يلي:

✓ يقوم مسير المخزون بدمج المواد حي توضع لكل قطعة رقمها (code)، والرقم المحاسبي لتسهيل عملية الانتاج بمساعدة الاعلام الآلي.

✓ التحليلات المفصلة (الكمية، المدة) ووضع مدونة الاستهلاك، الشراء.

✓ تحديد تكاليف الشراء للمواد المستهلكة وغير المستهلكة.

4) مصلحة النقل:

تقوم هذه المصلحة بصيانة الشاحنات والعتاد كما تقوم بوضع برنامج النقل للمواد الاولى في حالة الاستقبال والمواد المصنعة للتوزيع.

5) مصلحة الادارة مركز التعمير:

تقوم بإعداد المحاسبة والفواتير وكما انها تقوم بإعداد اليومية المحاسبية وتقديمها على قسم المالية والمحاسبة على مستوى الادارة العامة.

6) المصلحة التجارية:

تعتبر الوظيفة الاستراتيجية لا يمكن الاستغناء عنها لأنها هي التي تقوم بالمبيعات بالإضافة الى وظائف اخرى.

7) مصلحة الصيانة:

وتسمى كذلك بمكتب الطرق وتعمل على الفحص اليومي لوسائل الانتاج وهناك برنامجين تستعملهما مصلحة الصيانة البرمجة الوقائية والبرمجة التصحيحية. فيما يخص البرمجة الوقائية تحصل في الاوقات التي لا يكون فيها الانتاج اي خارج اوقات العمل أما البرمجة التصحيحية تحصل في الاوقات غير المنتظرة مثل وقوع خلل في الآلات وهنا يدخل مسؤول الصيانة.

8) مصلحة الأمن:

ومن مهامها السهر على حماية محيط المؤسسة، مراقبة دخول و خروج العمال، تحسين ظروف العمل و ذلك عن طريق تدعيم العمال بملابس العمل، برمجة اجراء فحوص طبية للعمال.

9) مصلحة المحاسبة:

هي الركيزة الاساسية لتدعيم المعلومات على مستوى المؤسسة لأنها تضمن التسهيل الزمني للعمليات المنجزة من طرف المؤسسة (البيع، الشراء، دفع الاجور...) وتقوم كذلك بإنجاز الميزانية وجدول حسابات النتائج.

10) مصلحة المستخدمين: تقوم هذه المصلحة بمراقبة تغيب او حضور العمال تامين المستخدمين وتحضير اجور العمال و تعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال.

❖ استراتيجية المؤسسة:

لمؤسسة نفضال عدة استراتيجيات مستقبلية مبنية على اساس تم دراستها من خلال التخطيط الجيد للمؤسسة و التحكم في مختلف نشاطاته و من هذه الاستراتيجيات ما يلي:

- تخفيض تكلفة المنتجات ورفع الإنتاج.
- تحقيق الأرباح على مستوى الوحدات وعلى مستوى المؤسسة الأم.
- إدخال التقنيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.
- التحكم في مختلف الطاقات والإمكانات المتاحة وتسييرها أحسن استغلال.
- البحث عن أسواق خارجية من أجل عملية التصدير.

- رفع المستوى الرقابي لجودة المخزون.

- تحسين الأداء.

- الزيادة في رأس المال.

2- محاسبة التكاليف في الوحدة:

❖ تعريف محاسبة التكاليف في الوحدة: تقوم بحساب التكاليف وإعطاء تكلفة كل منتج وتكلفة كل وظيفة كل منتج على حدة. وهي تعتبر وسيلة جد مهمة ولا يمكن الاستغناء عنها في تسيير المؤسسة.

- دور محاسبة التكاليف في الوحدة: تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في الوحدة حيث تقوم ب:

✓ المتابعة الدقيقة للمعلومات وتقييمها.

✓ مراقبة مختلف الوظائف من شراء، إنتاج، بيع، مخزون.

✓ جمع المعلومات والتحكم فيها ووضع برنامج سنوي يهدف الى تحقيق الاهداف وتسهيل أخذ القرارات.

- أهداف محاسبة التكاليف في الوحدة: تهدف المحاسبة التحليلية في الوحدة على حسن التسيير في المؤسسة وتحقيق الارباح والتقليل من والبحث عن الخلل أو النقص وخاصة تحقيق اقصى ربح للمؤسسة.

استخراج نقاط القوة في المؤسسة من أجل تدعيمها وكذلك استخراج نقاط الضعف من أجل الاقتراح لمجموعة الاساليب للقضاء عليها.

❖ أدوات محاسبة التكاليف المستعملة في الوحدة:

1. برنامج نفط كوم *NAFT .COM*: حيث يقدم لنا هذا البرنامج ما يلي:

- الكميات المباعة.

- المخزون.

- عمليات النقل.

2. مستخلصات التسيير LES AGRIGAS*: حيث يقدم لنا:

- الكميات المباعة.

- نقل حسب المنتج.

3. برنامج المحاسبة العامة *C .G.C.A* :يقدم:

- تكاليف حسب الطبيعة.
- جدول حسابات النتائج.

4. برنامج المحاسبة التحليلية *WIN CANAL* :يقدم هو الآخر:

- سعر التكلفة (CMP).
- تكاليف النقل.
- تكاليف المخزون.
- تكاليف التصنيع.

نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة.

إن أهمية وضع نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة كوسيلة معلومات لم تظهر إلا بعد مرور المؤسسة إلى مؤسسة ذات أسهم ، حيث أن أول علاقة لها بمحافظ الحسابات سنة 1992، أظهرت عدم كفاية عامة أنظمة المؤسسة و بالخصوص غياب محاسبة التكاليف التي تسمح ب:

- التقسيم حسب فرع النشاط لنتيجة الاستغلال.
- تمثل قاعدة لتقييم المخزونات.

- الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الواضحة و السريعة.

كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية لجعلها قادرة على التكيف والخوض في غمار المنافسة الدولية باعتبار أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة هو معيار المردودية الاقتصادية والذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط.

هذه المردودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات التسيير المحددة، حيث تعد محاسبة التكاليف من أهمها باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد أسعار التكلفة، وبالتالي إمكانية التعرف على هامش الربح.

ومن الأدوات المستعملة في نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ما يلي:

- الدفتر التقني لوضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف.

- جدول الترميز.

- دليل تشخيص الحسابات.

- إجراءات التوزيع و مصاريف المقر.

3- تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدة:

❖ شرح الرقم التحليلي:

أ) الشرح CRG:

C: المركز

R: المسؤولية

G: غاز البترول المميع (GPL)

- للرقم التحليلي 6 أرقام و هذا حسب برنامج المحاسبة و حسب الوظيفة لمؤسسة نفطال حيث ثلاثة

أرقام الأوائل تكون حسب المركز وثلاثة أرقام الاواخر تكون حسب الوظيفة.

CRG0: حسابات انتظار (les comptes d'attente).

CRG1: تموين ما بين نفتاك و نفطال.

CRG2: ما بين وحدات نفطال.

CRG3: وظيفة تعمير و تحميل.

CRG4: سعر الوحدة المرجح.

CRG5: تحويل (transfert).

CRG6: توزيع (lévraison).

CRG7: رقم الأعمال.

CRG8: سعر التكلفة (prix de revient).

CRG9: النتيجة (résultat).

- الهدف من الرقم التحليلي:

الهدف منه هو تحديد وظيفة هذه الاعباء.

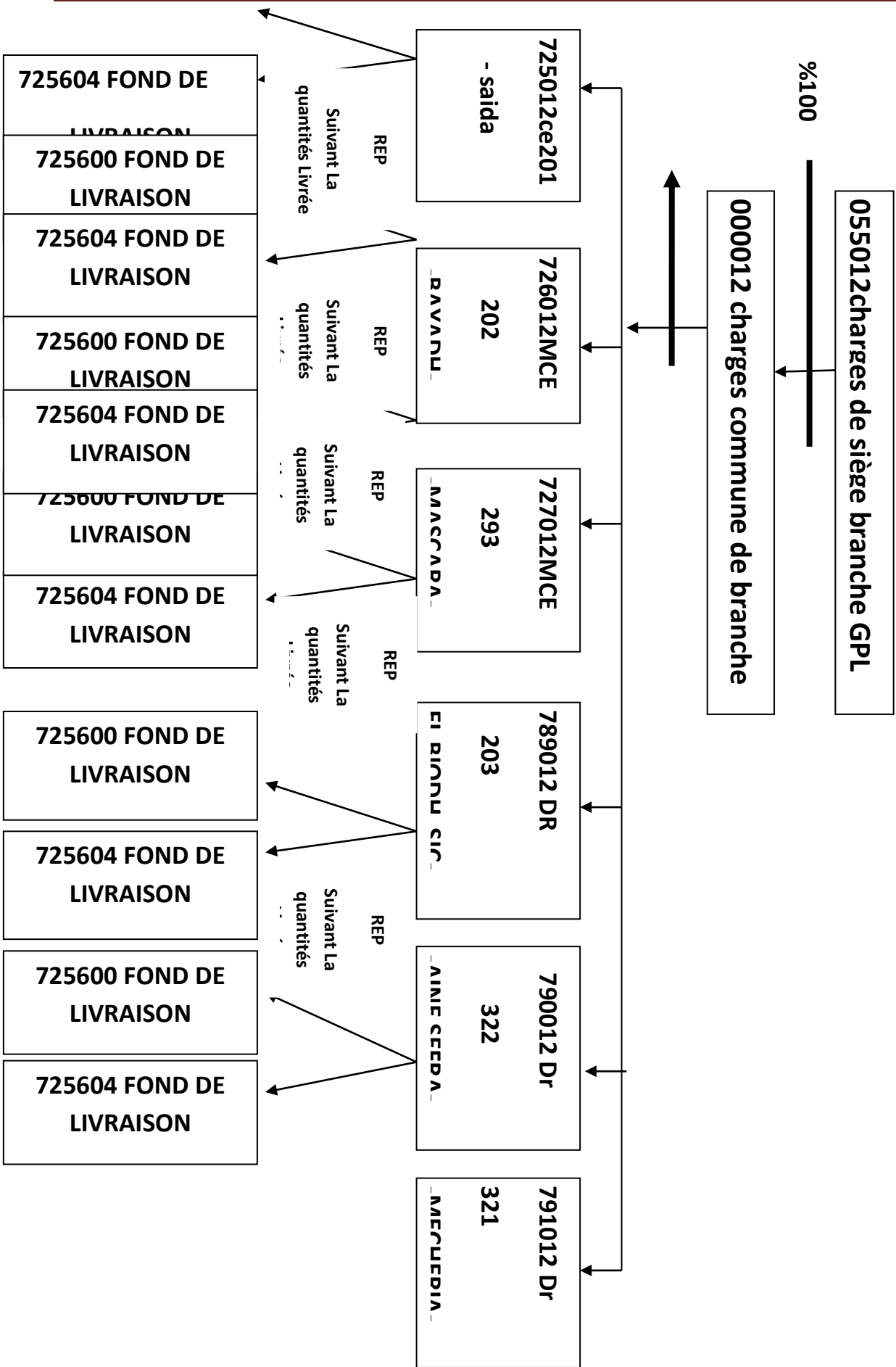
نستعمله لتحديد مركز الاعباء.

❖ شرح مفاتيح التوزيع:

وهي عبارة عن كيفية توزيع الأعباء و ذلك عبر وحدات قياس كما هو موضح في المخططات الآتية:

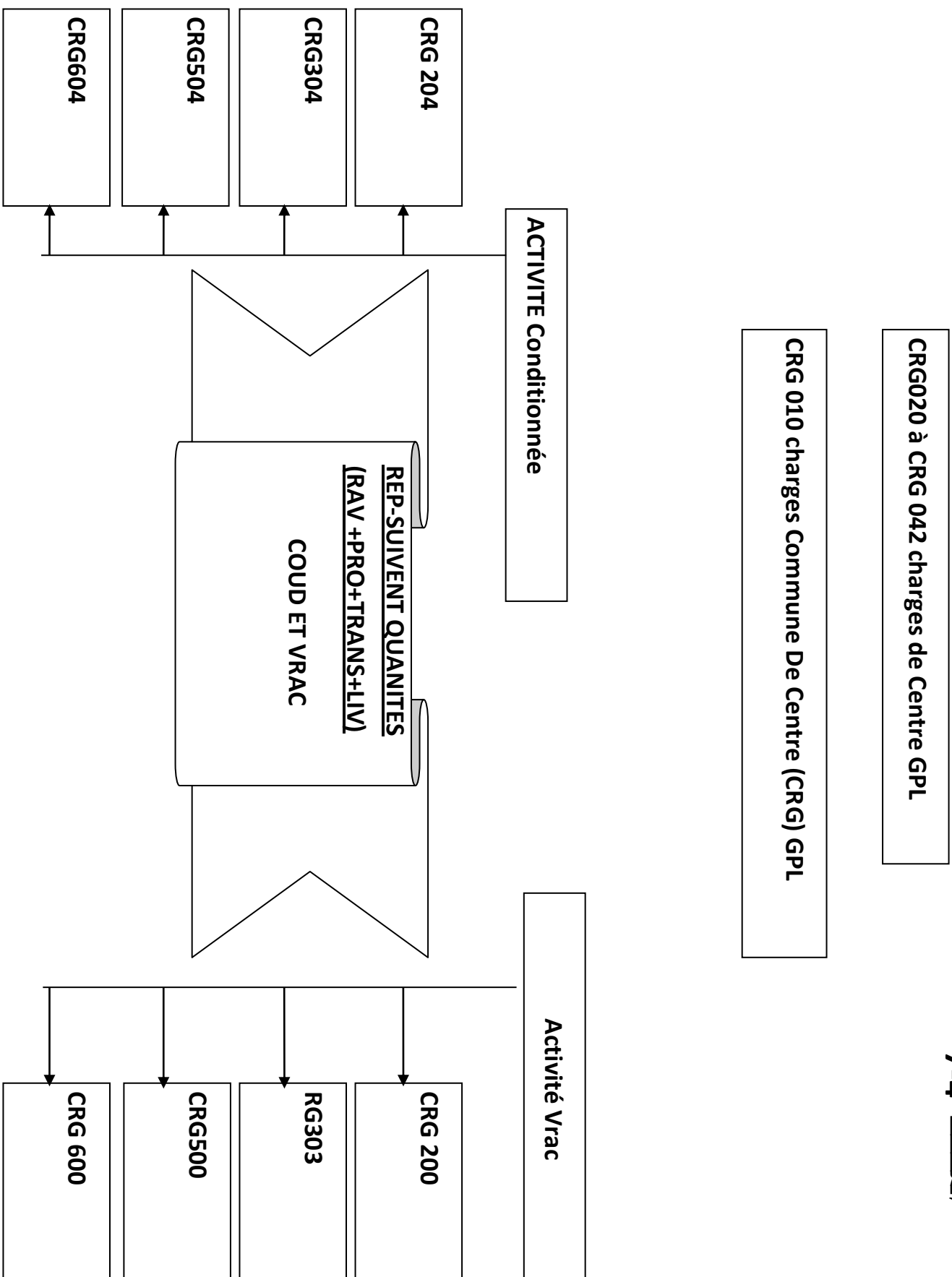
Répartition des charges GPL

المخطط 6-4



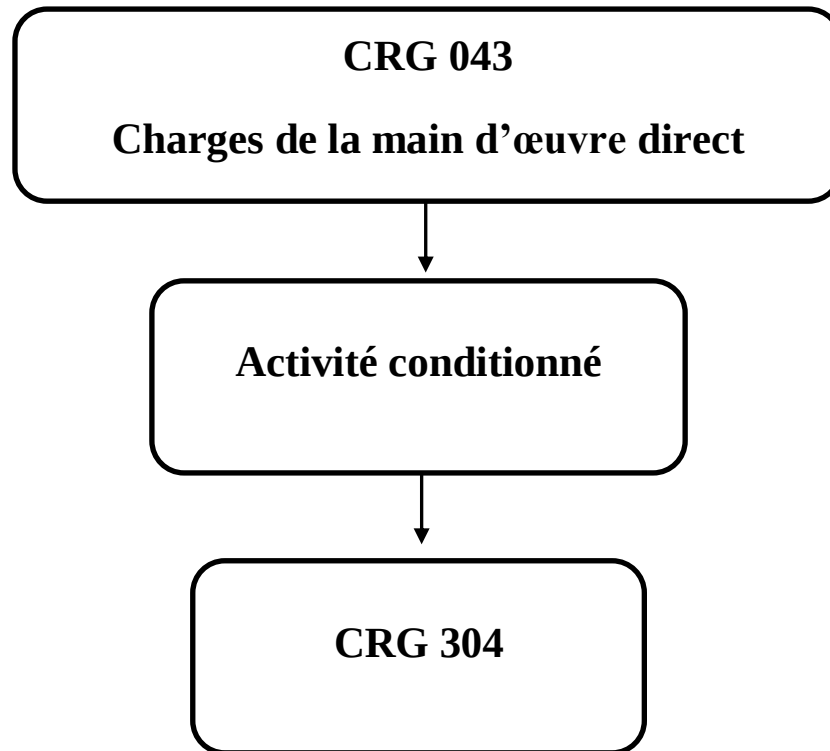
« Répartition des charges De centre GPL(CRG) »

المخطط 7-4



المخطط 4-8

Répartition des charges de centre GPL(CRG)



Répartition suivant la quantité produite conditionné

❖ دور محاسبة التكاليف في تحديد النتيجة:

وتطرقنا في هذا العنصر إلى حساب النتيجة التحليلية لكل من البروبان و السيرغاز و P11- P35- B06- B03- B13 وذلك كما يلي:

جدول رقم (4-5) توزيع الأعباء:

Charges	Montant
Ravi prod vrac	61918865.93
Ravi prod con	442154.79
Emlissage cond	65428094.58
Production sirghaz	51217017.37
Frais de dist prod vrac	16730590.24
Frais de dist prod cond	26043147.15

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

1- تكلفة التموين [Butane + Propane (VRAC)]:

مجموع مدخلات:

$$= (173.8 + 10995) + (531.82 + 26199.008) = (B+P.VRAG) \\ 37881.688 \text{ طن.}$$

كمية Butane = 26712.888 طن.

كمية Propane = 11168.8 طن.

$$725200 : RAVI Produits VRAC = 61918865.93$$

مصاريف التموين الخاصة بـ Butane:

$$43663094.7 = \frac{61918865.93 \times 26712.888}{37881.688}$$

مصاريف التموين الخاصة بـ Propane:

$$18255771.23 = \frac{61918865.93 \times 11168.8}{37881.688}$$

جدول 4-6 حساب تكلفة التموين : Propane + Butane

Propane			Butane			
MT	PU	Q	MT	PU	Q	بيان
37750544	3380	11168.8	90289561.44	3380	26712.888	ثمن الشراء
18255771.23	-	-	43663094.7	-	-	مصاريف الشراء
56006315.23	5014.53	11168.8	133952656.14	5014.53	26712.888	تكلفة الشراء
218280.4	3380	64.58	2107713.92	3380	623.584	مخ 01
56224595.63	5005.13	11233.38	136060370.06	4977.24	27336.452	تكلفة وسطية المرجعة CMEP

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

$$\frac{\text{تكلفة التموين} + \text{تكلفة التعمير} + \text{مخ 1}}{\text{كمية التموين} + \text{كمية التعمير} + \text{كمية مخ 1}} = \text{CMEP}$$

تكلفة التموين (P35,P11,B13,B06) RAVI PROD COND

مجموع المدخلات (P35,P11,B13,B06)

$$178.595 = 4.725 + 0.011 + 167.661 + (3.678 + 2.52) =$$

$$4.725 = \text{P35}$$

$$0.011 = \text{P11}$$

$$167.661 = \text{B13}$$

$$6.198 = \text{B06 كمية}$$

$$725204 : \text{RAVI PROD COND} \longrightarrow 442154.79$$

$$15344.63 = \frac{2154.79 \times \dots}{178.595} = \text{B06}$$

$$415085.04 = \text{B13}$$

$$27.23 = \text{P11}$$

$$11697.87 = \text{P35}$$

جدول 4-7 تكلفة التمويل B13+B06:

B13			B06			
MT	PU	Q	MT	PU	Q	بيان
566694.18	3380	167.661	20949.24	3380	6.198	ثمن الشراء
415085.04	-	-	15344.63	-	-	مصاريف الشراء
981779.22	5855.73	167.661	36293.87	5855.73	6.198	تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

جدول 4-8 حساب تكلفة التمويل P35+P11:

P35			P11			
MT	PU	Q	MT	PU	Q	بيان
15970.5	3380	4.725	37.18	3380	0.01	ثمن الشراء
11697.87	-	-	27.23	-	1	مصاريف الشراء
27668.37	5855.73	4.725	64.41	5855.45	0.01	تكلفة الشراء
					1	

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

2- تكلفة التعمير (P35-P11, B13, B03, B06): Emplissage

كمية المخرجات cond:

$$22095.028 = 696.22 + 7.436 + 21378.136 + 1.848 + 11.388 =$$

مصاريف التعمير: 26972004.58 = 725304

$$13901.64 = \frac{26972004.58 \times 11.388}{22095.028} = B06$$

$$2255.9 = B03$$

$$26096874.92 = B13$$

$$9077.32 = p11$$

$$849894.78 = p35$$

مصاريف اليد العاملة: 725304=38456090

$$19820.65 = \frac{38456090 \times 11.388}{22095.028} = B06$$

$$3216.41 = B03$$

$$37208349.41 = B13$$

$$12942.25 = P11$$

$$1211761.26 = P35$$

جدول 4-9 تكلفة التعمير Butane:

B13			B03			B06			بيان
MT	PU	O	MT	PU	Q	MT	PU	Q	
106404113.62	4977.24	21378.136	9197.93	4977.24	1.848	56680.8	4977.24	11.388	استعلامات مادة أولية
26096874.92	-	-	2255.9	-	-	13901.64	-	-	مصاريف التعمير
37208349.41	-	-	3216.41	-	-	19820.65	-	-	مصاريف اليد العاملة
169709337.95	-	21378.136	14670.41	-	1.848	90403.09	-	11.388	تكلفة التعمير
981779.22	-	167.661	-	-	-	36293.87	-	6.198	تكلفة الترميم
50970.4	3380	15.08	40.56	3380	0.012	9369.36	3380	2.772	مخ1
170742087.57	7919.06	21560.877	14710.8	7909.03	1.86	136066.32	6683.67	20.358	CMEP

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

جدول 4-10 تكلفة التعمير PROPANE:

P35			P11			
MT	PU	Q	MT	PU	Q	بيان
3484671.6	5005.13	696,22	37218,14	5005,13	7,436	استعلامات مادة أولية
849894.78	-	-	9077,32	-	-	مصاريف التعمير
1211761.26	-	-	12942,25	-	-	مصاريف اليد العاملة
5546327.64	-	696,22	59237,71	-	7,436	تكلفة التعمير
27668.37	-	4.725	64,41	-	0,011	تكلفة التموين
5678.4	3380	1.68	408,98	3380	0,121	مخ 1
5579674.41	7941.18	702.625	59711,1	7889,99	7,568	Cnep

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

جدول 4-11 تكلفة التعمير SIRGHAZ:

مصاريف التعمير 725303 = 51217017.37

MT	PU	Q	بيان
22038497.02	4977.24	4427.855	مادة أولية
49024587.67	5005.13	9794.868	Butane
51217017.37	-	-	Propane
122280102.06	8899.95	13739.401	مصاريف التعمير
			تكلفة التعمير

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

جدول 4-12 أرقام الأعمال:

Produit	chiffres d'affaires
Propane	595252.84
Sirghaz	64813243.95
B 06	19429.2
B 03	31456.8
B 13	115594858.3
P 11	20597.52
P 35	1235134.32

المصدر: مؤسسة نفطال

ملاحظة: المنتج butane لا يتم بيعه في الوحدة.

سعر التكلفة:

أ- propane + sirghaz

مصاريف التوزيع : (S+P) : 16730590.24 = 725600

$$= \left\{ \begin{array}{l} \text{كمية } p = 107.953 \\ \text{كمية } S = 5407.513 \end{array} \right. +$$

$$16403156.09 = \frac{5407.513 \times 16730590.24 + 5515.466 \times 725600}{5515.466} = S \text{ مصاريف}$$

جدول 4-13 حساب سعر التكلفة Sirghaz +propane:

S			P			بيان
MT	PU	Q	MT	PU	Q	
48126595.32	8899.95	5407.513	540318.79	5005.13	107.953	تكلفة البضاعة المباعة
16403126.09	-	-	327464.15	-	-	مصاريف التوزيع
(64529721.41)		5407.513	(867782.94)		107.953	سعر التكلفة
64813243.95	-	-	595252.84	-	-	رقم الأعمال
283522.54	-	-	(272530.1)	-	-	النتيجة التحليلية

ب- PROD COND

مصاريف التوزيع: 725604 = 26043147.15

$$3126.99 = \frac{1.134 \times 26043147.15}{9444.506} = \text{مصاريف B06}$$

$$5062.75 = B03$$

$$25711470.53 = B13$$

$$4610.52 = P11$$

$$318876.34 = P35$$

جدول 4-14 حساب سعر التكلفة B13+B03+B06:

B13			B03			B06			بيان
MT	PU	Q	MT	PU	Q	MT	PU	Q	
73839089.30	7919.06	9324.224	14520.97	7909.0	1.836	7579.28	6683.67	1.134	تكلفة البضاعة المباعة
25711470.53	-	-	5062.75	3	-	3126.99	-	-	مصاريف التوزيع
(99550559.83)		9324.224	(19583.72)		1.836	(10706.27)		1.134	سعر التكلفة
115594858.3	-	-	31456.8	--	-	19429.2	-	-	رقم الأعمال
16044298.47			11873.08	-	-	8722.93	-	-	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

جدول 4-15 حساب سعر التكلفة P35+P11:

P35			P11			بيان
MT	PU	Q	MT	PU	Q	
918318.05	7941.18	115.64	13191.97	7889.94	1.672	تكلفة البضاعة المباعة
318876.34	-	-	4610.52	-	-	مصاريف التوزيع
(1237194.39)		115.64	(17802.49)		1.672	سعر التكلفة
1235134.32	-	-	20597.52	-	-	رقم الأعمال
(2060.07)	-	-	2795.03	-	-	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

جدول رقم 4-16: حساب النتيجة التحليلية الإجمالية لكل المنتجات.

النتيجة التحليلية	سعر التكلفة	رقم الأعمال	منتجات
-272530.1	867782.94	595252.84	Propane
283522.54	64529721.41	64813243.95	Sirghaz
8722.93	10706.27	19429.2	B06
11873.08	19583.72	31456.8	B03
16044298.47	99550559.83	115594858.3	B13
2795.03	17809.49	20597.52	P11
-2060.07	1237194.39	1235134.32	P35
16076621.86	166233351.03	182309972.93	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

تشخيص دور محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط في المؤسسة

من خلال النتيجة التحليلية و رقم الأعمال قمنا بحساب مايلي:

مردودية المؤسسة لسنة 2013:

مردودية = النتيجة التحليلية الإجمالية / رقم الأعمال الإجمالي.

$$\text{مردودية} = 182309972.93 / 16076621.86 = 8.81\%$$

مقارنة مردودية المؤسسة لسنة 2013 مع سنة 2012:

كان رقم الأعمال الإجمالي المحقق في سنة 2012: 151098347.17

و نتيجة تحليل إجمالية: 6799425.62

$$\text{مردودية 2012} = 151098347.17 / 6799425.62 = 4.5\%$$

من خلال النتائج المتحصل عليها توصلنا إلى مايلي:

حققت المؤسسة مردودية بنسبة 8.81 سنة 2013 بينما كانت المردودية في سنة 2013

4.5 حيث نلاحظ تزايد وذلك لتحقيق نتيجة تحليلية أكبر مما حققته في السنة السابقة وهذا

راجع إلى انتهاج المؤسسة مجموعة من الخطط في مختلف أقسامها :

جدول رقم (4-17) مقارنة بين توزيع الأعباء لسنة 2012-2013

Charges	2012Montant	2013Montant
Ravi prod vrac	58280058.09	61918865.93
Ravi prod con	89083.11	442154.79
Emlissage cond	71270052.35	65428094.58
Production sirghaz	57282620.38	51217017.37
Frais de dist prod vrac	13765713.23	16730590.24
Frais de dist prod cond	22182447.10	26043147.15

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة

قسم التموين:

- زيادة في قيمة مصاريف التموين الخامة "vrac" و ذلك لحاجة المؤسسة لهذه المواد، مما نتج عنه زيادة في كميات المدخلات. بينما قامت بتخفيض مصاريف التموين للمواد المعبئة.

قسم التعمير:

- اعتمدت المؤسسة في قسم التعمير تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاج، حيث خفضت من مصاريف اليد العاملة ومصاريف التعمير، كذلك في قسم إنتاج سيرغاز نلاحظ انخفاض في المصاريف وزيادة في الكميات المنتجة.

قسم التوزيع:

- نلاحظ زيادة في إجمالي مصاريف التوزيع وهذا راجع لزيادة الكميات المباعة لجميع المنتجات. من خلال ما تم ذكره قمنا باستعمال الموازنات التقديرية والتي تعتبر أحد استخدامات محاسبة التكاليف لغرض التخطيط وذلك لإثبات الزيادة في الكميات المنتجة و المباعة.

موازنة الانتاج:

الانتاج	السنوات
29747.553	2010
31550.604	2011

جدول رقم 4- 18 حساب الانتاج المقدر لسنة 2013 :

السنوات	X	y (الانتاج)	x.y	X ²
2010	-1	29747.553	-29747.553	1
2011	1	31550.604	31550.604	1
Σ	0	61298.175	1803.051	2

حساب معادلة المستقيم:

$$\sum X = 0 \quad \text{حيث:}$$

$$\sum Y = nb + a \sum X$$

$$\sum XY = b \sum X + a \sum X^2$$

$$Y = 901.5255X + 30649$$

ومنه نجد:

اذن الكمية الانتاجية المقدرة للمؤسسة 33353.655

وحدة وذلك بالتعويض في المعادلة. وهي حققت كمية أكبر من المقدرة و ان ذلك ب

35834.429 وحدة.

موازنة المبيعات

الانتاج	السنوات
11724.278	2010
11488.948	2011

جدول رقم 4-19 حساب المبيعات المقدرة لسنة 2013 :

X ²	x.y	y (الانتاج)	X	السنوات
1	-11724.278	11724.278	-1	2010
1	11488.948	11488.948	1	2011
2	-235.33	23213.226	0	Σ

حساب معادلة المستقيم:

$$\sum X = 0 \quad \text{حيث:}$$

$$\sum Y = nb + a \sum X$$

$$\sum XY = b \sum X + a \sum X^2$$

$$a = -117.665$$

$$b = 11606.613$$

$$y = -117.665x + 11606.613$$

حققت المؤسسة مبيعات بكمية 3706.354 أكثر مما هو مقدر حيث كانت الكمية المقدرة 11253.618 وحدة.

من خلال ما سبق تبين أن محاسبة التكاليف "الطريقة الكلية" المطبق في المؤسسة تشكل بعدا استراتيجيا للمؤسسة من حيث استخدامها في المجال التخطيطي والرقابي الذي يتطلبه العمل الإنتاجي من أجل الوصول إلى أفضل أداء وذلك من خلال الاستراتيجية المنتهجة كتخفيض تكلفة المنتجات ورفع الإنتاج و تحقيق الأرباح على مستوى الوحدات ، ومن خلال هذه الأهمية عملنا على حساب أسعار تكلفة المنتجات وهذا ما يساعد على مقارنة النتائج وحساب مردودية المؤسسة . وذلك لمحاولة الربط بين عملية التخطيط داخل المؤسسة ومحاسبة التكاليف وباعتبار الموازنات التقديرية أحد استخدامات محاسبة التكاليف حولنا تطبيقها لإبراز دورها التخطيطي في المؤسسة.

واتضح أن هناك علاقة بين أنظمة محاسبة التكاليف والتخطيط من خلال الاستخدامات المستعملة في المؤسسة حيث كلما كانت استخدامات محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط كالموازنات مستعملة أكثر كلما كان تخطيط فعال وتحقيق نتائج إجابيه .



خاتمة عامة





من خلال دراستنا تبين أن محاسبة التكاليف تسعى إلى تحديد تكلفة الإنتاج، و تقوم بجمع وتصنيف و تخصيص التكاليف على المنتجات والأنشطة، بقصد تقديم معلومات وبيانات محاسبية بصفة مستمرة لمساعدة الإدارة في تخطيط العمليات المستقبلية و قياس كفاءة الأداء. وبهذا الصدد يمكننا الإجابة على الإشكالية المطروحة: كيف يمكن أن تساهم محاسبة التكاليف في عملية التخطيط بالمؤسسة؟

من خلال ما تم دراسته في الفصول السابقة استخلصنا أن أنظمة محاسبة التكاليف سواء كلاسيكية أو حديثة لها أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرارات حيث تعتبر أداة تخطيطية لأنها تعد مصدرا لتوفير المعلومات اللازمة لكل ما يخص أسعار تكلفة المنتجات وهذا ما يساعد على مقارنة النتائج بالإضافة إلى جعل المنتجات أكثر تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة أي ضمان الربحية والتنافسية.

أظهرت الدراسة مساهمة محاسبة التكاليف في عملية التخطيط و ذلك من خلال استخداماتها التي تساعد على تقديم المعلومات للإدارة في أعمال التخطيط واتخاذ القرار. ولقد أثبتت الدراسة العلاقة الموجودة بين محاسبة التكاليف والتخطيط من خلال حساب مختلف أسعار المنتجات وإجراء مقارنة بين مردودية المؤسسة لسنتي 2012 و 2013 وتقدير الكميات المنتجة والمباعة من خلال الموازنات التقديرية.

من خلال ما تقدمنا به توصلنا إلى النتائج التالية:

- يشكل نظام محاسبة التكاليف القاعدة الأساسية للتخطيط بما يوفره من معلومات وتقنيات.
- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتباره نظاما للمعلومات لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وهذا ما يساعد في التخطيط.
- الهدف الجوهرى للمؤسسة من اعتماد طريقة التكاليف الكلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها وذلك لضمان ربحية المنتجات.
- المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات حيث تتناقض مع حاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومة في الوقت المناسب.



قائمة المصادر والمرجع





1. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008.
2. أحمد موسى محمد، المحاسبة في مجال التخطيط، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1976.
3. أحمد صلاح عطية، ومحاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
4. أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1982.
5. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
6. وليد الحياي، الميزانيات التقديرية، الأكاديمية العربية المفتوحة، 2008.
7. زينات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، السيد شحاتة، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
8. حسين عمر، التنمية والتخطيط الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الكويت، 1997.
9. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
10. موسى يوسف حميس، مدخل الى التخطيط، دار الشروق، الاردن، 1999.
11. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، جامعة طنطا، 2003 .
12. محمد سعيد عبد الفتاح، محمد فريد الصحن، الإدارة العامة ، الدار الجامعية، 1996.
13. محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 .
14. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، أساسيات، وظائف وتقنيات، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
15. عبد الحي مرعي، إسماعيل جمعة، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.



16. عبد الحكيم الرجبي, مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت - الجامعة الأردنية، 2006.
17. عبد الغفار حلفي، أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، 1997.
18. عبد الغفار حنفي، عبد السلام قحف، التنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
19. عبد الغفور يونس، تنظيم إدارة الأعمال، مجموعة النيل العربية، ليبيا، 1999.
20. عمرو وصفي عقيلي، الإدارة المعاصرة التخطيط التنظيم الرقابة، دار زهران للنشر والتوزيع، 2007.
21. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمصرفية، جامعة الأردن، 2009.
22. عقيل حاسم عبد الله، التخطيط الاقتصادي، دار مجدلاوي للنشر، الأردن 1999.
23. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1999.
24. رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف "مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"، الجامعة الأردنية، 2004.
25. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، جامعة آل البيت، الطبعة 2006.

المذكرات:

1. حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة د. مولاي الطاهر، سعيدة، 2013.
2. ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.



3. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006.

الكتب باللغة الفرنسية

- 1) Jacques Margerin , Gérard Ausset, comptabilité Analytique, outil de gestion – Aide à la décision, 6 éd, organisation, paris, 1988.
- 2) C. Pérochon , J. leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, paris, 1982.



ملاحق



UC 720 / DISTRICT GPL SAIDA

BILAN PRODUITS GPL

QUANTITE UM:TM

CRG:725 CE 201 SAIDA

R U	Nom	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C17	C14	C15	C16
C O D E	PRODUIT	STOCK INITIAL	ENTREE					SORTIE								COULAG E	EXEDENT	STOCK FINAL
			APPROVI	RAVIT INTER	RAVIT INTRA	PRODUCTIO N	AUTRE-E NTREE	VENTE TIERS	TRANSF INTER	TRANSF INTRA	TRANSF GC	VRAC P/EMPLI	VRAC P/ SIRGH	CONSO MM INTER	AUTRE SORTIE			
01	BUTANE	623,584	-	26 199,068	513,82	-	-	-	48,04	894,878	-	21 391,372	4 427,855	-	-	-	246,494	820,821
02	PROPANE	64,58	-	10 995,00	173,80	-	-	107,953	9,078	557,549	-	703,656	9 794,868	-	-	-	47,105	107,381
03	SIRGHAZ	-	-	-	-	13 739,401	-	5 407,513	-	5 364,691	2 967,163	-	-	-	-	-	-	0,009
05	B06	2,772	-	2,52	3,678	11,388	-	1,134	1,26	15,498	0,48	-	-	-	-	-	-	1,986
06	B03	0,012	-	-	-	1,848	-	1,836	-	0,003	-	-	-	-	-	-	-	0,021
07	B13	15,08	-	-	167,661	21 378,136	-	9 324,224	77,389	9 430,512	2 662,348	-	-	-	-	-	-	66,404
08	P11	0,121	-	-	0,011	7,436	-	1,672	0,242	5,544	-	-	-	-	-	-	-	0,11
09	P35	1,68	-	-	4,725	696,22	-	115,64	42,49	540,26	-	-	-	-	-	-	-	4,235
10	B13_PRO MO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		707,829	-	37 196,588	863,695	35 834,429	-	14 959,972	178,499	16 808,935	5 629,991	22 095,028	14 222,723	-	-	-	293,599	1 000,967

UC 720 / DISTRICT GPL SAIDA

BILAN PRODUITS GPL

QUANTITE UM:TM

CRG:725 CE 201 SAIDA

R U C O D E	Nom	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C17	C14	C15	C16		
	PRODUIT	STOCK INITIAL	ENTREE					SORTIE										COULAG E	EXEDENT	STOCK FINAL
			APPROVI	RAVIT INTER	RAVIT INTRA	PRODUCTIO N	AUTRE-E NTREE	VENTE TIERS	TRANSF INTER	TRANSF INTRA	TRANSF GD	VRAC P/EMPLI	VRAC P/ SIRGH	CONSO MM INTER	AUTRE SORTIE					
01	BUTANE	425,819	-	24 223,731	183,40	-	-	-	155,66	1 637,99	-	17 645,019	4 896,417	-	-	-	125,72	623,584		
02	PROPANE	36,417	-	10 048,78	16,33	-	-	76,535	88,822	208,862	-	701,254	8 999,94	-	-	-	38,466	64,58		
03	SIRGHAZ	-	-	-	-	13 204,331	-	3 510,577	-	6 403,362	3 290,392	-	-	-	-	-	-	-		
05	B06	3,966	-	-	1,962	11,688	-	0,468	0,006	13,68	0,69	-	-	-	-	-	-	2,772		
06	B03	0,018	-	-	4,278	2,601	-	1,311	-	5,574	-	-	-	-	-	-	-	0,012		
07	B13	31,421	-	-	139,334	17 630,73	-	7 779,421	46,514	7 713,407	2 247,063	-	-	-	-	-	-	15,08		
08	P11	0,176	-	-	0,033	9,339	-	3,806	-	5,621	-	-	-	-	-	-	-	0,121		
09	P35	1,155	-	-	3,255	691,915	-	116,83	5,495	572,32	-	-	-	-	-	-	-	1,68		
		498,972	-	34 272,511	348,592	31 550,604	-	11 488,948	296,497	16 560,816	5 538,145	18 346,273	13 896,357	-	-	-	164,186	707,829		

C1 : stock initial

C2 : approvisionnement

C3 : ravitaillement

Inter : il s'opère entre les districts de l'entreprise NAFTAL.

C4 : ravitaillement intra

Intra : il s'opère entre les unités du district externe et districts Saida

C5 : production uniquement les centres enfuteurs

C6 : régularisation

C7 : concerne toutes les ventes

C8 : transfert inter (livraison entre districts).

C9 : transfert intra (livraison entre unités du district)

C10 : transfert G.D (concerne uniquement livraison des stations propres à NAFTAL)

C11 : sortie butane Vrac

C12 : vrac

C13 : autres sorties

C14 : coulage (fuite ou courant de l'opération)

C15 : accident (surplus peu rapport ou ravitaillement)

C16 : stock final.



PLAN COMPTABLE ANALYTIQUE

NAFTAL SPA

Unité comptable : 720 **district GPL saida.**

055000	COMPTE D'ATTENTE DISTRICT GPL SAIDA
055001	CHARGES ET PRODUITS NON INCORPORALES DISTRICT GPL SAIDA
055002	CHARGES DES EXERCICES ENTERIEURS DISTRICT GPL SAIDA
055004	CENTRE DE FORMATION ORAN DISTRICT GPL SAIDA
055012	FRAIS DE SIEGE BRANCHE GPL DISTRICT GPL SAIDA
055013	FRAIS DE SIEGE CHERAGA DISTRICT GPL SAIDA
055020	SIEGE DISTRICT GPL SAIDA
055021	SURETE INTERNE DISTRICT GPL SAIDA
055022	SERVICE ING DISTRICT GPL SAIDA
055031	DEPARTEMENT PMC DISTRICT GPL SAIDA
055032	CANTINE ET REFECTOIRE DISTRICT GPL SAIDA
055033	FRAIS DE FORMATION DISTRICT GPL SAIDA
055040	DEPARTEMENT TECHNIQUE DISTRICT GPL SAIDA
055042	SECURITE INDUSTRIEL DISTRICT GPL SAIDA
055043	DEPARTEMENT EXPLOITATION DISTRICT GPL SAIDA
055050	DEPARTEMENT MARKETING (COMMERCIAL) DISTRICT GPL SAIDA
055060	DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE DISTRICT GPL SAIDA
055080	PARC AUTO (FONCTIONNEL) DISTRICT GPL SAIDA
055698	TAP CONDITIONNE DISTRICT GPL SAIDA
055710	CHIFFRE D'AFFAIRE ACCESSOIRE DISTRICT GPL SAIDA

725000	COMPTE D'ATTENTE CE 201 SAIDA
725001	CHARGES ET PRODUITS NON INCORPORABLES CE 201 SAIDA
725002	CHARGES DES EXERCICES ENTERIEURS CE 201 SAIDA
725010	CHARGES COMMUNES CDS CE 201 SAIDA
725011	COMPTES CHARGES DISTRICT CE 201 SAIDA
725020	SUPERVISION ADMINISTRATIVE CE 201 SAIDA
725021	SURETE INTERNE CE 201 SAIDA
725032	CANTINE ET REFECTOIRE CE 201 SAIDA
725033	FRAIS DE FORMATION CE 201 SAIDA
725042	SECURITE INDUSTRIEL CE 201 SAIDA
725043	MAIN D'OUEVRE DIRECT D'EMPLISSAGE CE 201 SAIDA
725070	MAINTENANCE DES INSTALLATIONS STOCKAGE CE 201 SAIDA
725071	MAINTENANCE DES EQUIPEMENTS DE PRODUCTIONS CE 201 SAIDA
725072	ATELIER GARAGE CE 201 SAIDA
725073	INSTALLATION PROPANE CE 201 SAIDA
725080	PARC AUTO (FONCTIONNEL) CE 201 SAIDA
725081	PARC MATERIEL ROULANT (EXPLOITATION) CE 201 SAIDA
725082	PARC ENGIN DE MANUTENTION CE 201 SAIDA
725083	CANALISATION (PIPE) CE 201 SAIDA
725085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC CE 201 SAIDA
725086	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS CONDITIONNE CE 201 SAIDA
725090	MAGASIN DE VENTE CE 201 SAIDA
725091	MAGASIN D'EXPLOITATION CE 201 SAIDA
725100	APPROVISIONNEMENT PRODUITS VRAC CE 201 SAIDA
725101	APPROVISIONNEMENT BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725102	APPROVISIONNEMENT PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725110	APPROVISIONNEMENT ACCESSOIRES GPL CE 201 SAIDA
725200	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC CE 201 SAIDA
725201	RAVITAILLEMENT BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725202	RAVITAILLEMENT PROPANE VRAC CE 201 SAIDA

725203	RAVITAILLEMENT SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725204	RAVITAILLEMENT PRODUITS CONDITIONNES CE 201 SAIDA
725205	RAVITAILLEMENT B02 CE 201 SAIDA
725206	RAVITAILLEMENT B03 CE 201 SAIDA
725207	RAVITAILLEMENT B13 CE 201 SAIDA
725208	RAVITAILLEMENT P11 CE 201 SAIDA
725209	RAVITAILLEMENT P35 CE 201 SAIDA
725210	RAVITAILLEMENT ACCESSOIRES GPL CE 201 SAIDA
725303	FABRICATION SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725304	EMPLISSAGE CONDITIONNE CE 201 SAIDA
725305	EMPLISSAGE B02 CE 201 SAIDA
725306	EMPLISSAGE B03 CE 201 SAIDA
725307	EMPLISSAGE B13 CE 201 SAIDA
725308	EMPLISSAGE P11 CE 201 SAIDA
725309	EMPLISSAGE P35 CE 201 SAIDA
725400	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC CE 201 SAIDA
725401	CMUP BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725402	CMUP PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725403	CMUP SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725404	STOCKAGE DESTOCKAGE CONDITIONNES CE 201 SAIDA
725405	CMUP B02 CE 201 SAIDA
725406	CMUP B03 CE 201 SAIDA
725407	CMUP B13 CE 201 SAIDA
725408	CMUP P11 CE 201 SAIDA
725409	CMUP P35 CE 201 SAIDA
725500	TRANSFERT PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA
725501	TRANSFERT BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725502	TRANSFERT PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725503	TRANSFERT SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725504	TRANSFERT CONDITIONNE CE 201 SAIDA

725505	TRANSFERT B02 CE 201 SAIDA
725506	TRANSFERT B03 CE 201 SAIDA
725507	TRANSFERT B13 CE 201 SAIDA
725508	TRANSFERT P11 CE 201 SAIDA
725509	TRANSFERT P35 CE 201 SAIDA
725600	FRAIS DE DISTRIBUTION PRODUIT VRAC CE 201 SAIDA
725601	COUT DE REVIENT BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725602	COUT DE REVIENT PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725603	COUT DE REVIENT SIRGHAZ VRAC CE 201 SAIDA
725604	FRAIS DE DISTRIBUTION CONDITIONNE CE 201 SAIDA
725605	COUT DE REVIENT B02 CE 201 SAIDA
725606	COUT DE REVIENT B03 CE 201 SAIDA
725607	COUT DE REVIENT B13 CE 201 SAIDA
725608	COUT DE REVIENT P11 CE 201 SAIDA
725609	COUT DE REVIENT P35 CE 201 SAIDA
725697	TAP VRAC CE 201 SAIDA
725698	TAP CONDITIONNE CE 201 SAIDA
725701	CHIFFRE D'AFFAIRE BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725702	CHIFFRE D'AFFAIRE PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725703	CHIFFRE D'AFFAIRE SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725705	CHIFFRE D'AFFAIRE B02 CE 201 SAIDA
725706	CHIFFRE D'FFAIRE B03 CE 201 SAIDA
725707	CHIFFRE D'AFFAIRE B13 CE 201 SAIDA
725708	CHIFFRE D'AFFAIRE P11 CE 201 SAIDA
725709	CHIFFRE D'AFFAIRE P35 CE 201 SAIDA
725710	CHIFFRE D'AFFAIRE ACCESSOIRE CE 201 SAIDA
725801	COUT UNITAIRE BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725802	COUT UNITAIRE PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725803	COUT UNITAIRE SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725805	COUT UNITAIRE B02 CE 201 SAIDA

725806	COUT UNITAIRE B03 CE 201 SAIDA
725807	COUT UNITAIRE B13 CE 201 SAIDA
725808	COUT UNITAIRE P11 CE 201 SAIDA
725809	COUT UNITAIRE P35 CE 201 SAIDA
725901	COUT ET RESULTAT UNITAIRE BUTANE VRAC CE 201 SAIDA
725902	COUT ET RESULTAT UNITAIRE PROPANE VRAC CE 201 SAIDA
725903	COUT ET RESULTAT UNITAIRE SIRGHAZ CE 201 SAIDA
725905	COUT ET RESULTAT UNITAIRE B02 CE 201 SAIDA
725906	COUT ET RESULTAT UNITAIRE B03 CE 201 SAIDA
725907	COUT ET RESULTAT UNITAIRE B13 CE 201 SAIDA
725908	COUT ET RESULTAT UNITAIRE P11 CE 201 SAIDA
725909	COUT ET RESULTAT UNITAIRE P35 CE 201 SAIDA