

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

المحاسبة الادارية الحديثة في تحديد تكاليف الانتاج بالمؤسسة
الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة بسكو فروي- بسكرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

زعرور نعيمة

إعداد الطالبان:

- العلمي نور الهدى

- سليمان بثينة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	كحول صورية	محاضر - أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	زعرور نعيمة	محاضر - أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	العمرى أصيلة	محاضر - أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

شكر و عرفان

نرفع شكرنا وثنائنا وحمدنا إلى الذي يشكر على ما أعطى ويحمد على ما أخذ

إلى خالقنا وبارئنا ورازقنا

إلى الذي قال في محكم تنزيله

" لأن شكرتم لأزيدنكم "

إلى الرسول الكريم، الصادق الأمين، خاتم الأنبياء والمرسلين، إلى المبعوث رحمة العالمين

إلى شفيعنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى والدينا الكريمين الذين مازلنا ننعّم بدفع محبتهم ودعائهم إلينا دائماً بالتوفيق والنجاح وإلى جميع أخواتنا.

كما نتقدم بأسمى معاني الشكر الجزيل، والامتنان العظيم، والعرفان إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة " زعرور نعيمة

"، لما بذلته معنا من وقت وجهد خلال إشرافها وتوجيهاتها ونصائحها القيمة.

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا

البحث وتقييمه.

كما نشكر كل أعضاء الكلية من أساتذة وعمال على مجهوداتهم القيمة معنا.

العلمي نور الهدى

سليمانى بثينة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم المعلومات التي تساعد الأطراف الداخلية والخارجية على اتخاذ قرارات اقتصادية-إدارية رشيدة، وتتخصص بتقديم معلومات لإدارة المنشأة لمساعدتها في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة، ونجحت في توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في القيام بوظائف التخطيط والرقابة والتوجيه واتخاذ القرارات.

حيث ساهمت أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحديد تكاليف الإنتاج ، ويشمل بحثنا دراسة حالة في (مؤسسة بسكو فروي) حتى حاولنا تطبيق بعض من هذه الأدوات والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبطاقة الأداء المتوازن، حيث توصلنا إلى أن تطبيق هذه الأدوات تساهم بشكل كبير في تخفيض و تحديد التكاليف.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إدارية، أدوات المحاسبة الإدارية، تكاليف الإنتاج، تحديد تكاليف الانتاج، مؤسسة الاقتصادية.

Abstract:

This study aims to provide information that helps internal and external parties to make rational economic–administrative decisions, and specializes in providing information to the facility management to help it perform its various administrative functions, and it succeeded in providing the necessary data to assist the administration in carrying out the functions of planning, control, direction and decision–making.

Where modern management accounting tools have contributed to determining production costs, and our research includes a case study in (Bisco Furry Corporation) until we tried to apply some of these tools represented in the cost system based on ABC activities and the Balanced Scorecard, where we concluded that the application of these tools contributes significantly to Reducing and identifying costs.

Key words: management accounting, management accounting tools, production costs, determining production costs, economic enterprise.

قائمة المحتويات

صفحة	فهرس المحتويات
I	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ - ح	مقدمة
الفصل الأول: مدخل للمحاسبة الإدارية و تكاليف الإنتاج	
المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية	
3	تمهيد
4	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الادارية و نظورها التاريخي
4	الفرع الاول: مفهوم المحاسبة الادارية و مهامها
6	الفرع الثاني: التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة الادارية
7	الفرع الثالث: اهداف المحاسبة الادارية و سماتها
8	الفرع الرابع: خصائص و وظائف المحاسبة الادارية
12	المطلب الثاني: المحاسبة الادارية و علاقتها بالفروع المحاسبية الاخرى
12	الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الادارية و المالية
14	الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الادارية و محاسبة التكاليف
16	الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الادارية بعلم الاقتصاد
16	الفرع الرابع: علاقة المحاسبة الادارية بعلم الادارة
17	الفرع الخامس: العلاقة بين المحاسبة الادارية و الاساليب الكمية
18	الفرع السادس: العلاقة بين المحاسبة الادارية و العلوم السلوكية
18	الفرع السابع: اعتبارات هامة يتعين مراعاتها في المحاسبة الادارية
المبحث الثاني: مفهوم تكاليف الانتاج	
20	المطلب الأول: ماهية تكاليف الانتاج
20	الفرع الأول: تعريف تكاليف الانتاج
24	الفرع الثاني: قياس سعر تكلفة الانتاج
26	الفرع الثالث: محاسبة التكاليف

28	المطلب الثاني: مفهوم الانتاج و اهميته و عوامله
28	الفرع الاول: مفهوم الانتاج
29	الفرع الثاني: اهمية الانتاج
29	الفرع الثالث: عوامل الانتاج
31	خلاصة
الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة بتكلفة الانتاج	
المبحث الأول: ادوات المحاسبة الادارية	
33	تمهيد
34	المطلب الأول: ادوات المحاسبة الادارية التقليدية
34	الفرع الاول: الموازنة التقديرية
36	الفرع الثاني: التحليل المالي
38	الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية
39	الفرع الرابع: محاسبة المسؤولية
42	الفرع الخامس: بحوث العمليات
43	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الادارية الحديثة
43	الفرع الاول: نظام التكاليف على اساس النشاط ABC
47	الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة
50	الفرع الثالث: نظام تكاليف الانتاج بالوقت المحدد
52	الفرع الرابع: بطاقة الاداء المتوازن
56	الفرع الخامس: ادارة الجودة الشاملة
60	الفرع السادس: سلاسل القيمة
المبحث الثاني: علاقة ادوات المحاسبة الادارية الحديثة بتكلفة الانتاج	
62	المطلب الاول: مراحل تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC
62	المطلب الثاني: مراحل تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة
64	المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام تكاليف الانتاج بالوقت المحدد
65	المطلب الرابع: مراحل تطبيق بناء نموذج بطاقة الاداء المتوازن
65	المطلب الخامس: مراحل تطبيق ادارة الجودة الشاملة
67	خلاصة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمؤسسة بسكو فروي -بسكرة-	
المبحث الأول: مؤسسة بسكو فروي	
69	تمهيد
70	المطلب الأول: تعريف مؤسسة بسكو فروي و اهميتها و اهدافها
70	الفرع الاول: تقديم المؤسسة
70	الفرع الثاني: اهمية مؤسسة بسكو فروي
71	الفرع الثالث: اهداف مؤسسة بسكو فروي
71	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بسكو فروي
74	المطلب الثالث: مراحل انتاج البسكوت بالمؤسسة محل الدراسة
المبحث الثاني: واقع ادوات المحاسبة الادارية و تحديد التكاليف في مؤسسة بسكو فروي -بسكرة-	
76	المطلب الأول: واقع تطبيق ادوات المحاسبة الادارية
79	المطلب الثاني: عناصر التكاليف
81	المطلب الثالث: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة بسكو فروي
المبحث الثالث: تطبيق بعض أدوات المحاسبة الادارية الحديثة لتحديد التكاليف بمؤسسة بسكو فروي بسكرة	
82	المطلب الاول: ادراج الطريق المطبقة بالوحدة
83	المطلب الثاني: مساهمة بطاقة الاداء المتوازن في تحديد التكاليف
83	الفرع الاول: اعداد الميزانيات المالية و جدول حساب النتائج المختصرة للمؤسسة سنة 2017/2016
85	الفرع الثاني: تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في مؤسسة بسكو فروي
92	المطلب الثالث: تطبيق طريقة التكلفة على اساس النشاط ABC بالمؤسسة لانتاج البسكوييت
102	خلاصة الفصل
104	الخاتمة
108	قائمة المراجع
112	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
13	جدول 1: يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة الادارية و المحاسبة المالية
15	جدول 2: يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة الادارية و المحاسبة التكاليف
17	جدول 3: يوضح العلاقة بين المحاسبة الادارية و علم الادارة
76	جدول 4: مكونات لمنتج البسكويت
82	جدول 5: تكلفة الانتاج بمؤسسة بسكو فروي
83	جدول 6: تكلفة انتاج القنطار الواحد للمنتوج بالمؤسسة
83	جدول 7: الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016
84	جدول 8: الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017
84	جدول 9: حساب النتائج حسب الطبيعة مختصرة للمؤسسة لسنة 2017/2016
89	جدول 10: مؤشرات البعد المالي
91	جدول 11: بطاقة الاداء المتوازن للمؤسسة بسكو فروي
93	جدول 12: تحديد الانشطة الرئيسية و مختلف أنشطة الوحدة
96	جدول 13: مسببات التكلفة
97	جدول 14: تجميع تكلفة ذات مسبب تكلفة مشترك
98	جدول 15: تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط و حجم مسبب لكل مركز
98	جدول 16: تجميع الانشطة
99	جدول 17: يوضح حساب تكلفة كل مركز
100	جدول 18: حساب سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج البسكويت المحشو بالتمر حسب طريقة ABC
100	جدول 19: الفرق بين طريقة ABC و الطريقة المتبعة في المؤسسة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل
12	شكل 1: دور التخطيط و الرقابة في المؤسسة
38	شكل 2: أهداف التحليل المالي
45	شكل 3: المبدأ الأساسي تطبيقه ABC
72	شكل 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بسكو فروي
75	شكل 5: مراحل إنتاج بسكويات المحشو بالتمر بالمؤسسة
81	شكل 6: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة بسكو فروي
86	شكل 7: خطوات تطبيق بطاقة الاداء المتوازن

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان
112	ملحق 1: الميزانية المالية 2016/12/31
113	ملحق 2: الميزانية المالية 2017/12/31
114	ملحق 3: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2017/12/31
115	ملحق 4: تكلفة القنطار الواحد لمنتوج البسكويت سنة 2017

المقدمة

تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات التي تساعد الأطراف الداخلية والخارجية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وتعتبر احد فروع المحاسبة وتتخصص بتقديم معلومات لإدارة المؤسسة لمساعدتها في القيام بوظائف التخطيط والرقابة والتوجيه.

قدمت المحاسبة الإدارية التي تعتبر احد فروع المحاسبة الحديثة المهمة بتوفير المعلومات اللازمة لتغطية احتياجات الإدارة عدة أدوات وأساليب تتضمن من خلالها تحديد التكاليف وتخفيضها، وتخفيض الوقت وتحسين النوعية، وتحسين وتقييم العمليات واتخاذ القرارات ومن تلك الأدوات الموازنات التقديرية، التكلفة المستهدفة، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC وغيرها وقد اتسع نطاق استخدام المحاسبة الإدارية مع زيادة حدة المنافسة والضغوط الكبيرة لتخفيض تكاليف الإنتاج، حيث أصبحت المؤسسة مهتمة بإدارة التكاليف من اجل تحقيق أفضل لأهدافها.

أولاً: الدراسات السابقة

1. دراسة (نوبلي، 2015/2014)، بعنوان "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي

للمؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة.

هدفت الدراسة التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛ محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي ومن هذه الدراسة هو الوصول إلى الأهداف التالية:

- محاولة إبراز التحولات التي عرفت أدوات المحاسبة الإدارية؛
- محاولة تبيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية والاكتشاف المبكر لنقاط الضعف وذلك حتى يتسنى معالجتها في الوقت المناسب؛
- محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

وعلى ضوء ما سبق يمكن ذكر بعض النتائج المتوصل إليها :

- تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومة المالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية، مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية.
- أن محاسبة التكاليف تعد قاعدة البيانات التي توفر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية للاستخدام الخارجي والمحاسبة الإدارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة.
- إن الأداء المالي عبارة عن مقاييس ومؤشرات مالية ذات صفة رقمية تستخدم لقياس النواتج والأهداف الرئيسية المتوقع تحقيقها وغالبا ما يعبر عنها بمصطلحات مالية متمثلة بالربحية

2. دراسة (قمازي، 2018/2017)، بعنوان "مساهمة الأساليب الحديثة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة

الاقتصادية" دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق.

يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية عن طريق في ترشيد القرارات وتحسين الأداء وزيادة المقدرة التنافسية، ولتحقيق هذا الهدف كان لابد من معرفة الأهداف التالية:

- تبيان ما يمكن أن يساهم به أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تنافسياتها.
- إبراز ما يمكن أن تساهم به بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسياتها.
- تبيان أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والصعوبات التي تحد من تطبيقها.

وعلى ضوء ما سبق يمكن ذكر بعض النتائج التي تم التوصل إليها:

- تتسع النتائج لتحديد مدى مساهمة أساليب أخرى للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز تنافسياتها والتي لم تتطرق إليه الدراسات السابقة التي اقتصر على أسلوب واحد وهو التكاليف على أساس الأنشطة ومدى علاقته بالأداء المالي.

- كما أن نتائج هذه الدراسة بينت أن 10% من العينة والتي تمثل 40 مؤسسة أردنية تطبق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأن هناك أخرى في طريق التطبيق، وهذا يختلف تماما مع نتائجنا التي توصلت إلى أن المؤسسات الصناعية بولاية سطيف لا تطبق هذا الأسلوب نهائيا.

3. دراسة (بلاسكة، 2012/2011)، بعنوان "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم إستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص الإدارة الإستراتيجية.

يهدف هذا البحث إلى مدى قابلية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية كأداة لتقييم الإستراتيجية، وذلك باعتماد أدوات تساعد في عملية التقييم ولتحقيق هذا الهدف لابد من معرفة الأهداف التالية:

- توصيف الأبعاد الأساسية لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن.
- محاولة إيجاد أنجح الأدوات التي تساعد المؤسسة على تقييم إستراتيجيتها.
- الاستفادة من نتائج الدراسة الميدانية في تقديم بعض المقترحات التي تساعد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تبني هذا الأسلوب، وكذا زيادة وتحسين أدائها باستعماله.

وعلى ضوء ما سبق يمكن نكر بعض النتائج التي تم الوصول إليها:

- ضرورة الانتقال من الأدوات التقليدية للإدارة إلى الأدوات الحديثة القائمة على مفاهيم تلائم تطورات الوقت الراهن.

- تعد بطاقة الأداء المتوازن من أدوات تقييم الإستراتيجية، كما تساهم في تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

4. دراسة (دبابش، 2010/2011)، بعنوان "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج

للمؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل

الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، تخصص محاسبة.

هدفت الدراسة تبيان الآثار الايجابية من جراء تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد التكاليف؛ الوصول

إلى تحكم الجيد والكفاء لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية ومن خلال الهدف يمكن أن نتعرف على

الأهداف التالية:

- التعرف على مجالات تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية.
- الوصول إلى التحكم الجيد والكفاء لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على مجالات استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.
- وعلى ضوء ما سبق يمكن ذكر بعض النتائج المتوصل إليها:
- تستعين إدارة المؤسسة بأدوات المحاسبة الإدارية في أداء وظائفها.
- تساعد الموازنة التقديرية في تحديد تكاليف الإنتاج عن طريق التخطيط والتوقع المبني على أساس علمية.
- تسعى البرمجة الخطية إلى تحديد التوليفة المثلى التي تحقق أدنى تكلفة إنتاج ممكن أن تصل إليها العملية الإنتاجية.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة تساهم في تحديد تكاليف الإنتاج للمؤسسة الاقتصادية، هذه الأدوات توفر المعلومات تساعد المؤسسة في التخطيط والرقابة والتقييم.
- تبيان كيفية مساهمة الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تنافسيتها، كما أننا تطرقنا لأسلوبين هما (نظام التكاليف على أساس النشاط ، وبطاقة الأداء المتوازن) وتبيان أهمية بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة والتعرف على مدى قدرة المؤسسة على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط.

ثانيا: إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق ذكره يمكننا صياغة إشكالية التي هي كالتالي :

" كيف يتم استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحديد تكاليف إنتاج المؤسسة؟"

وللإطاحة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة فرعية وهي كما يلي :

1 - ما هو الهدف الرئيسي للمحاسبة الإدارية ؟ وما علاقتها بالمحاسبات الأخرى ؟

2 - كيف تقدم المحاسبة الإدارية الحديثة للمديرين في مجال التكاليف ؟

3 - هل تساعد المحاسبة الإدارية الحديثة في تحديد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

هذه الأسئلة تدفع بنا إلى تقديم فرضيات للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية السابقة:

1 - الهدف الرئيسي للمحاسبة الإدارية هو تقديم معلومات تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها ، وهناك علاقة

تكاملية بين المحاسبة الإدارية وباقي المحاسبات الأخرى.

2 - تتضمن المحاسبة الإدارية الحديثة تجميع وتلخيص وإعداد التقارير بالمعلومات المطلوبة للمديرين لاتخاذ

القرارات المهنية المتعلقة بتحديد تكاليف الإنتاج المثلى.

3- تقوم مؤسسة بسكو فروي_بسكرة بتحديد تكاليفها عن طريق استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.

رابعاً: المنهج المستخدم في الدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي الذي يعتمد على التحليل النظري والمسح المكتبي للحصول على المعلومات النظرية عن الموضوع من خلال ما تم استخلاصه من الدراسات السابقة والكتب والمقالات العلمية، المجالات والمداخلات.

أما فيما يخص الجانب تطبيقي فقد حاولنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك باستخدامنا أسلوب دراسة حالة بمؤسسة بسكو فروي الذي يمكننا من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع من خلال الاطلاع على الوثائق و السجلات المحاسبية و الإدارية.

خامساً: تصميم البحث

• أسباب اختيار موضوع البحث:

1. أهمية الموضوع ودوره في زيادة حدة المنافسة في المؤسسات الاقتصادية .
2. تبيان كيفية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحديد تكاليف الإنتاج .
3. التعرف أكثر على استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في الجانب العمل .
4. الميل الشخصي لدراسة مثل هذا الموضوع والتعرف على مدى أهميته في الآونة الأخيرة .

سادساً: أهمية موضوع الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في :

كون الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تعطي دقة لقياس وتحمل التكاليف حيث جاءت المحاسبة الإدارية بأدوات جديدة لخلق منافسة مع مؤسسات أخرى.

حاجة المؤسسات إلى تحديد تكاليفها وخاصة الإنتاجية بطريقة تسمح من إدارتها ورقابتها بطريقة كفاء .

سابعاً: هيكل الدراسة

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول؛ الفصل الأولين تطرقنا فيهم الى الجانب النظري للدراسة أما الفصل الثالث و الأخير تطرقنا فيه للجانب التطبيقي للدراسة كالتالي:

الفصل الأول المعنون ب: **مدخل المحاسبة الإدارية و تكاليف الإنتاج** حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل إلى المحاسبة الإدارية وأهدافها و الإطار المفاهيمي لتكاليف الإنتاج

الفصل الثاني المعنون ب: **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتكلفة الإنتاج و تطرقنا فيه إلى أدوات المحاسبة الإدارية و علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتكلفة الإنتاج.**

أما فيما يخص الفصل الثالث و هو الفصل التطبيقي للدراسة المعنون: **باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحديد تكاليف الإنتاج لمؤسسة بسكو فروي-بسكرة:** تطرقنا فيه إلى تقديم مؤسسة بسكو فروي-بسكرة، ثم واقع أدوات المحاسبة الإدارية و تحديد التكاليف في مؤسسة بسكو فروي- بسكرة، و أخيرا تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لتحديد التكاليف بمؤسسة بسكو فروي-بسكرة وقمنا بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وبطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الأول

تمهيد:

لا شك أن المحاسبة الإدارية تلعب دورا رئيسيا في إدارة المؤسسات، فهي تمثل أهم فروع النظام المحاسبي التي ترتبط باتخاذ القرارات حيث توفر العديد من المعلومات المفيدة للإدارة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار، وتزداد أهمية معلومات المحاسبة الإدارية مع الزيادة في التطور التكنولوجي من ناحية وحدة المنافسة التي أصبحت عالمية من ناحية أخرى، وذلك بهدف تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة وأكثر إنتاجية وأعظم ربحية.

وان تحديد تكاليف الإنتاج من أهم الأساسيات التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أو خدمية تهدف بدرجة أساسية إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة لما لهذا التحديد من أهمية كبيرة لدى المؤسسة الاقتصادية لان تحديد التكلفة ستكون الأساسي في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير غير الدقيق للتكاليف إضافة للأهداف الأخرى التي تسعى محاسبة التكاليف في تحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

لذا سنتناول في هذا الفصل كما يلي:

- المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة الإدارية.
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لتكاليف الإنتاج.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية أهم نظم المعلومات المحاسبية وأكثرها فعالية في إدارة المؤسسة، فهي تهيأ المعلومات من البيانات الإدارية والمحاسبية بعد تحليلها واستقرائها إلى إدارة المؤسسة والجهات الأخرى ذات العلاقة بغية استخدامها في صنع القرارات الرسمية. وسيتم تناول في هذا المبحث أهم المفاهيم الأساسية حول المحاسبة الإدارية وخصائصها ووظائفها وتطورها التاريخي وعلاقتها بالفروع الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية وتطورها التاريخي

الفرع الأول : مفهوم المحاسبة الإدارية و مهامها

أولاً: مفهوم المحاسبة الإدارية

"تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات للمديرين بمعنى أنها تقدم هذه المعلومات للمسؤولين داخل المؤسسة والقائمين على إدارة ورقابة أعمالها". (جمعة, احمد حلمي, 2015، صفحة 33) "هي تعديل أو تطوير البيانات المحاسبية المالية لتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، وتختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة لإدارته الداخلية". (السعيدة, فيصل جميل, 2007، الصفحات 16-17)

ومن مفهوم المحاسبة الإدارية تعددت آراء الباحثين والمختصين في تعريفها ويمكن تعريفها كما يلي:

عرفت على أنها "أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية". (الحيالي , وليد ناجي, 1991، صفحة 05)

وتعرف كذلك "هي نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي (مالية كانت أو غير مالية) تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات". (الفداغ, فداغ، 2000، صفحة 04)

وتعرف كذلك "عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل البيانات المالية (وغير مالية) للإدارة لاستخدامها في التخطيط ، والتقييم، والرقابة داخل المؤسسة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد والتحديد الواضح للمسؤوليات". (محمد, نصر صالح، 2015، صفحة 20)

وعرفت كذلك "ذلك الفرع المحاسبي الذي يسعى إلى تزويد المسؤولين عن إدارة المؤسسة والوحدات الاقتصادية الأخرى بالمعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل الخاص بالمؤسسة وكذلك في رقابة تنفيذ العمليات". (نوبلي، 2015/2014، صفحة 13)

ومما تقدم يمكن أن نستخلص تعريف المحاسبة الإدارية بأنها "إطار علمي منظم منهجيا يهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات وترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف الوحدة في ظل متغيرات الواقع وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب". (عاطف, هاني، 2000)

ثانيا: مهام المحاسبة الإدارية

تتمثل أهم مهام محام المحاسبة الإدارية فيما يلي: (عبد السميع , محمد; طيبة, احمد، 2009، صفحة 04)جمع

1. البيانات المالية وغير المالية.

2. تبويب تلك البيانات وتلخيص تلك البيانات.

3. إعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة أو التقديرية الموازنة أو الميزانية التقديرية و كذلك قائمة التدفقات النقدية المقدرّة.

4. إعداد القوائم الدفترية.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة الإدارية

طبق الكاهن الايطالي لوجا باتشليو نظرية القيد المزدوج في القرن 14 الميلادي وضع ظهر علم المحاسبة ، وظهر علم المراجعة لظهور الحاجة إلى إعداد القوائم المالية لتساعد في اتخاذ القرارات وكذلك تدخل الدولة في النشاط التجاري، وفي أواخر القرن (19) وبداية القرن (20) ومع حدوث الثورة الصناعية ظهر علم محاسبة التكاليف، ومع تطور الإدارة وزيادة مشاكلها وحاجتها إلى بيانات ومعلومات تساعد في ترشيد قراراتها ظهر علم المحاسبة الإدارية. (عبد السميع و طيبة، 2010، صفحة 03)

يرجع ظهور تعبير (المحاسبة الإدارية) إلى عام 1950 عندما قام مجلس الانجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم (فريق المحاسبة الإدارية) الذي زار عدد من المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان "المحاسبة الإدارية"، والذي عرفها على أنها : "عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمؤسسة".

وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات اكبر للتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات وفي عام (1959) وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف للمحاسبة الإدارية جاء فيه "أنها تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسات من اجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة".

ومع تزايد الاهتمام بالمحاسبة الإدارية فقد بات هناك العديد من المفاهيم التي تصورها وتأطر مفهومها، عرفها بأنها "النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرار والرقابة على التنفيذ". أما هورنقرن وزملاؤه فقد وصف المحاسبة الإدارية بأنها "النظام الكمي للمعلومات في معظم المؤسسات، يهدف إلى إيصال المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقبة العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة"، ويقول بالكاوي أن المحاسبة الإدارية مصممة لتزويد متخذي القرارات في المؤسسات بالمعلومات اللازمة عن موضوع القرار. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 13)

وتوجد هناك العديد من الدراسات التي تناولت تاريخ تطور الأدوات والأساليب والنظم المحاسبية المستخدمة لخدمة الإدارة في المؤسسة، منها ما يعتبر سردا لتلك التطورات ومنها ما يمكن اعتباره دراسة تاريخية بهدف تفسير تطور نظم المحاسبة الإدارية.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية وسماتها

أولاً: أهداف المحاسبة الإدارية

تهدف المحاسبة الإدارية بصفة أساسية توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، خاصة القرارات المصاحبة واللازمة لأداء وظيفتي التخطيط والرقابة، بالطبع على تقويم الأداء والذي يشتمل بدوره بالضرورة على قياس الأداء.

ويمكن بالتالي القول بان المحاسبة الإدارية تهدف إلى ما يلي: (نصر علي و عثمان، 2003، صفحة

1. إنتاج معلومات لمساعدة (إدارة المؤسسة) في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية، والتكتيكية، والإستراتيجية.
2. إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعية مقدما وتقصى أسبابها وتحديد المسئول عنها.
3. إنتاج معلومات ملائمة لأغراض حل المشاكل.
4. إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب، وبالتالي استشارت دوافع المنفذين في اتجاه مرغوب.

ثانيا: سمات المحاسبة الإدارية :

نذكر السمات فيما يلي: (عبد السميع , محمد; طيبة, احمد، 2009، صفحة 04)

- 1- إن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (المؤسسة).
- 2- إن جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية ويكون قياس نقدي وغير نقدي، إما توصيل المعلومات فيتم لإدارة داخل المؤسسة. إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة.

الفرع الرابع: خصائص ووظائف المحاسبة الإدارية

أولا: خصائص المحاسبة الإدارية

سننتقل إلى خصائص المحاسبة الإدارية فيما يلي: (محمد نور، أحمد؛ محرم، زينات محمد؛ السيد شحاته، شحاته؛، 2005/2004، الصفحات 12-13)

1. الملائمة **relevance**: وتعني أن المعلومات يجب أن تكون هامة ومفيدة ومرتبطة بالمشكلة محل

الدراسة أو القرار الذي تبغي الإدارة اتخاذه. وذلك حتى تساعد تقارير المحاسبة الإدارية المديرين على اتخاذ القرارات فردية معينة، وتساعدهم على حل مشاكل بذاتها، أي انه حتى تكون تلك التقارير مفيدة للمدير الذي تقدم له، لا بد أن تشمل فقط على البيانات والمعلومات المناسبة للمستوى الإداري الخاص بيه. ولكن لا يجب أن نتجاهل أن هناك قيودا أساسيا على ما تحتويه هذه التقارير من معلومات، وهو تكلفة إعداد هذه التقارير، ويتم إنتاج المعلومات وتضمينها في تقرير الأداء إذا كانت الفائدة من وراء إدراجها بالتقرير، تفوق تكلفة إعدادها، تطبيقا لمبدأ اقتصاديات المعلومات.

2. التوقيت **timeliness**: بمعنى أن الحاجة إلى معلومات المحاسبة الإدارية الفورية، وخاصة أن كثير

من التقارير المحاسبية تفقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة. فمثلا مدير الأقسام سوف يجد أن المعلومات عن المبيعات اليومية أكثر فائدة عند تقييم برنامج للإعلان، ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة منه، وبالطبع سوف تقل أهمية هذه المعلومات ولذلك يتعين مراعاة أن المعلومات التي تقدم للمديرين تكون أكثر حساسية لمرور الوقت. وخاصة إذا استخدمت في الرقابة وتقييم الأداء. وقد يفضل أحيانا تقديم معلومات أقل دقة بسرعة، عن تقديم معلومات أكثر دقة ولكنها قد قدمت متأخرة عن الوقت الملائم لتقديمها.

3. محددة ودقيقة **precision and acuricy**: وهي خاصية على درجة كبيرة من الأهمية نظرا لأنه

لا فائدة من تقديم معلومات فورية غير دقيقة أو خاطئة. لان الاعتماد على معلومات خاطئة يؤدي إلى الوصول إلى قرارات خاطئة.

ويتعين ملاحظة أن هذه الخصائص متداخلة وتعطي الدليل على ضرورة توفر تلك الخصائص في معلومات المحاسبة الإدارية حتى تحقق الغرض من تقديمها.

وكذلك أيضا: (دبابش، 2010/2011، صفحة 04)

4. القابلية للفهم: يجب بلورة معلومات المحاسبة الإدارية وصقلها في شكل يسمح بفهمها، من أجل الاستغلال الجيد لها .

5. الكفاءة من ناحية التكاليف: أي أن تعود المعلومات بمنفعة تغطي تكلفة الحصول عليها.

ثانيا: وظائف المحاسبة الإدارية

سيتم التطرق إلى وظائف المحاسبة الإدارية فيما يلي: (راضي , محمد سامي، 2015، الصفحات 15-16)

1. التخطيط: ويقصد بالتخطيط الإعداد المسبق لما يجب عمله في المستقبل في ضوء الأهداف المزمع تحقيقها ويتم ذلك من خلال وضع الخطط الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة سواء تلك الخطط طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ,وتبدأ عملية التخطيط بتحديد البدائل المتاحة لتحقيق الأهداف ثم إجراء تحليل ومفاضلة بين تلك البدائل لاختيار أفضل البدائل الذي يفي بتحقيق هدف أو أهداف المؤسسة.

وعادة ما يتم ترجمة خطط المؤسسة في شكل موازنات باعتبارها الأداء الرئيسية في عملية التخطيط، حيث يمكن النظر إلى الموازنة التقديرية بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها. وقد تكون الموازنات خاصة بأهداف المؤسسة طويلة الأجل وفي هذه الحالة يطلق عليها الموازنات الرأسمالية، أو قد تكون الموازنات خاصة بالعمليات التشغيلية في الأجل القصير، وفي هذه الحالة يطلق عليها الموازنات التشغيلية.

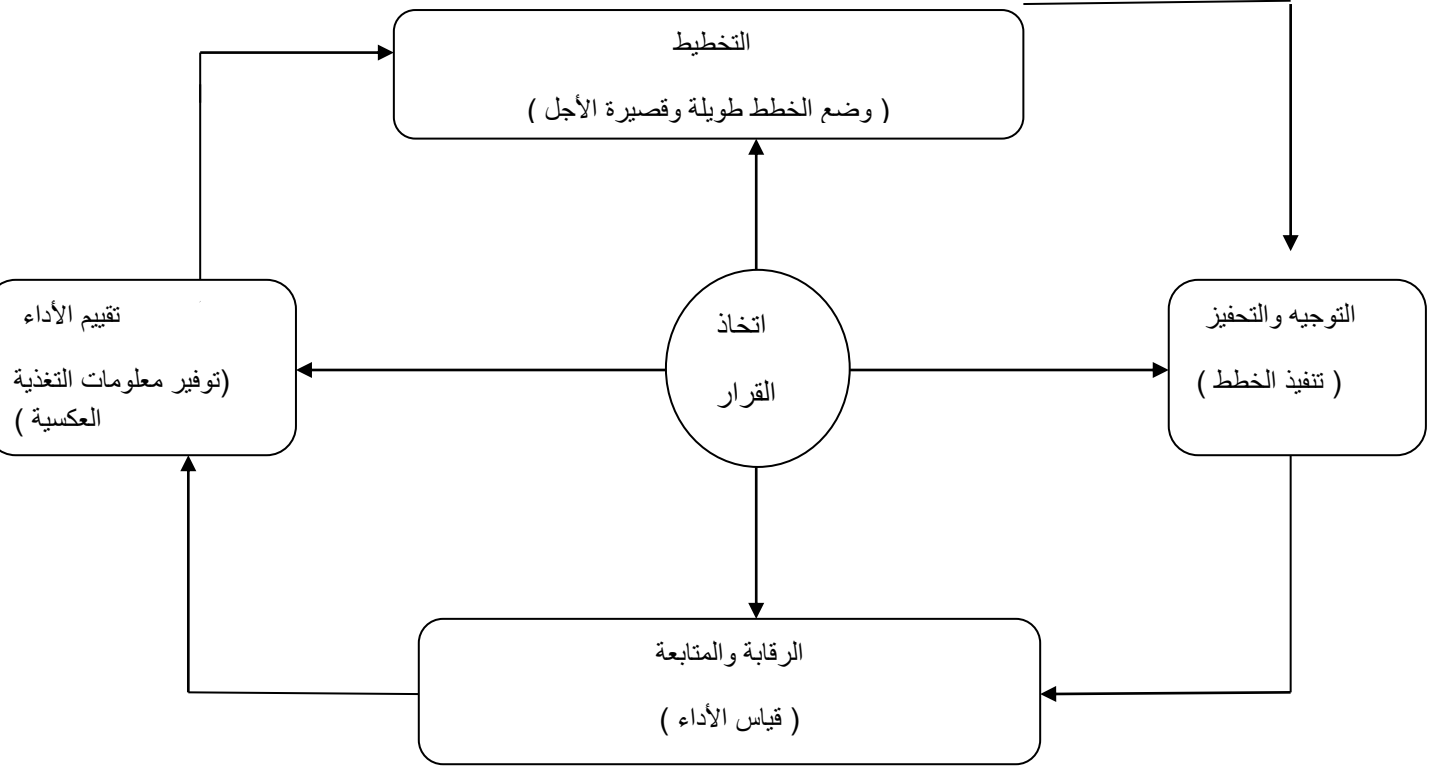
2. التوجيه والتحفيز: حيث يقوم المديرون بمتابعة الأنشطة اليومية والتحقق من قيام العاملين بالمهام المطلوبة منهم .ويتطلب هذا النشاط توافر القدرة لدى المديرين على التوجيه والتحفيز الفعال للأفراد والعاملين، ولاشك أن التوجيه هو ذلك الجزء من عمل المديرين الذي يتعامل مع روتين العمل اليومي واتخاذ القرارات الفورية

لحل المشاكل اليومية في حينها. وتنفيذ التقارير اليومية الروتينية التي يعدها المحاسب الإداري في اتخاذ هذا النوع من القرارات.

3. الرقابة وتقييم الأداء والتغذية العكسية: حيث يقوم المديرون بمتابعة تنفيذ الخطط الموضوعة، وتقييم أداء الأفراد والعمليات، ثم تقديم معلومات تغذية عكسية عن النتائج الفعلية إلى مستويات إدارية أعلى. ويتم التركيز في هذا النشاط على الاختلافات بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة فقط وفقاً لمبدأ هام في الإدارة وهو مبدأ الإدارة بالاستشارة والذي يعني انه حال لقيام بعملية المتابعة فانه يجب التركيز على الأنشطة أو المجالات التي لا تعمل كما هو متوقع منها مع وضع تركيز اقل على تلك الأنشطة أو المجالات التي تعمل كما هو متوقع منها مع وضع تركيز اقل على تلك الأنشطة أو المجالات التي تعمل كما هو متوقع منها. ويترتب على نشاط الرقابة وتقييم الأداء معلومات التغذية العكسية التي تعكس نتائج تقييم الأداء وتفيد كثيرا في وضع الخطط الجديدة، باعتبار أن توافر المعلومات عن نتائج تقييم الأداء الفعلي في الماضي يساعد كثيرا في استكشاف الطرق البديلة لتحسين الأداء في المستقبل بما يتيح من توفير معلومات قد تساعد علي إجراء تغييرات هامة في الخطط المقبلة.

4. اتخاذ القرارات: يقصد باتخاذ القرار اختيار أفضل بديل من ضمن البدائل المتاحة. مع ملاحظة أن اتخاذ القرارات ليس وظيفة أداء مستقلة بذاتها، ولكنه جزء لا يتجزأ من الوظائف الأساسية الثلاث المشار إليها (بفعالية) وهي التخطيط، التوجيه والتحفيز، والرقابة وتقييم الأداء. وكل قرار يحتاج إلي معلومات وتتأثر جودة القرارات إلي حد كبير بجودة المعلومات المستخدمة في اتخاذ هذه القرارات. ومن هنا تظهر أهمية نظام المعلومات المحاسبي ودور المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة التي يحتاجها المديرون للقيام بمسئولياتهم في اتخاذ القرار.

الشكل رقم(01): دورة التخطيط والرقابة في المؤسسة



المصدر : محمد سامي راضي ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2015 ، ص14

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالفروع المحاسبية الأخرى

الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمالية

تهتم المحاسبة الإدارية بتوفير البيانات والمعلومات للمستخدمين الداخليين في المستويات الإدارية المختلفة وذلك للمساعدة في أداء مهامهم، حيث أن المعلومات التي يوفرها المحاسب الإداري تمكن الإدارة من تخطيط العمليات في الفترة القصيرة والطويلة، واتخاذ القرارات والرقابة على العمليات. بينما تهتم المحاسبة المالية بتسجيل وتصنيف وتحليل وتلخيص والتقرير عن نتائج عمليات المؤسسة للمستخدمين الخارجيين.

أولاً: أوجه التشابه (محمد نور، أحمد؛ علي، أحمد حسين؛، 2003/2002، صفحة 18)

يمكن القول أن للمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية تشابه بينهما، ومن هذا المنطلق نذكر بعض النقاط فيما يلي:

1. استخدام الأحداث الاقتصادية.
2. الاهتمام بالإيرادات والمصروفات والأصول والتدفقات النقدية.
3. الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي (مدخلات - تشغيل - مخرجات).
4. اعتمادها على مفهوم المسؤولية وان كان مجال التطبيق مختلف.

ثانياً: أوجه الاختلاف (محمد نور, أحمد; علي, أحمد حسين;، 2003/2002، صفحة 18)

كما رأينا أن هناك تشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، نذكر بعضها فيما يلي:

جدول رقم (01): يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
التقارير للمستفيدين الداخليين (المديرين) لأغراض التخطيط، والتوجيه، والتحفيز، والرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرار .	التقارير للمستفيدين خارج المؤسسة مثل الملاك، والدائنون، والجهات الحكومية .
التركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل .	التركيز على النتائج المالية لأنشطة فعلية (نتائج فعلية) .
التركيز على ملائمة ومرونة البيانات (بيانات	التركيز على الالتزام بالموضوعية وإمكانية التحقق

من البيانات (بيانات فعلية موثقة) .	تقديرية بناء على أحكام شخصية خبيرة) .
التركيز على أقصى درجة من الدقة في المعلومات	التركيز على الوقتية في المعلومات (أي تقديمها في الوقت المناسب) .
تحضير بيانات ملخصة عن المؤسسة ككل .	إعداد تقارير تفصيلية قطاعية عن الأقسام والمنتجات ، والعملاء ، والسواق ... الخ .
الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .	غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
إجبارية للأغراض التقارير الخارجية .	ليست إجبارية .

المصدر : أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002/2003 ، ص 18 .

الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

تعد بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وتتركز العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في توفير الأخيرة لبيانات التكلفة اللازمة لإعداد القوائم المالية التي تعد مخرجات نظام المحاسبة المالية، وتوفر محاسبة التكاليف للمحاسبة الإدارية البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، فهي المصدر الأساسي للحصول على بيانات تفصيلية عن تكاليف المنتجات، وخطوط الإنتاج، والأنشطة التي تتم في الإدارات المختلفة. (محمد نور ، أحمد؛ محرم، زينات محمد؛ السيد شحاته، شحاته؛، 2004/2005، الصفحات 17-18)

أولاً: أوجه التشابه (عبد السميع ، محمد؛ طيبة، احمد، 2009، صفحة 12)

يمكن القول أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة إدارة المؤسسة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويمكن ذكر أهم بعض نقاط التشابه فيما يلي:

1. التعامل في الأحداث الاقتصادية.
2. تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات من محاسبة التكاليف.
3. كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

ثانيا: أوجه الاختلاف (عبد السميع , محمد; طيبة, احمد، 2009، صفحة 12)

كما رأينا أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل تجعل من الصعب إن لم يكن من المستحيل، الفصل بينهما لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن ذكر بعضها فيما يلي:

جدول رقم(02): يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

معيار التفرقة	محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
الهدف	تحديد تكلفة الإنتاج .	حل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة .
الفترة المحاسبية	وقت محدد (فترة تكاليفية) .	لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) .
درجة الدقة	تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون .	تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ .
مجال الاهتمام	عناصر التكلفة وتحليلها (الأقسام الإنتاجية فقط) .	مجالات متعددة في كافة الأنشطة ووظائف المؤسسة.
النطاق	تركز فقط على التكاليف .	تناقش محاسبة المسؤوليات وتقييم

الأداء ومؤشراته .		
-------------------	--	--

المصدر : محمد عبد السميع ، أحمد طيبة ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، دار جليس الزمان ، عمان ، 2009 ، ص 12 .

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

تستعين المحاسبة الإدارية بالعديد من المفاهيم الاقتصادية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ

القرارات الإدارية، ومن المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة الإدارية والتي تنسب إلى علم الاقتصاد مفهوم كلفة

الفرصة البديلة التي تمثل الإيراد الضائع على المؤسسة نتيجة اختيار البديل الأخر، وكذلك مفهوم القيمة الحالية

التي تستخدم في تقييم المقترحات الاستثمارية كما تستخدم المحاسبة الإدارية، مفهوم الكلفة الضمنية مثل كلفة

رأس المال الممتلك. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 53)

الفرع الرابع: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإدارة

يقول SIMON أن عملية صنع القرار يمثل جوهر وقلب العملية الإدارية، وان عملية اتخاذ القرارات تعتمد

في كل مراحلها على ما يتوفر لدي متخذ القرار من معلومات (SIMON ,1977)، وعليه فإن درجة جودة

المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة تلك

المعلومات كان اختيار متخذ القرار أفضل، الأمر الذي يعني ضرورة أن تبحث الإدارة وباستمرار عن أفضل

المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة، فالمعلومات تزيد من معرفة متخذ القرار

وتقليل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات، وحقيقة الأمر أن اتخاذ القرارات والمعلومات موضوعان

مرتبطان لا يمكن التعرض لأحدهما دون الآخر. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 53)

جدول رقم (03): يوضح العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة

الوظائف المحاسبية	الوظائف الإدارية
إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	التخطيط ورسم السياسات
تصميم النظم المحاسبية	التنظيم والتنسيق
تسجيل الأحداث المالية أول بأول	التنفيذ والمتابعة
المراقبة الداخلية	الإشراف الإداري
التقارير المحاسبية والمالية	الرقابة واتخاذ القرارات

المصدر: مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حمودة، وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان_الأردن ، 2012 ص30

الفرع الخامس: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأساليب الكمية

تستعين المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في مجال التخطيط والرقابة بالعديد من الأساليب الكمية مثل نظرية الاحتمالات وبحوث العمليات الخ. فمثلا باستخدام نظرية الاحتمالات تتمكن المحاسبة الإدارية من التنبؤ بالأحداث المستقبلية وفرص تحقيقها، وقد تزايد استخدام المحاسبة الإدارية للأساليب الكمية، في السنوات الأخيرة، فمع تزايد حالة عدم التأكد وارتفاع درجات المخاطرة المصاحبة للقرارات، خاصة الإستراتيجية منها، فقد بات استخدام أسلوب شجرة القرارات وتحليل الحساسية لقياس درجة المخاطرة المصاحبة للقرار الاستثماري أمرا حتميا، وما دامت المحاسبة الإدارية تستخدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، سواء كانت هذه المعلومات حقيقية أو المعيارية، فأنها تستطيع باستخدام المعادلات الرياضية، التعبير عن العلاقات السلمية بين المتغيرات المختلفة، كما هو الحال مع معادلات تحليل التعادل ونقطة تماثل الأرباح والتكاليف. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 56)

كما تستخدم المحاسبة الإدارية أساليب بحوث العمليات مثل البرمجة الخطية في مجال اكتشاف البدائل و الحلول الممكنة للمشاكل وتخصيص الموارد النادرة لتحقيق الكفاية الإنتاجية.

الفرع السادس: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية.

نظرا لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المؤسسة، كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وإيجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات، ولتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد أدركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذه العلوم وعملت على تطبيقها في ممارستها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المؤسسات وتقديرات خططها المستقبلية، كما عمدت إلى إعادة تقييم نظم الحوافز المتبعة في المؤسسة وربطها بالإنتاجية والكفاءة، وذلك لتحفيز الأفراد نحو الأداء المتميز والإنتاجية العالية وتعد الآن الجوانب السلوكية احد أهم إهتمامات المحاسبة الإدارية. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 57)

الفرع السابع: اعتبارات هامة يتعين مراعاتها في المحاسبة الإدارية:

هناك اعتبارات هامة تؤثر على كافة جوانب المحاسبة الإدارية ويتعين مراعاتها عند انتاج واستخدام معلومات المحاسبة الإدارية منها: (محمد نور، أحمد؛ محرم، زينات محمد؛ السيد شحاته، شحاته؛، 2005/2004، صفحة 24/23)

1. المعلومات والحوافز : information and incentives

تعد الحاجة إلى المعلومات الدافع الرئيسي في المحاسبة الإدارية. وتؤدي معلومات المحاسبة الإدارية وظيفتين وهما تيسير عملية اتخاذ القرارات، والتأثير على القرارات. وعادة تقدم المعلومات لمتخذ القرار حتى تعيينه على الاختيار من البدائل المتاحة، ولكنها في نفس الوقت تؤثر على القرار الذي اتخذه. فعلى سبيل المثال تعد الموازنة تحت إشراف المراقب المالي وتعتمدها إدارة المؤسسة. ولكن يلاحظ أن جزء من مراحل اعتماد الموازنة ينطوي على اتخاذ الإدارة القرار بكيفية تخصيص الموارد المتاحة للمؤسسة. كذلك تستعين الإدارة خلال السنة بالمعلومات المتاحة في الموازنة في اتخاذ القرارات، وفي تلك الأثناء قرارات الإدارة بالموازنة . وفي نهاية السنة يتم مقارنة

الأداء الفعلي بالمقدر بالموازنة، ويتم طلب تفسير أسباب حدوث أي انحرافات جوهرية . ولذلك فان استخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة تحفز المديرين علي تحقيق أهداف المؤسسة.

2. الجوانب السلوكية: Behavioral Issues

تتطوي معلومات المحاسبة الإدارية علي جوانب سلوكية، والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تصميم نظام المحاسبة الإدارية.

ويتعين أيضا مراعاة حجم البيانات والمعلومات التي تحتويها تقارير الأداء، ذلك انه إذا زادت درجة التفصيل في تقرير الأداء لحد كبير، فان ذلك يشكل عبئا على المؤسسة، مما قد يصرف نظرها عن النقاط الهامة بالتقرير، إذا كان التقرير موجزا أكثر من اللازم فانه قد يكون مبهما، ولا يؤدي الغرض منه، ولذلك فان النواحي السلوكية تؤثر علي حجم التفاصيل التي تظهر بتقارير المحاسبة الإدارية حيث أنها ترتبط بقدرة المدير على استيعاب وفهم تلك المعلومات ، فكلما زاد تفهم المحاسب الإداري للسلوك الإنسان، كلما زادت كفاءة المعلومات التي يقدمها للإدارة.

3. التكلفة والمنفعة: Cost and Benf

يمكن النظر للمعلومات كسلعة تشتري، وتنتج، وتستخدم، وقد تتسم تلك المعلومات بجودة اعالية، أو منخفضة، وقد تقدم على الفور أو يتأخر تقديمها، كذلك قد تكون مناسبة للغرض الذي سوف تستخدم فيه، وقد تكون غير ملائمة، وكأي سلعة فانه يرتبط بالمعلومات تكلفة ومنفعة، وتتطوي تكلفة المعلومات المقدمة للمديرين على تكلفة إعدادها، من مرتبات لمعدي المعلومات، وتكلفة استخدام الحاسبات لإعدادها، وكذلك تكلفة الوقت الذي يستغرقه مستخدم المعلومات في فهمها واستخدامها، وتتطوي المنفعة علي اتخاذ قرارات أفضل، وخطة أكثر فعالية، وزيادة كفاءة العمليات الإنتاجية بتكلفة اقل وكذلك تؤدي إلي تحسين توجيه ورقابة العمليات.

يتضح من ذلك إن معلومات المحاسبة الإدارية ترتبط بتكلفة ومنفعة، ويتعين أن يكون القرار باستخدام أسلوب معين أو إنتاج وتقديم معلومة معينة، في ضوء التكلفة والمنفعة. أي يتعين أن تفوق المنفعة التكلفة حتى يتقرر إنتاج معلومة معينة أو استخدامك أسلوب معين.

المبحث الثاني : مفهوم تكاليف الإنتاج

تعد تكاليف الإنتاج من التكاليف التي تحتاجها الإدارات الإنتاجية بالمؤسسة لصنع المنتجات الصالحة للبيع وهي من أهم التكاليف التي تعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتجات وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات الإنتاجية أين تكون المؤسسة مرغمة منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق، ومن هنا سيتم تناول في هذا المبحث تعريف لتكاليف الإنتاج و أنواعه وتعريف سعر التكلفة ومفهوم الإنتاج وأهميته.

المطلب الأول: ماهية تكاليف الإنتاج

يتناول هذا المطلب أهم المفاهيم والمصطلحات الخاصة بالتكاليف والإنتاج وهي كالتالي:

الفرع الأول: تعريف تكاليف الإنتاج

قبل التطرق لتعريف تكاليف الإنتاج سنعرف التكلفة والإنتاج أولاً كما يلي:(تقرارت، 2010/2011، الصفحات 15-16)

أولاً: تعريف التكلفة

تعرف بأنها "التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين".

وتعرف كذلك بأنها "قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها في المستقبل عند المبادلة".

وتعرف التكلفة النهائية على أنها: "مجموعة التكاليف التي يكلفها منتج أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها للمرحلة النهائية، أي المنتج المباع أو الخدمة المقدمة لا تملك سوى تكلفة وحيدة وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به".

ويتيم تحديد التكلفة النهائية للمنتجات أو المنتجات أو السلع أو الخدمات التي تم بيعها فعلا في كل مؤسسة (تجارية، أو إنتاجية) وفقا لما يلي:

التكلفة النهائية في المؤسسة التجارية: تكلفة شراء السلع المبيعة + أعباء التوزيع (مباشرة وغير مباشرة).

التكلفة النهائية في المؤسسة الإنتاجية: كلفة المنتجات المبيعة + أعباء التوزيع (مباشرة وغير مباشرة).

❖ كما يعرف المصرف على أنه "عبارة عن تكلفة يتم مقابلتها مع الإيراد في فترة محاسبية (سنة).

(السعيدة, فيصل جميل، 2007، صفحة 115)

ويعرف كذلك على أنه "كلفة أعطيت منفعة وأصبحت مستنفذة".

❖ وتعرف الأعباء على أنها "جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط،

يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات". (تقرارات، 2011/2010،

صفحة 14)

ثانيا: تعريف تكاليف الإنتاج

عرفت بأنها "جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية، والمواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية ولكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي". (تقرارت، 2010/2011، صفحة 18)

1- أنواع تكاليف الإنتاج:

وتتضمن عدة أنواع وهي: (السعايدة, فيصل جميل، 2007، الصفحات 115-116-117)

أ- التبويب الوظيفي:

- تكاليف الإنتاج الصناعية: وتتضمن تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- التكاليف التسويقية: (التوزيعية أو البيعية) تشمل تكاليف متغيرة تسويقية، تكاليف ثابتة تسويقية (عمولة رجال البيع، مندوبي البيع) كل ما يخص المعرض تعتبر تكاليف تسويقية.
- التكاليف الإدارية والتمويلية: كل ما يخص الإدارة، أما التمويلية مثل (فوائد القروض، خصم الكمبيالات).

ب- حسب حجم الإنتاج: (المؤسسة)

- تكاليف متغيرة: وهي التكاليف التي ترتبط بعلاقة طرية مع حجم النشاط، لكن تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة.
- تكاليف ثابتة: وهي تلك التكاليف التي ترتبط بالزمن وتكون ثابتة بغض النظر عن النشاط ولكن تكلفة الوحدة الواحدة متغيرة.
- تكاليف مختلطة: شبه ثابتة، وشبه متغيرة.

- تكاليف متدرجة: يطلق هذا المصطلح على التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى عندما يزيد الإنتاج.

ج-حسب عامل الزمن:

- التكاليف المعيارية: وتحدد هذه التكاليف مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج وهي تقوم على أساس دراسة عملية وموضوعية من قبل المهندسين والاقتصاديين والحاسبين لتحديد تكلفة المنتج.

- التكاليف الفعلية: وهي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع وخدمات وتعتبر من واقع الحدث وتكون معززة بمستندات.

د- على أساس الفترة المحاسبية:

- ✓ نفقات إيرادية: وهي النفقات التي تخص سنة مالية واحدة مثل الرواتب والأجور وهي تكاليف متكررة روتينية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.

- ✓ نفقات رأسمالية: تحديد لأكثر من سنة مالية في الميزانية مثل شراء قطع جديدة.

هـ- من وجهة نظر الرقابة:

- ✓ تكاليف خاضعة للرقابة: التي يراقبها المستوى الإداري.
- ✓ تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها أو من الصعب التحكم بها من قبل الإدارة مثل (عقد توريد مواد خام) الواحدة متغيرة.

- ✓ تكاليف مختلطة (إضافية)

- ✓ تكاليف متدرجة: يطلق هذه المصطلح على التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى عندما يزيد الإنتاج.

2- أنواع التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

- أ- تكاليف ملائمة (مناسبة): وهي التي تتناسب نوع القرار وقت اتخاذ القرار .
- ب- تكاليف الفرصة البديلية: وهي قيمة العوائد والمزايا التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار البديل الآخر .
- ج- تكلفة الفرصة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل خلال العمر الإنتاجي مثل تكلفة معدات المؤسسة الصناعية تعتبر تكلفة مستغرقة.

الفرع الثاني: قياس سعر تكلفة الإنتاج

قبل التطرق لأسس قياس سعر تكلفة الإنتاج سنعرف سعر التكلفة أولاً

أولاً: سعر التكلفة

وعرفت كما يلي: (حابي، 2010/2011، صفحة 21)

"يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء الأولوية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه".

"سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكبدها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به".

ثانيا: قياس سعر تكلفة الإنتاج

هناك ثلاثة أسس في مجال قياس سعر تكلفة الإنتاج وهي: (دبابش، 2010/2011، الصفحات 71-72)

1- **أساس القياس الفعلي:** وفقا لهذا الأساس فإنه يتم حصر وتحديد التكلفة الفعلية في نهاية الفترة مما يسمح بتحقيق الدقة النسبية في القياس غير أنه لا يساعد في توفير معلومات التكلفة لأغراض التسعير خلال الفترة. ويأخذ هذا الأساس بيانات الأداء الفعلي فيما يخص مختلف عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وعليه فتكلفة الإنتاج هنا تكون وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{التكلفة الصناعية المباشرة الفعلية} + \text{التكلفة الصناعية غير المباشرة الفعلية}$$

2- **أساس القياس التقديري:** ويكون بالاستعانة ببيانات الأداء المقدر والذي يتوقع حدوثه خلال الفترات اللاحقة، مما يحقق معلومات عن التكلفة لأغراض التسعير والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات للفترات المقبلة.

حيث أن:

$$\text{تكلفة الإنتاج وفقا للأساس التقديري} = \text{التكلفة الصناعية المباشرة المقدر} + \text{التكلفة الصناعية غير المباشرة المستوعبة (المخصصة)}$$

3- **أساس القياس المستمر:** هنا يتم الأخذ بالتكلفة المترتبة عن الأداء الفعلي في نهاية الفترة مما يحقق الدقة النسبية للقياس، غير أنه يتم قياس التكاليف غير المباشرة المستوعبة من المقدر في ضوء حجم النشاط الفعلي مما يسمح بتوفير معلومات التكلفة لأغراض التسعير خلال الفترة دون الحاجة إلى الانتظار حتى نهاية الفترة، وهو ما يساعد كذلك في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة.

الفرع الثالث: محاسبة التكاليف (الهدف من هذا الفرع)

نعرض في هذا الفرع تعريف وأهداف ووظائف محاسبة التكاليف فيما يلي: (نوبلي، 2015/2014،

الصفحات 39-40)

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

يقصد بمصطلح التكاليف بشكل عام: "قيمة التضحية من الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة وتسمى هذه التضحية بالمنفعة"، أما محاسبة التكاليف فتعرف على أنها "فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة، كما تعني محاسبة التكلفة بإعداد التقارير والقوائم لتقويم الأداء من أجل القضاء على التبذير في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح"، كذلك تعرف بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"، هذا التعريف المختصر أكثر دقة وتعبيراً عن مصطلح محاسبة التكاليف التي لها دور فعال في خدمة أهداف المؤسسة المسطرة من خلال المساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على الأداء.

فضلاً عن كون مخرجات نظام محاسبة التكاليف تعد من البيانات الأولية ذات الأهمية بمكان بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فهي تعتبر أمراً حيوياً عند إعداد تقارير المحاسبة سواء الخارجية تقارير المحاسبة المالية) أو الداخلية (تقارير المحاسبة الإدارية).

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

كما أتينا بالذكر سابقا بأن محاسبة التكاليف فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيق مبادئها، حيث تقوم معلومات مالية خاصة بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة، وتهدف إلى تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي للمؤسسة كما تهدف أيضا إلى:

1. حساب تكاليف السلع والخدمات: هذا من خلال قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز والأصناف من أجل تحديد أسعار البيع التي تفي بالربح المطلوب.

2. مراقبة العمليات التشغيلية وذلك من خلال مساعدة المؤسسة الاقتصادية في التخطيط عن طريق الموازنات التقديرية، كذلك المساعدة في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مراقبة التكاليف الفعلية مع المقدرة وتحديد الانحرافات الموجودة واتخاذ القرارات المناسبة.

ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف

بما أن محاسبة التكاليف تقوم بمساعدة الإدارة في عدة مهام من أهمها التخطيط واتخاذ القرار فإن وظائف محاسبة التكاليف تنحصر في المهام التالية:

(1) حصر وتحديد التكلفة المتعلقة بالإنتاج: إن أول ما تقوم به محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط من أنشطة المؤسسة كأول خطوة لتبني عليها ما سيلبي.

(2) تسجيل التكلفة: إن تسجيل التكاليف يعتبر من أولويات محاسبة التكاليف إذ لا بد وأن يكون هناك توثيق وتبويب للنفقات.

(3) تحليل التكلفة: محاسبة التكاليف تقوم بمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة وهذا عن طريق تحليل ودراسة التكاليف المبوبة بما يوائم متطلعات وأهداف المؤسسة.

4) إعداد تقارير التكاليف: تقوم محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية بصياغة تقارير مالية للتكاليف تستخدم في رسم السياسات والتخطيط المالي.

رابعا: مزايا محاسبة التكاليف

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط التالية: (حابي، 2010/2011، صفحة 09)

1. توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
2. تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.
3. تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات.
4. مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.
5. تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة.
6. تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
7. الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المطلب الثاني: مفهوم الإنتاج وأهميته وعوامله.

الفرع الأول: مفهوم الإنتاج.

نعرض في هذا الفرع مفهوم وأهمية وعوامل الإنتاج فيما يلي: (التكريتي , اسماعيل يحي، 2006،

الصفحات 45-46)

هو عملية تغيير في خصائص ومواصفات الأشياء المادية لتصبح بعد ذلك بخصائص ومواصفات جديدة ذات فائدة اكبر للمستهلك.

ويعرف كذلك هو ذلك النشاط الذي يتولى عملية مزج ثم تحويل الموارد المتاحة لنظام معين وفق أسس محددة من اجل إضافة أو خلق قيمة تتلاءم مع السياسات التي تمارسها إدارة المؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية الإنتاج.

- 1- المنفعة الشكلية (التحويلية): وذلك يتغير جوهر المادة وتحويلها إلى مادة نفعية سواء سلعية أو خدمية.
- 2- المنفعة المكانية: وهي نقل السلع والخدمات من مكانها إلى أماكن أكثر حاجة إليها وذلك عن طريق النقل الذي يعد طريقة اقتصادية فعالة.
- 3- المنفعة الزمنية: وذلك عن طريق الادخار والتخزين واختيار الوقت المناسب الذي تزداد فيه الحاجة إليها.
- 4- المنفعة الكلية: وذلك عن طريق نقل ملكية السلعة أو الخدمة أحياناً من شخص إلى آخر.
- 5- المنفعة الاجتماعية: وهي محصلة المنافع السابقة ويمكن تحقيقها للنشاط الاقتصادي وذلك عن طريق تحقيق الأهداف والفعالية الايجابية.

الفرع الثالث: عوامل الإنتاج.

- 1- القوى البشرية: وهي إحدى المداخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن لحال من الأحوال الاستغناء عنها.
- 2- المواد: أي يجب توفر المواد التي دخل ضمن عملية الإنتاج عند إنتاج السلع وتقديم الخدمات وكذلك على مدى صلاحية المواد من حيث الكم والنوع والأوقات والأماكن المطلوبة.

3- المعدات والآلات: حسب الوظيفة الإنتاجية يجب تحديد اختصاص الآلات والمعدات وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصميم الآلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع وأداء مختلف.

المباني والتشييدات: لممارسة نشاط المؤسسة، تلجا هذه الأخيرة إلى اختيار تصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون ارض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذا التصميم وطبيعة النشاط الإنتاجي.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل موضوع المحاسبة الإدارية كونها نظام معلومات يساعد المؤسسة على وضع سياستها حيث يهيأ لها المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أهدافها وتوصلنا إلى علاقة الاعتماد بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى

وكذلك تطرقنا في هذا الفصل إلى تكاليف الإنتاج وأنواعه التي تعتبر من أهم التكاليف للمنتجات في تخفيض التكاليف و محاسبة التكاليف حيث تعد هذه الأخيرة فرع من فروع المحاسبة وتهتم بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة تستخدمها المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك مفهوم الإنتاج الذي يعتبر عملية تغيير في خصائص ومواصفات الأشياء المادية لتصبح بعد ذلك بخصائص ومواصفات جديدة ذات فائدة أكبر للمستهلك.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد التطرق من خلال الفصل الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظام معلومات إداري وعرض أهدافها ومختلف علاقاتها بالفروع المحاسبية الأخرى، لقد تم توجيه الانتقادات بشدة للأدوات المحاسبية الإدارية التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يتطلب الأمر الاهتمام والبحث عن أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص نماذج القرار الحديثة التي تتلاءم مع التطورات الراهنة لبيئة الأعمال، ومن هذا سنتطرق في هذا الفصل على أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية وأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وعلاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتكلفة الإنتاج.

المبحث الأول: أدوات المحاسبة الإدارية

المبحث الثاني: علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتكلفة الإنتاج

المبحث الأول: أدوات المحاسبة الإدارية

تعتمد المحاسبة الإدارية في تقديمها للمعلومات لخدمة الأهداف الإدارية المتعددة على عدد من الأساليب التي تجعل البيانات المحاسبية أكثر نفعاً وفائدة، وتنقسم أساليب المحاسبة الإدارية إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي سنتطرق إليها في هذا المبحث

المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها ووضع ورسم السياسات المستقبلية وفي هذا المطلب تم تناول بعض الأدوات كما يلي:

الفرع الأول: الموازنة التقديرية

أولاً: مفهوم الموازنة

يتم التعبير عن مفهوم الموازنة بعدة مصطلحات يقصد بها نفس المعنى والمفهوم ، ومن هذه المصطلحات الموازنة التخطيطية، الموازنة التقديرية، الموازنة الرقابية، وكل مصطلح من هذه المصطلحات يركز على وظيفة معينة من وظائف الموازنة، فمن يراها بأنها تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل وصفها بأنها موازنة تخطيطية، ومن يعتبرها بأنها فعالة للرقابة على أداء الإدارة وصفها بالموازنة الرقابية ومن اعتقدوا أنها تتعلق بأرقام تقديرية أطلقوا عليها

اسم الموازنة التقديرية. (الجلب، 2007، صفحة 41)

ثانياً: تعريف الموازنة التقديرية

يعرف معظم كتاب المحاسبة الإدارية الموازنة التقديرية على أنها خطة.

فحسب **Gordon Shillinglaw** "تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المؤسسة". (محمد نور, أحمد; علي, أحمد حسين;، 2003/2002، صفحة 223)

وعرفت كذلك بأنها "أسلوب يتم بموجبه ترجمة التقديرات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية في فترة مستقبلية محددة في صورة خطة كمية ومالية ونقدية حيث توضح الأهداف الواجب تحقيقها، والقرارات الواجب اتخاذها لتحقيق تلك الأهداف كما تمثل الموازنة مقياسا للرقابة وأساسا لتقييم الأداء". (الجلب، 2007، صفحة 42)

وهناك عدة تعاريف للموازنة التقديرية منها: (السعيدة, فيصل جميل، 2007، صفحة 18)

تعتبر " خطة تفصيلية محددة مقدما لأعمال المرغوب في تنفيذها" وهي "تعبير كمي ونقدي عن الخطة الشاملة والمنسقة لعمليات المؤسسة خلال مدة معينة " وتعرف كذلك بأنها "أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية.

ثالثا: خصائص الموازنة التقديرية (الجلب، 2007، صفحة 45)

1. تجعل المديرين يضعون التخطيط في أولويات أعمالهم.
2. تعتبر وسيلة لتوصيل الخطط بطريقة منظمة لكل قسم من أقسام المنظمة.
3. تمد المديرين بطريقة لجعل مجهوداتهم التخطيطية أكثر رسمية.
4. الموازنة تعتمد بشكل أساسي على تقدير المستقبل.
5. تعتبر خطة شاملة لجميع أوجه النشاط.
6. تأخذ في شكلها النهائي صورة مالية.

7. نعمل على تناسق الأنشطة للمؤسسة كلها عن طريق تكامل وتناسق أهداف وخطط الأقسام المختلفة وتناسقها مع الأهداف العامة للمؤسسة.

رابعاً: أسباب إعداد الموازنة التقديرية (السعيدة, فيصل جميل، 2007، الصفحات 18-19)

1- التخطيط الدوري لكافة الأنشطة.

2- تحسين الكفاءة في التنسيق وروح التعاون بين العاملين.

3- نظام متكامل لتقييم الأداء.

4- خلف الوعي التكاليفي لدى العاملين.

5- الأخذ بالقياس الكمي.

6- تنفيذ المتطلبات القانونية أو التعاقدية.

الفرع الثاني: التحليل المالي

سنقوم بالتعرف على التحليل المالي فيما يلي : (الحيالي , وليد ناجي، صفحة 21)

أولاً: تعريف التحليل المالي

يرتبط التحليل المالي ارتباطاً وثيقاً بحاجة الأطراف المختلفة التي لها علاقة بمشروع معين، لمعرفة المتغيرات الاقتصادية التي حدثت في مسار أعماله خلال فترة معينة، واتجاهات تطوره مستقبلاً، ولمعرفة المتغيرات التاريخية والتنبؤ بالمستقبل.

وتأسيساً على ما تقدم، فقد عرف التحليل المالي كما يلي: (الحيالي , وليد ناجي، صفحة 21)

"هو عبارة عن معالجة منظمة للبيانات المتاحة يهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ

القرار وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل.

" إن التحليل المالي يتضمن عملية تفسير القوائم المالية المنشورة وفهمها لاجل اتخاذ قرارات مستقبلية.

" التحليل المالي في جوهره لا يخرج عن الدراسة التفصيلية للبيانات المالية والارتباط فيما بينها، وإثارة الأسئلة حول مدلولاتها في محاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه البيانات بالكيفيات، التي هي عليها، مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسات المالية المختلفة التي تعمل المؤسسة على إظهارها.

ثانياً: محددات التحليل المالي

التحليل المالي أداة هامة لاقترب المحلل من حقيقة الأوضاع المالية السائدة في المؤسسة ومن أهم هذه

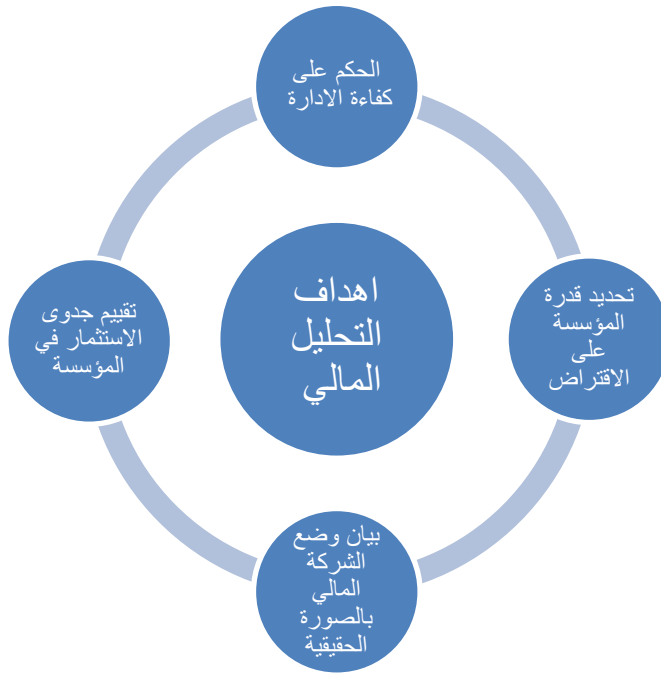
المحددات ما يلي: (السعايدة, فيصل جميل، 2007، صفحة 108)

- 1- اختصار البيانات المالية في القوائم المالية.
- 2- موقع المؤسسة ونوعها والتكنولوجيا المستخدمة فيها.
- 3- كمية ونوعية المعلومات المتاحة المستخدمة في التحليل.
- 4- دخول بعض الأحكام الافتراضية في إعداد القوائم المالية مثل تقويم البضاعة (طريقة الاستهلاك ، حساب الشهرة).
- 5- تركيز اهتمام المحلل في معظم الحالات على جانب واحد من الوضع المالي للمؤسسة.

ثالثاً: أهداف التحليل المالي (السعايدة, فيصل جميل، 2007، صفحة 110)

يقوم التحليل المالي على أهداف نذكر منها:

الشكل رقم (02): أهداف التحليل المالي



المصدر: فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، 2007، ص 110.

الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدمة في تطوير الفكر المحاسبي حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح، ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية، يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم.

(بوعقوب ، عبد الكريم، 2005، صفحة 09)

أولاً: تعريف المحاسبة التحليلية

"إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة الإنتاج، أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير، المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة

العامّة وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات". (عدون, ناصر دادي، صفحة 08)

من خلال التعاريف السابقة نقول تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.

ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية العديد من الأهداف نذكر منها: (عدون, ناصر دادي، صفحة 09)

1. تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضاً عملية تحديد النتائج.

2. تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.

3. جمرابة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيريها.

❖ دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:

أ- تسجيل المصاريف حسب اتجاهات (حسب الوظائف أو المنتجات).

ب-مراقبة التكاليف: التموين، الإنتاج، التوزيع.

الفرع الرابع: محاسبة المسؤولية

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية (أبو محسن، 2009، صفحة 28)

عرفت بأنها "أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية".

وقد عرفت بأنها "نظام للمعلومات المحاسبية يقوم على دراسة البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها بشكل معين من خلال تقرير المسؤولية بما يحقق الفاعلية بالرقابة وتقييم الأداء، وبما يتبعها من اتخاذ قرارات تركز عليها الإدارة في وضع خطط التشغيل ومتابعة تنفيذها أولاً بأول".

" كما أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تتبع من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في المؤسسة كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة ككل".

ثانياً: خصائص محاسبة المسؤولية

هناك العديد من الخصائص التي يتميز بها أسلوب محاسبة المسؤولية: (أبو محسن، 2009، صفحة 30)

1- تعد محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية، وكما أنها تعد من أدوات الرقابة وتقييم

الأداء في المؤسسات التجارية.

2- ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في المؤسسات من حيث تحديد الأقسام باعتبارها 3- مراكز

للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات.

3- تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين

يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف.

4- تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط.

ثالثاً: مميزات محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على المؤسسات عندما تقوم بتطبيقه: (أبو محسن،

2009، صفحة 32)

- 1) تسهيل إدارة النشاط في المؤسسات بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية.
 - 2) التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف المؤسسات، وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز.
 - 3) مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف المؤسسات.
 - 4) يهدف إلى مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.
- ❖ وعلى الرغم من وضوح الأفكار المتعلقة بمحاسبة المسؤولية وسلامتها المنطقية إلا أن هناك صعوبة في التنفيذ ويرجع عدم نجاح التطبيق للأسباب التالية:
- تداخل أنشطة الوحدات الفرعية بصفة عامة وصعوبة وضع خطوط فاصلة واضحة بين الوحدات الفرعية.
 - صعوبة تقسيم كافة أنشطة المؤسسات إلى مراكز مسؤولية وتحديد طبيعة كل منها.
 - صعوبة الفصل بين التكاليف المراقب عليها وغير المراقب عليها لكل من الوحدات الفرعية.
 - صعوبة معالجة بنود التكلفة الثابتة والمشاركة وتوزيعها على مراكز المسؤولية لغرض الرقابة واتخاذ القرارات.

الفرع الخامس: بحوث العمليات

سنتعرف على بحوث العمليات فيما يلي:

أولاً: تعريف بحوث العمليات (الشيخ, أبو القاسم مسعود، 2008، صفحة 17)

يطلق مصطلح بحوث العمليات أو مصطلح علم الإدارة كما تسميه الجامعات الأمريكية على مجموعة من الأساليب والطرق الكمية التحليلية التي تسمى إلى صياغة وتطوير نماذج للمشكلات العملية، والمساعدة في عملية اتخاذ القرار بعد حساب متغيرات كل قرار (بديل). واختيار القرار الأمثل من البدائل المتاحة (أو الاستخدامات المتنافسة) بحيث يمكن تحقق أعلى مستوى من العائد المتوقع وتخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن.

ثانياً: أساليب بحوث العمليات: (الشيخ, أبو القاسم مسعود، 2008، صفحة 18)

- 1- تعريف وتحليل المشكلة (صياغة المشكلة).
- 2- بناء النموذج الرياضي .
- 3- حساب البدائل التي تسبب إجراءات المشكلة.
- 4- تحديد تأثير جميع البدائل المتاحة (الحلول المتاحة).
- 5- حساب المواصفات لاختيار القرار الأمثل.
- 6- مراجعة المؤسسة القرار الذي اختير للتنفيذ مستقبلاً.
- 7- اتخاذ القرار النهائي لحل المشكلة.

ثالثاً: مراحل دراسة بحوث العمليات

تمر أي دراسة خاصة ببحوث العمليات بجملة من المراحل تتمثل في:

- 1- تعريف المسألة: في هذه المرحلة يتم تحديد مشكلة الدراسة وما يتعلق بها من خلال الوصف الدقيق أهداف الدراسة وتشخيص البدائل الممكنة مع تحديد القيود.
- 2- صياغة النموذج: هنا يتم صياغة المشكلة محل الدراسة بنموذج كمي وفق متغيرات القرا.
- 3- حل النموذج: أين يتم استخدام الأساليب والتقنيات الحسابية الملائمة والتي من شأنها ان تساعد في إعطاء الحل الأمثل للنموذج ، وكذلك تحديد البدائل الممكنة.
- 4- تطبيق النتائج النهائية: بعد وضع الخطة لتطبيق النموذج ووضع التعليمات المفصل لهذا التطبيق تتولى إدارة المؤسسة تنفيذ هذه الخطة ومن ثم القيام بعملية اتخاذ القرار، وتجدر الإشارة إلى أن التعاون والتنسيق الجيد بين كل من باحث العمليات والإدارة من شأنه أن يزيل جميع العوائق التي قد تظهر أثناء وضع النموذج وتنفيذه.

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

تعتبر أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تخفيض تكاليف الإنتاج لتحقيق أقصى ربح ممكن و أعظم إنتاجية، وفي هذا المطلب نتناول بعض أدوات الحديثة كما يلي:

الفرع الأول: نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

تأخذ كثير من المؤسسات عن تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based costing). والذي يرمز له اختصاراً (ABC) وهناك من يسميه أيضاً المحاسبة على أساس الأنشطة وتعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلاً لتطوير وتحسين قيم

التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة. (حجازي, اسماعيل ; معاليم , سعاد;، 2013، صفحة 97)

ثانيا: تعريف نظام (ABC)

لقد حظي نظام ABC بتعريفات العديد من الكتاب نذكر منها: (حجازي, اسماعيل ; معاليم , سعاد;، 2013، صفحة 98)

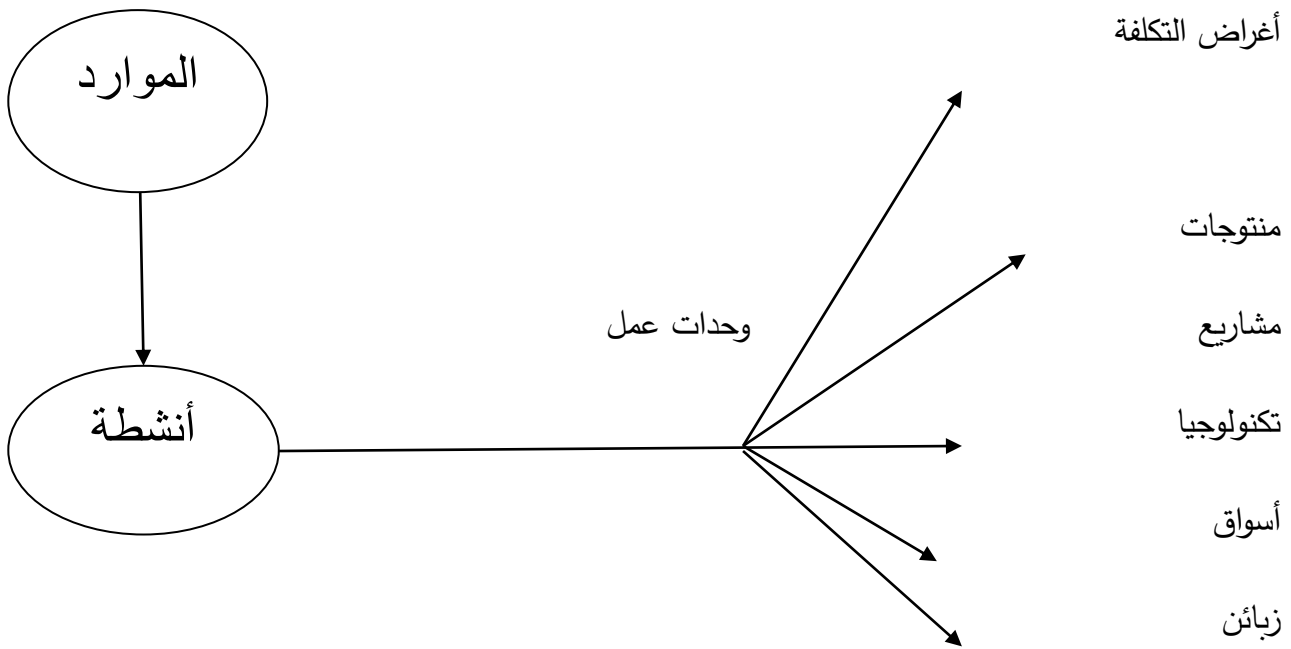
تعريف (Horngren): " نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ، كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى (Other Cost Objectif) مثل السلع والخدمات والعملاء".

تعريف (Davidson): " Abc هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف عبر المباشرة على أحواض الكلفة (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".

تعريف (Raffich): " ABC هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج".

من خلال التعريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول أن نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادتها من هذه الأنشطة ."

لشكل رقم (03) لمبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر : إسماعيل حجازي، معالم سعاد محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار اسامة، الأردن 2013، ص 99.

رابعاً: مبادئ طريقة ABC

وتقوم هذه الطريقة على مبدئين أساسيين هما: (زودة، 2010/2009، صفحة 34)

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

خامسا: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 50)

- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة Cost Object أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة . تحديد تكاليف المنتجات بصورة دقيقة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات ذات جودة في مجالات التسويق و التسعير .
- تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة ويتم العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص أو التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- تحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة.
- تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على أساس الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف.
- يؤدي تطبيقه إلى تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف صناعية وبيعية وإدارية وعامة.

سادسا: عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يوجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الانتقادات وهي: (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 50)

- صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة.
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة.
- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد والأنشطة المستهلكة لهل، وتحديد كل مسبب من مسببات التكلفة.
- توجد صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة، لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلقة بنشاط الأنشطة.

الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

تكمن فكرة أسلوب التكلفة المستهدفة في كونه أسلوباً لتصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية حتى تصل إلى المستوى المستهدف لها، بما يحقق الرقابة الفعالة على تكاليف المنتج في المراحل المبكرة لدورة حياته الإنتاجية. وقد تعددت الدراسات لمحاولة وضع مفهوم واضح لأسلوب التكاليف المستهدفة وان اختلفت هذه الدراسات حول صياغة المفهوم إلا أنها اتفقت جميعها حول الفكرة الأساسية لأسلوب التكاليف المستهدفة. (عريوة, محاد; بلعجوز, حسين;، 2019، صفحة 104)

ثانياً: تعريف التكلفة المستهدفة

تعددت التعاريف للتكلفة المستهدفة كما يلي: (عريوة, محاد; بلعجوز, حسين;، 2019، الصفحات 104-105)

حيث عرف (Gagne) أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه، نظام يبدأ بتصميم الخصائص المطلوبة للمنتج والسعر المناسب له، ثم يتم التحكم في أنشطة المؤسسة بما يساعد على الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المؤسسة من تحقيق أرباحه.

كما عرفها كل من (Angbee L – Jen T) بأنها منهج إجرائي يعمل على تطوير الحد الأقصى

للتكلفة المسموح بها لإنتاج المنتج المقترح والعمل على تحقيقها لإمكانية الوصول إلى هامش الربح المتوقع تحقيقه من وراء إنتاج ذلك المنتج.

ويرى (Lasse T) إن أسلوب التكلفة المستهدفة مبني على كل من تخطيط التكلفة وإدارتها والتحكم فيها

من خلال مراحل التصميم الأولي للمنتج والعمليات الإنتاجية المؤدية لها والتنسيق بين كل من الوظائف المرتبطة سعياً إلى التأثير على هيكل تكلفة المنتج في ظل متطلبات السوق.

وأخيرا يعرف (Pierce B) التكلفة المستهدفة على أنها أسلوب لتعزيز القدرات التنافسية عن طريق المحافظة على عناصر الاستمرار (الجودة والسعر والأداء) في المجال الذي يقبله الزبائن، والآليات التي تضمن تحقق ذلك هو هندسة القيمة وإدارة التكلفة فيما بين التنظيمات عبر سلسلة التوريد.

ثالثا: أهداف التكلفة المستهدفة

يمكن إيجاز أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في الأهداف الثلاثة التالية : (عريوة, محاد; بلعجوز, حسين;،

2019، صفحة 108)

1- تخفيض تكلفة الإنتاج أثناء مرحلة تخطيط وتصميم وتطوير المنتج:

هي المرحلة التي تشمل أكبر جزء من التكاليف المحملة على إجمالي تكلفة الإنتاج ، وذلك من أجل تحقيق الربح المستهدف في ظل ظروف السوق.

2- تحقيق التوازن:

ويكون بين المستويات التالية:

أ- الجودة: حيث انه لا يمكن أن يتم الوصول إلى التكلفة المطلوبة على حساب جودة المنتج او

الخصائص والمواصفات المميزة له من وجهة نظر الزبون.

ب- الوقت: يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير الوقت حيث يتم تقادي الوقت الضائع

محاولة تحديد كيفية تصنيع المنتج بعد تصميمه.

ت- السعر: وهو المحدد من قبل السوق الذي يعد لتحديد التكلفة المستهدفة.

3- تحفيز مستخدمي أسلوب التكلفة المستهدفة

لأجل اختبار التصميم الذي يمكن من خلاله الوصول إلى الربح المستهدف لإنتاج المنتجات.

ويتضح مما سبق أن مرحلة تخطيط تصميم المنتج هي الركيزة الأساسية لتحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأهدافها السابق ذكرها ومن ثم كان لابد من توفير كل المعلومات الخاصة بالتكاليف المتعلقة بتلك المرحلة بصورة تفصيلية والتمثلة في تكلفة كل عملية من العمليات الإنتاجية لكل بديل من بدائل التصميم وكذا تكلفة كل خاصية من الخصائص المميزة والمحقة لجودته من وجهة نظر الزبون، وذلك سعياً لمساندة الإدارة الإستراتيجية لتحقيق أهدافها.

رابعاً: مزايا التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من المزايا التي يمكن للمؤسسة من جراء تطبيقها لهذا الأسلوب نذكر منها
: (قمازي، 2018/2017، صفحة 103)

- يساعد نظام التكلفة المستهدفة على التخطيط على مدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح وذلك من خلال تحديد التكلفة والربح المناسبين ، ويجعل منها هدفاً إلى الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر.
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتجاً ناجحاً بدلاً من توثيق بيانات تاريخية.
- أسلوب التكلفة المستهدفة جعل من الربح مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- أسلوب التكلفة المستهدفة جعل من الربح مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

- أسلوب يساعد على الرقابة على التكاليف لأنه يعمل على تجنب الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج .

5- عيوب التكلفة المستهدفة

رغم المزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا انه يحوي العديد من العيوب أهمها: (قمازي،

(2018/2017، صفحة 104)

- عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا، أما إذا كانت تحقق خسائر فان التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق ، وهنا تلجأ الإدارة العليا إلى أية طريقة عقلانية لتخفيض التكاليف.
- عندما يكون الأسلوب مفهوما، متكاملا وفعالاً ومتعلقاً بالأهداف الطويلة المدى تصبح السرية شرطا أساسيا خصوصا أمام المنافسين خصوصا أنهم على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على معلومات تخص تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة لأنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

الفرع الثالث: نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد JIT

أولا: مفهوم نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد JIT

" يعتبر نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد، فلسفة تعمل على إزالة الفاقد في كافة الأنشطة والعمليات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي تطويرها وتخفيض تكاليفها".

ويرى (Schroeder) "انه نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على استلام المواد اليوم واستخدامها غدا، وذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند البدء في استخدامها في الإنتاج، وضبط توقيت الانتهاء منها على وقت تسليم أو شحن التام منه إلى العميل". (البشتاوي و المطارنة، 2005، صفحة 07)

وعلى هذا الأساس فإن نظام JIT ، ماهو إلا ثورة في نظم رقابة المخزون السلعي، مما يؤدي إلى عملية ضبط الوقت الذي يعمل على خفض كلف الإنتاج نتيجة تخفيض فترات التوريد.

ويقصد بالتوقيت المحدد (المنضبط) JIT : أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وان يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل.

ثانيا: أهداف نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد JIT (البشتاوي و المطارنة، 2005، صفحة 08)

يمكن إيجاز أهدافه فيمايلي:

1. الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.
2. الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية.
3. الشراء بالكميات والوقت المناسبين لتلبية احتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة.
4. تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة ومجهزيها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.

ثالثا: مزايا نظام تكاليف الإنتاج بالتوقيت المحدد JIT

نظام التوقيت المحدد يركز على رقابة إجمالي التكاليف الصناعية، وتطبيقه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية بصورة كبيرة ومنها: (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 48)

- تخفيض حجم المخزون وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.

- تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.

- تخفيض تكاليف إعداد الآلات مما يؤدي لانخفاض إجمالي تكلفة الإنتاج.

- انخفاض عدد الوحدات التالفة والفاقدة بناء على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة الاستجابة للعملاء.

رابعاً: عيوب ومشاكل نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد (البشتاوي و المطارنة، 2005، صفحة 09)

يواجه نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد عدد من المشاكل والتي أشارت لها العديد من الدراسات حيث أشارت الدراسة حول أسباب عدم تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد عدم ملائمة النظام للمؤسسات التي يعمل بها:

- إن هذا النظام يحتاج إلى الكثير من العمل والإجراءات التي يصعب تنفيذها.

- إنه يمثل ضغطاً على اهتمامات المديرين.

- أن هنالك نقصاً في المعلومات المتوفرة عن هذا النظام داخل المؤسسة.

الفرع الرابع: بطاقة الأداء المتوازن

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

لقد تعددت التعاريف لهذه الأداة ويمكن إبراز أهمها فيما يلي:

تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها "نظام إداري يهدف الى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة ، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية". (بلاسكة، 2012/2011، صفحة 23)

كما يشير (R. David) بأنها: " إستراتيجية تقييم ورقابة تقنية تستمد اسمها من حاجة المؤسسات إلى موازنة مؤشراتها المالية التي تستعمل في غالب الأحيان و بشكل حصري في تقييم الإستراتيجية والرقابة مع المؤشرات الغير كنوعية المنتج وخدمة الزبون". (ريغة، 2014/2013، صفحة 62)

عرفها كل من R.Kaplan & D.Norton بأنها: "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للمؤسسة لتتبع ترجمة الرؤية في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في إنجاز الأعمال، ووضع إستراتيجية الأعمال واتصال الإستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف المؤسسة". (بلاسكة، 2012/2011، صفحة 23)

ويرى نيفن "الذي يعد من أشهر الباحثين وأكثر الكتاب في بطاقة الأداء المتوازن على أنها "مجموعة منتقاة بعناية من المؤشرات القابلة للقياس الكمي والمستمدة من إستراتيجية المؤسسة، حيث تمثل هذه أداة تستخدم من طرف المديرين لتوصيل نتائج أداة المؤسسة إلى الموظفين ومختلف أصحاب المصالح وهو ما يمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية ". (ريغة، 2014/2013، صفحة 62)

ثانياً: الخصائص الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن

يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة لهذا النموذج وهي: (بلاسكة، 2012/2011، صفحة 24)

1. الارتباط بإستراتيجية ورؤية المؤسسة ، حيث تتم ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس في أربع مجموعات تشكل أساس عملية التقييم وبالتالي يتحقق التوازن.

2. عرض نتائج البيانات المالية (تصور الماضي) وكذلك تقييم محركات الأداء (تصور مستقبلي) ومن ثم يتحقق التوازن بين الأهداف القصيرة والطويلة.

3. توفير المعلومات المناسبة لتمكين الإدارة من إعادة توحيد الأداء بما يحقق التوافق مع الأهداف ويضمن الوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة.

4. تعدد أبعاد التقييم حيث يتعامل النظام مع أربعة أبعاد تشكل تقييماً متكاملًا فيما بينها، وهذه الأبعاد هي: البعد المالي، بعد العمليات الداخلية، بعد العملاء، وبعد النمو والتعلم.

5. تعتبر كأداة لإدارة يتم بموجبها اتخاذ القرارات ولاسيما الإستراتيجية منها،

6. تحقق التوازن المفقود في مقاييس الأداء التقليدية.

كما تقوم البطاقة على ثلاث ركائز أساسية وهي:

- العلاقة السببية: سلسلة من علاقات السبب والآخر بين محاورها الأربعة.
- محددات الأداء: هي مقاييس الأداء المالية وغير المالية.
- العلاقات المالية: العلاقات السببية ومحددات الأداء تكون ظاهرة في النهاية في شكل نتائج ملموسة معبر عنها بأرقام مالية.

ومنه يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم الحديثة والجديدة في ميدان الإدارة والقيادة وذات أهمية بالغة.

ثالثاً: أهداف بطاقة الأداء المتوازن

يهدف استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي: (بلاسكة، 2012/2011، صفحة 26)

1. تهدف البطاقة للربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الإستراتيجية على المدى الطويل.
2. مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية.
3. التركيز على محاور التوازن الرباعي للأداء المؤسسي.
4. تهيئة الإطار العملي لترجمة الإستراتيجية إلى مفاهيم تنفيذية.
5. تطوير منهج تكاملي بين الإستراتيجية والعمليات.
6. تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الإستراتيجية لكافة العاملين .

رابعاً: مزايا بطاقة الأداء المتوازن

- يقصد بمميزات الاستخدام العناصر التي تمنحها بطاقة الأداء المتوازن لمستعملها ولا تمنحه بقية أدوات التقييم الأخرى ويمكن إيجاز هذه المميزات فيما يلي: (بلاسكة، 2012/2011، صفحة 27)
- تمكين الإدارة من تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية بكل وضوح.
 - الشمولية : يقدم مقياس الأداء المتوازن إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس، التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية.
 - يعمل على إشباع رغبات واحتياجات إدارية لأنه يجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية.
 - يتضمن المقياس العديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف الطويلة والقصيرة المدى وبين المقاييس المالية وغير المالية والمقاييس الداخلية والخارجية.

خامسا: عيوب بطاقة الأداء المتوازن (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 52)

يواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة عيوب وهي: (إبراهيم صباح، 2008، الصفحات 42-54)

▪ كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضا وسوء فهم لدى العاملين، خصوصا إذا ظهرت بعض المقاييس كأنها تتعارض مع بعضها البعض.

▪ ربما تكون تكاليف التطبيق مرتفعة نظرا لتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة.

إلا أن هذا يجب ألا يشكل عائقا أمام استخدامها من قبل الشركات، حيث أن تطبيقها يحقق مزايا كبيرة للشركات، ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال التنسيق بين المختلفة وتوضيحها للعاملين في المنشأة، وبالنسبة للتكاليف فإن العائد على المدى الطويل أكبر منها ويبرر الجهد المبذول لتطبيقها.

الفرع الخامس: إدارة الجودة الشاملة

أولا: مفهوم إدارة الجودة الشاملة (بومدين , يوسف، 2007، صفحة 28)

يرجع مفهوم الجودة Quality إلى الكلمة اللاتينية Qualitas التي يقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته ، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان.

فالدين الإسلامي الحنيف أعطى اهتماما واسعا في التوكيد على العمل الجاد والنافع وهو ما نصت عليه الآية الكريمة " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون " (التوبة الآية 105) .

ولتحديد مفهوم الجودة لابد من استعراض تعاريف وضعها الرواد الأوائل للجودة: (بومدين , يوسف،

2007، صفحة 28)

" يقول Juran إن الجودة هي الملائمة للغرض أو الاستعمال".

وفي تعريف آخر أورده E-deming إلى حد كبير ما ورد في التعريف السابق إذ يرى أن الجودة هي "دقة متوقعة تناسب السوق بتكلفة منخفضة بمعنى مطابقة الاحتياجات".

وكذلك PH-crosby يرى أن الجودة هي "المطابقة للمواصفات ويقول بأن الجودة هي مسؤولية الجميع ورغبات المستهلك هي أساس التصميم".

في حين عرفها Christian Meria "بأن الجودة هي قدرة المنتج على تلبية حاجات المستعملين وبأقل تكلفة".

بينما يعرفها G.Taguchi بأنها "تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه للزبون"

ثانيا: أهمية تطبيق إدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها قاطرة عظيمة للتغيير إلى الأفضل ومقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات حيث اعتمدت في الكثير من المؤسسات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في السوق التنافسية. فتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات يحقق ما يلي: (بومدين ، يوسف، 2007، صفحة 31)

- تقليص شكاوي المستهلكين وتخفيض تكاليف الجودة، مما يساهم في تحقيق رضا العميل.
- تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة طالما يجري التركيز على تقديم سلعة / خدمة ذات جودة عالية للزبون وبالتالي زيادة ولاء الزبون.
- زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة، مما يساعد في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية من خلال زيادة الحصة السوقية.
- زيادة شهرة المؤسسة.

ثالثا: مبادئ إدارة الجودة الشاملة

يقوم نظام إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ و القواعد المتمثلة في: (بومدين , يوسف، 2007،
صفحة 32)

1. التركيز على العميل.
2. التركيز على إدارة الموارد البشرية.
3. التحسين المستمر في الإبداع.
4. التزام الإدارة العليا.
5. القرارات المبنية على الحقائق.

رابعا: عناصر إقامة نظام إدارة الجودة الشاملة

تعمل المؤسسة التي تؤمن بفلسفة إدارة الجودة الشاملة على تهيئة مستلزماتها الضرورية لتحقيق التطبيق الناجح والفعال لهذه الفلسفة من اجل تحسين جودة منتجاتها، وتعدد المتطلبات الواجب تحقيقها لتطبيق فلسفة TQM الأعمدة التي تستند إليها هياكل المنظمات المطبقة لإدارة الجودة الشاملة ممثلة فيما يلي: (بومدين , يوسف، 2007، صفحة 32)

- تحديد الأهداف.
- التركيز على الأنشطة والعمليات.
- الموارد المادية والمالية والمعنوية والبشرية.
- التقنيات منها: الإدارة الإستراتيجية، إعادة الهندسة، المقارنة بأفضل أداء.
- التزام الإدارة العليا والعاملين لتطبيق TQM.

- التوقيت (الجدولة).

- القيادة الموجهة .

خامسا: مزايا نظام إدارة الجودة الشاملة (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 45)

- تعزيز الموقع التنافسي للمنشأة من خلال التركيز على تقديم السلع و الخدمات ذات الجودة العالية.

- يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتتابعة التي تسمح للمنشأة بتحقيق

أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها.

- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.

- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.

- تعزيز الموقع التنافسي للمنشأة من خلال التركيز على تقديم السلع و الخدمات ذات الجودة العالية.

- مثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتتابعة التي تسمح للمنشأة بتحقيق

أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها.

- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.

- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.

سادسا: عيوب نظام إدارة الجودة الشاملة (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 46)

- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بان فلسفة

الجودة الشاملة ستفقد العاملين قوتهم في انجاز العمل.

- لتركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيس للجودة على حساب

الاهتمام بحجات الزبائن الخارجية ورغباتهم.

- تشكيل فرق عمل متعددة وكثيرة وعدم توفير الموارد و الإدارة المطلوبة بما يضمن نجاحها.

- بناء برامج ممتاز للجودة دون إجراء تعديلات بما يتناسب مع خصائص المنشأة.
- ضعف الربط بين أهداف الجودة و العوائد المالية.
- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق نظام الجودة الشاملة.
- عدم وجود نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية.
- عجز الإدارة العليا عن توضيح التزامها بإدارة الجودة الشاملة.

سابعاً: عناصر إدارة نظام الجودة الشاملة: (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 46)

نظام إدارة الجودة عبارة عن نموذج متكامل يحتوي عدة نظم فرعية، يجب توفرها في المنشأة ويجب أن تعمل بصورة متناسقة لتحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة هذه العناصر هي:

1. عملية الجودة: وتشمل على تنظيم وتخطيط الجودة وقيادة التنظيم والضبط، وتشمل العمليات الإدارية والتوجيهية والإنتاجية.

2. لتكنولوجيا: تشتمل على عدة مكونات ضرورية لأداء المهام بشكل كامل وهي خط الإنتاج ونظم المعلومات.

3. الهيكل التنظيمي: ويتضمن مسؤوليات العاملين وظروف عملهم والاتصالات بين الأفراد و الإدارة.

4. نظام الأفراد: ويتضمن الأفراد العاملين وبناء فرق العمل والتدريب والتطور ونظام الحوافز والمكافآت.

الفرع السادس: سلاسل القيمة

سنتطرق لسلاسل القيمة فيما يلي: (دبابش، 2010/2011، صفحة 40/42)

عرف بورتر سلسلة القيمة بأنها "مجموعة الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى

المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن".

وحسب بورتر فإن سلسلة القيمة النموذجية تتألف من أنشطة رئيسية وأخرى داعمة، حيث أن الأولى هي تلك العاملة في مجال الإنتاج وبيع المنتج وقد صنفت هذه الأنشطة الرئيسية إلى خمس فئات:

- التخطيط والتنفيذ الداخلي (اللوجستية الداخلية).
- الإنتاج.
- التخطيط والتنفيذ الخارجي (اللوجستية الخارجية).
- التسويق.
- الخدمات.

أما الأنشطة الداعمة تنقسم إلى أربع فئات:

- إدارة الموارد البشرية.
- التنمية التكنولوجية.
- المشتريات.
- البنية التحتية للمؤسسة.

وعلى هذا يتم تحليل سلسلة القيمة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من غيرها من خلال فحص والتحليل تلك الأنشطة ومنتجه من قيمة حسب وجهة نظر الزبون، وذلك لتحسين درجة رضا الزبائن من خلال الجودة، سرعة التسليم، كفاءة التكلفة وغيرها.

المبحث الثاني: علاقة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بتكلفة الإنتاج.

إن التقدم العلمي والصناعي وثورة تكنولوجيا المعلومات أدت لوجود تغيرات جوهرية ومستمرة لكيفية أداء وتنفيذ الأعمال، وأيضاً اشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية على مستوى العالم، وهذا يتطلب من

المؤسسة العمل على تحقيق تحسين إنتاجيتها و تحقيق أفضل أداء و العمل على زيادة الأرباح وذلك بإتباع طرق تطبيق مراحل أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لتحديد تكلفة الإنتاج.

المطلب الأول: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ويتم تحديد نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي : (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 49)

1- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: وتحديد التكاليف لهذه الأنشطة، ويتطلب القيام بهذه المرحلة الفهم الجيد للأنشطة اللازمة للإنتاج.

2- تحديد العوامل المسببة للتكاليف: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو لمجموعة متجانسة من الأنشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد أوامر الشراء أو عدد ساعات العمل.

3- تحديد أوعية التكاليف وتخصيص تكاليف الأنشطة: (على مجتمعات التكلفة) حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكاليف هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف.

4- تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استنادا إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بمراحل وهي كالآتي: (قمازي، 2018/2017، الصفحات 105-

(106)

1. المرحلة الأولى على مستوى السوق: ويتم في هذه المرحلة تحديد مايلي:

1.1. تحديد السعر المستهدف: يقصد بالسعر المستهدف هـ: "السعر المقدر للسلعة أو

للخدمة والذي يرغب الزبون والعميل ويكون قادرا على دفعه"، ويعد سعر البيع المستهدف

الركن الأساسي الأول في هذه التقنية وعند تحديده يجب الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

- **الزبون:** يجب مراعاة قدرة الزبائن على الدفع في ظل الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية احتياجات ورغبات الزبائن.
- **المنافسين:** يجب معرفة قدرة المنافسين على طرح منتجات بأصناف عديدة ووظائف مختلفة مع أسعار تنافسية.
- **إستراتيجية المؤسسة:** معرفة حصة السوق المراد بلوغها في السوق التنافسي وهذا يدفعها إلى وضع أسعار تنافسية لمنتجات ذات جودة عالية لتضمن البقاء والاستمرارية والنمو.

2.1. تحديد الربح المستهدف: تعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة القائمة على

الربح، أي الربح الذي تطمح المؤسسة بتحقيقه وينحصر بين خيارين هما:

- أقصى هامش الربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق المنتجات.
- أدنى هامش الربح يمكن القبول به، حيث لا يتعارض مع أهداف المؤسسة ويمكنها من البقاء والنمو في ظل المنافسة الشديدة.

وعلى المؤسسة أن تختار بديل بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافه.

3.1. تحديد التكلفة المستهدفة: يتم استخدام العنصرين السابقين للحصول على التكلفة المستهدفة

وذلك بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف.

2. المرحلة الثانية على مستوى المنتج: بعد نهاية المرحلة السابقة نتمكن من حساب التكلفة المستهدفة التي

لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة، في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج بناء على قدرات ومؤهلات المؤسسة. وتكون هذه في غالب الأحيان أكبر من التكلفة المستهدفة وهذا ما يدفع إلى التخلص من الفجوة التكاليفية بينهما حيث يتم التخلص منها من خلال تصميم أفضل للمنتج.

3. المرحلة الثالثة على مستوى المركبات: تكون هذه المرحلة على المستوى المركبات المكونة للمنتج وفي حالات عديدة تتم بالتوازن مع المرحلة الثانية، بحيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد بنفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج.

المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد

يتطلب تطبيق هذا النظام توافر عدة عناصر رئيسية وهي : : (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 47)

1- توافر علاقات قوية مع الموردين : والاعتماد على عدد محدود من الموردين الموثوق بهم وعقد اتفاقيات طويلة الأجل ، ويتم التوريد للمواد بكميات صغيرة وعلى فترات قصيرة وذلك حسب حاجة الإنتاج.

2- وجود عمال متعددي المهارات: يجب تدريب العاملين بحيث يصبحوا قادرين على تشغيل كافة أنواع المعدات الموجودة في خلية التصنيع وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية وأيضا إجراء فحص جودة المنتجات.

3- تنظيم خلايا التصنيع: تصنف الآلات في صورة خلايا تصنيع على أساس المنتجات حيث يتم وضع مجموعة لآلات التي تستخدم في إنتاج منتج محدد أو مجموعة محددة من المنتجات في مكان واحد قريبة من بعضها بحيث تشكل خلية تصنيع منتج، ويكون تخزين المواد تحت الإنتاج أثناء عملية الإنتاج في مكان التصنيع وليس في أماكن خاصة للتخزين، مما يخفض من تكلفة مناولة المواد.

4- تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة: بحيث يتم نقل الجراء والمنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى مع عدم وجود أي عيوب أو تالف في هذه الوحدات.

5- تخفيض فترة الانتظار ووقت إعداد الآلات: تخفيض فترة الانتظار يعمل على زيادة سرعة الاستجابة

لطلبات العملاء وتخفيض وقت إعداد الآلات وتكلفة الإعداد يساعد على تخفيض حجم دفعة الإنتاج،

(ويصبح الإنتاج على دفعات صغيرة) ولا يعود هناك حاجة لكمية كبيرة من المخزون.

المطلب الرابع: مراحل تطبيق بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 51)

يتطلب بناء النموذج القيام بعدة خطوات وهي:

1. تحديد وضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في المنشأة.
2. تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة وقد تكون هذه المقاييس كمية أو مالية أو وصفية.
3. دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإبداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.
4. وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم والتكاليف المستهدفة.
5. إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة وأخرى وذلك حسب التغيرات التكنولوجية و البيئية و الاقتصادية.

6. إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.

7. وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف.

المطلب الخامس: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة

توجد عدة مراحل لتطبيق إدارة الجودة الشاملة وهي: (إبراهيم صباح، 2008، صفحة 46)

المرحلة الأولى : التهيئة أو الإعداد

وهي عبارة عن مرحلة تحضير وإعداد لتطبيق إدارة الجودة الشاملة ، إلى تطبيق هذا النظام وتحديد

الأهداف والموارد المطلوبة لتطبيقه.

المرحلة الثانية : الدراسة و التخطيط

بعد مرحلة التحضير يتم التخطيط لعملية التطبيق ودراسة آلية التنفيذ.

المرحلة الثالثة: التقييم

وهي تعني تقييم واقع المنشأة من خلال دراسة وضع المشاة الحالي وتقييمه بما يتناسب مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة، ودراسة آراء المستهلكين حول التغيير في بيئة عمل المشاة.

المرحلة الرابعة: التنفيذ

وهي أهم مراحل التطبيق لإدارة الجودة الشاملة وتتضمن خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة من خلال التعليم والتطوير للعالمين واستخدام المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات.

المرحلة الخامسة: تبادل الخبرات

يتم في هذه المرحلة مناقشة نتائج تنفيذ المراحل السابقة وتقييمها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

خلاصة الفصل

لا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على أدوات المحاسبية فقط بل تمتد لتشمل مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب إحصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات.

تقوم المحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة كبيرة من الأدوات لضمان حسن التسيير، ومن بين أهم هذه الأدوات هناك أدوات تقليدية كالمحاسبة التحليلية، موازنات التقديرية وتحليل المالي، وهناك أدوات حديثة كالتكلفة المستهدفة، ونظام التكلفة على أساس النشاط ABC و إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، وكذلك علاقتها بتحديد تكاليف الإنتاج من خلال تطبيق خطوات أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة كنظام التكاليف على أساس النشاط يقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخفيض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، ثم تحميل تكاليف هذه الأخيرة على المنتجات وفق معدل استفادتها من هذه الأنشطة.

الفصل الثالث

تمهيد:

لقد سبق وتطرقتنا في الجانب النظري إلى المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، بأنواعها وخصائصها، لتدعيم هذه الدراسة تم اختيار مؤسسة بسكو فروي كدراسة حالة حول تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة ولتعدد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة قمنا باختيار أداتين اثنتين وهما (بطاقة الأداء المتوازن، ونظام التكلفة على أساس النشاط ABC) وقمنا بتطبيقها مؤسسة بسكو فروي.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مؤسسة بسكو فروي
- المبحث الثاني: واقع أدوات المحاسبة الإدارية وتحديد تكاليف الإنتاج في المؤسسة بسكو فروي
- المبحث الثالث: تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لتحديد تكاليف بمؤسسة بسكو فروي - بسكرة-

المبحث الأول: مؤسسة بسكو فروي.

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة بسكو فروي من خلال تعريفها ونشأتها وطبيعة نشاطها ثم ننقل إلى عرض مراحل إنتاج.

المطلب الأول: تعريف بمؤسسة بسكو فروي وأهميتها وأهدافها.

سننطلق إلى التعريف بمؤسسة بسكو فروي من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة

مؤسسة بسكو فروي هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة، وقد تأسست في أكتوبر 2014 في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) ب114 عامل، نشاطها الحالي تنتج وتبيع بسكويت جاف و بسكويت محشو بالفواكه و الشكولاتة والتمر، وتأسست برأس مال قدره: 100 مليون دينار جزائري و المبلغ الإجمالي للاستثمار 700 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة المعدات 38 ولاية بسكرة، ذات مساحة 6000 متر مربع، ويتم توزيع المنتج إلى أكثر من 35 ولاية بطاقة إنتاجية قصوى 300 طن كل شهر. المصدر: قسم لإدارة

العامية بمؤسسة بسكو فروي

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة بسكو فروي: تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات ذات طابع استهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بيه المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة،

وعموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال: المصدر: قسم لإدارة العامية بمؤسسة بسكو فروي

1- منتجات كمالية للمستهلك.

2- تغطي جزءا من حاجيات السوق.

3- توفيرها مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.

4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يسهل عليها الاتصال بالمناطق الأخرى.

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة بسكو فروي: ومن أجل تحقيق ميزة تنافسية وجذب أكبر عدد من الزبائن، قامت

مؤسسة بسكو فروي-بسكرة بتسطير مجموعة من الأهداف تتمثل في: المصدر: قسم لإدارة العامة بمؤسسة

بسكو فروي

1- العمل على توفير احتياجات السوق من الحلويات.

2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.

3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.

4- تسعى إلى اكتساب موقع الريادة في مجال نشاطها.

5- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل.

6- تخفيض تكاليف الإنتاج بهدف تحقيق أكبر ربح.

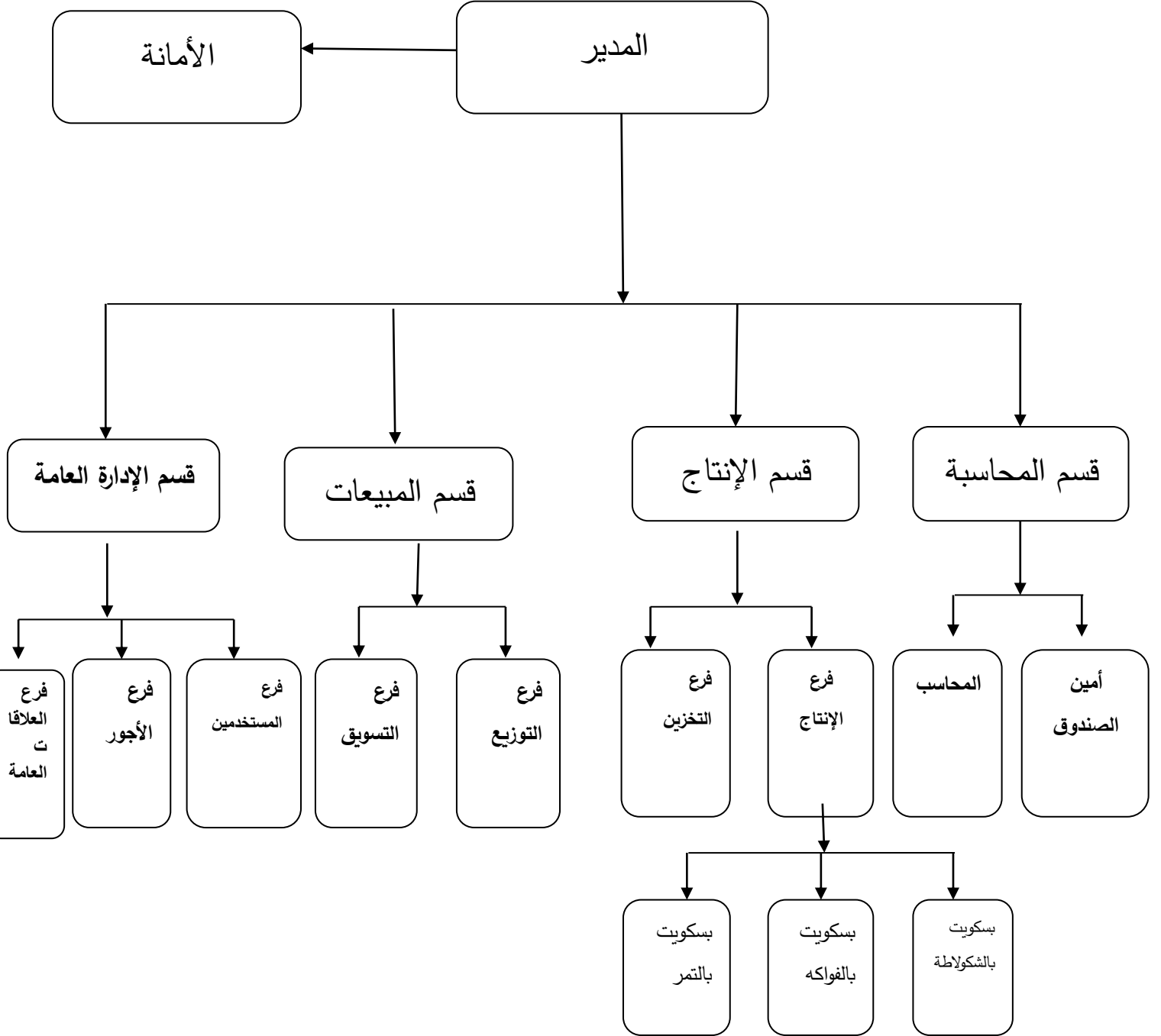
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بسكو فروي:

تقسم مؤسسة بسكو فروي إلى عدة أقسام وفروع من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح

الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الادارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم

الهرمي للسلطة كمايلي:

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة بسكو فروي



المصدر: الإدارة العامة

وتظهر مهام هذا التنظيم فيما يلي:

1- **المدير:** مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

2- **الأمانة:** مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

3- **قسم المحاسبة:** تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: أمين الصندوق و المحاسب.

4 - **مديرية الإنتاج:** تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب:

1- التعريف بسياسة المنتج.

2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.

3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي.

4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية.

5- تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة.

6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.

7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسئول الإدارة العامة.

5- **قسم المبيعات:** وتضم فرع التوزيع وفرع التسويق.

6- **قسم الإدارة العامة:** تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها الفروع التالية:

أ- فرع المستخدمين: هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا

توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب.

ب- فرع الأجور: تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

ج- فرع العلاقات العامة: تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان

الاجتماعي، مركز السجل التجاري... الخ.

وتضم كذلك الوسائل العامة منها: الصيانة والأمن والنقل...

المطلب الثالث: مراحل إنتاج البسكويت بالمؤسسة محل الدراسة

تمتلك المؤسسة تجهيزات للطبخ عصرية مواكبة للتكنولوجيا، حيث تمتلك أجود أحدث أنواع تكنولوجيا

لإنتاج البسكويت، تقدر الطاقة الإنتاجية لنوع واحد معين من البسكويت ب: 100طن/يوم، وذلك لان الآلات

تحتوي على العديد من الطوابع وكل طابع يخص نوع من البسكويت فمثلا البسكويت الجاف لديه طابع دائري

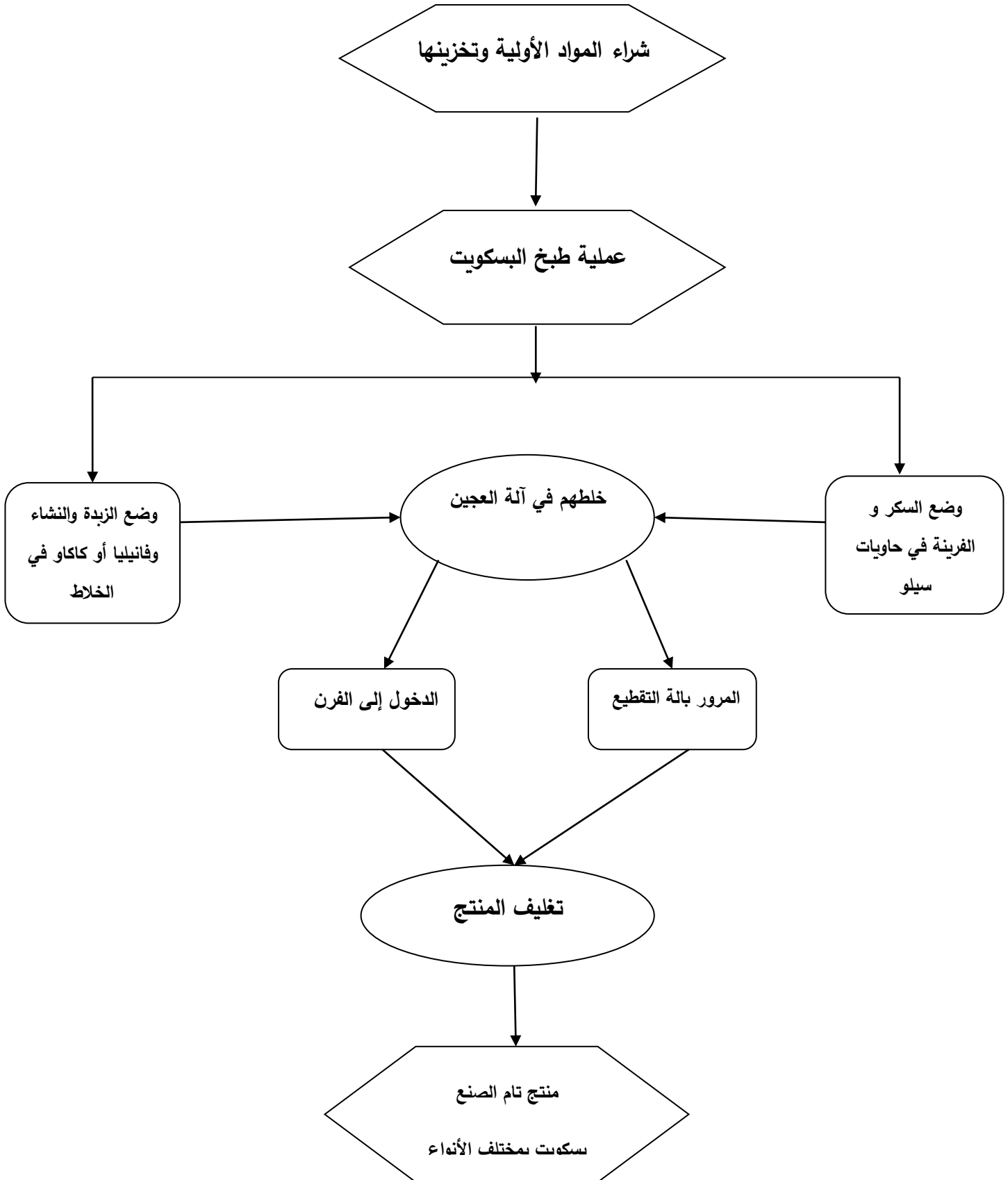
الشكل وبسكويت الشكولاتة لديه طابع مستطيل.

ولذلك فان المؤسسة تخصص نوع واحد فقط في اليوم من اجل الإنتاج.

❖ ومن خلال المقابلة و شرح العمال لنا يمكن توضيح مراحل إنتاج البسكويت بالمؤسسة من خلال الشكل

التالي:

الشكل رقم(05): مراحل إنتاج بسكويت المحشو بالتمر بالتمر بالمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من طرف العمال بالمؤسسة بسكو فروي

المبحث الثاني: واقع أدوات المحاسبة الإدارية وتحديد التكاليف في مؤسسة بسكو فروي -

بسكرة-

في هذا المبحث نحاول التعرف على واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية وخطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها في عملية تحديد التكاليف.

المطلب الأول: واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة لا ينطوي على فرع أو قسم للمحاسبة الإدارية ومن خلال الدراسة الميدانية، لوحظ أنها لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية (الحديثة منها أو التقليدية)، إلا أنها تتبع الطريقة الكلية لحساب تكاليفها.

سنحاول التطرق إلى مكونات البسكويت المحشو بالتمر بالمؤسسة لسنة 2017 كمايلي:

جدول رقم(04): مكونات لمنتج البسكويت

الوحدة: دج

بسكويت محشو بالتمر

المكونات	الكمية	المخلفات	الكمية الإجمالية	التراكيب	سعر الوحدة	التراكيب	التكلفة الإجمالية	التكلفة الواحدة
بسكويت	700.0	ما يعادل	74.0%	-	-	-	-	-
فريضة	500.0	2.0%	510.00	58.45	18.800	21.5	9588.00	2.68
سكر مطحون	150.0	2.0%	153.00	17.53	81.000	27.7	12393.00	3.47
سمن نباتي	150.0	2.0%	153.00	17.53	11500.	39.4	17595.0	4.93

	0	%	0	%				
0.61	2167.50	4.9%	85.000	2.92%	25.50	2.0%	25.0	غلوكوز
0.01	24.99	0.1%	49.000	0.06%	0.51	2.0%	0.500	بكربونات الصوديوم
0.01	23.46	0.1%	46.000	0.06%	0.51	2.0%	0.500	بكربونات الألمنيوم
0.39	1407.60	3.2%	69.000	2.34%	20.40	2.0%	20.000	نشاء الذرة
0.04	134.64	0.3%	33.000	0.47%	4.08	2.0%	4.000	ملح الناعم
-	-	-	400.00 0	-	-	2.0%	-	بودرة الكاكاو
0.25	897.60	2.0%	176.00 0	0.58%	5.10	2.0%	5.000	مستحلب ليسيثين
0.12	433.50	1.0%	850.00 0	0.06%	0.51	2.0%	0.500	بودرة فنيليا
-	-	-	2202.0 00	-	-	2.0%	-	نكهة الزبدة
12.51	44665.2 9	67.2 %	51.186	74.04 %	872.61	2.0%	855.50 0	التكلفة الإجمالية
-	-	-	-	-	100.0 %	ما يعادل	300.0	عجينة التمر
3.03	10832.4 0	49.67 %	60.000	59.00 %	180.54	2%	177.00 0	تمر
3.03	10832.4 0	8.07 %	115.00 0	5.00%	15.30	2%	15.000	سمن نباتي
1.62	5783.40	26.52 %	81.000	23.33 %	71.40	2%	70.000	سكر
0.36	1407.60	6.45 %	69.000	6.67%	20.40	2%	20.000	النشاء

0.05	1300.50	5.96 %	85.000	5.00%	15.30	2%	15.000	غلوكوز
0.05	179.52	0.82 %	176.00 0	0.33%	1.02	2%	1.000	ليسيتين الصويا
0.01	33.66	0.15 %	33.000	0.33%	1.02	2%	1.000	ملح
0.12	433.50	1.99 %	850.00 0	0.17%	0.51	2%	0.500	فانيليا
0.02	76.50	0.35 %	150.00 0	0.17%	0.51	2%	0.500	نكهة القرفة
3.03	21806.5 8	100.0 %	71.263	100.00 %	306.00	2.0%	300.00 0	تكلفة الإجمالية
15.54	66471.8 7	72%	56.399	174%	1179	-	-	التكلفة الإجمالية للمواد الأولية(1)
-	-	-	-	-	-	-	1000.0	تعبئة والتغليف
3.15	11250.0 0	43.8 %	3.0000	-	3750.0 0	5%	3571.4 3	أكياس
4.02	14.359.3 8	55.9 %	45.950 0	-	312.50	5%	297.62	ورق مقوى
-	-	-	-	-	-	5%	-	شريط للأغلفة
0.02	84.00	0.3%	20.000 0	-	4.20	5%	4.00	شريط لاصق
7.19	25693.3 8	28%	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية للأغلفة(2)

22.73	92165.2 5	79.9 %	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية (2+1)
-	-	-	-	-	-	-	1000.0	اليد العاملة
6.48	23160.0 3	-	193.00 0	-	120.00	-	120.00	توجيه العمال
6.48	23160.0 3	20.1 %	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية
29.22	115325. 27	50.5 %	-	-	-	-	32.291	التكلفة الإجمالية المتغيرة

المصدر: قسم المحاسبة العامة بالمؤسسة

➤ يبرز لنا هذا الجدول مكونات البسكويت المحشو بالتمر وحساب كل التكاليف الإجمالية لكل المكونات وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة وسعر التكلفة والكمية وكل المخلفات التي تحصل أثناء الإنتاج.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف بمؤسسة بسكو فروي

وتتمثل عناصر التكاليف فيما يلي:

أولاً: إستهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل الآلات وكذلك قطع الغيار... الخ.

ثانياً: أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم لمهامهم، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26%).

ثالثاً: الخدمات: تتمثل في:

- **مصاريف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة...الخ، بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية...الخ
- **صيانة وإصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة عند وجود أعطاب، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، وآلات، ومعدات إنتاج...الخ.
- **الخدمات الأخرى:** تتمثل في مصاريف النقل، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي حسابات ومحامين...الخ، بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.
- رابعا: الضرائب والرسوم غير مسترجعة:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع المؤسسة فقط، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
- خامسا: المصاريف المالية:** تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشبكات وتحويل الأموال بين الحسابات...الخ
- سادسا: حقوق الاستغلال:** وهي تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة pccompta، وبرنامج الاجور pcpaie...الخ
- سابعا: المصاريف المختلفة: تتجسد في:**
- **التأمينات:** مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج البسكويت، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة.

- اقتطاعات أخرى ومنح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات

والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ

- المصاريف المختلفة: وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة والفاخرة عن

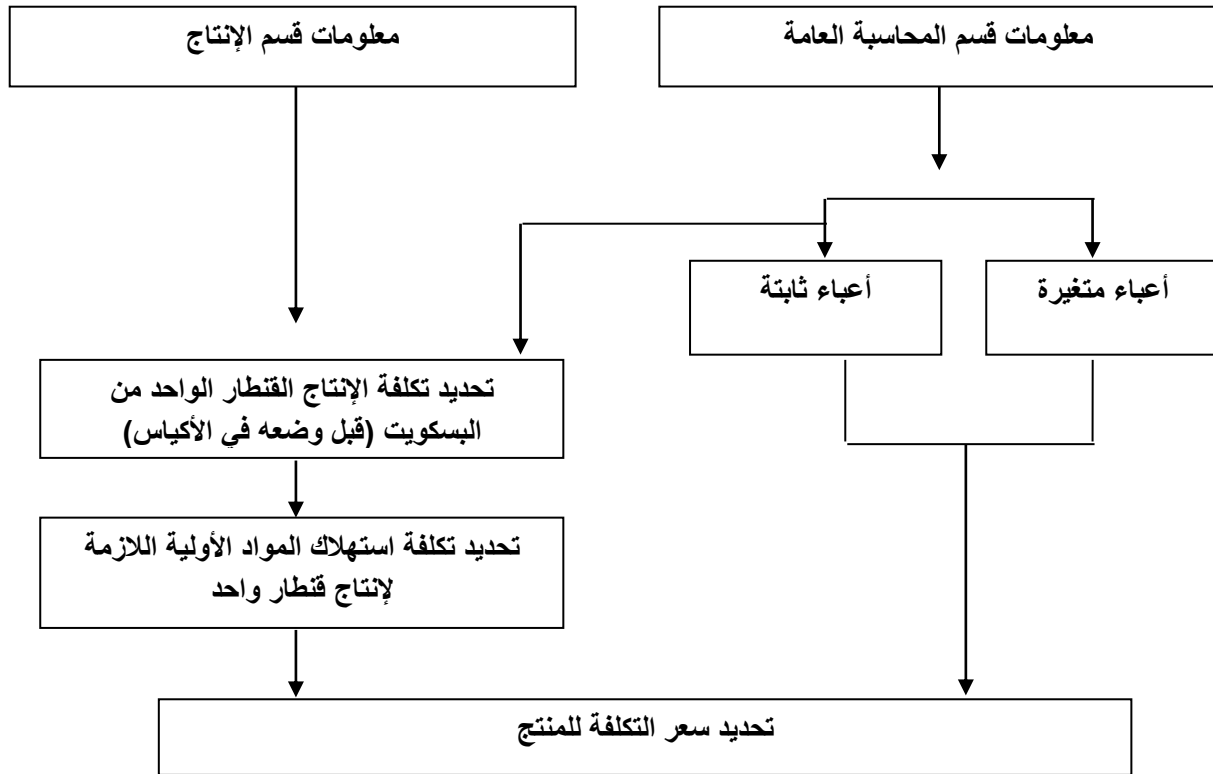
التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات... الخ

ثامنا: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات: وتتمثل في مبالغ إهلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك

مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزيائن... الخ.

المطلب الثالث: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة بسكو فروي:

الشكل رقم (06): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة بسكو فروي



المصدر: قسم الإنتاج بالمؤسسة

يتبين من الشكل أن عملية تحديد سعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القطار الواحد من البسكويت بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية

المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر تكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء.

- المبحث الثالث: تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لتحديد تكاليف بمؤسسة

بسكو فروي - بسكرة -

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تحديد التكاليف وفق طريقة بطاقة الأداء المتوازن وطريقة التكلفة على أساس

النشاط ABC

المطلب الأول: إدراج الطريقة المطبقة بالوحدة

تقوم المؤسسة بحساب التكلفة انطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح والتي توضح في

الشكل التالي:

تكلفة الإنتاج لسنة 2017

جدول رقم(05): تكلفة الإنتاج بمؤسسة بسكو فروي

كمية	تكلفة	المنتج	طبيعي	استخراج
0.00	5549.77	0.00	إنتاج مزدوج للبسكويت	
0.00	5549.77	0.000		المجاميع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم 4

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج بسكويت محشو بالتمر لسنة 2017:

جدول رقم(06): تكلفة إنتاج القنطار الواحد للمنتج بالمؤسسة

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	التعيين
5549,77	15,54	357	مواد أولية

1125,00	3,15	357,14	الأغلفة
1367,56	45,95	30	ورق مقوى
41,67	0,88	47,62	شريط لاصق 1,6م = 1 ورق مقوى
8084,00	-	1	التكلفة الإجمالية
2316,00	6	357,14	اليد العاملة
1472,34	-	-	التكلفة المتغيرة
4361,30	-	-	التكلفة الثابتة
16233,64	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم 4

سعر التكلفة للقنطار الواحد من المنتج: 22067,28.

المطلب الثاني: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحديد التكاليف

سنقوم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمؤسسة بسكو فروي

الفرع الأول: إعداد الميزانيات المالية وجدول حساب النتائج المختصرة للمؤسسة لسنة 2016،2017

بالاستناد على المعلومات المالية التي قدمتها لنا المؤسسة، سنقوم بإعداد الميزانية المالية المختصرة لسنتين

2016،2017 على التوالي في الجداول الآتية:

جدول رقم(07): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
235429978,28	مجموع رؤوس الأموال	717288174,29	مجموع الأصول غير الجارية
565922814,10	مجموع الخصوم غير جارية	12089997,67	الأصول الضريبية المؤجلة
20733827,32	خزينة الخصوم	1374338,31	خزينة الأصول

119821111,08	مجموع الخصوم الجارية	203885729,71	مجموع الأصول الجارية
921173904,00	المجموع العام للخصوم	921173904,00	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 1

جدول رقم(08): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
171767736,18	مجموع رؤوس الأموال	677981009,18	مجموع الأصول غير جارية
583430561,48	مجموع الخصوم غير الجارية	12089997,67	الأصول الضريبية المؤجلة
22047271,06	خزينة الخصوم	3888676,80	خزينة الأصول
146264242,51	مجموع الخصوم الجارية	223481530,99	مجموع الأصول الجارية
901462540,17	المجموع العام للخصوم	901462540,17	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 2

جدول رقم(09): حساب النتائج حسب الطبيعة مختصر للمؤسسة لسنتين 2016،2017

2016	2017	البيان
-3250422,12	-2475990,18	تغيير في منتجات النهائية
78362582,51	94959366,94	إنتاج السنة المالية
-64265716,16	-69831586,53	إستهلاك السنة المالية
14096866,35	25127780,41	القيمة المضافة للإستغلال
-29524568,17	-16056064,34	الفائض الإجمالي للإستغلال
-29524568,17	-61653822,98	النتيجة العملياتية
68106,22	-2008419,66	النتيجة المالية
-57853216,55	-63662242,64	النتيجة العادية قبل الضرائب
78430688,73	95154410,86	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-136283905,28	-158816653,50	مجموع الأعباء الأنشطة العادية
-57853216,55	-63662242,64	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	النتيجة غير العادية

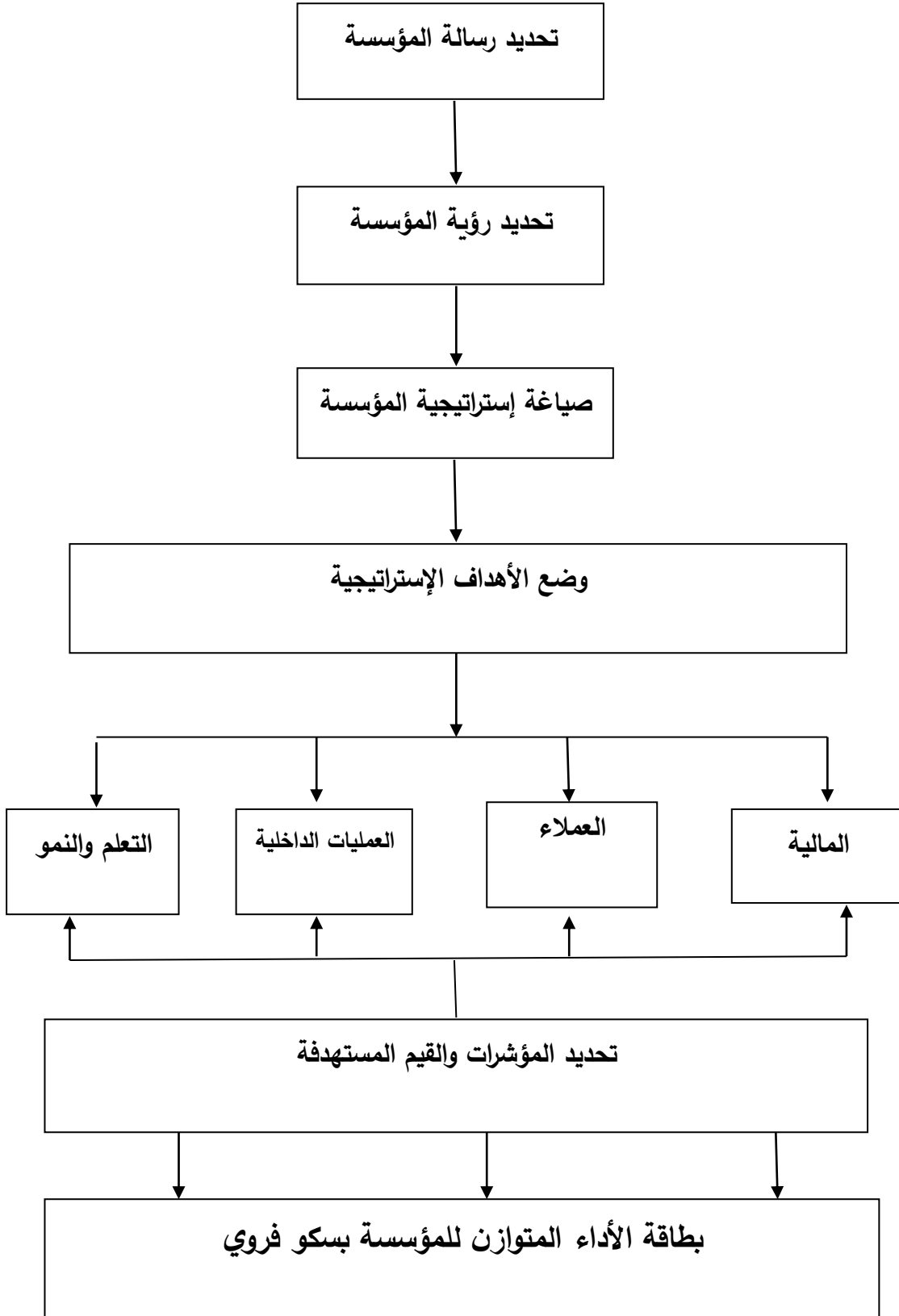
-57853216,55	-63662242,64	النتيجة الصافية للسنة المالية
--------------	--------------	-------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 3

الفرع الثاني: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة بسكو فروي

أولاً: الخطوات المتبعة لتصميم بطاقة الأداء المتوازن

الشكل رقم(07): خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن



1- تحديد مؤشرات الأداء :

1-1 مؤشرات الأداء للبعد المالي:

الهدف الأول: تعظيم العائد على الاستثمار

بهدف قياس مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق هذا الهدف، سوف نقوم بحساب مؤشر العائد على الاستثمار لسنة 2016، والذي يقيس ربحية الدينار الواحد المستثمر في أصول المؤسسة، ويتم حساب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = (\text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{إجمالي الأصول}) \times 100$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = (901462540,17 / 63662242,64) \times 100$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = 7,06\%$$

وبذلك تكون المؤسسة قد حققت سنة 2017 معدل عائد على الاستثمار يقدر ب 7.06%

في حين كانت تهدف إلى تحقيق معدل عائد قدره 5,50%

الهدف الثاني: تحسين المردودية المالية

من أجل تحديد درجة الاقتراب من تحقيق هذا الهدف، سنقوم بحساب معدل المردودية المالية لسنة 2017، والذي يعبر عن ربحية كل دينار مستثمر من الأموال الخاصة للمؤسسة، ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل المردودية المالية} = (\text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}) \times 100$$

$$\text{معدل المردودية المالية} = (171767736,18 / 63662242,64) \times 100$$

$$\text{معدل المردودية المالية} = 3,70\%$$

وبالتالي فقد حققت المؤسسة سنة 2016 معدل مردودية مالية بلغ 3,70%، في حين كانت المؤسسة تطمح إلى

$$\text{بلوغ معدل } 2,20\%$$

الهدف الثالث: زيادة ربحية المبيعات

بغية الحكم على مدى اقتراب المؤسسة من تحقيق هذا الهدف نقوم بحساب معدل هامش الربح، والذي يعبر عن

قدرة المؤسسة في تحصيل الربح مقابل كل دينار من المبيعات، ويحسب هذا المؤشر وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل هامش الربح} = (\text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

$$\text{معدل هامش الربح} = (171767736,18 / 63662242,64) \times 100$$

$$\text{معدل هامش الربح} = 6,53\%$$

ومنه فقد حققت المؤسسة سنة 2017 معدل هامش ربح قدر بـ 6,53% في حين كانت غايتها في نفس السنة

$$\text{هي تحقيق معدل } 5,10\%$$

الهدف الرابع: الاستغلال الأمثل لأصول المؤسسة

بهدف قياس مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق هذا الهدف نقوم بحساب معدل دوران الأصول، والذي يصف

مدى قدرة المؤسسة على الاستفادة القصوى من أصولها في تحقيق المبيعات، ويتم هذا المؤشر من خلال العلاقة

التالية:

معدل دوران الأصول = (صافي المبيعات / إجمالي الأصول) $\times 100$

معدل دوران الأصول = (901462540,17 / 97435357,12) $\times 100$

معدل دوران الأصول = 10,80%

وبذلك فقد بلغ معدل دوران الأصول للمؤسسة 2017 نسبة 10,80% في حين كانت المؤسسة تهدف

المؤسسة تهدف الى بلوغ معدل 7%

ويوضح الجدول الموالي ملخص عن كل من الأهداف الإستراتيجية للبعد المالي ومؤشرات المختارة وكذلك

النتائج المحققة والقيم المستهدفة من طرف المؤسسة لسنة 2016.

جدول رقم(10): مؤشرات البعد المالي

القيم المستهدفة	النتائج	المؤشرات	الأهداف الإستراتيجية	البعد
5,50%	7,06%	معدل العائد على الاستثمار	تعظيم العائد على الاستثمار	المالي
2,20%	16,20%	معدل المردودية المالية	تحسين المردودية المالية	
5,10%	6,53%	معدل هامش الربح	زيادة ربحية المبيعات	
7%	10,80%	معدل دوران الأصول	الاستغلال الأمثل للأصول	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج مؤشرات البعد المالي

2- مؤشرات الأداء لبعدهملاء:

يمكن القول أن المؤشرات التي تعبر عن الأداء ضمن هذا البعد عادة ما تكون موجهة نحو تقييم درجة رضا العملاء ومدى ولائهم، ما يسمح بتوسيع الحصة السوقية وزيادة رقم أعمال المؤسسة، تتمثل أهم المؤشرات التي تم انتقاؤها لتبيان مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها في هذا البعد فيما يلي:

الهدف الأول: زيادة حجم مبيعات المؤسسة

يعد معدل النمو في رقم الأعمال المؤشر الملائم لتقييم مدى اقتراب المؤسسة من تحقيق هذا الهدف لسنة 2017، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية:

معدل النمو في رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق سنة 2017 - رقم الأعمال المحقق سنة 2016) / (رقم الأعمال المحقق سنة 2016) × 100

معدل النمو في رقم الأعمال = (75112160,39 - 97435357,12) / (75112160,39) × 100 = 29,71%

تجدر الإشارة أن المؤسسة كانت تهدف تحقيق معدل نمو في رقم الأعمال يقدر ب 20% لسنة 2017.

❖ أما بالنسبة للأبعاد الأخرى لم نستطيع حسابها وذلك لعدم التحصل على المعلومات الكافية من طرف المؤسسة وذلك للظروف التي تمر بها البلاد و العالم ككل بسبب الجائحة وعدم كثرة الإستقبال خوفا على سلامتهم.

➤ بناء على ما سبق فإن الشكل المقترح لنموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة لانتاج البسكويت يكون كما هو موضح في الجدول، حيث يظهر الشكل جدول مكون من خمسة أعمدة وهم كالتالي:

- الأبعاد.

- المؤشرات.
- الوزن.
- القيم المستهدفة: تمثل الأهداف المسطرة والمنشود تحقيقها من طرف المؤسسة.
- النتيجة الفعلية: تعبر عن ما تم انجازه فعلا من طرف المؤسسة.
- النتيجة النهائية: وتتمثل في المقارنة ما بين النتائج الفعلية والقيم المستهدفة، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة النهائية} = (\text{النتيجة الفعلية} / \text{القيمة المستهدفة}) \times \text{الوزن}$$

جدول رقم(11): بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة بسكو فروي

الأبعاد	المؤشرات	الوزن	النتيجة الفعلية	القيمة المستهدفة	النتيجة النهائية
البعد المالي	معدل العائد على الاستثمار	%7	%7,06	%5,50	%8,98
	معدل المردودية المالية	%6	%3,70	%2,20	%10,09
	معدل هامش الربح	%8	%6,53	%5,10	%10,24
	معدل دوران الأصول	%9	%10,80	%7	%13,88
	أداء البعد المالي	%30	-	-	-

بعد العملاء	معدل النمو في رقم الأعمال	9%	29,71%	20%	13,36%
-------------	---------------------------	----	--------	-----	--------

المصدر من إعداد الطالبتين

من خلال النتيجة النهائية المتحصل عليها في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة بالنسبة للأداء البعد المالي نجد أنها قد أظهرت أداء جيد لسنة 2016 .

المطلب الثالث: تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC بالمؤسسة بسكو فروي لانتاج البسكويت

من اجل تطبيق التكلفة على أساس النشاط يجب مراعاة مراحل تطبيق هذه الطريقة كالتالي:

- المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة
- المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة
- المرحلة الثالثة: تحديد معدل لكل نشاط
- المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم أنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف مرتبطة بها وتعتبر هذه المرحلة الأهم وأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف النظام وكل منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح المرتبة وملتسلة زمنيا حسب العدد أو مستوى التفصيل ويجب أن يتوفر النشاط الذي يؤخذ بعين الاعتبار النشاط الذي يحقق قيمة مضافة للمؤسسة.

ملاحظة: حيث نرمز للأنشطة بالرمز A.

جدول رقم(12): تحديد الأنشطة الرئيسية ومختلف أنشطة الوحدة

المقدار المستهلك	الأنشطة الفرعية	الأنشطة الرئيسية
3561,88	طاقة كهربائية مستهلكة	شراء المواد الأولية (إنتاج البسكويت) A1
58581,91	الوقود المستهلك	
11054,43	ملابس الموظفين	
18701,40	قطع الغيار المستهلك	
2213,02	خردوات	
21299,26	مواد وأدوات مختلفة	
1714,61	إصلاحات وصيانة	
9371,04	أقساط التامين	
860102,26	نقل البضاعة	
249546,61	مصاريف البريد والاتصال	
2280484,21	مرتبات الموظفين	
19416,37	ماء المستهلك	
36081,44	مخصصات الامتلاك	
3572128,44		
3519139,21	طاقة كهربائية مستهلكة	تسيير إنتاج (إصدار أمر إنتاج البسكويت بالتمر) A2
168254,23	الماء المستهلك	
78124,19	ملابس الموظفين	
5060065,18	قطع الغيار المستهلكة	
295128,91	خردوات	
319864,27	مواد وأدوات مختلفة	
463926,95	صيانة وإصلاح	
1493509,64	أقساط التامين	
2268660,55	مصاريف البريد والاتصال	
17340565,05	مرتبات الموظفين	
7338708,41	مخصصات الامتلاك	
38345946,94		الإجمالي
1371,32	طاقة كهربائية مستهلكة	

576615,93	الوقود المستهلك	إدارة المبيعات A3
12726,53	ملابس الموظفين	
189685,65	قطع الغيار المستهلكة	
12215,89	خردوات	
168892,28	مواد وأدوات مختلفة مستهلكة	
375871,26	ضرائب ورسوم مسترجعة على المبيعات	
17391,13	صيانة وإصلاح	
31627,26	أقساط التأمين	
136225,38	الدعاية والنشر والعلاقات العامة	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
1063461,29	مصاريف الفندق ومطعم والسفر	
340744,55	مصاريف البريد والاتصال	
2687713,54	مرتبات الموظفين	
331238,23	ضرائب ورسوم أخرى	
41235,93	مخصصات الامتلاك	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
6003967,97		الإجمالي
14247,52	طاقة كهربائية مستهلكة	إدارة الجودة A4
92,89	ملابس الموظفين	
469,14	مواد وأدوات مختلفة مستهلكة	
12,24	صيانة وإصلاح	
19,73	أقساط التأمين	
850,50	اللوازم المكتبية	
22686,05	مصاريف بريد واتصال	
1851042,38	مرتبات الموظفين	
257724,61	مخصصات الامتلاك	
2147135,06		
20480,82	طاقة كهربائية مستهلكة	

82861,80	ملابس الموظفين	الآمن والصيانة A5
16029,77	قطع الغيار المستهلكة	
3919,12	صيانة وإصلاح	
26160,82	أقساط التأمين	
76236	أتعاب	
496144,03	مصاريف بريد واتصال	
16192918,78	مرتبات الموظفين	
79894,63	مخصصات الامتلاك	
16994645,77		
98842,22	طاقة كهربائية مستهلكة	إدارة المستخدمين A6
24423,87	الوقود المستهلك	
541004,85	قطع الغيار المستهلكة	
59928,69	خردوات	
120101,42	مواد وأدوات مختلفة مستهلكة	
30863,14	صيانة وإصلاح	
3720303,24	أقساط التأمين	
76236	أتعاب	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
1114342,59	مصاريف الفندق،المطعم والسفر	
385662,94	مصاريف البريد والاتصال	
9307041,10	مرتبات الموظفين	
394318,66	مخصصات الامتلاك	
15881544,62		الإجمالي
8904,70	طاقة كهربائية مستهلكة	
55573,17	الوقود المستهلك	
8014,88	قطع الغيار المستهلكة	
32310,15	خردوات	
63991,62	مواد ولوازم أخرى مستهلكة	

734,83	صيانة وإصلاح	محاسبة والأجور A7
1952,30	أقساط التأمين	
102918,6	أتعاب	
357430,64	مصاريف الفندق، الطعم والسفر	
226860,55	مصاريف البريد والاتصال	
81635,34	الخدمات البنكية وما يتعلق بها	
2726289,26	مرتبات الموظفين	
1289366,43	ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع على رقم الأعمال	
19329,34	مخصصات الامتلاك	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
4983787,71		الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة: هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة و ارتباطات بين تكلفة وعواملها مفسرة فهي بمثابة أسس النظام وحساب التكلفة الوجدوية فامن الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل ارتباط

جدول رقم(13): مسببات التكلفة

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة
A1	شراء المواد أولية	عدد الطلبيات الموردين
A2	اصدر أمر إنتاج البسكويت	قنطار المنتج
A3	إدارة المبيعات	عدد طلبيات الزبائن
A4	إدارة الجودة	قنطار المنتج
A5	الصيانة	عدد عمليات الصيانة وتدخلات
A6	إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين
A7	العمليات المحاسبية	عدد العمليات المنجزة

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

المرحلة الثالثة: تحديد معدل لكل نشاط

كما هو موضح في الجدول أعلاه هناك مجموعة من الأنشطة لها مسببات تكلفة مشتركة والتي بالضرورة وحسب مبادئ طريقة ABC يجب تجميعها في مجمع التكلفة بالاعتماد على مصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(14): تجميع تكلفة ذات مسببات تكلفة مشترك

الأنشطة							مسببات التكلفة
A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1	
				x		x	عدد الطلبات
			x		x		قنطار منتج
x		x					عدد العمليات والتدخلات
	x						عدد المستخدمين

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

نلاحظ أن عدد الطلبات هو مسبب التكلفة لنشاطين (A3،A1) بينما عدد القنطار المنتج مسبب تكلفة لنشاط (A4،A2) أما بالنسبة لعدد العمليات والتدخلات فهي مسبب تكلفة لنشاطين هما (A5) وفي الأخير يبقى عدد المستخدمين مسبب تكلفة لنشاط (A6).

بعد تجميع الأنشطة ذات مسببات تكلفة مشترك تأتي عملية تجميع الأنشطة التي لها مسببات تكلفة مشترك ما يسمى بمراكز النشاط.

ويتم حساب معدل تحميل التكلفة لكل نشاط كمايلي:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز الأنشطة ÷ حجم مسببات كل مركز نشاط

مع العلم أن حجم مسببات التكلفة موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(15): تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط وحجم مسبب لكل مركز

مراكز الأنشطة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب كل مركز
مركز الطلبيات النشاط رقم 1: شراء المواد الأولية النشاط رقم 2: إدارة المبيعات	60 2430	2490
مركز قنطار كل منتج النشاط رقم 3: إصدار إنتاج البسكويت النشاط رقم 4: إدارة الجودة	24478,40 24478,40	48956,8
مركز العمليات والتدخل النشاط رقم 5: الصيانة النشاط رقم 6: العمليات المحاسبية والأجور	25 550	575
مركز المستخدمين النشاط رقم 7: إدارة المستخدمين	195	195

مصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

جدول رقم(16): تجميع الأنشطة

الأنشطة			مراكز التجميع
مركز المستخدمين	مراكز العمليات والتدخلات	مركز قنطار منتج من البسكويت	مركز الطلبيات
			3572128,44
		38345946,94	

			6003967,97	إدارة المبيعات
		2147135,06		إدارة الجودة
	16994645,77			الصيانة
15881544,62				إدارة المستخدمين
	4983787,71			العمليات الحسابية والأجور
15881544,62	21978433,48	40493082	9576096,41	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

جدول رقم(17) : يوضح حساب تكلفة كل مركز

مركز المستخدمين	مركز العمليات والتدخلات	مراكز قطار منتج	مراكز الطلبيات	
15881544,62	21978433,48	40493082	9576096,41	الموارد
عدد المستخدمين	عدد العمليات والتدخلات	عدد قطار منتج	عدد الطلبيات	طبيعة المسبب
195	575	48956,8	2490	عدد المسببات
81443,81	38223,36	827,11	3845,82	تكلفة مسبب كل مركز

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

بعد قيما بتحديد تكلفة المسبب كل مركز نقوم بتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات من اجل حساب سعر

التكلفة وذلك وفق للعلاقة التالية:

سعر التكلفة الوحدوي= التكلفة المباشرة للوحدة +مجموع التكاليف الوحديية لمسببات التكلفة

جدول رقم(18): حساب سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج البسكويت المحشو بالتمر حسب طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

بيانات	بسكويت محشو بالتمر
التكاليف المباشرة	34128462,72
التكاليف غير مباشرة	
- مركز الطلبات	$9576091,8 = 3845,82 \times 2490$
- مركز قنطار منتج	$40492658,84 = 827,11 \times 48956,8$
- مركز العمليات والتدخلات	$21978432 = 38223,36 \times 575$
- مركز المستخدمين	$15881542,95 = 81443,81 \times 195$
مجموع التكاليف غير مباشرة	67682396,17
التكاليف الإجمالية	122057188,3
عدد قنطار منتج	48956,8
سعر تكلفة قنطار	2493,16

مصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معلومات من قسم المحاسبة بالمؤسسة

1- مقارنة بين نتيجة الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة وطريقة ABC:

سنقوم بالمقارنة نتيجة الطريقة المعتمدة في المؤسسة ونتيجة الطريقة على أساس النشاط كمايلي:

جدول(19): الفرق بين طريقة ABC وطريقة المتبعة في المؤسسة

الفرق	سعر تكلفة حسب ABC	سعر التكلفة حسب الطريقة الكلية	الفرق
-19574,12	2493,16	22067,28	بسكويت محشو بالتمر

الفرق = سعر التكلفة حسب ABC - سعر التكلفة حسب الطريقة الكلية المطبقة بالمؤسسة

$$\text{الفرق} = 22067,28 - 2493,16$$

=19574,12- وحسب ما تم حسابه سابقا نجد أن سعر التكلفة انخفض مما كان عليه حسب طريقة التكاليف الكلية من 22067,28 دج/للقنطار بالنسبة لمنتج البسكويت المحشو بالتمر الى 2493,16 دج/للقنطار وذلك عند تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط حيث سجل انخفاضا في سعر التكلفة بحوالي 19574,12 دج والنتائج تبين انه يتم تحميل تكاليف إضافية على منتج الدقيق في ظل طريقة التكلفة الكلية وهذا ما بين أن مساهمة تطبيق طريقة ABC بمؤسسة الدراسة قد أدت إلى تحقيق تخفيض منطقياً يبين أن طريقة التكلفة الكلية المتبعة في المؤسسة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

ملخص الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية حاولنا التعرف على مؤسسة بسكو فروي، حيث ركزنا في دراستنا على البسكويت المحشو بالتمر، واتضح بان المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة خاصة فيما يتعلق بتصنيف التكاليف غير المباشرة، وتبين أن هذه الطريقة لا تساعد كثيرا في عملية تحديد التكاليف باعتبار أنها يمكن أن تظل متخذ القرار خاصة في تحديد أسعار البيع، أو في اختبار كفاءة بعض الأقسام أو الأنشطة.

ومن خلال معطيات وظروف المؤسسة محل الدراسة، قمنا بتطبيق التكلفة على أساس النشاط ABC على معطيات المؤسسة ومن خلال تطبيقنا نستنتج أنها تساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج وكذلك قمنا باقتراح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وذلك بإتباع بعض الخطوات فقط التي توضح كيفية تقييم الأداء فنلاحظ انه يجب على المؤسسة أن تتمشى مع وضعيتها المالية ومنه نستنتج أن تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة تقوم على أساس التحليل العميق واتخاذ القرارات والبيانات المتوافرة بناءا على منهجيات دقيقة.

الختام

إن المحاسبة الإدارية هي نظام معلومات محاسبي يهتم بإعداد البيانات وإنتاج المعلومات تتعلق بمواضيع أو ظواهر أو مظاهر اقتصادية مفيدة في شأن اتخاذ القرارات منتجة لأثار اقتصادية على موارد والتزامات الوحدات الاقتصادية والمجتمع الذي تنتمي إليه، حيث كان الطلب على المعلومات المحاسبة الإدارية في الماضي مقتصرًا على استخدامها في رسم الخطط والسياسات البديلة لتحقيق أقصى قدر ممكن من إنتاجية الموارد ومن ثم الربحية حيث كانت الوحدات الاقتصادية تركز جهودها على تحقيق هذا الهدف ولم يكن هناك تنافس على الموارد والأسواق بالصورة التي نشهدها في عصرنا الحاضر، بينما الظروف البيئية المعاصرة والمتوقعة في المستقبل التي تعمل فيها الوحدات الاقتصادية كافة هي بيئة تنافسية مفتوحة على المستويين المحلي والدولي تقضي ضرورة التركيز الشديد على الجودة والسعر والتكلفة ورضاء العميل والمسؤولية الاجتماعية لضمان البقاء والاستمرار.

وتعتبر التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج من بين أهم عناصر الميزة التنافسية إلى جانب عنصر الجودة، لذلك فهي اهتمام كبير لدى المؤسسات من حيث تحديدها وتحليلها والرقابة عليها، بانتهاج الأدوات التي توفرها المحاسبة الإدارية الحديثة من موازنات تقديرية، نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، بطاقة الأداء المتوازن، وغيرها من الأدوات.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية، تمكنا من تسليط الضوء على كيفية تحديد وتخطيط تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة بسكو فروي - بسكرة- بصفة خاصة، حيث تم استخلاص العديد من النتائج و التوصيات التي يمكن توضيحها كالتالي:

➤ إختبار الفرضيات:

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض واختبار فرضيات الدراسة وذلك بعد أن قمنا بالدراسة التطبيقية التي سيتم من خلالها إثبات صحة الفرضيات:

- لقد جاءت الفرضية الأولى كالتالي: الهدف الرئيسي للمحاسبة الإدارية هو تقديم المعلومات، هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية وباقي المحاسبات الأخرى.

- انطلاقاً من الفصل الأول، المبحث الأول " المحاسبة الإدارية نظام يقوم بتوفير المعلومات محاسبية والإدارية اللازمة لترشيد القرارات الإدارية مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية، وهناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف " (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).

- لقد جاءت الفرضية الثانية كالتالي: تتضمن المحاسبة الإدارية الحديثة تجميع وتلخيص وإعداد التقارير بالمعلومات المطلوبة للمديرين لإتخاذ القرارات المهنية المتعلقة بتحديد تكاليف الإنتاج المثلى.

- انطلاقاً من الفصل الثاني، المبحث الأول " تعتمد المحاسبة الإدارية على مصادر معلومات أخرى مثل بحوث العمليات، الإحصاء، الاقتصاد بخلاف نظام المحاسبة المالية لتقديم المعلومات الكافية لمساعدة المديرين " (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).

- لقد جاءت الفرضية الثالثة كالتالي: تقوم مؤسسة بسكو فروي بتحديد تكاليفها عن طريق استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.

- انطلاقاً من الفصل الثالث، المبحث الثاني " لا تقوم مؤسسة بسكو فروي -بسكرة- بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في الوقت الحالي " (تصحيح الفرضية الثالثة).

➤ نتائج الدراسة:

- المحاسبة الإدارية هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة.

- المحاسبة الإدارية هي فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير المالية تستفاد منها الإدارة لاستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار.
- تعتبر المحاسبة الإدارية مجرد تطوير البيانات المحاسبة المالي، بما يتناسب مع احتياجات الإدارة إذا تبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية.
- إن محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.
- تضمن أدوات المحاسبة الإدارية لإدارة المؤسسة تخطيط تكاليفها وخاصة تكاليف الإنتاج، مما يحقق عملية الرقابة بأبعادها الثلاثة (الرقابة القبلية، الآنية والبعدية).
- إن مؤسسة بسكو فروي لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير.
- لا تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة علمية واضحة في قياسها لتكاليف إنتاجها.
- إن قياس التكلفة على أساس النشاط ABC، وبطاقة الأداء المتوازن يساعدان على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة.

➤ التوصيات والاقتراحات:

- بناء على النتائج السابقة سواء النظرية أو التطبيقية، وانطلاقاً من هذه الدراسة يمكننا استنتاج بعض الاقتراحات:
- تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لما تقدم من فرص نحو التطور.
- ضرورة تبني طريقة علمية واضحة لقياس التكاليف بمؤسسة بسكو فروي.

-
- على المؤسسة إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف من اجل توفير معلومات تساعد في تحقيق ميزة التنافسية.
 - تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لمواكبة التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة.
 - على المؤسسة العمل أكثر على تكاليف إنتاجها، لتحقيق سعر تنافسي يسمح لها للوصول إلى الأهداف المرغوبة.

➤ أفاق الدراسة:

إن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة فتحت أمامنا أفقا بحثية نتمنى أن تكون محل دراسات مستقبلية نوجزها في:

- دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- المحاسبة الإدارية الحديثة أداة لتفعيل مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.
- الاهتمام باستعمال أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لإدارة المؤسسة بتخطيط التكاليف وخاصة تكاليف الإنتاج.

قائمة المراجع

كتب بالعربية:

1. التكريتي , اسماعيل يحي. (2006). *محاسبة التكاليف* . عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع .
2. الحيايي , وليد ناجي. *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي* . الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.
3. الحيايي , وليد ناجي. (1991). *المدخل في المحاسبة الإدارية*. الدنمارك: مؤسسة مي للطباعة .
4. السعيدة, فيصل جميل. (2007). *المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية* . عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
5. الشيخ, أبو القاسم مسعود. (2008). *بحوث العمليات* . القاهرة : مجموعة العربية للتدريب والنشر.
6. الفداغ, فداغ. (2000). *المحاسبة الإدارية*. الأردن: دار الوراق للنشر والتوزيع .
7. بومدين , يوسف. (2007). *إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز*. مجلة الباحث عدد 05/2007 ، 27-37.
8. بويعقوب , عبد الكريم. (2005). *المحاسبة التحليلية ط 4*. الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية .
9. جمعة, احمد حلمي. (2015). *المحاسبة الإدارية و التخطيط والرقابة وصنع القرار*. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع .
10. حجازي, اسماعيل ; معاليم , سعاد;. (2013). *محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ط 1* . الأردن : دار أسامة للنشر والتوزيع.
11. راضي , محمد سامي. (2015). *المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية* . الاسكندرية : دار التعليم الجامعي .
12. عاطف, هاني. (2000). *محاسبة التكاليف* . القاهرة : مجموعة العربية لتدريب والنشر .
13. عبد السميع , محمد; طيبة, احمد. (2009). *الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية* . عمان: دار جليس الزمان للنشر والتوزيع.
14. عدون, ناصر دادي. *المحاسبة التحليلية ط 1*. الجزائر : دار المحمدية العامة .
15. عريوة, محاد; بلعجوز, حسين;. (2019). *المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة* . القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية .

16. محمد عبد السميع، و احمد طيبة. (2010). *الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية* . دار جليس الزمان للنشر والتوزيع . عمان .
17. محمد نور، أحمد؛ علي، أحمد حسين;. (2003/2002). *مبادئ المحاسبة الإدارية* . الإسكندرية : الدار الجامعية .
18. محمد نور، أحمد؛ محرم، زينات محمد؛ السيد شحاته، شحاته;. (2005/2004). *المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة* . الإسكندرية: الدار الجامعية .
19. محمد، نصر صالح. (2015). *الوجيز في المحاسبة الإدارية* . عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
20. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، و عبد الخالق مطلق الراوي. (2007). *المحاسبة الادارية*. عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع.
21. هشام مصطفى عبدالواحد. (2018). *المصارف الاسلامية*. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
22. مجلة:
23. سيد محمد. (2016). *مسار مزاوول مهنة محافظ الحسابات*. *الاقتصاد الجديد* ، 02 (15)، 79-89.

مقالات باللغة العربية:

1. سليمان حسين البشتاوي، و غسان فلاح المطارنة. (2005). *المؤتمر العلمي الرابع استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة . نظام تكاليف الإنتاج الآتي JIT في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية* . الأردن : جامعة آل البيت.

المذكرات الأكاديمية:

1. أحمد الصغير ريغة. (2014/2013). *نيل شهادة الماجستير . تقويم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن* . قسنطينة، كلية العلوم الإقتصادية ، العلوم التجارية علوم التسيير : جامعة قسنطينة 2.

2. أحمد حابي. (2010/2011). مذكرة نيل شهادة ماجستير. دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية . الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير : جامعة الجزائر 03.
3. أحمد محمد أبو محسن. (2009). الحصول على درجة الماجستير . مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البنوك الوطنية العاملة . غزة، كلية التجارة : الجامعة الإسلامية.
4. رويش مصطفى الجلب. (2007). نيل شهادة الماجستير. دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي . غزة ، كلية التجارة : الجمعة الإسلامية غزة .
5. صالح بلاسكة. (2011/2012). مذكرة نيل شهادة الماجستير . قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية . سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة فرحات عباس .
6. عماد زودة. (2009/2010). نيل شهادة الماجستير. مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف . باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير : جامعة الحاج لخضر .
7. محمد نجيب دبابش. (2010/2011). نيل شهادة الماجستير. استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج . بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، وعلوم التسيير : جامعة محمد خيضر بسكرة .
8. ناريمان إبراهيم صباح. (2008). مذكرة نيل شهادة ماجستير . واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة . غزة، كلية التجارة : الجامعة الإسلامية .
9. نجلاء نوبلي. (2014/2015). رسالة دكتوراه . استخدام ادوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التجارية : جامعة محمد خيضر .
10. نجوم قمازي. (2017/2018). أطروحة نيل شهادة الدكتوراه. مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية . سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة فرحات عباس.
11. يزيد تفرارت. (2010/2011). مذكرة نيل شهادة الماجستير . محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء . بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة محمد خيضر

الملاحق

Sarl BiscoFruits

Zone d'Équipement N° 38 Biskra

N° D'IDENTIFICATION:099107010169335

EDITION_DU:17/09/2020 10:53

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		100 000 000,00	100 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		128 433 813,89	128 433 813,89
Ecart de réévaluation		185 200 479,69	185 200 479,69
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-63 662 242,64	-57 853 216,55
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-178 204 314,76	-120 351 098,21
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		171 767 736,18	235 429 978,82
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		579 589 524,18	562 081 776,80
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		3 841 037,30	3 841 037,30
TOTAL II		583 430 561,48	565 922 814,10
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		27 076 689,83	19 010 009,34
Impôts		5 201 859,05	1 955 147,65
Autres dettes		91 938 422,57	78 122 126,77
Trésorerie passif		22 047 271,06	20 733 827,32
TOTAL III		146 264 242,51	119 821 111,08
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		901 462 540,17	921 173 904,00

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Sarl BiscoFruits

EDITION_DU:17/09/2020 10:54

Zone d'Equipement N° 38 Biskra

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

N° D'IDENTIFICATION:099107010169335

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		97 435 357,12	75 112 160,39
Variation stocks produits finis et en cours		-2 475 990,18	3 250 422,12
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		94 959 366,94	78 362 582,51
Achats consommés		-58 927 652,60	-56 913 938,14
Services extérieurs et autres consommations		-10 903 933,93	-7 351 778,02
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-69 831 586,53	-64 265 716,16
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		25 127 780,41	14 096 866,35
Charges de personnel		-41 067 643,77	-43 493 700,25
Impôts, taxes et versements assimilés		-116 200,98	-127 734,27
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-16 056 064,34	-29 524 568,17
Autres produits opérationnels		195 043,92	
Autres charges opérationnelles		-1 347 280,92	-327 034,32
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-44 445 521,64	-28 069 720,28
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-61 653 822,98	-57 921 322,77
Produits financiers			68 106,22
Charges financières		-2 008 419,66	
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 008 419,66	68 106,22
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-63 662 242,64	-57 853 216,55
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		95 154 410,86	78 430 688,73
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-158 816 653,50	-136 283 905,28
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-63 662 242,64	-57 853 216,55
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-63 662 242,64	-57 853 216,55

ملحق 3: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2017/12/31

Sarl BiscoFruits

EDITION_DU:17/09/2020 10:52

Zone d'Equiptement N° 38 Biskra

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

N° D'IDENTIFICATION:099107010169335

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		236 240 000,00		236 240 000,00	236 240 000,00
Bâtiments		164 491 600,00	86 667 156,84	77 824 443,16	85 339 439,20
Autres immobilisations corporelles		487 386 590,81	155 172 590,09	332 214 000,72	360 107 043,13
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		10 317 685,93		10 317 685,93	14 216 812,59
Impôts différés actif		12 089 997,67		12 089 997,67	12 089 997,67
Comptes de liaison		9 294 881,70		9 294 881,70	9 294 881,70
TOTAL ACTIF NON COURANT		919 820 756,11	241 839 746,93	677 981 009,18	717 288 174,29
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		137 808 183,90		137 808 183,90	140 455 258,85
Créances et emplois assimilés					
Clients		40 617 796,50		40 617 796,50	21 400 180,86
Autres débiteurs		12 024 304,67		12 024 304,67	10 592 607,24
Impôts et assimilés		29 142 569,12		29 142 569,12	30 063 344,45
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 888 676,80		3 888 676,80	1 374 338,31
TOTAL ACTIF COURANT		223 481 530,99		223 481 530,99	203 885 729,71
TOTAL GENERAL ACTIF		1 143 302 287,10	241 839 746,93	901 462 540,17	921 173 904,00

ملحق 4: تكلفة القنطار الواحد لمنتوج البسكويت سنة 2017

Coût de Revient 2017

Extract	Nature	Product/Qtz	Coût	Montant
#DIV/0!	Mini Doubles Gourmand 280 Gr	0,00	5 549,77	0,00
	Totaux	0,000	5 549,77	0,00

Production Mini Doubles Gourmand 280 Gr				Qtz
sac	Mini Doubles Gourmand	357	15,54	5 549,77
	Film	357,14	3,15	1 125,00
	carton	30	45,95	1 367,56
	Scotch 1,6m=1carton	47,62	0,88	41,67
	Total	1		8 084,00
	Main D'oeuvre	357,14	6	2 316,00
			C.V	1 472,34
			C.F	4 361,30
	Coût de Revient			16 233,64



LE DECANAT

عمادة الكلية

الرقم : 0666/ك.ق.ت.ت/2020

إلى السيد : مدير مؤسسة بسكويت فروي
- ولاية بسكرة -

طلب المساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي ، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة :

1- العلمي نور الهدى

2- سليمانى بثينة

تخصص : محاسبة

المسجلات بالسنة : الثانية ماستر

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للمذكرة المعنونة ب : " استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحديد

تكاليف الانتاج بمؤسسة اقتصادية "

تحت إشراف : د/ زعرور نعيمة

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

بسكرة في : 2020/03/04

ع/ عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلة

