



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف
الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-اوماش-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرفة:

إعداد الطالبة:

د/ نوبلي نجلاء

بقرمي مريم

...../2019	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2018-2019

سورة التوبة



إلى من علمني النجاح و الصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.
إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر
نجاحي و حنانها بلسم جراحي... أمي.
إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.
إلى ملاكي في الحياة أينما كان.
إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها.
إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة نوبلي نجلاء، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا
بالعلم و المعرفة.
إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغى بها إلا وجه الله و
منفعة الناس.
إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.



شكر وتقدير

أرى لزاما علي تسجيل الشكر و إعلامه و نسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقول
النبي : « كَلِمَاتُ الشُّكْرِ وَتِلْكَ » :
و كما قيل :

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر
فالشكر أولا لله عز و جل على أن هداني لسلوك طريق البحث و التشبه بأهل العلم
و إن كان بيني و بينهم مفاوز.

كما أخص بالشكر أستاذتي الكريمة و معلمتي الفاضلة المشرفة على هذا البحث
الدكتورة نوبلي نجلاء، فقد كانت حريصة على قراءة كل ما أكتب ثم توجهني إلى ما
يرى بأرق عبارة و أطف إشارة، فلها مني وافر الشاء و خالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لي فائدة أو أعانني بمرجع،
أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

المخلص:

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 ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الإنتاج ، ويشمل بحثنا دراسة حالة في (مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب) حتى حاولنا تطبيق بعض من هذه الأدوات والمتمثلة في نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC والتحليل المالي، حيث توصلنا الى ان تطبيق هذه الادوات تساهم بشكل كبير في تحديد التكاليف.

كلمات المفتاحية: ادوات المحاسبة الادارية، تكاليف، تحديد تكاليف الانتاج، المؤسسة الاقتصادية

Résumé :

Cette étude vise à fournir des informations qui aident les parties internes et externes à prendre des décisions économiques et administratives rationnelles. Elle est spécialisée dans la fourniture d'informations à la direction de l'établissement afin de les aider dans l'exercice de leurs diverses fonctions administratives. Elle a également fourni les données nécessaires pour aider la direction à planifier, superviser, Lorsque notre outil de recherche comprend une étude de cas effectuée à Grand Mills pour le Sud, nous avons essayé d'appliquer certains de ces outils, à savoir le système de coûts basé sur les activités ABC et l'analyse financière, et nous avons conclu que leur utilisation contribuait de manière déterminante à la détermination des coûts de production. Les coûts.

Mots-clés: outils de comptabilité administrative, coûts, coût de production, établissement économique

قائمة المحتويات

الإهداء.....	
الشكر.....	
ملخص.....	
قائمة المحتويات.....	
فهرس الأشكال.....	
فهرس الجداول.....	
فهرس الملاحق.....	
المقدمة.....	أ-هـ
الفصل الاول: كيفية مساهمة ادوات محاسبة الادارية في تحديد تكاليف.....	1
المبحث الاول: ماهية المحاسبة الادارية.....	2
المطلب الاول: مفهوم المحاسبة الادارية وتطورها التاريخي.....	2
المطلب الثاني: ادوات المحاسبة الادارية.....	6
المطلب الثالث: اساسيات المحاسبة الادارية.....	25
المبحث الثاني: محاسبة التكاليف.....	36
المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف ومبررات ظهورها.....	36
المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية وموقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي....	41
المطلب الثالث: اساسيات محاسبة التكاليف.....	44
المبحث الثالث: استخدام ادوات المحاسبة الادارية بتحديد تكاليف الانتاج.....	61

- المطلب الاول: تعريف تكاليف الانتاج وقياس تكاليف الانتاج.....61
- المطلب الثانى: سعر التكلفة ومفهوم الانتاج واهميته وعوامله.....62
- المطلب الثالث: تحديد تكاليف الانتاج باستخدام ادوات المحاسبة الادارية (تكاليف على اساس الانشطة ABC، الادارة على اساس الانشطة ABM).....64
- الفصل الثانى: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
-بسكرة-.....69
- المبحث الاول: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.....70
- المطلب الاول: تعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب واهميتها واهدافها.....70
- المطلب الثانى: الهيكل التنظيمى لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.....72
- المطلب الثالث: مراحل انتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة.....75
- المبحث الثانى: واقع ادوات المحاسبة الادارية وتحديد التكاليف فى مؤسسة المطاحن الكبرى.....77
- المطلب الاول: واقع تطبيق ادوات المحاسبة الادارية.....77
- المطلب الثانى: مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.....78
- المبحث الثالث: استخدام أدوات المحاسبة الادارية (طريقة التكلفة على اساس النشاط، التحليل المالى) فى تحديد تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-
.....81
- المطلب الاول: مساهمة التكلفة على اساس النشاط abc فى تحديد التكاليف.....83
- المطلب الثانى: مساهمة التحليل المالى فى تحديد التكاليف.....95
- الخاتمة.....104
- قائمة المراجع.....107
- الملاحق.....

فهرس الاشكال

الصفحة	الاشكال
15	الشكل رقم (01):المبدا الاساسي لطريقة ABC
40	الشكل رقم (02): وظائف المحاسبة الادارية
43	الشكل رقم (03): موقع قسم التكاليف من الهرم التنظيمي
45	الشكل رقم (04):علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارة الاخرى في المشروع
46	الشكل رقم (05):تبويب الاساسي(الطبيعي) لعناصر التكاليف
48	الشكل رقم (06): التبويب الوظيفي
50	الشكل رقم (07): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الانتاجية
52	الشكل رقم (08): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
52	الشكل رقم (09): تبويب عناصر التكاليف لاغراض الرقابة
53	الشكل رقم (10): تبويب عناصر التكاليف لاغراض اتخاذ القرارات
73	الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة
76	الشكل رقم (12): مراحل انتاج الدقيق والفرينة لمطاحن الكبرى للجنوب بسكرة
82	الشكل رقم (13): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبر للجنوب بسكرة

فهرس الجداول

الصفحة	الجداول
29-28	الجدول رقم (01): العلاقة بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية
29	الجدول رقم (02): العلاقة بين المحاسبة الادارية وعلم الادارة
32-31	الجدول رقم (03): العلاقة بين المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف
42-41	الجدول رقم (04): وجه الشبه بين محاسبة مالية ومحاسبة التكاليف
42	الجدول رقم (05): اوجه الاختلاف بين محاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
55	الجدول رقم (06): قائمة التكاليف المواد المستخدمة في الانتاج
56	الجدول رقم (07): قائمة تكاليف بضاعة تامة الصنع
56	الجدول رقم (08): قائمة تكاليف البضاعة المباعة
57	الجدول رقم (09): كشف الدخل
58	الجدول رقم (10): جدول حساب النتائج
78	الجدول رقم (11): امنتجات الدقيق والفرينة
83	الجدول رقم (12): انتاج السنة 2015
84	الجدول رقم (13): الاعباء المتغيرة لسنة 2015
85	الجدول رقم (14): الاعباء الثابتة لسنة 2015
86	الجدول رقم (15): حساب سعر التكلفة 1 قنطار لمنتوج الدقيق
90-87	الجدول رقم (16): تحديد الانشطة الرئيسية ومختلف أنشطة
91-90	الجدول رقم (17): مسببات التكلفة
91	الجدول رقم (18): تجميع تكلفة ذات مسبب تكلفة مشترك
92	الجدول رقم (19): تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط وحجم مسبب لكل مركز
93-92	الجدول رقم (20): تجميع الأنشطة
93	الجدول رقم (21): حساب تكلفة كل مركز
94-93	الجدول رقم (22): حساب سعر التكلفة القنطار الواحد من منتج الدقيق حسب طريقة التكلفة على اساس الأنشطة
94	الجدول رقم (23): الفرق بين طريقة ABC و الطريقة المتبعة في المؤسسة
96-95	الجدول رقم (24): الميزانية المالية (الاصول) بتاريخ 2016/12/31
97-96	الجدول رقم (25): الميزانية المالية (الخصوم) بتاريخ 2016/12/31
97	الجدول رقم (26): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015
98-97	الجدول رقم (27): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016

98	الجدول رقم (28): حساب مؤشر التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة الدقيق والفرينة بسكرة
100-99	الجدول رقم (29): حساب السيولة لمؤسسة المطحن الكبرى للجنوب وحدة الدقيق والفرينة بسكرة
101	الجدول رقم (30): حساب مؤشر المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة الدقيق والفرينة بسكرة
101	الجدول رقم (31): حساب المردودية الاقتصادية والمردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة الدقيق والفرينة بسكرة

فهرس الملاحق

رقم الملحق	الملحق
01	الملحق رقم(01): الاعباء المتغيرة والثابتة 2015
02	الملحق رقم(02): سعر تكلفة القطار لمنتوج الدقيق
03	الملحق رقم(03): الميزانية (اصول) 2015/12/31
04	الملحق رقم(04): الميزانية (خصوم) 2015/12/31
05	الملحق رقم(05): الميزانية (اصول) 2016/12/31
06	الملحق رقم(06): الميزانية (خصوم) 2016/12/31

مقدمة

تحتل المحاسبة الإدارية موقعا متميزا داخل نظام المعلومات المحاسبى بصفة خاصة و نظم المعلومات بصفة عامة، وتتبع هذه الأهمية المتميزة ليس من حيث قدرتها على توفير المعلومات المدعمة لعملية اتخاذ القرارات فحسب إنما أيضا من حيث عرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة فى اتخاذ القرارات المعقدة القيود والمتغيرات.

حيث تهدف المحاسبة الادارية إلى تقديم المعلومات التي تساعد الاطراف الداخلية والخارجية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ,و تعتبر المحاسبة الادارية احد فروع المحاسبة تتخصص بتقديم معلومات لادارة المؤسسة لمساعدتها الادارة في القيام بوظائف التخطيط و الرقابة و التوجيه و اتخاذ القرارات بالإضافة إلى تقديم المعلومات الخاصة بتكاليف وحدات الانتاج و هذه ضرورية لاغراض التقارير المالية المنشورة , و نتيجة للتطور الكبير في قدرات محاسبة التكاليف على خدمة جميع الوظائف الادارية .

وحيث ان نظام المعلومات المحاسبية يقوم بتجميع بيانات العمليات فمن المعتاد اعتماد المحاسبين الادارين على النظام المحاسبى لتوفير المعلومات المرتبطة بالماضى و الحاضر و الظروف المتوقعة فى المستقبل , ومقابلة العديد من الاحتياجات المديرين بكفاءة وفاعلية، و اصبح دور المحاسب الاداري لا يقتصر فقط على توفير المعلومات و اعداد التقارير بل تعدى ذلك الى بذل الجهد المناسب للمشاركة فى عملية اتخاذ القرار و وضع الاستراتيجيات و العمل بصورة مباشرة مع المديرين التنفيذيين للتأكد من توفر للموارد بالكميات المطلوبة و فى الوقت المناسب و بسعر مناسب .

وتعتبر تحديد تكاليف الانتاج محور اهتمام المحاسبة الادارية ، غير ان التطورات الهائلة التى حدثت فى بيئة الاعمال و ظهور الفلسفات الجديدة فى الانتاج و الجودة و اولويات الاهداف للمؤسسة، و المفهوم الشامل للاداء، واجهت المحاسبة الادارية بالكثير من التحديات و جاءت ثورة المعلومات و المفاهيم الجديدة للتكاليف و النظريات الجديدة و اساليب الانتاج و المخزون الحديثة لتقديم فرص و تحديات جديدة و اصبح من الضروري تطوير ادوات المحاسبة الادارية لتستفيد من الامكانيات التي اتاحت و ستواجه التحديات بمزيد من القدرات على حل المشاكل و اغتنام الفرص.

✓ اشكالية البحث :

من خلال ما سبق ذكره عن اهمية تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة , لذا اصبح من الضروري على المؤسسات ان تحسن من وضعيتها و ادائها من اجل البقاء و النمو فان مشكلة الدراسة هي كالتالى :

كيف يتم استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف انتاج المؤسسة ؟

و للاحاطة بالموضوع اكثر تم تجزئة الاشكالية الرئيسية الى الاسئلة الفرعية التالية :

1- ماهو الهدف الرئيسي للمحاسبة الادارية ؟

2- كيف تقدم المحاسبة الادارية المساعدة للمديرين فى مجال التكاليف؟

3- هل تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب_بسكرة بتطبيق ادوات المحاسبة الادارية في تحديد

تكاليفها؟

✓ **الفرضيات :**

هذه التساؤلات تدفع بنا الى تقديم فرضيات تكون بمثابة اجوبة مؤقتة يتطلب التاكيد من صحتها و تاتي على النحو التالى :

1 - الهدف الرئيسي للمحاسبة الادارية هو تقديم المعلومات المحاسبية و الادارية اللازمة لاتخاذ القرارات

2 - تقدم المحاسبة الادارية المعلومات لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات و تتضمن المحاسبة الادارية تجميع و تلخيص و اعداد التقارير بالمعلومات المطلوبة للمديرين لاتخاذ القرارات المهنية المتعلقة بتحديد التكاليف المثلى.

3 - تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب_بسكرة بتحديد تكاليفها عن طريق استخدام ادوات المحاسبة الادارية الحديثة.

✓ **اهمية الموضوع :**

تبرز اهمية المحاسبة الادارية التي يساهم استخدامها من قبل مؤسساتنا في تحديد تكاليف الانتاج من خلال:

- كون الانظمة التقليدية للتكاليف لا تعطي دقة لقياس و تحمل التكاليف حيث جاءت المحاسبة الادارية بادوات جديدة لخلق منافسة مع مؤسسات اخرى.

- ان حساب التكاليف انشغال مهم ودائم لكل مؤسسة وعليه واجب تناوله بعمق.
- ان الكثير من المؤسسات الجزائرية لازلت تعاني من قصور وضعف في انظمتها المحاسبية التكاليفية.

✓ أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة

- التطرق الى تطور أدوات المحاسبة الادارية.

- التعرف على استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج

- معرفة واقع تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الجزائرية.

✓ أسباب اختيار الموضوع :

-الميل الشخصي لدراسة مثل هذا الموضوع و التعرف على مدى أهميته في الآونة الأخيرة.

-تطبيق الأنظمة على ارض الواقع والابتعاد عن الدراسة النظرية غير المثمرة .

-أهمية الموضوع و دوره في زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات.

✓ منهج الدراسة :

تماشياً مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية و تحديد تكاليف الانتاج في المؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، بالإضافة الى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ومحاولة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة"

✓ صعوبات الدراسة: لقد اعترض هذه الدراسة جملة من الصعوبات أهمها:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة والمتداخلة .
- صعوبة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة .
- في الجانب التطبيقي للبحث وجهتنا عدة صعوبات منها: قلة المعلومات وصعوبة الحصول عليها وعدم تفرغ الموظفين.

✓ **هيكلية الدراسة:** بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم تقسيم الدراسة الى فصلين؛ الفصل الاول تطرقنا الى جانب النظري والفصل الثاني تطرقنا الى الجانب التطبيقي كالتالي:

الفصل الاول: المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج حيث تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية وادواتها واهدافها....، المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف وكيفية تحديد تكاليف الانتاج، المبحث الثالث: استخدام ادوات المحاسبة الادارية بتحديد تكاليف الانتاج والفصل الثاني: دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد التكاليف لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وقسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب اوماش-بسكرة، المبحث الثاني: واقع تحديد التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب اوماش- بسكرة، المبحث الثالث: استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب اوماش-بسكرة وقمنا بتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط والتحليل المالي.

✓ **الدراسات السابقة:**

- سارة دروش، **اليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات عين مليلة،** اطروحة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، ام البواقي-الجزائر، 2016/2015.
- هدفت الدراسة التعرف على اليات المحاسبة الادارية الحديثة من حيث المزايا و المحددات كل نوع من هذه الاساليب؛ وتعرف على تقنيات وانظمة حديثة تعمل بها المؤسسات وتساعدنا في اعطاء تفسير دقيق وشامل للنتائج
- نوبلي نجلاء، **استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة،** اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة_ الجزائر، 2015/2014.
- هدفت الدراسة التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الادارية وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛ محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الادارية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.
- محمد نجيب دبابش، **استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة،** اطروحة ماجستر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، بسكرة_ الجزائر، 2011/2010.

هدفت الدراسة تبيان الاثار الايجابية من جراء تطبيق ادوات المحاسبة الادارية في تحديد التكاليف؛ الوصول الى تحكم الجيد والكفاء لتكاليف الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية

ومن خلال الدراسات السابقة نرى انها مشتركة في جانب النظري المتعلق بالمحاسبة الادارية وتختلف في الباقي كل حسب دراسته، اما موضوعنا فيقوم على دراسة محاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف في جانب النظري، اما الجانب التطبيقي قمنا باسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال حساب تكلفة الانتاج وفق الطريقة المطبقة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD

تمهيد:

تمثل معلومات المحاسبة الإدارية احد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الادارة، وتكتسب معلومات المحاسبة الادارية اهميتها من تأثيرها المباشر وغير المباشر على القرارات المختلفة. وتزداد اهمية معلومات المحاسبة الادارية مع الزيادة في التطور التكنولوجي من ناحية وحدة المنافسة التي اصبحت عالمية من ناحية اخرى. ولا تتخذ معلومات المحاسبة الادارية شكلا واحدا، اذ يتحدد على ضوء الغرض من استخدامها.شكل ومضمون المعلومات.

وان تحديد تكاليف الإنتاج من اهم الأساسيات التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات سواء كانت انتاجية او خدمية تهدف بدرجة اساسية إلى تحديد تكلفة المنتج او الخدمة لما لهذا التحديد من اهمية كبيرة لدى الادارات الاقتصادية لان تحديد التكلفة ستكون الاساسى في تحديد اسعار هذه المنتجات او الخدمات والابتعاد عن التقدير غير الدقيق للتكاليف اضافة للاهداف الاخرى التي تسعى محاسبة التكاليف في تحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للادارة العليا في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

لذا سيتم تناول في هذا الفصل مايلى:

- المبحث الاول: ماهية المحاسبة الادارية
- المبحث الثانى: محاسبة التكاليف
- المبحث الثالث: استخدام ادوات المحاسبة الادارية بتحديد تكاليف الانتاج

المبحث الاول: ماهية المحاسبة الادارية

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية من خلال التطور التاريخي والتعريف بالإضافة إلى الخصائص والأهداف.

المطلب الاول: مفهوم المحاسبة الادارية وتطورها التاريخي

تعددت التعاريف حول المحاسبة الادارية سوف نقوم بتطرق الى بعض التعاريف وتطورها التاريخي

الفرع الاول: تعريف المحاسبة الادارية

تعدد آراء الباحثين والمفكرين حول تعريف محاسبة الادارية ومن بين واهم هذه التعاريف مايلي:

تعريف الاول: المحاسبة الادارية هي اداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الادارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في اغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة ، على ان يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الادارة في اعمالها اليومية¹

التعريف الثاني: هي فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفاد منها الادارة لاستخدامها في اعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار²

التعريف الثالث: المحاسبة الادارية هي نظام لتجميع ، تبويب، تلخيص، تحليل، واعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد ادارة المنشأة على ممارسات انشطتها التخطيطية، الرقابية، واتخاذ قراراتها الادارية المتنوعة³.

التعريف الرابع: المحاسبة الادارية نظام يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الادارية. وكونها نظام يشير إلى انها تمثل مجموعة من المبادئ العلمية والطرق العلمية التحليلية، لها صفة التكامل والترابط وتهدف إلى تحقيق هدف او اهداف محدد تتلخص في ترشيد القرارات الادارية بمختلف انواعها. وطرق تحليل التي تستخدم في نظام المحاسبة الادارية تعتمد على طبيعة احتياجات المعلومات التي تعتمد بدورها على طبيعة القرارات الادارية المتخذة . وعلى هذا فان طرق التحليل التي يمكن ان تدخل تحت اطار

¹ ناجي وليد الحيايلى، المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991، ص5.

² نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الادارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان_ الاردن، 2009، ص17.

³ على أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، إتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 2

المحاسبة الادارية يمكن ان تتغير و تتطور بتطور طبيعة القرارات الادارية وطبيعة المعلومات اللازمة لها وخلفية القائمين باتخاذ القرارات¹

التعريف الخامس: المحاسبة الادارية جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الاحداث الاقتصادية، وقياس وتحليل تلك الاحداث والتقارير عنها للمستويات الادارية المختلفة الاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الاداء²

ومن التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للمحاسبة الادارية في مايلي:

المحاسبة الادارية هي معلومات تستخدم داخل المؤسسات او الشركات وتكون غير معلنة (سرية) ولا يمكن الوصول لها او الاطلاع عليها الا من عدد قليل من المستخدمين من متخذي وصناع القرار غالبا. تختلف عن المحاسبة المالية في عدة فروقات منها انها ليست الزامية وتاريخية ومستقبلية. وكذلك يمكن تلخيص بعض العناصر التي تستند اليها المحاسبة الادارية:

- تقديم بيانات مفيدة عن نشاط المشروع لكافة مستويات الادارة بشكل يساعد على اتخاذ القرارات، وقد تكون هذه البيانات مختلفة جوهريه عن البيانات المحاسبة المالية وبالتالي من الضروري اقامة قسم للمحاسبة الادارية واعداد قوائم وسجلات خاصة بها.
- تعتبر المحاسبة الادارية مجرد تطوير البيانات المحاسبة المالي، بما يتناسب مع احتياجات الادارة اذا تبدا من حيث تنتهي المحاسبة المالية، وبالتالي لا تحتاج إلى مجموعة دفترية خاصة بل بعض الكشوف والقوائم الاحصائية لاعادة عرض البيانات وتحليلها بشكل يلبي حاجة الادارة .

الفرع الثاني: تطور المحاسبة الادارية التاريخي:

كان الطلب على معلومات المحاسبة الادارية في الماضي قاصرا على استخدامها في رسم الخطط والسياسات البديلة لتحقيق اقصى قدر ممكن من انتاجية الموارد ومن ثم الربحية حيث كانت الوحدات

¹ مصطفى يوسف كافي، اسمير احمد حموده، وآخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2012، ص 13، 14.

² احمد محمد نور، زينبات محمد محرم، وآخرون، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية_مصر، 2004/2005، ص 9.

الاقتصادية تركز جهودها على تحقيق هذا الهدف ولم يكن هناك تنافس على الموارد والاسواق¹ حيث فى عام 1929 نشأت المحاسبة الادارية نتيجة الازمة الاقتصادية التي ادت إلى كساد وافلاس المنشأة ونشر بيانات غير صحيحة وفى عام 1931 نشأت وظيفة المراقب المالى ونشأت جمعية المراقبين المالىين لتصحيح الاخطاء، ورسم سيايات جديدة واصدرت 117 اختصاصا، 1949 انشأت لجنة جديدة من قبل جمعية المراقبين المالىين وحددت ستة وظائف فقط للمراقب المالى فالمحاسبة الادارية تساعد الادارة فى رسم السياسات والتنبوء والموازنات والوظائف هي:

- حماية اصول المشروع بوجود نظام دقيق وفعال للتدقيق الداخلى والخارجى.
 - دراسة تاثير العوامل الخارجية على نشاط المشروع اى التنبوء فى الموازنات التخطيطية.
 - قياس وتقدير صلاحية اغراض المشروع ومدى كفاءة السياسات والهيكل التنظيمي.
 - وضع خطة موحدة للرقابة على اعمال المشروع بادارات مستقلة وهى:
برامج التمويل، تخطيط الارباح، برامج الاستثمارات، معيار التكلفة، التنبؤ بالمبيعات.
 - قياس ومقارنة الاداء الفعلي بالمخطط (التكاليف المعيارية).
 - التقارير عن الضرائب مثلا إلى الحكومة²
- بينما الظروف البيئية المعاصرة والمتوقعة فى المستقبل التي تعمل فيها الوحدات الاقتصادية كافة هي بيئة التنافسية مفتوحة على المستويين المحلى والدولى تقضى ضرورة التركيز الشديد على الجودة والسعر والتكلفة ورضاء العميل والمسئولية الاجتماعية لضمان البقاء والاستمرار ومسايرة الركب³.

الفرع الثالث: اهداف وسمات المحاسبة الادارية

تحتاج المسؤولية الادارية وعلى مختلف المستويات معلومات كمية تفصيلية من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، لكي يقوم المحاسب الاداري على تصنيف وتبويب هذه المعلومات لاستخلاص المفيد النافع منها لتقديمها إلى الجهات الادارية المختلفة بهدف تحقيق الاتي:

- تخطيط العمليات الاقتصادية.

- الرقابة على العمليات الاقتصادية.

¹ محمد الفيومى محمد، عطية عبد الحى مرعى، المحاسبة الادارية،الدار الجامعية، الاسكندرية _مصر، 2002،ص7.

² مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، واخرون، مرجع سابق، ص ص14،15.

³ محمد الفيومى محمد، عطية عبد الحى مرعى، مرجع سابق،ص7.

– حل المشاكل التي تواجه الادارة في اعمالها اليومية.

اذن تتضح مهام المحاسبة الادارية في المساعدة على اتخاذ القرارات الادارية في مختلف المستويات الادارية، بعد ازالة حالة عدم التاكيد بواسطة التخطيط والذي يصبح غير ذي فائدة اذا لم تصحبه الرقابة، و التي تعنى التحقق من وضع الخطط المحددة مسبقا موضع التنفيذ، ومتابعة تنفيذها مقارنة مع الخطط او الخطة الموضوعية لاكتشاف الانحرافات واتخاذ الاجراءات العاجلة والدقيقة لتصويبها¹

الفرع الرابع: سمات المحاسبة الادارية:

– ان المحاسبة الادارية موجهة لخدمة الاطراف الداخلية حيث تركز على اعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الادارة).

– ان جوهر المحاسبة الادارية هو القياس والتوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالاضافة إلى القيم الفعلية ويكون قياس نقدي وغير نقدي، اما توصيل المعلومات فيتم لادارة داخل المنشأة.

– ان الهدف من المحاسبة الادارية هو خدمة الادارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة²

الفرع الخامس: خصائص معلومات المحاسبة الادارية:

سننتظر الى خصائص معلومات المحاسبة الادارية فيمايلي³ :

اولا: **الملائمة relevance**: وتعني الملائمة ان المعلومات يجب ان تكون هامة ومفيدة ومرتبطة بالمشكلة محل الدراسة او القرار الذي تبغى الادارة اتخاذه. وذلك حتى تساعد تقارير المحاسبة الادارية المديرين على اتخاذ القرارات فردية معينة، وتساعدهم على حل مشاكل بذاتها، اي نه حتى تكون تلك التقارير مفيدة للمدير الذي تقدم له، لابد ان تشمل فقط على البيانات والمعلومات المناسبة للمستوى الاداري الخاص به. ولكن لا يجب ان نتجاهل ان هناك قيما اساسيا على ماتحتويه هذه التقارير من معلومات،

¹ ناجي وليد الحيايى، مرجع سابق، ص6.

² مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، واخرون، مرجع سابق، ص18.

³ احمد محمد نور، زينبات محمد محرم، مرجع سابق، ص ص12، 13.

وهو تكلفة اعداد هذه التقارير، ويتم انتاج المعلومات وتضمينها في تقرير الاداء اذا كانت الفائدة من وراء ادراجها بالتقرير، تفوق تكلفة اعدادها، تطبيقا لمبدأ اقتصاديات المعلومات.

ثانيا: التوقيت timeliness: بمعنى ان الحاجة إلى معلومات المحاسبة الادارية الفورية، وخاصة ان كثير من التقارير المحاسبة تفقد قيمتها والحاجة اليها بسرعة. فمثلا مدير محل الاقسام سوف يجد ان المعلومات عن المبيعات اليومية اكثر فائدة عند تقييم برنامج للاعلان، ومدى تحقيقه للاهداف المرجوة منه، وبالطبع سوف تقل اهمية هذه المعلومات اذا كانت عن الشهر مضى. ولذلك يتعين مراعاة ان المعلومات التي تقدم للمدريين تكون اكثر حساسية لمرور الوقت. وخاصة اذا استخدمت في الرقابة وتقييم الاداء. وقد يفضل احيانا تقديم معلومات اقل دقة بسرعة، عن تقديم معلومات اكثر دقة ولكنها قد قدمت متاخرة عن الوقت الملائم لتقديمها.

ثالثا: ان تكون محددة ودقيقة precision and acuracy: وهى خاصية على درجة كبيرة من الاهمية نظرا لانه لا فائدة من تقديم معلومات فورية غير دقيقة او خاطئة. لان الاعتماد على معلومات خاطئة يؤدي إلى الوصول إلى قرارات خاطئة.

ويتعين ملاحظة ان هذه الخصائص متداخلة وتعطي الدليل على ضرورة توفر تلك الخصائص في معلومات المحاسبة الادارية حتى تحقق الغرض من تقديمها

المطلب الثانى: ادوات المحاسبة الادارية

تنقسم ادوات المحاسبة الادارية الى ادوات تقليدية وادوات حديثة سوف نتعرف عليهم فيما يلى:

الفرع الاول: ادوات المحاسبة الادارية التقليدية:

اولا: الموازنة التقديرية(الميزانية التقديرية):

1- تعريف الموازنة:

تعرف الموازنة كالتالى¹:

¹صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، واخرون، المحاسبة الادارية، القاهرة_ مصر، طبعة الاولى 2016/2017، ص196.

الموازنة عبارة عن خطة عمل للمستقبل يتم من خلالها اعداد بيانات كمية تقديرية للاداء المتوقع للمنشأة في المستقبل خلال الفترة التي تغطيها الموازنة، وبالتالي فالموازنة تعتبر بيان كمي بتوقعات الادارة فيما يتعلق بعمليات البيع والشراء والانتاج والتمويل للفترة التي تعد لها الموازنة.

وبعبارة اخرى يمكن القول ماهي الموازنة الا ترجمة لاهداف المنشأة في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الادارية المسؤولة عن تنفيذها.

2- اساسيات اعداد الموازنة The Fundamentals of Budgeting¹

الموازنة خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة محددة في المستقبل.

من هذا يتضح ان الموازنة يجب ان:

- تكون صورة كمية Quantitative.
 - تتعلق بوحدة محاسبية معينة Specific Entity.
 - تغطي فترة محددة في المستقبل Future Time Period.
- فالموازنة من وجهة النظر المحاسبية ماهي الا ترجمة كمية لخطة المنشأة، بمعنى ان كل المشروعات والانشطة الواردة في خطة المنشأة يتم وصفها او ترجمتها كميًا اما في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائدة، او في صورة عينية باستخدام وحدات قياس المدخلات (عوامل الانتاج) او المخرجات (الانتاج).

3- اسباب اعداد الموازنة :

هناك اسباب عديدة تدفع ادارة المنشآت الى الاخذ باسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الادارية، من هذه

الاسباب ان الموازنة:

- تحقق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة.
- تحسن من الكفاءة التنسيقية للادارة، وتشجيع روح التعاون بين الافراد، وتزيد من كفاءة نظام الاتصال بالمنشأة.
- تاخذ بالقياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات.

¹ هاشم احمد عطية، محمد محمود عبدريه محمد، دراسات في: المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الادارية، الدار الجامعية طبع-نشر- توزيع، الاسكندرية-مصر، 2000، ص186، 188.

- توفر نظام متكامل لتقييم الاداء.
- تخلق الوعي التكاليفي لدى الافراد.
- تمكن من مقابلة المتطلبات القانونية او التعاقدية.
- تحرك كافة الجهود والانشطة نحو تحقيق اهداف المنشاة.

4-وظائف الموازنة:

تتمثل وظائف الموازنة في:

- الوظيفة التخطيطية Planning.
- الوظيفة الرقابية Control .

ان التخطيط Planning هو مايفكر فيه معظم الافراد عندما يذكر لفظ اعداد الموازنة، فهو يشمل كل مراحل اعداد الموازنة ابتداء من كونها مجرد افكار مبدئية وحتى يتم اعتمادها من السلطات العليا وتقريرها، وكان معظم الوقت والجهد- عند اعداد واستخدام الموازنة - يبذل في مرحلة التخطيط، ذلك لان التخطيط الجيد يمكن من تحقيق جادة وفعالة كوظيفة ثانية للموازنة.

اما الرقابة بالموازنة فيقصد بها مقارنة نتائج الاداء الفعلي بالاداء المخطط والمستهدف طبقا لما جاء في الموازنة من معايير اداء، وتتم هذه المقارنة باعداد مايسمى بتقارير تقييم الاداء والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف، تمهيدا لبحث اسباب هذه الانحرافات واتخاذ مايلزم من اجراءات تصحيحية لرد التنفيذ الفعلى الى ما هو مخطط ومستهدف. وبالتالي ضمان تحقيق كفاءة وفعالية النشاط. ويعد العمل الرقابي وسيلة هامة لتتعلم الادارة من اخطائها وتنفادي هذه الاخطاء في المستقبل، وهو مايعرف بالتغذية العكسية للمعلومات.

ثانيا: التحليل المالى:

1- ماهية التحليل المالى:

سنقوم بالتعرف على التحليل المالى فيمايلي¹:

¹صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، واخرون، المحاسبة الادارية، القاهرة_ مصر، طبعة الاولى2016/2017، ص ص، 142، 144.

يقصد بالتحليل المالى دراسة وفحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمنشأة معينة عن فترة او فترات مالية ماضية، بقصد توفير معلومات تفيد فى التعريف على مدى تقدم المنشأة خلال فترة الدراسة، والتنبؤ بادائها ومستوى نشاطها في الفترات المقبلة، والحكم على مدى كفاءة الادارة في ادارة الموارد المتاحة وتنمية ثروة المالك، وذلك على ضوء حساب عدد من النسب والمؤشرات لها دلالات معينة.

2- اهداف التحليل المالى:

تنبولر اهداف دراسة وتحليل القوائم المالية فى:

- 1- المساعدة فى الحكم على صلاحية السياسات المالية المتبعة.
- 2- المساعدة فى تخطيط السياسات المالية والادارية.
- 3- اختبار مدى كفاءة الادارة فى تنفيذ الاهداف واستغلال الموارد.
- 4- التقرير عن مدى استمرارية للمنشأة.

3- مقومات نجاح التحليل المالى:

تتمثل اهم مقومات التحليل المالى ودراسة وتحليل القوائم المالية فيما يلى:

- التحديد الواضح للاهداف من التحليل المالى.

- تحقيق التجانس بين المفردات فى القوائم المالية.

- ترتيب النسب والمؤشرات بطريقة منطقية.

- التفسير الدقيق والصحيح للنسب والمؤشرات

ثالثا: محاسبة التكاليف(محاسبة التحليلية):

المحاسبة التحليلية:

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدمة فى تطوير الفكر المحاسبى، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وابرار ومعرفة التكلفة لتوجه التسيير الى نمو مراكز الربح، ولكى يمكن تطبيق اجراءات المحاسبة التحليلية، يتوجب على المسير الامام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية فى التنظيم¹.

1- تعريف المحاسبة التحليلية:

¹ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، طبعة 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون-الجزائر، 2005، ص9.

– ان محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الادارة بتكلفة الانتاج، او بيع الوحدات من الانتاج او الخدمات التي تقدمها للغير- المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة(بالاضافة الى مصادر اخرى)، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما انها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ او مستوى الادارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية اداة ضرورية لتسيير المؤسسات¹

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 اجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات او الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة الى ادارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة وذلك من اجل:

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة
 - تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الانتاج المختلفة
 - البحث عن نتيجة كل جدع من النشاط على حدى(نتيجة التحليلية)
 - امداد ادارة المؤسسة لاسس تقييم بعض عناصر الاصول
 - تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة
 - شرح النتائج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع اسعار بيعها
 - مقارنة التكاليف الفعلية(الحقيقية) للتكاليف المعيارية(النمطية) وتحليل الفروق(الانحرافات)، واعداد الموازنات التقديرية
 - السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات
- 2- اهداف المحاسبة التحليلية:

اهداف المحاسبة التحليلية²:

* بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل:

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية الجزء الاول، دار المحمدية العامة_الجزائر، ص8

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، صص 8،9.

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل ايضا عملية تحديد النتائج

- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة

- مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها

*دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الانتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها(حسب الوظائف او المنتجات)

- مراقبة التكاليف: التموين، الانتاج، التوزيع

اي السهر على الضغط عليها(خفضها) بقدر الامكان ومراقبة المردودية على مختلف الاقسام في المؤسسة، او مختلف المنتجات، او مجموعات المنتجات المتشابهة، وهذا بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا، او مع المبالغ المثالية او مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المشابهة.

*تسمح بقياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتجات المختلفة او مجموعات المنتجات والمبيعات، او الخدمات كل منها على حدة، اذ يتحدد سعر البيع على اساس سعر التكلفة وان المردودية تتحدد على اساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

رابعاً: محاسبة المسؤولية:

سنتعرف على محاسبة المسؤولية فيمايلي¹:

1- تعريف محاسبة المسؤولية:

هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الاداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الاداء بالاشخاص المسؤولين عن هذا الاداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الاداء.

2- مقومات محاسبة المسؤولية:

- تقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية

¹ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، واخرون، مرجع سابق، ص ص، 337، 338.

- تجميع عناصر التكاليف والايرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية
- اعداد تقارير رقابية لمراكز المسؤولية المختلفة تبين نتائج الاداء الفعلية مقارنا بما كان مستهدفا

3- الفروض الاساسية لمحاسبة المسؤولية:

- يجب ان تكون اهداف المشروع ممكنة التحقق في ظل اداء فعال وكفوء
- يجب ان يسعى كل مدير في المشروع لتحقيق اهداف المشروع
- يجب ان يتحمل كل مدير في المشروع مسؤولية الانشطة داخل دائرة التنظيم
- يجب ان يكون دور محاسبة المسؤولية في تقديم ونمو المشروع
- يجب ان يشترك رجال ادارة المشروع في وضع التقارير
- يجب ان تصل التقارير (الاداء والتغذية العكسية) لكل مدير في الوقت المناسب¹

خامسا: بحوث العمليات

سنتعرف على بحوث العمليات فيمايلي²:

1- تعريف بحوث العمليات:

يطلق مصطلح بحوث العمليات او مصطلح علم الادارة كما تسميه الجامعات الامريكية على مجموعة من الاساليب والطرق الكمية التحليلية التي تسمى الى صياغة وتطوير نماذج للمشكلات العملية، والمساعدة في عملية اتخاذ القرار بعد حساب متغيرات كل قرار (بديل). واختيار القرار الامثل من البدائل المتاحة (او الاستخدامات المتنافسة) بحيث يمكن تحقق اعلى مستوى من العائد المتوقع وتخفيض التكاليف الى ادنى مستوى ممكن.

2- اساليب بحوث العمليات:

- تعريف وتحليل المشكلة (صياغة المشكلة)
- بناء النموذج الرياضى
- حساب البدائل التى تسبب اجراءات المشكلة
- تحديد تاثير جميع البدائل المتاحة (الحلول المتاحة)
- حساب المواصفات لاختيار القرار الامثل
- مراجعة مشروع القرار الذي اختير للتنفيذ مستقبلا

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص، 177

² ابو القاسم مسعود الشيخ، بحوث العمليات مجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة-مصر، 2008، ص، 17، 21.

- اتخاذ القرار النهائي لحل المشكلة

بناء على الخطوط العريضة لخطوات بحث العمليات التي ذكرت سالفًا يمكن الدخول في بعضها بالتفصيل باعتبارها خطوات تنفيذية لبناء أي نمط لبحوث العمليات.

3- تطبيقات بحوث العمليات:

نظرًا لتعدد تطبيقات بحوث العمليات بما يصعب حصرها إلا أنه يمكن ذكر التطبيقات التالية على سبيل المثال:

- مشكلة نقل المواد
- التخطيط والتحكم في المخزون
- مشكلة التعيين والتخصيص
- تصميم الشبكات الكهربائية
- خط النفط
- تخطيط الاشارات الضوئية في الطرق
- تخطيط الانتاج
- تخطيط شبكات الري والصرف
- تخطيط المالية
- نظام صفوف الانتظار
- اختيار الميزانية العامة
- تخطيط انماط استهلاك الطاقة
- نظام المحاكاة
- تحديد المواقع الخدمية والانتاجية
- تخطيط رحلات الطيران والسكك الحديدية
- تخطيط المشروعات
- الصيانة والسيطرة على التكاليف
- التنبؤ
- تقييم الاستثمارات
- السيطرة النوعية
- ظروف المخاطرة وعدم التاكيد

الفرع الثاني: ادوات المحاسبة الادارية الحديثة:

اولاً: نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة:

نظام التكلفة على اساس النشاط هو نظام للمعلومات يختص بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بانظمة الشركة، فهو يحدد الانشطة ثم يتتبع تكاليفها، ثم يستخدم مسببات التكلفة في تتبع تكاليف الانشطة الى المنتجات باعتبار ان مسببات التكلفة تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للانشطة، ووفقًا لذلك يمكن ان يكون النشاط

فحص المنتجات، اصدار اوامر الشراء، او تغيير الموصفات الهندسية لمنتج معين او تشغيل امر بيع معين،...

1- تعريف نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC:

يعرف نظام التكاليف على اساس الانشطة كمايلي¹:

تعريف (Horngren): "نظام ABC هو طريقة او مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الانشطة كاغراض تكلفة رئيسية، كما انه يستخدم تكلفة هذه الانشطة كاساس لتعيين تكاليف اغراض اخرى (Other Cost Object) مثل السلع والخدمات والعملاء".

تعريف (Davidson): "ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الاولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على احواض الكلف (Cost Pool) والتي تمثل الانشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الانشطة اللازمة لانهاؤها".

تعريف (Raffish): "ABC هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالاداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب انشطة المنشأة المهمة وصلتها بتكاليف الانتاج".

تعريف (P.Mevelllec): "محاسبة الانشطة او نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات او المنظمات اكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن ان تستعمل ايضا لبناء ادوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الاداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية".

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نلخص الى القول ان:

نظام ABC هو طريقة تقود الى تحسين الانظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الانشطة كاغراض اساسية للتكلفة اذا تم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة او مايسمى بتكلفة الموارد على الانشطة التي استفادت منها و من ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الانشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الانشطة.

¹ اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 99، 98.

وعليه فان المبدأ الاساسي لهذه الطريقة هو ان المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وانما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الاساس فان الأنشطة هي حلقة الربط بين المنتجات (او اى غرض تكلفة اخر) وبين الموارد.

2- اهمية محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة(ABC):

تتمثل اهمية محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة فيمايلي¹:

لقد ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) نتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكلفة وحدة المنتج بصورة صحيحة ودقيقة، حيث ان التطور الكبير في تقنيات الانتاج وتعد اساليب الانتاج ادى لوجود تغيرات كبيرة في هيكل تكاليف الانتاج، حيث كان عنصري المواد والعمالة المباشرة يشكلان جزء الاكبار من التكاليف وتشكل التكاليف غير المباشرة جزءا ضئيلا من التكاليف الكلية للانتاج، اما في الوقت الحالي فقد اصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الاكبر من التكاليف تم الانتاجية، ووفقا لطرق التكاليف التقليدية يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على اساس ترتبط بالحجم مثل تكلفة العمل المباشر او ساعات تشغيل الآلات مما يؤدي الى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات.

اما نظام التكاليف على اساس الأنشطة فهو قائم على الأنشطة هي التي تقوم باستهلاك الموارد (وليس المنتجات) ومن ثم المنتجات تستخدم هذه الأنشطة، ونظام التكاليف على اساس الأنشطة هو نظام محاسبة تكاليف يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات استنادا الى النشاط، اي انه قائم على ايجاد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والانتاج

3- مراحل تطبيق نظام(ABC):

تظهر اهمية تطبيق نظام تكاليف على اساس الأنشطة فيمايلي²:

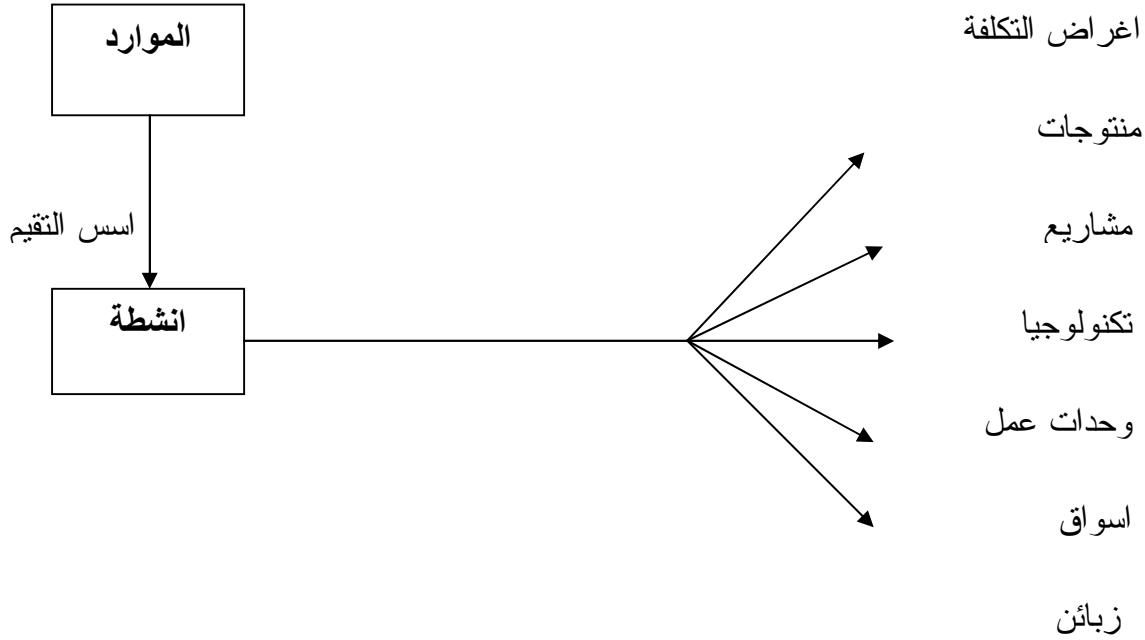
– تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: وتحديد التكاليف لهذه الأنشطة، ويتطلب القيام بهذه المرحلة الفهم الجيد للأنشطة اللازمة للانتاج.

نارمين ابراهيم صباح، واقع استخدام المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، اطروحة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص49.

² نارمين ابراهيم صباح، مرجع سابق، ص49.

- تحديد العوامل المسببة للتكاليف: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط او لمجموعة متجانسة من الانشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد اوامر الشراء او عدد ساعات العمل.
- تحديد اوعية التكاليف وتخصيص تكاليف الانشطة: (على مجتمعات التكلفة) حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف.
- تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استنادا الى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات حيث نقوم بتوضيح ذلك عبر الشكل الموالي:

شكل رقم(1): يوضح المبدأ الاساسي لطريقة التكلفة على اساس النشاط



مصدر: اسماعيل حجازي، معالم سعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2013، ص99.

حيث نلاحظ ان الموارد اسس تقييم الانشطة حيث نلاحظ ان الانشطة تنقسم الى اغراض التكلفة، منتجات، مشاريع، تكنولوجيا، وحدات عمل، اسواق، زبائن.

4- مزايا وعيوب قياس التكلفة على اساس النشاط:

منذ بدا الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على اساس النشاط خاصة في الشركات الصناعية ظهر العديد من المزايا لهذا المدخل، كما ان هناك بعض العيوب التي ظهرت عند التطبيق¹.

* مزايا:

- ان اتجاه معظم الشركات الصناعية بقوة نحو الاعتماد على هذا المدخل، كان وراءه رغبة قوية في تدعيم اليات رقابة وادارة التكلفة لان هذا المدخل يساعد على تحديد الاحداث والانشطة المسببة للتكلفة تحديدا دقيقا، كما يساعد على دقة تتبع التكاليف، خاصة التكاليف غير المباشرة والتي تمثل فى الوقت الحاضر نسبة كبيرة من التكلفة الكلية.

- ان قياس التكلفة على اساس النشاط يساعد على نجاح جهود الادارة فى مجال خفض التكلفة ويتحقق خفض التكلفة من خلال الاليات التالية:

- تخفيض الزمن والجهد.

- استبعاد الانشطة غير ضرورية.

- اختيار الانشطة ذات التكلفة المنخفضة.

- مشاركة الانشطة.

- اعادة توزيع الموارد غير المستخدمة.

- ان قياس التكلفة على اساس النشاط يساعد على ترشيد ادارة التكلفة وربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج او توجهات مختلفة للربحية، اضافة الى ذلك ان هذا القياس يساعد على امكانية ودقة قياس الادارة لاداء الانشطة وتحديد تشكيلة مناسبة من المخرجات.

* عيوب: فقد اجمعت الاراء على ان اهم مشكلتين هما: مشكلة توافر البيانات وتكلفة تشغيل النظام، ومشكلة مقاومة العنصر البشرى للتغيير ونقص الخبرات والتدريب.

¹ السيد عبد المقصود ديبان، محمد محمد عبدالغنى، انظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعى، الاسكندرية_مصر، 2015، ص312، 314.

– وبالنسبة لمشكلة توافر البيانات وتكلفة تشغيل النظام فان تطبيق هذا المدخل يحتاج الى بيانات وتفصيلات كثيرة قد يصعب الحصول عليها، كما ان تطبيقه يحتاج الى استخدام الحاسب الالى نتيجة كثرة البيانات والعمليات الحسابية، ويمكن ان يتم تطبيق النظام جزئيا في عدة اقسام حتى يتم تطبيقه على الشركة ككل.

– وبالنسبة لمشكلة مقاومة العنصر البشرى للتغيير ونقص الخبرة والتدريب فيمكن التغلب عليها عن طريق تحديد الادارة للاهداف بدقة ومشاركة القائمين على تنفيذ المدخل وضرورة التعاون بين الاقسام المختلفة للشركة، والاهتمام بالتدريب

ثانيا: تكلفة المستهدفة:

تعرف على التكلفة المستهدفة فيمايلي¹:

1- تعريف تكلفة المستهدفة:

تعرف التكلفة المستهدفة بانها «اداة لادارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فان هذه الاداة تحاول التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك لا مرحلة عنها في المراحل التالية، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء».

كما يعرفها البعض بانها" نشاط يهدف الى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الاخرى للعملاء من خلال دراسة كل الافكار المطروحة لتخفيض التكاليف اثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للانتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة".

1- الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

على الرغم من اهمية مدخل التكلفة المستهدفة الا ان وضع هذا المدخل قيد التنفيذ الفعلى يتجنبه بعض الصعوبات التي ينبغي ان تكون الادارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن اهم هذه الصعوبات مايلي:

¹محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، اطروحة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم الدراسات العليا، القاهرة، مصر، 2009/2008، ص ص، 2، 5.

- الصراع التنظيمي حيث ان اختلاف الاهداف التي يسعى الى تحقيقها كل قسم قد تؤدي الى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
- يحتاج تطبيق هذا المدخل الى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب ادخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لان علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة الى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي الى الضغط على فريق العمل.
- التزام المديرين بنظام عمل الشركة والاجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاورة التغيير، وكراهية تحمل المسؤولية.
- ان تحديد التكلفة المستهدفة فنا اكثر منه علما، وبالتالي عل المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة المستهدفة يصعب الوصول اليها فيشعر العاملون بالاحباط.
- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
- يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الادوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية واخرى قانونية.

2- مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

- هناك العديد من المزايا التي يمكن ان تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن اهم هذه المزايا مايلي:
- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الادارة الاستراتيجية للارباح المستقبلية.
 - يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداة لادارة التكلفة والربحية في ان واحد.
 - يؤدي اتباع اسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات او خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح.
 - يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
 - تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الإبتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين .

- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أى أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .
- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.
- لا يقتصر دور المحاسب الإدارى فى ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فرق العمل فى مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنى هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية

ثالثاً: نظام الانتاج في الوقت المحدد:

سنقوم بالتعرف على مفهوم نظام الانتاج في الوقت المحدد¹:

1- مفهوم نظام الانتاج في الوقت المحدد:

لكى تتمكن المؤسسات من بقاء حصتها في سوق واستمراريتها في التنافس، كان لابد من تلبية رغبات الزبائن في الوقت المناسب وبالجودة العالية، ولتحقيق ذلك فعليها بتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) والذي يعرف بانه "الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط، وانه يتم الاحتفاظ بالمخزون باقل ما يمكن.

2- خصائص نظام الانتاج في الوقت المحدد:

يمكن تحديد خصائص نظام الانتاج في الوقت المحدد كمايلي:

- الانتاج بكميات محددة وفى اوقات محددة لمواجهة الطلب.
- نظام دقيق للتحكم في المخزون، ونظام فعال للتنسيق التام بين العمليات الانتاجية من جهة وبين الموردين من جهة اخرى.
- وصول المواد الخام بالكميات والمواصفات المطلوبة فى الوقت المناسب.

¹ سارة دروش، اليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات عين مليلة، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، ام البواقي-الجزائر، 2016/2015، صص، 68، 69.

- يتطلب نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) بيئة عمل مستقرة من حيث الادارة الجماعية وروح التعاون، والتنسيق بين الادارة والعمال والموردين، واحترام العاملين واشراكهم في الانشطة الادارية بشكل فعال.

3- اهداف نظام الانتاج في الوقت المحدد:

- ان نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) يتميز بعدة اهداف ومن اهمها مايلي:
- الاستغناء عن كافة انواع المخزون او على الاقل تخفيضه الى ادنى حد ممكن.
- الحد من الهدر في الوقت والموارد في العملية الانتاجية.
- تنظيم عمليات التموين وذلك بالكميات والوقت المناسب لتلبية رغبات المستهلكين في الوقت المناسب والجودة المناسبة.
- تقوية الثقة والعلاقة بين المؤسسة ومورديها من خلال وضع اهداف طويلة الاجل.
- تعزيز الادارة الاستراتيجية من خلال الحرص على الجودة والنوعية وتخفيض التكاليف مما يسمح للادارة الاستراتيجية من متابعة وتقييم الجودة والنوعية وتخفيض التكاليف
- رابعاً: الادارة على اساس النشاط ABM:

سنقوم بالتعرف على الادارة على اساس النشاط فيمايلي¹:

1- مفهوم نظام ABM:

- تقوم فكرة نظام الادارة على اساس الأنشطة Activity Based Management على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. نظام ABM هو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقراراً من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل ، مما اوجب إدارتها بفعالية .

¹ قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الادارة، والموازنة على اساس الأنشطة، ملتقى وطني، جامعة البليدة 2017، ص2، ص14، ص12.

- يمكن تعريف نظام ABM على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC، يقوم نظام ABM على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه

- يسمح نظام ABM بتقييم الأنشطة مما يمكن من التحكم وتخفيض تكاليفها

2- أهمية نظام ABM:

يعتبر نظام ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط باستهلاك الموارد، يسمح بتصنيف الأنشطة إلى نوعين:

أنشطة مضيفة للقيمة، وأنشطة غير مضيفة للقيمة وذلك بهدف التخفيض من التكاليف.

يمكن نظام ABM إدارة المؤسسة من الإجابة على الأسئلة :

- هل يمكن تبسيط العمليات؟
- كيف يمكن تحقيقها بشكل مختلف؟
- ما الذي يمنع من تحقيق الأفضل؟
- يسمح النظام بإعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:
- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.
- اكتشاف فرص وأنشطة لتحسين والتطوير المستمر، والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة لقيمة وتحسين أدائها.
- إعادة تشكيل العمليات للتقليل من تعقيدها وذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية.
- يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف.
- يساعد نظام ABM اتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات:

- **قرار التسعير** : يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية، والذي يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام ABC، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية.

- **فمزيح المنتجات**: من بين القرارات التي تحتاج لوجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.

- **قرار تصميم المنتجات** : إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء، إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائما إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب. إن قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطان معا لأنهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات العملاء بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل طلبات العملاء وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة

- **قرار توفير موارد الإنتاج**:

يوفر نظام ABC معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.

يعتمد نظام ABM على المقارنة المرجعية: bench marking من أجل دراسة ومقارنة، وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل. ويقصد بالمقارنة المرجعية، البحث المستمر للحصول على أكثر الطرق كفاءة في إنجاز المهمة من خلال المقارنة مع مؤسسات أخرى، أو ضمن نفس المؤسسة ما بين وحداتها الفرعية وذلك من خلال الخطوات التالية :

- تحديد مهام وأهداف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما ينتظره العملاء.
 - تحديد ووصف عمليات المؤسسة.
 - من بين كل العمليات ، يتم تحديد العمليات الأكثر أهمية فيما يتعلق بتحقيق المهام والأهداف المحددة.
 - يتم اختيار مؤسسة مرجعية بالنسبة كل عملية ذات أهمية.
 - التحديد من بين تجارب المؤسسة المرجعية، تلك القابلة للتكيف مع ثقافة المؤسسة.
 - الشروع في التحسينات .
- تبرز أهمية نظام ABM في التحكم في التكاليف، عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها، والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة، أي الاستغناء عن تكاليف هذه الأنشطة.

الفرع الثالث: ادوات المحاسبة ادارية لتحسين المستمر:

اولاً: بطاقة الاداء المتوازن:

سنتعرف على بطاقة الاداء المتوازن فيمايلي¹:

هذه الطريقة لقياس الاداء من اكثر الطرق انتشارا في الادارة الحديثة لقياس الاداء في المؤسسات الخدمية وغير الخدمية، وذلك باستخدام مايعرف ببطاقة الاداء المتوازن. وتهدف هذه الطريقة الى تقديم معلومات للادارة تغطي كل اجزاء المشروع المتعلقة بالاداء. وهذه المعلومات قد تحتوي على كل المؤشرات المالية، وغير المالية. وطريقة الاداء المتوازن تتركز على اربعة ابعاد رئيسية هي:

1- العميل "الزبون": فيجب تحديد ما قيمة الزبائن الحاليين والمتوقعين بالنسبة للمشروع؟ فهذا البعد يعطينا

الاهتمام باهداف واهتمامات العملاء "الزبائن" مثل التكلفة والجودة وغيرها من العناصر التي تؤثر على الاحتفاظ بهذا العميل، ورفع احتمال جذب زبائن اخرين في المستقبل.

¹ زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف، دار المريخ للنشر، الرياض_المملكة العربية السعودية، 2013، ص166، 167.

2- الاجراءات الداخلية (البعد الداخلى): ماهي الاجراءات التي يجب اتباعها حتى نصل الى تحقيق رغبات واهتمامات واهداف الزبائن والعملاء؟ وهذا البعد يهدف الى تطوير الاجراءات الداخلية، وتطوير عملية اتخاذ القرار داخل المشروع.

3- الابتكار والتعلم: وهذا البعد يطرح سؤالاً وهو: هل بإمكاننا الاستمرار والتطور ورفع قيمة المؤسسة في المستقبل؟ وهذا البعد يهتم بالطاقة الانتاجية للمؤسسة وصيانة مركزها التنافسي عن طريق اكتساب مهارات جديدة وتطوير منتجاتها وابتكار منتجات جديدة.

4- البعد المالى: وهو التركيز على كيفية خلق ويجاد قيمة حقيقية لحملة الاسهم؟ فهذا البعد يعطي المقاييس التقليدية مثل النمو والربحية وقيمة الاسهم في السوق.

وطبقاً لهذه الطريقة، فان اهداف الاداء يتم تحديدها اولاً: بتحديد اجزاء المشروع الذي بحاجة للتطوير، وثانياً: بسجل الاهداف الموزونة والمتمثل في التقرير الشهري الرئيسي. وسجل الاهداف يكون موزوناً عند الادارة لضرورة التفكير في شروط كل الابعاد الاربعة المشار اليها لمنع التطوير الذي يحدث في منطقة ما داخل المؤسسة وبيئتها على حساب المناطق الاخرى. فلهذه الطريقة مزايا، منها انها تنظر لكل من الامور الداخلية والخارجية التي تهم المؤسسة او المشروع على حد سواء، وتقوم بربط المقاييس المالية وغير المالية معاً.

ثانياً: ادارة الجودة الشاملة:

1- تعريف الجودة الشاملة:

ستعرف على ادارة الجودة الشاملة فيمايلي¹:

هو أضحى مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي تتناولها جل الدراسات وقضية أساسية بالنسبة لكثير من المؤسسات، وذلك نتيجة تغيير نظرة المؤسسة إلى أساليب المنافسة وإقتناعها بأن الجودة الأسلوب الوحيد الذي يضمن لها البقاء والإستمرارية، فقد عرفت المنظمة الدولية للتقييس "ISO" الجودة بأنها "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقاً، فالجودة تعتبر ترجمة لمتطلبات الزبائن حيث تضم جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الإجتماعية، وجودة السعر وجودة تاريخ التسليم.

¹ نوبلي نجلاء، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالى للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة _ الجزائر، 2014/2015، صص، 57، 59.

2- مزايا تطبيق ادارة الجودة الشاملة:

- تجني المؤسسة الاقتصادية فوائد جمة جراء تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة يتمثل اهمها فيما يلي:
- تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية.
- تحسين العلاقة بين الادارة والعمال والتحفيز بشكل اكبر على العمل الجماعي وروح الفريق.
- تحقيق رضا العميل وذلك عن طريق التعرف على احتياجاته ورغباته والعمل على تلبيتها.
- يمثل تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة سلسلة من الايجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق اهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الارباح، وزيادة الحصة السوقية والاستثمار الامثل لمواردها.
- التركيز على التحسين المستمر للعملية الانتاجية وجميع أنشطة المؤسسة.
- العمل على زيادة الكفاءة والفعالية اثناء العمل وتخفيض الاخطاء الخاصة بالعملية الانتاجية.

3- معوقات تطبيق ادارة الجودة الشاملة:

بالرغم من المزايا والفوائد التي تنجم عن فلسفة ادارة الجودة الشاملة الا ان تطبيقها لا يخلو من بعض الصعوبات نذكر منها:

- مقارنة التغيير يعتبر من المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق ادارة الجودة الشاملة وذلك ناتج من الممارسات الخاطئة لبداية تطبيقه.
- ضعف الربط بين اهداف الجودة والعوائد المالية المنتظرة.
- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق نظام الجودة الشاملة.
- غياب نظام فعال للاتصالات بين مختلف المستويات والانشطة.
- عجز الادارة عن توضيح التزاماتها بتطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة.
- تشكيل فرق عمل كثيرة دون توفير التاثير الملائم لضمان نجاحها
- **ثالثا: سلاسل القيمة**

سنتعرف على سلاسل القيمة فيمايلي¹:

عرف بورتر سلسلة القيمة بانها «مجموعة الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشا المواد الخام الى المنتجات او الخدمات النهائية وحتى التسليم الى الزبائن»

محمد نجيب دبابش، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج، اطروحة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية
1 وتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، بسكرة_ الجزائر، 2010/2011، صص، 42، 40.

وحسب بورتر فان سلسلة القيمة النموذجية تتالف من أنشطة رئيسية واخرى داعمة، حيث ان الاولى هي تلك العاملة في مجال الانتاج وبيع المنتج وقد صنفت هذه الانشطة الرئيسية الى خمس فئات:

- التخطيط والتنفيذ الداخلى (اللوجستية الداخلية)

- الانتاج

- التخطيط والتنفيذ الخارجى (اللوجستية الخارجية)

- التسويق

- الخدمات

اما الانشطة الداعمة تنقسم الى اربع فئات:

- ادارة الموارد البشرية

- التنمية التكنولوجية

- المشتريات

- البنية التحتية للمؤسسة

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

المطلب الثالث: اساسيات المحاسبة الادارية

سنقوم بالتطرق الى مهام ووظائف المحاسبة الادارية والعلاقة بين المحاسبة الادارية والانظمة العلوم واعتبارات ودور المحاسبة الادارية في مساعدة الادارة وفي النظام المحاسبي

الفرع الاول: مهام المحاسبة الادارية:

- جمع البيانات المالية وغير المالية.

- تبويب تلك البيانات وتلخيص تلك البيانات .

- اعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة او التقديرية الموازنة او الميزانية التقديرية وكذلك قائمة التدفقات النقدية المقدره¹ .

¹ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق، ص24.

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة الادارية:

هي نفس وظائف الادارة حيث انها تقوم ب:

- التخطيط: للعمل ووضع الاليات المسبقة لنظام المحاسبة الادارية وايضا وضع اهداف معينة تلزم الادارة بتنفيذها لتحقيق الهدف المرجو منها
- التوجيه: من خلال نصح الادارة وامدادها البيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات
- التنسيق: تنسيق الجهود بين الاقسام المختلفة وتنسيق الجهود ما بين الادارات المختلفة
- الاشراف: الاشراف على تنفيذ الخطط والاهداف والاستراتيجيات
- الرقابة: من خلال المتابعة والتغذية العكسية او المرتدة وتحليل الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية بشأن بعض الامور التي تستوجب العناية¹

الفرع الثالث: العلاقة بين المحاسبة الادارية وانظمة العلوم:

اولا: العلاقة بين المحاسبة الادارية والمالية:

يمكن كذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية من حيث:

اوجه الشبه:

1. استخدام الاحداث الاقتصادية.
2. الاهتمام بالايادات و المصروفات والاصول والتدفقات النقدية.
3. الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي(مدخلات- تشغيل- مخرجات).
4. اعتمادها على مفهوم المسؤولية وان كان مجال التطبيق مختلف.

اوجه الاختلاف:

1. المحاسبة المالية مقيدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة لدى المحاسبين(مبدأ التكلفة التاريخية) اما المحاسبة الادارية غير مقيدة بالمبادئ المحاسبية فقد يتم تقويم الاصول الثابتة بالتكلفة الاستبدالية.

¹ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق ص24

2. تهتم المحاسبة المالية بالمنشأة ككل، اما المحاسبة الادارية تركز على القطاعات المختلفة (مراكز ربحية، اقسام).
3. تهتم المحاسبة المالية بالمعلومات النقدية، اما المحاسبة الادارية فتهتم بالمعلومات النقدية وغير النقدية.
4. تركز المحاسبة المالية على الماضي، اما المحاسبة الادارية تركز على المستقبل (خطط مستقبلية).
5. تركز المحاسبة المالية على الموضوعية البيانات ودقتها وقابليتها للتحقق وتعتبر ملائمتها امرا ثانويا. اما المحاسبة الادارية تركز على الملائمة المعلومات للمشكلة موضع الدراسة وتعتبر الموضوعية امرا ثانويا.
6. توفر المحاسبة المالية معلومات اكثر دقة من المحاسبة الادارية حيث ان الادارة قد تضحي ببعض الدقة من اجل الحصول على معلومات بالسرعة المطلوبة .
7. تعتمد المحاسبة الادارية على مصادر معلومات اخرى مثل بحوث العمليات، الاحصاء، الاقتصاد بخلاف نظام المحاسبة المالية.
8. المحاسبة المالية ملزمة بالاحتفاظ بدفاتر وسجلات معينة، اما المحاسبة الادارية فلديها الحرية الكاملة في الدفاتر والسجلات التي تستخدمها.
9. المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر الهدف الاساسي منها فعند اعدادها ينتهي دور المحاسبة المالية، انا المعلومات التي توفرها المحاسبة الادارية تعتبر وسيلة لاستخدامها في التخطيط والتوجيه والرقابة.
10. تركز المحاسبة المالية على الجهات الخارجية (بنوك، مستثمرين، اجهزة حكومية)، بينما تركز المحاسبة الادارية على احتياجات الادارة.

❖ الجدول التالي يلخص العلاقة بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية:

جدول رقم(1): يوضح العلاقة بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية

متسلسل	المحاسبة الادارية	المحاسبة المالية
(1)	تخدم المستويات الادارية المختلفة داخل المنشأة وقد تمتد خدماتها إلى مستفيدين اخرين خارج المنشأة.	تخدم اطراف خارج المنشأة.

الفصل الاول: كيفية مساهمة ادوات محاسبة الادارية في تحديد تكاليف

<p>(2) الزامية طبقا للقانون حيث تعد القوائم المالية بصورة متكررة ودورية في نهاية كل فترة.</p>	<p>اختيارية حسب ادارة المنشاة حيث تعد المعلومات بحسب الحاجة اليها.</p>	<p>(2)</p>
<p>(3) لا يوجد التزام قانوني على الادارة في اعداد القوائم والتقارير على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.</p>	<p>لايحكم اعداد قوائم وتقارير مبادئ متعارف عليها مثل: قائمة الدخل والمركز المالي.</p>	<p>(3)</p>
<p>(4) توفر معلومات مالية فقط (ايرادات- مصروفات- اصول- التزامات)</p>	<p>توفر معلومات مالية وغير مالية (حجم المبيعات- احتياجات كل منتج من عناصر الانتاج- عدد الوحدات التالفة...)</p>	<p>(4)</p>
<p>توفر معلومات تاريخية فقط.</p>	<p>توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل.</p>	<p>(5)</p>
<p>توفر معلومات اجمالية تساعد في تقييم اداء المنشاة ككل.</p>	<p>توفر معلومات عن الوحدات الفرعية داخل المنشاة (اقسام- ادارات- خطوط انتاج- فروع...).</p>	<p>(6)</p>
<p>تعتمد على نظام القيد المزدوج.</p>	<p>تستخدم اساليب المحاسبية والرياضية واحصائية.</p>	<p>(7)</p>
<p>بينما تخضع القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة المالية للمراجعة والفحص من قبل المراجع الخارجي.</p>	<p>لا تخضع المعلومات التي تقدمها المحاسبة الادارية للفحص والمراجعة من جانب مراجع الحسابات.</p>	<p>(8)</p>
<p>تتميز بانها تنتج معلومات دقيقة تم مراجعتها بواسطة مراجع حسابات خارجي لذلك فهي تحتاج إلى فترة زمنية كافية لانتاج هذه المعلومات تمتد لعدة شهور بعد نهاية السنة المالية.</p>	<p>قد تحتاج الادارة لاتخاذ قرار معين في وقت مناسب إلى معلومات سريعة من المحاسب الاداري قد لا تكون بنفس دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة اذا كانت هذه المعلومات ترتبط بالمستقبل غير مؤكد.</p>	<p>(9)</p>

مصدر: مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، وآخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،

عمان_الاردن، 2012، صص 24، 27.

حيث نستنتج بصفة عامة ان المحاسبة الادارية تخدم المستويات الادارية المختلفة و المحسبة المالية تخدم الاطراف خارج المنشأة.

ثانيا: العلاقة بين المحاسبة الادارية وعلم الادارة:

يمكن ايضاح العلاقة بين المحاسبة الادارية وعلم الادارة عن طريق الربط بين وظائف المحاسبة ووظائف الادارة كمايلي:

جدول رقم(2): يوضح العلاقة بين المحاسبة الادارية وعلم الادارة

الوظائف المحاسبية	الوظائف الادارية
اعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	التخطيط ورسم السياسات
تصميم النظم المحاسبية	التنظيم والتنسيق
تسجيل الاحداث المالية اول باول	التنفيذ والمتابعة
المراقبة الداخلية	الاشراف الاداري
التقارير المحاسبية والمالية	الرقابة واتخاذ القرارات

مصدر: مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، وآخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2012، ص30.

يتضح ان هناك علاقة توازنية بين وظائف كل من المحاسبة والادارة، والمحاسبة الادارية تعمل على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لقيام الادارة بوظائفها وتحقيق اهداف المنشأة، فهي امتزاج عملي بين المحاسبة والادارة.

ثالثا: العلاقة بين المحاسبة الادارية وعلم الاقتصاد:

بالرغم من ان المحاسبة الادارية تتعامل مع الاحداث الحاضرة والمستقبلية في صورة كمية قريبة إلى الواقع العلمي، الا انها تعتمد على المفاهيم النظرية لعلم الاقتصاد في صياغة تقاريرها وفي تحديد مفاهيمها. كما هو الحال في الدراسات نقطة التعادل والتكاليف الحدية والدراسات الخاصة بفصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة، الامر الذي يوضح مدى اهمية الدراسات الاقتصادية للمحاسب الاداري¹

رابعا: العلاقة بين المحاسبة الادارية والعلوم السلوكية:

¹ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق ص30.

تهتم المحاسبة الادارية بالعامل البشري، باعتباره الذي يؤثر ويتاثر بالوظائف المحاسبية والادارية، فتعتمد المحاسبة الادارية على دراسات العلوم السلوكية في مجال دراسات الدوافع والحوافز. وهي في سبيل ذلك تتعامل مع اساليب الادارة بالاهداف والنتائج والادارة باستثناء وتقارير محاسبة المسؤولية، كما انها تتعامل مع نظم دفع الاجور والاجور التشجيعية، وتعتمد على اساليب المشاركة في اعداد الموازنات التخطيطية. فالمحاسبة الادارية لا تتعامل فقط مع الارقام واللوائح بل يتعدى اختصاصاتها ذلك بكثير خصوصا في مجال الاهتمام بالعنصر البشري.

العامل الانساني من العوامل المهمة لنجاح التخطيط والرقابة وللعنصر الانساني اهمية في نجاح التخطيط والرقابة الشديد من ايجاد الطرق المناسبة لاشباعها¹.

خامسا: العلاقة بين المحاسبة الادارية واساليب التحليل الكمي: من اهمها:

- معادلات رياضية

- نظرية الاحتمالات

- الارقام القياسية

- تحليل التعادل

- بحوث العمليات

- اساليب البرمجة الخطية²

سادسا: العلاقة بين محاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف

ويمكن كذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف من حيث³:

اوجه التشبه:

¹ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق ص30.

² مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق ص31.

³ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، واخرون، مرجع سابق صص28،29.

1. التعامل في الاحداث الاقتصادية.
2. تحتاج المحاسبة الادارية الى معلومات من محاسبة التكاليف.
3. كلا الفرعين ينتميان الى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الاطراف الداخلية.

لوجه الاختلاف:

1. الهدف من محاسبة التكاليف تحديد تكلفة الانتاج، في حين المحاسبة الادارية تهدف لحل المشكلات الادارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
2. الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة تكاليفية)، بينما لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الادارية.
3. درجة الدقة في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الادارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ.
4. اما في مجال الاهتمام فان محاسبة التكاليف تهتم بعناصر التكلفة وتحليلها (الاقسام الانتاجية فقط)، في حين ان المحاسبة الادارية لها مجالات متعددة في كافة الانشطة ووظائف الادارة.
5. ينحصر نطاق محاسبة التكاليف على التركيز فقط على التكاليف، في حين ان نطاق المحاسبة الادارية يناقش محاسبة المسؤوليات وتقييم الاداء ومؤثراته.

الجدول التالي يلخص العلاقة بين المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف:

جدول رقم (3): بوضوح العلاقة بين المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف

متسلسل	المحاسبة الادارية	محاسبة التكاليف
(1)	تخدم المستويات الادارية المختلفة داخل المنشأة وقد تمتد خدماتها الى مستفيدين اخرين.	تخدم المستويات الادارية المختفة داخل المنشأة.
(2)	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل.	توفر معلومات تاريخية فقط.
(3)	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبى الكلى للمنشأة مع مصادر اخرى مثل: كمية الانتاج المعيب، كميات المواد وساعات العاملة المستخدمة	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو النظام المعلومات المحاسبى الكلى للمنشأة.

	في الانتاج.	
(4)	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المنشأة بالإضافة الى عناصر ايرادات المنشأة.	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المنشأة.
(5)	تركز على كل من تكاليف التي تستحق في الاجل القصير وايضا التي قد تتعدى السنة الواحدة اي التي تستنفد في الاجل المتوسط والطويل.	تركز على التكاليف التي تستنفد في الاجل القصير (سنة عادة) من اجل انجاز اعمال المنشأة.

مصدر: مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، واخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2012، ص، 29

الفرع الرابع: اعتبارات هامة يتعين مراعاتها في المحاسبة الادارية.

هناك اعتبارات هامة تؤثر على كافة جوانب المحاسبة الادارية ويتعين مراعاتها عند انتاج واستخدام معلومات المحاسبة الادارية منها:

1-المعلومات والحوافز: information and incentives

تعد الحاجة إلى المعلومات الدافع الرئيسي لطلبها في المحاسبة الادارية. وتؤدي معلومات المحاسبة الادارية وظيفتين وهما تسير عملية اتخاذ القرارات، والتاثير على القرارات. وعادة تقدم المعلومات لمتخذ القرار حتى تعيينه على اختيار من البدائل المتاحة، ولكنها في نفس الوقت تؤثر على القرار الذي اتخذه.

فعلى سبيل المثال تعد الموازنة تحت اشراف المراقب المالي وتعتمدها ادارة المشروع. ولكن يلاحظ ان جزء من مراحل اعتماد الموازنة يمطوي على اتخاذ الادارة القرار بكيفية تخصيص الموارد المتاحة للمشروع. كذلك تستعين الادارة خلال السنة بالمعلومات المتاحة في الموازنة في اتخاذ القرارات، وفي تلك الاثناء تتاثر قرارات الادارة بالموازنة. وفي نهاية السنة يتم مقارنة الاداء الفعلي بالمقدر بالموازنة، ويتم طلب تفسير اسباب حدوث اي انحرافات جوهرية. ولذلك فان استخدام الموازنة كاداة للتخطيط والرقابة تحفز المديرين على تحقيق اهداف المشروع.

2-الجوانب السلوكية: behavioral issues

تنطوي معلومات المحاسبة الادارية على جوانب سلوكية، والتي يجب اخذها في الاعتبار عند تصميم نظام المحاسبة الادارية. واذا رجعنا للمثال السابق والمتعلق بالموازنات فاننا قد نجد ان المدير قد يحاول التاثير

على التقديرات الظاهرة بالموازنة من حيث التكلفة والايرادات، حيث انها سوف تستخدم كاداة لتقييم ادائه بعد ذلك.

ويتعين ايضا مراعاة حجم البيانات والمعلومات التي تحتويها تقارير الاداء، ذلك انه اذا زادت درجة التفصيل في تقرير الاداء لحد كبير، فان ذلك يشكل عبئا على الادارة، مما قد يصرف نظرها عن النقاط الهامة بالتقرير، اذا كان التقرير موجزا اكثر من اللازم فانه قد يكون مبهما، ولا يؤدي الغرض منه، ولذلك فان النواحي السلوكية تؤثر على حجم التفاصيل التي تظهر بتقارير المحاسبة الادارية حيث انها ترتبط بقدرة المدير على استيعاب وفهم تلك المعلومات، فكلما زاد كفاءة المعلومات التي يقدمها للادارة.

3-التكافة والمنفعة: cost and benefit

يمكن النظر للمعلومات كسلعة تشتري، وتنتج، وتستخدم. وقد تتسم تلك المعلومات بجودة عالية، او منخفضة، وقد تقدم على الفول راو يتاخر تقديمها. كذلك قد تكون مناسبة للغرض الذي سوف تستخدم فيه، وقد تكون غير ملائمة. وكاي سلعة فانه يرتبط بالمعلومات تكافة ومنفعة. وتنطوي تكلفة المعلومات المقدمة للمدريين على تكلفة اعدادها، من مرتبات لمعدي المعلومات، وتكلفة استخدام الحسابات لاعدادها، وكذلك تكلفة الوقت الذي يستغرقه مستخدم المعلومات في فهمها واستخدامها. وتنطوي المنفعة على اتخاذ قرارات افضل، وخطا اكثر فعالية، وزيادة كفاءة العمليات الانتاجية بتكلفة اقل، وكذلك تؤدي إلى تحسين توجيه ورقابة العمليات.

يتضح من ذلك ان معلومات المحاسبة الادارية ترتبط بالتكلفة ومنفعة، ويتعين ان يكون القرار باستخدام اسلوب معين او انتاج وتقديم معلومة معينة، في ضوء التكلفة والمنفعة. اي يتعين ان تفوق المنفعة التكلفة حتى يتقرر انتاج معلومة معينة او استخدام اسلوب معين¹

الفرع الخامس: دور المحاسبة الادارية في مساعدة الادارة:

تتلخص اهم وظائف ادارة المنشاة في اربع وظائف رئيسية هي²:

¹ احمد محمد نور، زينبات محمد محرم، مرجع سابق، ص 23، 24.

² مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق، ص 20، 21.

1. التخطيط: ويقصد بالتخطيط الاجراءات والخطوات الواجب اتخاذها لتحديد الاهداف ووضع البرامج المناسبة للحصول على الموارد المختلفة واستخدامها لتحقيق هذه الاهداف، ويقوم المحاسب الاداري بمهمة تجميع البيانات التي تساعد الادارة في وظيفة التخطيط.

2. التنظيم: يقصد بالتنظيم تحديد افضل الطرق والاجراءات والوسائل التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة المختلفة وبما يمكن من تنفيذ الخطط الموضوعية.

3. الرقابة: يقصد بها الاجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الاداء الفعلي لضمان تحقيق اهداف وخطط المنشأة، بمعنى التاكد من ان التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعية، واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعية. ويظهر دور المحاسبة الادارية في توفير معلومات تساعد الادارة على اداء وظيفة الرقابة.

4. اتخاذ القرارات: تعنى وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الاهداف التي وضعتها الادارة. وتقوم المحاسبة الادارية بتوفير المعلومات التي تساعد الادارة على المقاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الافضل للمنشأة. ويمكن تبويب المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، والاعراض التي تخدمها هذه المعلومات في الاتي:

- معلومات لقياس الاداء الوحدات الادارية للمنشأة، وكذلك افرادها ويتحقق ذلك عن طريق وسائل تسجيل وتبويب البيانات الخاصة بنشاط كل وحدة ادارية او فرد، سواء كانت هذه البيانات فعلية او تقديرية.
- معلومات لتنبيه الادارة للانحرافات عن الخطط الموضوعية، مثل: تقارير الاستثناءات (بالانجليزية: exception reports) حتى تتخذ القرارات التصحيحية اللازمة
- معلومات لحل المشاكل الادارية ذات الطبيعة الخاصة، ويحتاج ذلك إلى تحليل خاص يناسب كل مشكله. فسوف نرى اننا-لتحقيق ذلك-سننتبع مبداء"التكاليف المختلفة للاغراض المختلفة" اي اننا سنقوم بتبويب وتحليل التكاليف بطرق مختلفة لتتفق مع الحلول اللازمة لحل المشاكل الادارية المختلفة

الفرع السادس: دور المحاسبة الادارية في النظام المحاسبي:

ان النظرة الحديثة للنظام المحاسبي تؤكد انه نظام متكامل متماسك ويقوم هذا النظام بخدمة نوعين رئيسيين من متخذي القرارات ومستخدمى المعلومات التي يصدرها النظام:

النوع الاول: مستخدمون خارجيون- اي يقع عملهم واهتمامهم خارج المنشأة. وهذا النوع يضم ملاك المشروع"مثل: المساهمين بالنسبة لشركات المساهمة، والشركاء في شركات التضامن والشعب بصفة عامة في الشركات او المنظمات الحكومية، ومقرضون (مثل: الموردون، البنوك، واصحاب السندات) والاسواق التي تتبع فيها المنشأة سلعها او خدماتها، والتي تشتري منها عوامل انتاجها(مثل: اسواق مواد الخام)، والهيئات الرقابية(مثل: الجهاز المركزي للمحاسبات)"، والمؤسسات التي ينتمى اليها اعضاء المنشأة(مثل: المؤسسات العمالية، والحرفية، والمنظمات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية على اختلاف انواعها).

النوع الثانى: مستخدمون داخليون- وهم الذين يقع عملهم واهتماماتهم الرئيسية داخل المنشأة، اي هم الاعضاء المديرين والمنفذون فى المنشأة¹

¹ مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، مرجع سابق، ص ص، 20، 19.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف من خلال تعريف التكلفة ومحاسبة التكاليف ومبررات ظهورها بالإضافة إلى أهدافها ووظائفها.

المطلب الاول: تعرف التكلفة ومحاسبة التكاليف ومبررات ظهورها

الفرع الاول: تعريف التكلفة:

التعريف الاول: التكلفة وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية والتكلفة تتكون من قسمين: (1) الكمية (2) السعر، فمن خلال ضرب الكمية x السعر نحصل على التكلفة والتي يجب ان تكون بحدود المفهوم المعياري¹

التعريف الثاني: تعريف حديث لتكلفة "فهى مقدار التضحية بالموارد" دون الاشارة على الحصول للمنفعة، حيث ان التكلفة المستنفذة متى ما قابلها ايراد سميت مصاريف من اجل الحصول على منفعة اما اذا لم يقابلها ايرادات سميت خسارة اذن الخسارة هي ايضا كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة. وتقسم التكلفة طبقا للمنافع والخدمات²

التعريف الثالث: ويمكن تعريف التكلفة بصفة عامة بانها تضحية sacrifice مادية او معنوية ذات قيمة اقتصادية فى سبيل الحصول على منفعة (سلعة او خدمة) فى الحاضر او المستقبل³

ومن هذه التعاريف يتضح مايلى:

– ان التكلفة تتمثل في تضحية ذات قيمة اقتصادية قد تتمثل في صورة مادية كالتضحية مثلا باحد العناصر المكونة للثروة وللأصول (سواء الأصول المادية الملموسة او الأصول غير ملموسة)، كما يمكن ان تكون التضحية فى صورة معنوية كاجهد ذهنى والعضلى الذى يضحي به الانسان في العمل لاجل الحصول على منفعة تتمثل في الاجر الذى يحصل عليه مقابل هذه التضحية.

¹ اسماعيل يحيى التكريتى، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2006، ص22.

² على محمود الجبالى، قصى السمرائى، محاسبة التكاليف، دار وائل لطباعة والنشر، عمان_الأردن، 2000، ص9.

³ صلاح بسيونى، عبد المنعم فليح، وآخرون، محاسبة التكاليف، القاهرة_مصر، 2016/2017، ص20.

- التضحية تكون ذات قيمة اقتصادية لكل من قائم بالتضحية والمستفيد منها، والا لا تعتبر تضحية، وغير خاف ان القيمة الاقتصادية للتضحية تتوقف على الندرة النسبية لما تتم التضحية به والتي تتاثر بدورها باختلاف المكان والزمان، فكلاهما يؤثر على الندرة النسبية للتضحية.
- ليس من الضروري ان يتم الحصول على المنفعة في وقت حدوث التضحية، فالتكلفة في سبيل الحصول على منفعة سواء تم الحصول على المنفعة في الوقت الحاضر ام في المستقبل. بل قد تجمع التضحية بين تحقيق كلا المنفعتين (الحاضرة والمستقبل) كالتضحية في مقابل اقتناء اصل يدر دخلا في الوقت الحاضر وفي المستقبل خلال فترة العمر الاقتصادي لهذا الاصل.

الفرع الثاني: تعريف محاسبة التكاليف:

ان محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والاطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها¹.

وهناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف ف **Maher** "عرفها بانها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكفوية".

اما **السيدية** فقد عرفها بانها وسيلة تساعد الادارة في الرقابة على استخدام عواما الانتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية".

اما **Horngren** "فقد عرف محاسبة التكاليف بانها المحاسبة الادارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في اكمال متطلبات التقارير الخارجية

و محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والاساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الانفاق في اي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الادارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعملية التسجيل والتبويب وتحليل وتفسير الاحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية²

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 23.

² صالح عبدالله الرزق، عطاء الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 1999، ص 8، 9.

تعد محاسبة التكاليف اداة علمية لتحقيق غايات واهداف محددة، واهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرا على انتاج نوع محددة من المعلومات الاساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الادارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة باعلى قدر من الكفاءة والفعالية¹

- وبناء على ما تقدم نلخص الى القول ان محاسبة التكاليف هي نشاط او نظام محاسبي يشير الى طرق تجميع وقياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة المدخلات الانشطة الانتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الانشطة الانتاجية سواء كانت في شكلها الوسيط او النهائي من اجل استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: مبررات ظهور محاسبة التكاليف:

ان قصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الادارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب²:

- 1- عناصر الانتاج المستخدمة في كل مركز التكلفة سواء كان امر انتاجي او مرحلة انتاجية او قسم انتاجي حيث يكون في المدير معرضا للمساءلة عن التكاليف.
- 2- كافة الوحدة الواحدة المنتجة.
- 3- تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة Value Chaine المتعلقة وتوزيع المنتجات.
- 4- معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الانتاج.
- 5- تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على كلفة العناصر الداخلة في انتاجه.
- 6- العوائد المتحققة من كل سلعة.

كل هذه المبررات ادت الى ظهور محاسبة التكاليف

الفرع الرابع: اهداف محاسبة التكاليف:

ان محاسبة التكاليف مجموعة من الاهداف التي تسعى إلى تحقيقها بالرغم من وجود تداخل بين الاهداف والوظائف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها. ومن اهم هذه الاهداف:

¹ اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص19.

² اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص22.

1. تقديم التقارير الداخلية للادارة لغرض:

أ- تخطيط الكلفة والرقابة، ففي مرحلة التخطيط تهتم محاسبة التكاليف بالمستقبل فهي تساعد الادارة في الموازنة المستقبل او التحديد المسبق للكلف. اما في مرحلة الرقابة فانها تهتم بالحاضر حيث تقارن النتائج الحالية مع المعايير المحددة مسبقا وبالموازنات التخطيطية لتكون عملية الرقابة فعالة وهذا يعتمد على تخطيط المناسب لتكلفة كل نشاط. وبواسطة محاسبة التكاليف فان الادارة تبلغ عن الوظائف التشغيلية التي تفشل في مساهمة حصتها في اجمالي الربح او في الاداء الفاعل، وخاصة في نهاية السنة المالية فان محاسبة التكاليف تهتم بكلف الماضي لاغراض تحديد الربح.

ب- تقييم اداء الافراد والاقسام وذلك من خلال توفير اساس علمي للادارة العليا تساعد في بناء قراراتها المستقبلية.

2. توفير تقارير داخلية للمدراء عن ربحية المنتجات، وعن اداء الاقسام وعن منافذ التوزيع وغيرها من المعلومات التي تساعد الادارة في اتخاذ الكثير من القرارات المتعلقة باستمرار المنشأة في نشاطها وتطويرها.

3. اعداد تقارير داخلية للمدراء تفيدهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية، في مواضيع متعلقة بصياغة السياسات الشاملة والتخطيط طويل الاجل، وكذلك تطوير منتج جديد، الاستثمار بالمعدات ...

4. توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض اعداد التقارير المالية التي ستقدم للاطراف الخارجية¹

الفرع الخامس: وظائف محاسبة التكاليف:

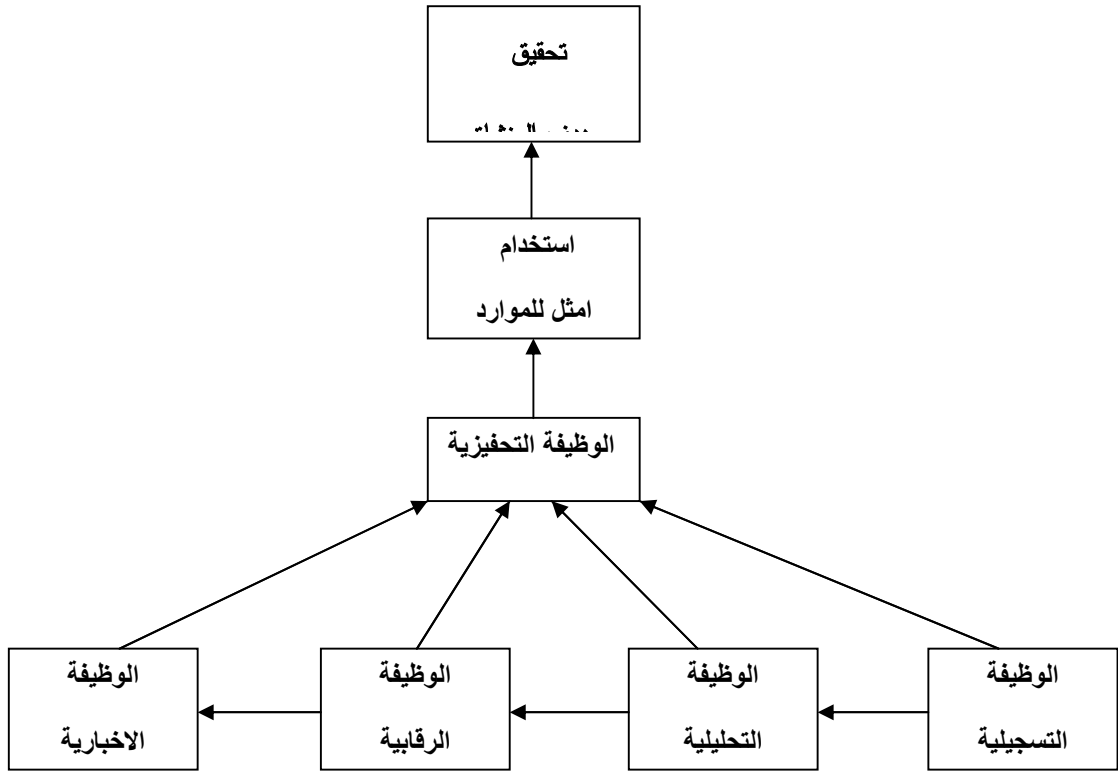
ان لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد ادارات المنشآت على تحقيق اهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي

ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي²:

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص26، 25.

² ا.د. اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص25، 24.

شكل رقم(2): يوضح وظائف المحاسبة الادارية



مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2006، ص25.

حيث نلاحظ ان الوظيفة التسجيلية،الوظيفة التحليلية،الوظيفة الرقابية والوظيفة الاخبارية تجتمع في الوظيفة التحفيزية وهذه وظائف تؤدي الى استخدام الامثل للموارد وتؤدي الى تحقيق هدف المنشأة ونقوم بشرح هذه الوظائف في مايلي:

1- الوظيفة التسجيلية:حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء

كان على اساس(طريقة الاندماج) اي اضافة حقول السجلات المحاسبية الحالية خاصة بمحاسبة التكاليف او على اساس (الانفصال) اي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف(مواد،اجور، مصروفات).

2- الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الاساسية لمحاسبة التكاليف واقرنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عناصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الانتاج.

3- الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الاساسية الاخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي ان تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي اما ان تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اقل من المعايير المحددة ا وان تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اكثر من المعايير المحددة وهنا يجب ان تدرس بدقة اسباب هذه الانحرافات واخبار الادارة من اجل الحد من هذه الانحرافات.

4- الوظيفة الاخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة اسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الادارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب ان تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

5- الوظيفة التحفيزية: ان هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تكثل عامل دفع لاقسام المنشأة من اجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق. وبهذه ونتيجة ذلك ستتحفز اقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد ادارة المنشأة إلى تحقيق هدفها المرسوم

المطلب الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية وموقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي

الفرع الاول: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية.

حيث نوضح اوجه التشابه بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية فيمايلي:

جدول رقم(4): يوضح اوجه الشبه بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1-تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤديها بالبيانات التفصيلية، فعند اعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة.	1-تعد البيانات الاخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي اي ان كلاهما يقوم باعداد الحسابات الختامية.
2-تتبعان نفس المبادئ والسياسات والاجراءات	2-في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات

الفصل الاول: المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج

المحاسبية.	المتداولة هناك مخزون سلعى اخر المدة وهذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف.
------------	---

مصدر: محمود على الجبالي، قصى السمراى، محاسبة التكاليف، دار وائل لطباعة والنشر، عمان_الأردن، 2000، ص، 12.

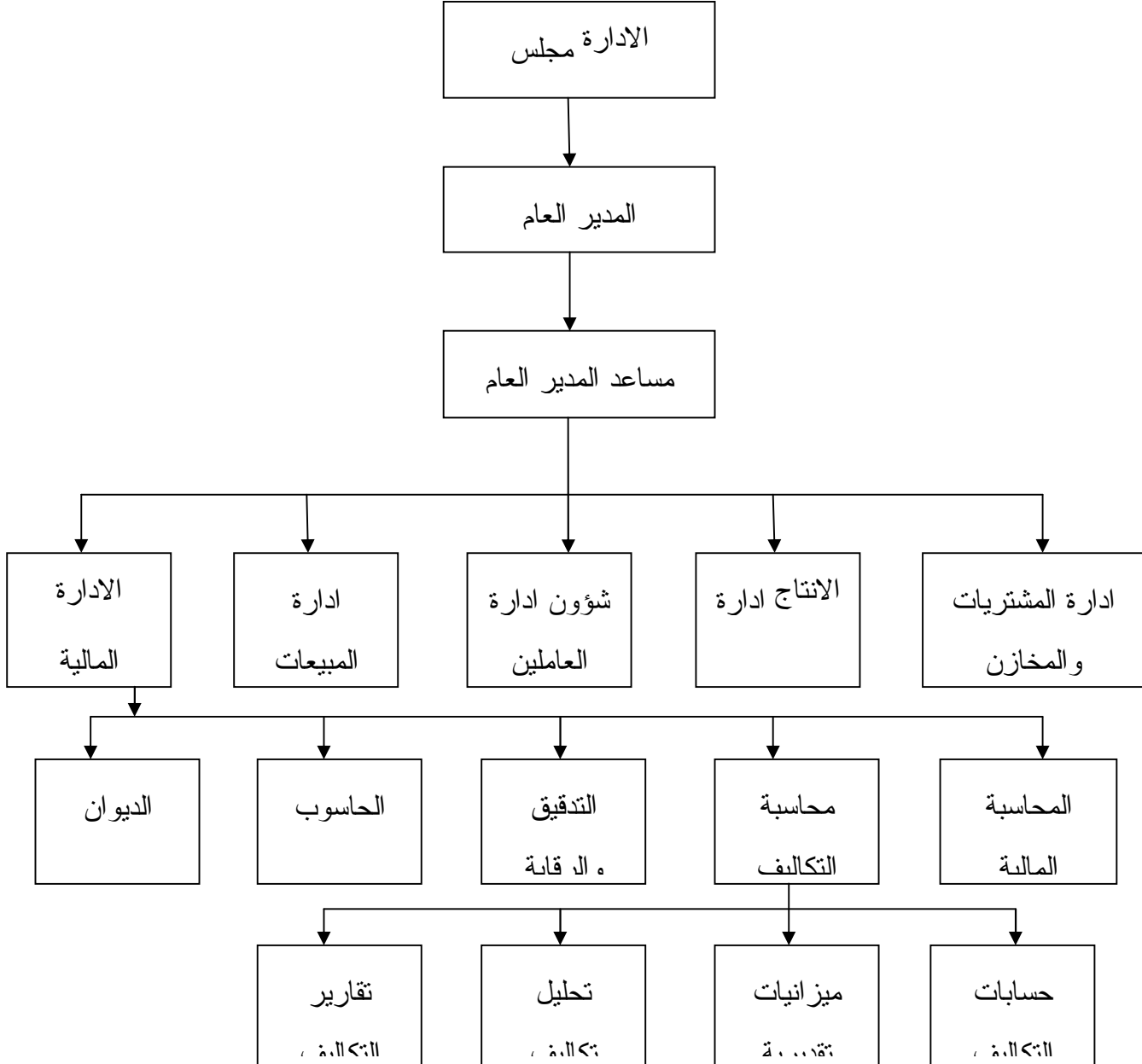
جدول رقم (5) يوضح اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1-من حيث الهدف: تعتبر اداة لخدمة الادارة ومتخذي القرار.	1-من حيث الهدف: تعتبر الخدمة المستثمر او صاحب راس المال
2-من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بكلفة الوحدة الواحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة.	2-من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تهتم بقياس نتيجة اعمال المنشاة كلها كوحدة واحدة، من ربح او خسارة عن فترة زمنية معينة.
3-من حيث الزمن: تهتم بالحاضر والماضى والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في القاء الضوء على ما يحدث فى المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي اقل دقة لانها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصى.	3-من حيث الزمن: تعتبر محاسبة تاريخية وذلك لانها لا تهتم الا بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثتفعلا، كذلك فهي اكثر دقة لانها تعتمد على مستندات.

مصدر: محمود على الجبالي، قصى السمراى، محاسبة التكاليف، دار وائل لطباعة والنشر، عمان_الأردن، 2000، ص، 12.

الفرع الثاني: موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي: حيث نقوم بتوضيح قسم التكاليف في الهرم التنظيمي من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (3): يوضح موقع قسم التكاليف من الهرم التنظيمي



مصدر: محمود على الجبالي، قصى السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل لطباعة والنشر، عمان_الأردن، 2000، ص، 13.

المطلب الثالث: اساسيات محاسبة التكاليف

سنقوم بالتعرف على اساسيات محاسبة التكاليف من تبويبات وعلاقة محاسبة التكاليف بالادارات الاخرى في المشروع ونطاق تطبيق محاسبة التكاليف وانواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي

الفرع الاول: علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارات الاخرى في المشروع

سنقوم بالتطرق الى علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارات الاخرى في المشروع¹:

اولاً: علاقة ادارة محاسبة التكاليف بادارة المشتريات:

تحصل ادارة التكاليف من ادارة المشتريات على نسخ من اوامر التوريد التي ارسلت الى الموردين، كما انها تمدها ببيانات عن كمية المخزون والحد الاقصى والحد الادنى له.

ثانياً: علاقة ادارة محاسبة التكاليف بادارة المبيعات:

تحصل ادارة محاسبة التكاليف من ادارة المبيعات على اوامر العملاء المطلوب تشغيلها، وعن اسعار التوريد المتفق عليها، كما انها تمد ادارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الاوامر لتحديد سعر البيع.

ثالثاً: علاقة محاسبة التكاليف بادارة المخازن:

تمسك ادارة التكاليف حسابات المخازن، ولذلك فانه يلزمها من ادارة المخازن الحصول على ادونات استلام الاصناف الموردة، واسعار هذه المواد المبنية في فواتير البيع. الى جانب ان تطبيق نظرية الجرد المستمر يلزم ادارة التكاليف من لبتحقق دورياً من رصيد المخازن بصفة مستمرة.

رابعاً: علاقة ادارة محاسبة التكاليف بادارة الحسابات:

تمد ادارة الحسابات ادارة التكاليف بالفواتير التي تصل من الموردين حتى يمكن استخدامها في اثبات الكميات الواردة وتسعير الاصناف المنصرفة للتشغيل، الى جانب مستندات صرف الاجور للعمال والمستندات الاخرى الخاصة بدفع اية مصروفات او نفقات لتسجيلها وتحليلها.

¹ د. صالح عبدالله الرزق، د. عطاء الله وراذ خليل، مرجع سابق، ص، 12، 14.

خامسا: علاقة ادارة محاسبة التكاليف بادارة الانتاج:

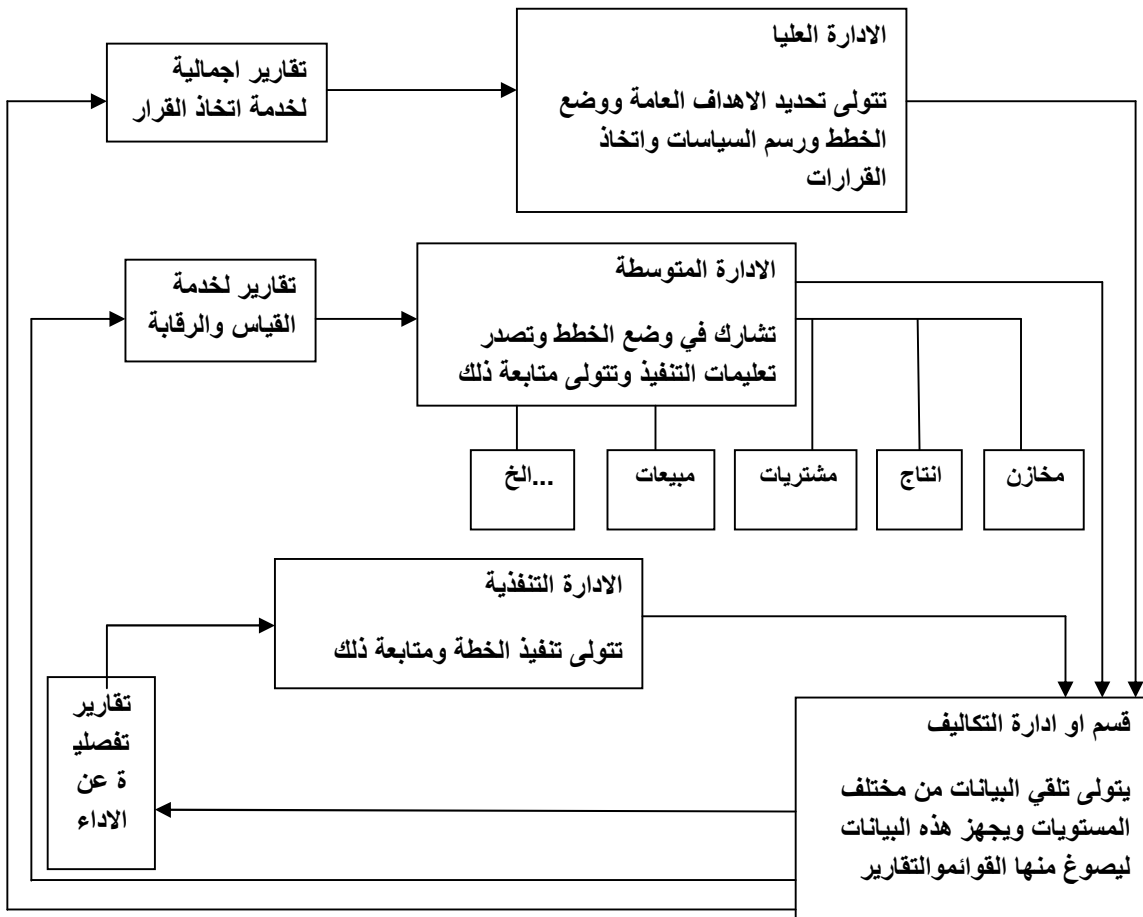
تحصل ادارة التكاليف من ادارة الانتاج على كمية الانتاج المحددة لكل قسم او مرحلة، كما ان ادارة التكاليف تمد ادارة الانتاج ببيانات عن كمية الانتاج وفروق اختلافها عن الكمية للانتاج في بداية الفترة.

سادسا: علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارة العامة:

تقدم ادارة محاسبة التكاليف للادارة العامة تقارير التكاليف، مثل قوائم التكاليف وتقارير الكفاية الانتاجية، حتى تقف الادارة على اوجه الكفاية او الاسراف، وتعمل على اصدار القرارات التي تعالج هذه الحالات.

محاسبة التكاليف اذن مصدر هام من مصادر المعلومات التي تعتمد عليها الادارة في مختلف مستوياتها بوظائفها المختلفة. فتقوم على امداد الادارة العليا بما يلزمها لغرض التخطيط وترشيد القرارات والادارة الوسطى بما يلزم عملية القياس والرقابة والادارة الدنيا بما يسمح لها بالحكم على كفاءة الاداء، وهو مايمكن ايضا من الشكل التالي:

الشكل رقم(4): يوضح علاقة ادارة التكاليف بالادارات الاخرى في المشروع



مصدر: صالح عبدالله الرزق، عطاالله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان_ الاردن، 1999، ص، 14.

الفرع الثاني: تبويبات عناصر التكاليف:

سنتعرف على عناصر تبويب التكاليف¹:

اولاً: التبويب الاساسي (الطبيعي):

وعلى وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من:

1- **عنصر تكلفة المواد:** او المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام او

نصف مصنعة او تامة الصنع في منشأة ما تكون مادة خام في منشأة ثانية كما انها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الادارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الاهمية النسبية تعتبر اهم عناصر التكاليف حيث يمثل اكثر من 50% من تكلفة الانتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.

2- **عنصر تكلفة العمل (الاجور):** ان توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج الى ايدي عاملة تحول

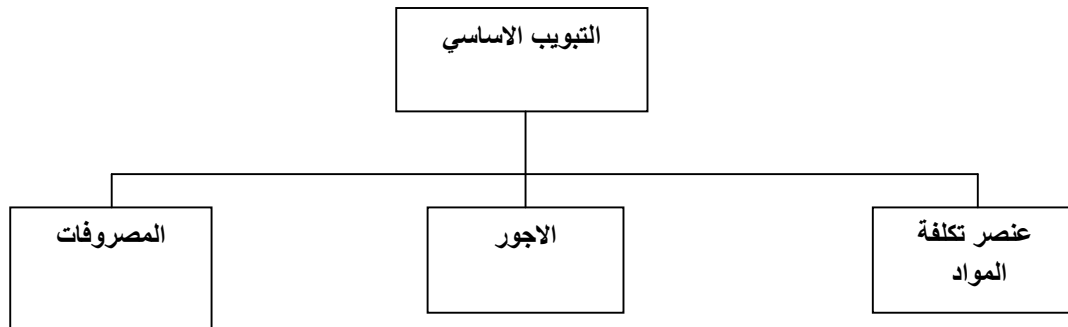
هذه المواد الى منتج نهائي ويعتبر العنصر الثاني من حيث الاهمية النسبية في المنشآت الانتاجية فقد يصل الى 50% من اجمالي تكلفة الانتاج. وهو يمثل كل ما يدفع من اجر للعاملين في مختلف اقسام المنشأة سواء كانوا يعملون في الاقسام الانتاجية او في الاقسام الخدمية وكذلك يشمل الاجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الادارة.

3- **عنصر تكلفة المصروفات:** وهي كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والاجور وهي

تمثل تكلفة خدمات الانتاج وخدمات ادارة التسويق وخدمات الادارة من مصاريف صيانة الالات ومن ايجار معارض البيع ومن مصاريف الادارة الاخرى.

ويمكن ايضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

شكل رقم (5): يوضح التبويب الاساسي (الطبيعي) لعناصر التكاليف



¹ سماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص، 44، 33.

مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص33.

حيث نلاحظ في هذا الشكل التوزيع الاساسي او الطبيعي اعناصر التكاليف ينقسم الى عنصر تكلفة المواد، الاجور والمصروفات.

ثانيا: التوزيع الوظيفي:

ان الغرض الاساسي من هذا التوزيع هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، ادارية) من خلال ماينفق عليها من عناصر تكاليف الاساسية (مواد، اجور، مصروفات) وان الوظائف الاساسية التي تقوم بها المنشأة هي:

1- الوظيفة الصناعية:

والتي تتخصص بالعمليات الانتاجية اي تحويل المواد الخام الى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الانتاجية المتخصصة بالعمليات الانتاجية والتقنية مثل(مركز الغزلومركز النسيج) في المنشآت الغزل والنسيج حيث المركز الاول يحول الخيوط الى الغزل والمركز الثاني يحول الغزل الى نسيج، ومراكز خدمات انتاجية والتي تقدم خدماتها الى المراكز الانتاجية مثل مركز الصيانة واقسام اللحام... الخ، لذا فان ما ينفق من عناصر التكاليف وبالاعتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها يمكن تحديد نصيب المراكز الانتاجية من عناصر التكاليف(مواد، اجور، مصروفات).

2- الوظيفة التسويقية:

وهذه الوظيفة تهدف الى تسويق وتوزيع ما انتجته الوظيفة الصناعية وان هذه الوظيفة ايضا ينفق عليها مواد(مواد التعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم) واجور العاملين في هذه الوظيفة، كاجور رجال البيع واجور العاملين داخل معارض البيع.. اضافة الى المصاريف التسويقية الاخرى مثل ايجار معارض البيع ومصاريف الاعلان.

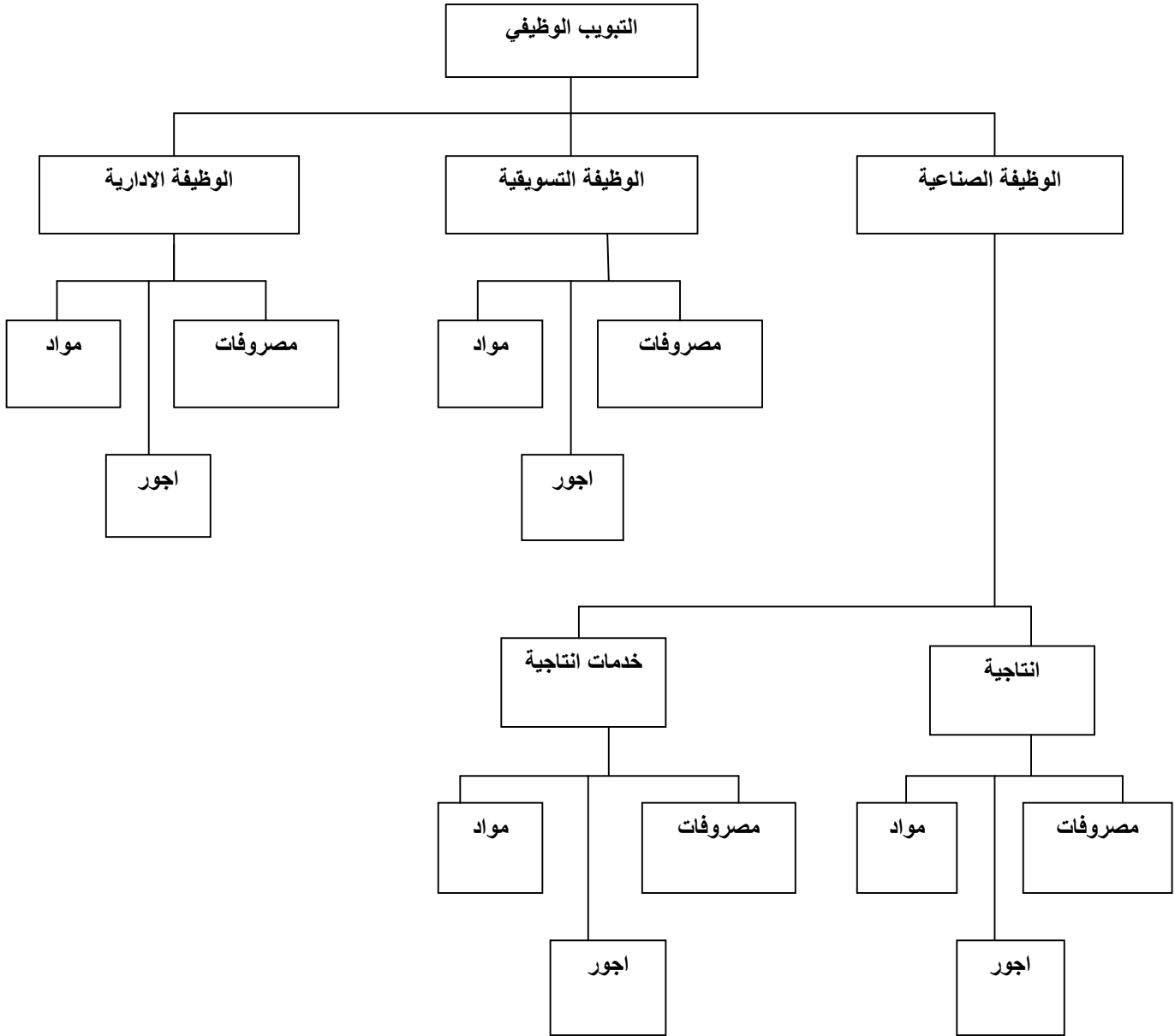
3- الوظيفة الادارية:

وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الاشراف والتنسيق بين مختلف الاقسام في الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على السندات الصرف يمكن تحديد ماينفق على هذه الوظيفة من مواد (مواد القرطاسية مواد التنظيف) والاجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الادارو العليا وبقية الادارات،

والمصروفات الادارية فهي بقية ماينفق على هذه الوظيفة مثل مصاريف الكهرباء ومصاريف التبريد ومصاريف الهاتف.

ويمكن توضيح هذا التوزيع بالشكل التالي:

شكل رقم(6): يوضح التوزيع الوظيفي



مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص35.

ان التبويب الوظيفي توجد فيه ثلاثة وظائف (وظيفة صناعية، تسويقية، ادارية) حيث الوظيفة التسويقية والادارية ينفق عليها من عناصر التكاليف الاساسية مواد، اجور ومصروفات وان الوظيفة الصناعية يوجد فيها انتاجية وخدمات انتاجية حيث يصرف عليهم كذلك من عناصر التكاليف الاساسية.

ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الانتاجية:

ان هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الانتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب الى:

1- عناصر التكاليف المباشرة:

وهي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الانتاجية كما انها العتاصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر واهم هذه العناصر:

- **المواد المباشرة:** وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الانتاجية مثل مواد الخام (كالخشب في صناعة الاثاث والقطن في صناعة الغزل).
- **الاجور المباشرة:** وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الانتاجية من اجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام الى منتج نهائي.
- **المصروفات المباشرة:** وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الانتاجية باستثناء المواد والاجور المباشرة.

2- عناصر التكاليف غير مباشرة:

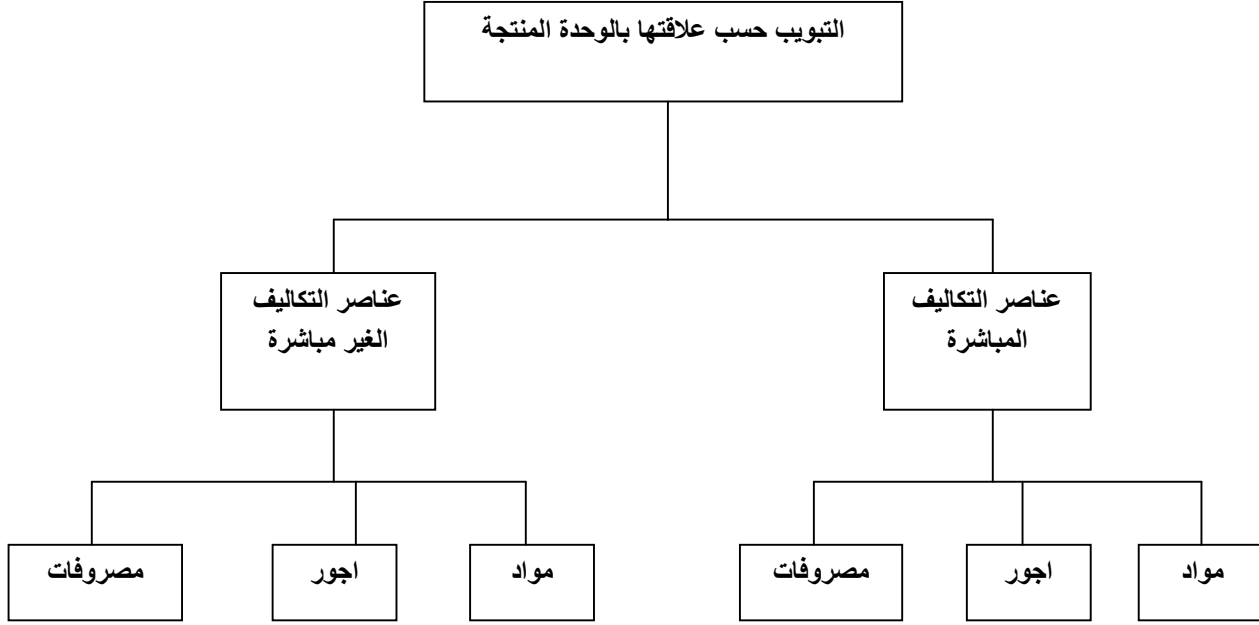
وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الانتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة ويمكن تخصيصها على الانتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل وعناصر التكاليف الغير مباشرة تشمل:

- **المواد غير مباشرة:** وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الانتاجية مثل الصمغ في صناعة الاثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة.
- **الاجور غير مباشرة:** وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقته بالوحدة الانتاجية، والذي لا يمكن تحديد تكلفة مثل اجور المشرفين على الاقسام في الشركة.

- **المصروفات غير المباشرة:** وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والاجور الغير مباشرة، مثل مصاريف كهرباء الشركة، هاتف الشركة...

ويمكن ايضا ح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم (7): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الانتاجية



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص36.

التبويب حسب علاقتها بالوحدة المنتجة ينقسم الى عناصر التكاليف مباشرة وغير مباشرة حيث ينقسم كل منهما الى مواد واجور ومصروفات.

رابعاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

ان هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف حيث انه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وحسب علاقتها بحجم النشاط (والانتاج).

حيث نجد هناك ثلاثة انواع من عناصر التكاليف:

1- التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة او نقصان اي انها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان من حجم الانتاج، ووجد ايضا

من خلال دراسة سلوك هذه العناصر بان نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتا مهما تغير حجم الانتاج والتكاليف المتغيرة تشمل:

- المواد المباشرة.
- الاجور المباشرة.
- المصاريف المباشرة.

2- التكاليف الثابتة:

وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط اي انها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بان نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط اي انه ينخفض اذا زاد حجم النشاط اي انه ينخفض اذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف اذا انخفض حجم الانتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة ان تزيد من حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة وهذا به فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة ومن امثلة هذه التكاليف:

- مصروف الايجار.
- مصروف التأمين.
- ايجار الادارة.

3- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة(مختلطة):

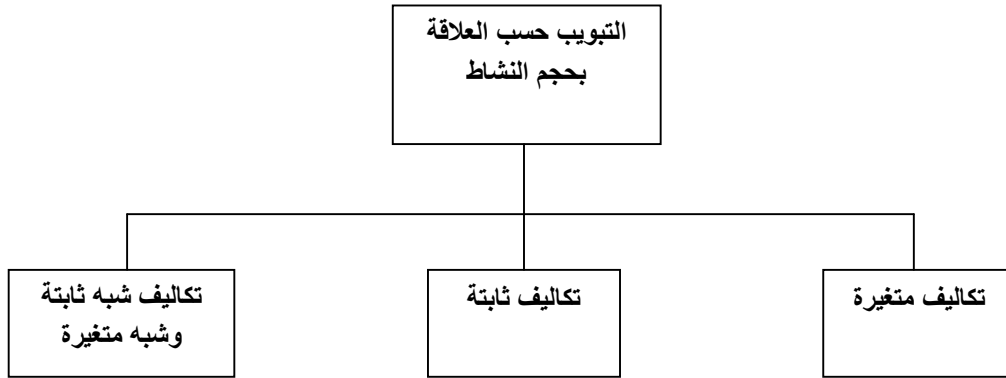
وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها:

- طريقة الحد الاعلى وطريقة الاحد الادنى.
- طريقة خارطة الانتشار.
- طريقة المربعات الصغرى.

ومن امثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الالات اي ان كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للالات ولكن هذه الكلف تزداد عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها.

ويمكن ايضاح تبويب عناصر التكاليف بحجم النشاط بالشكل التالي:

شكل رقم (8): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



مصدر: اسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص37.

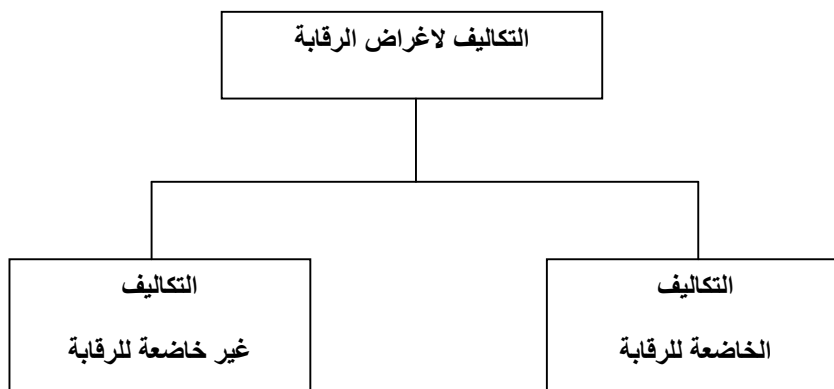
التبويب حسب العلاقة بحجم النشاط تنقسم الى تكاليف متغيرة وتكاليف الثابتة وتكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة (مختلطة).

خامسا: تبويب عناصر التكاليف لاغراض الرقابة.

وعلى وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من:

- 1- التكاليف الخاضعة للرقابة: اي هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل احد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى اداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن امثلة هذه التكاليف: التكاليف الثابتة.
- 2- التكاليف غير خاضعة للرقابة: اي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى اداري معين، ومن امثلة هذه التكاليف هي: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز انتاجي فهي اذن تكاليف غير خاضعة للرقابة ويمكن ايضاحها بالشكل التالي:

شكل رقم (9): تبويب عناصر التكاليف لاغراض الرقابة



مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص40.

التكاليف لاغراض الرقابة تنقسم الى التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف غير خاضعة للرقابة

سادسا: تبويب عناصر التكاليف لاغراض اتخاذ القرارات:

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاضعة بالادارة، ومن امثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة او عدم الزيادة في انتاج معين، او قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة او شراءها من السوق الخارجى او قرار يتعلق بايقاف خط انتاجي معين وعدم الاستمرار به... وهذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها:

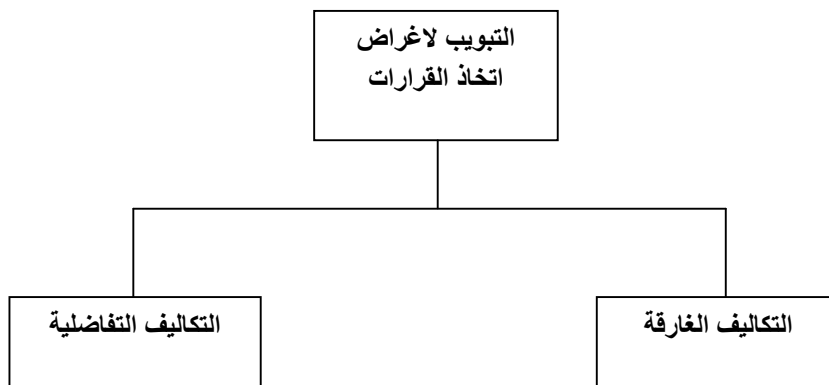
1- التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع ادارة المنشأة ايقافها.

2- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها اذا ما تم استخدام الموارد في افضل البدائل المتاحة، او هي الارباح المفقودة لافضل بديل بعد البديل الاول وان هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في سجلات المحاسبة.

فمثلا: امام المنشأة بديلين يعطي الاول صافي تدفق 6000 دينار والثانى يعطى 8000 دينار وتم اختيار البديل الاول وهذا يعني بان تكلفة الفرصة البديلة هي 2000 دينار كخسارة لاختيار هذا البديل.

3- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين التكاليف بديلين وان هذا الفرق يلعب الدور الاساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فان هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات، فهل من مصلحة المنشأة شراء الة حاسبة ام ايجارها، هل من مصلحة المنشأة بناء مقر للشركة ام استئجارها... وهكذاويمكن ايضا هذا التبويب بالشكل التالي:

شكل رقم(10):تبويب عناصر التكاليف لاغراض اتخاذ القرارات



مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص42.

التبويب لاغراض اتخاذ القرارات ينقسم الى التكاليف الغارقة والتكاليف التفاضلية

الفرع الثالث: قوائم التكاليف:

لابد من الاشارة الى ان هناك اختلاف في اعداد القوائم المالية ما بين المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية في العديد من النقاط¹:

اولا: المخزون ومكوناته:

بما ان هدف المنشآت التجارية هو شراء السلع وخزنها ومن ثم بيعها اي انها لا تقوم بعملية التصنيع بل تقوم بشراء السلع من مصادرها الرئيسية، لذا فان خزين اخر مدة سيكون في هذه المنشآت من البضاعة المتبقية اي عند الجرد في نهاية السنة المالية، اما الخزين في المنشآت الصناعية فانه يتضمن عدة فقرات:

1-مخزون المواد الخام التي تدخل في العملية الانتاجية. ويكون جزء من تكلفة الانتاج حيث يتم احتساب تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج بالمعادلة التالية:

مخزون مواد خام في بداية الفترة + مشتريات مواد خام خلال الفترة - مواد خام في نهاية

2-انتاج تحت التشغيل(اخر مدة): وهو يمثل عناصر التكلفة التي انفقت حتى وصول الانتاج الى هذا المستوى والمتمثلة بتكلفة المواد المستخدمة مضافا اليها تكلفة العمل المباشر والمصروفات المباشرة اضافة الى عناصر التكاليف غير مباشرة التي انفقت من اجل وصول الانتاج معين وقد يكون مستوى الانتاج اقل من 100% واكثر من 1%

2-الانتاج التام الصنع: ويمثل مخزون السلع التامة الصنع والتي وصلت الى مستوى اتمام 100% والقابلة للبيع ويتم احتساب تكلفة البضاعة المنتجة على وفق الاسلوب التالي:

تكلفة البضاعة المنتجة=تكلفة انتاج تام الصنع في اول المدة+تكلفة البضاعة المنتجة خلال الفترة_تكلفة الانتاج التام الصنع اخذ المدة

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص، 44، 53.

ثانياً: طبيعة تدفق التكاليف:

ان طبيعة تدفق التكاليف ترتبط بطبيعة نشاط المنشأة، ففي المنشآت التجارية تدفق التكاليف فقط لهدف شراء السلع من اجل بيعها بدون اجراء اي تغييرات على تلك السلع، اما في المنشآت الصناعية فان تدفق التكاليف يختلف حيث يبدأ من عملية شراء المواد الاولية واجراء العمليات التصنيعية عليها لتصبح جاهزة للبيع ويرتبط مع هذه العملية تدفقات اخرى للتكاليف متمثلة بالاجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير مباشرة.

ثالثاً: طبيعة اعداد كشف المركز المالى:

ان كشف المركز المالى المعد للمنشآت التجارية سيختلف عن الكشف المعد من قبل المنشآت الصناعية، حيث ان في الاولى يتم عرض نوع واحد من المخزون في كشف المركز المالى هو مخزون البضاعة التامة الصنع وهذه تعتبر من احد بنود الاصول المتداولة التي تظهر في هذا الكشف، اما في المنشآت الصناعية فيظهر المخزون مفصلاً حيث يشمل مخزون المواد الخام ومخزون الانتاج تحت التشغيل ومخزون البضاعة التامة الصنع.

رابعاً: خطوات اعداد قائمة تكاليف البضاعة المنتجة في المنشآت الصناعية:

هناك عدة خطوات متسلسلة ترتبط باعداد قائمة تكاليف البضاعة المنتجة وهى:

1- اعداد قائمة بتكاليف المواد المستخدمة في الانتاج:

يتم اعداد هذه القائمة على وفق المعادلة السابقة التي تم الاشارة اليها ويمكن اعداد على وفق القائمة رقم (1) ادناه:

جدول رقم (6): قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الانتاج

مواد خام اول مدة	×
+ مشتريات مواد خام	×
= تكلفة المواد الخام المعدة للاستخدام	××
- مخزون مواد خام اخر مدة	×
= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج	××

2- اعداد قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع على الشكل التالي:

جدول رقم (7): يوضح قائمة بتكاليف البضاعة تامة الصنع

	×		المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج (من القائمة السابقة)
	×		+ الاجور المباشرة
	×		الكلفة الاولية المباشرة
			+ المصاريف الصناعية غير مباشرة
		×	مواد غير مباشرة
		×	اجور غير مباشرة
		×	ايجار مصنع
		×	الكهرباء
		×	تامين على مصنع
		×	اهلاك الآلات
		×	المياه
	×		اجمالي التكاليف الصناعية الغير مباشرة
×			تكلفة الصنع
×			+ انتاج تحت التشغيل اول مدة
×			تكلفة الانتاج
(×)			- انتاج تحت التشغيل اخر المدة
×			تكلفة الانتاج التام

مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص.46.

3- اعداد تكلفة البضاعة المباعة: حيث يتم اعدادها على الشكل التالي:

جدول رقم (8): يوضح قائمة تكاليف البضاعة المباعة

×	انتاج تام اول مدة
×	+ تكلفة بضاعة تامة الصنع (قائمة رقم 2)
×	= تكلفة البضاعة المعدة للبيع

- انتاج تام اخر مدة _____ (x)
 =تكلفة البضاعة المباعة _____ xx

مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص، 47.

4- اعداد كشف الدخل: ويتم اعداد كشف الدخل على الشكل التالي:

جدول رقم (9): كشف الدخل

	البيان
xx	ايراد المبيعات (عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة)
(xx)	-تكلفة البضاعة المباعة (قائمة رقم 3)
xx	= مجمل الربح (الخسارة)
(x)	-التكلفة الادارية والتسويقية
xx	صافي الربح قبل الضريبة
(x)	-الضريبة
xx	=صافي الربح بعد الضريبة

مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الاردن، 2006، ص، 48.

ويمكن تحديد الايرادات والمبيعات وفق المعادلة التالية:

المبيعات = انتاج تحت التشغيل اول مدة + انتاج تام اول مدة + انتاج خلال الفترة - (انتاج تحت التشغيل اخر مدة + الانتاج التام اخر المدة)

خامسا: القوائم المالية في المنشآت التجارية:

الفصل الاول: المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج

بما ان المنتجات التجارية هدفها هو اعادة بيع البضائع التي تم شرائها فان اعداد القوائم المالية لهذه المنشآت سيتميز بالسهولة حيث ان كلفة البضاعة المباعة سيمثل سعر الشراء + مصاريف الشراء (نقل، شحن، تأمين، رسوم جمركية...). ويمكن توضيح كشف الدخل في المنشآت التجارية ادناه:

جدول رقم (10): جدول حساب النتائج

××			المبيعات (عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة)
			<u>تكلفة البضاعة المباعة</u>
		×	بضاعة اول المدة
		×	+ مشتريات خلال فترة
		×	+ مصاريف الشحن والتأمين والنقل
	××		= تكلفة البضاعة المعدة للبيع
	(×)		- مخزون اخر المدة
××			تكلفة البضاعة المباعة
××			= مجمل الربح (الخسارة)
(×)			- المصاريف الادارية
(×)			- المصاريف التسويقية
××			= صافي الربح (الخسارة)

مصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2006، ص، 50.

الفرع الرابع: نطاق تطبيق محاسبة التكاليف:

تهتم محاسبة التكاليف اساسا بقياس وتبويب وتحليل النفقات التي تقوم بها المنشأة ولذلك يمكن الاعتماد على محاسبة التكاليف في جميع المنشآت مهما اختلف حجمها او طبيعة النشاط التي تقوم به، وسواء كانت تهدف الى تحقيق ارباح ام لا. وان كان استخدام محاسبة التكاليف قد بدا في المنشآت الصناعية الا ان ذلك لا يمنع من استخدام طرق واساليب محاسبة التكاليف في المنشآت التجارية والزراعية والمالية، بل وحتى في الوحدات الادارية الحكومية سواء المركزية او المحلية¹

الفرع الخامس: انواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف:

نظرا لان نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة لقيام الادارة باتخاذ القرارات في ظل البيئة الراهنة للانتاج والمتسمة بالتطور والتعقيد واشتداد المنافسة، كان على محاسبة التكاليف ان تركز على هذه المهمة بغية تقديم المعلومات الملائمة الداعمة للنشاط الاداري على اختلاف مستوياته وعموما يوجد ثلاثة انواع من المعلومات تخدم كل منها غرضا معينا وهي²:

- 1- معلومات تقدير الاداء: حيث تمكن هذه المعلومات جمع الجهات الداخلية والخارجية على تقييم الاداء الوظيفي داخل الشركة.
- 2- معلومات توجيه الانتباه: حيث تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الادارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وعدم الكفاءة، فضلا عن القاء الضوء على مجالات التحسين وفرص التطوير.
- 3- معلومات حل المشاكل: حيث تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل او القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن وايجاد افضل بديل يحقق اهداف المؤسسة وغالبا ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية. غير ان انتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات تحكمها قواعد ضرورية نذكرها كالاتي:
- 4- كفاءة وحسن اختيار المدخلات من البيانات: تمثل البيانات المادة الخام اللازمة لانتاج المعلومات، وتعتمد هذه الاخيرة في جودتها وفعاليتها وموضوعيتها ودقتها على جودة وفعالية وموضوعية ودقة البيانات المستخدمة في انتاجها.

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص7.

² اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص ص، 31، 32.

وعموما من اجل تحقيق الكفاءة والفعالية للبيانات المطلوبة يلزم مراعاة النواحي التالية:

- الدقة فى اختيار نوعية البيانات وبالقدر الكافى وحسن اختيار مصادرها الداخلية والخارجية بما يتوافر فيها شرط الموثوقية والاقتصادية.
- تحقيق الرقابة على المدخلات من البيانات واختبارها في مرحلة مبكرة من مراحل معالجتها لما يحقق مزايا مثل تأكيد الصحة والدقة والشمولية.

5- تدعيم عمليات الرقابة على عمليات معالجة البيانات: ان مرحلة تشغيل البيانات تهدف الى استقبال هذه الاخيرة من مصادرها المختلفة كمدخلات ومعالجتها يدويا اواليا او الكترونيا لتحويلها الى معلومات كمخرجات ولاهمية هذه المرحلة في انتاج المعلومات ينبغي وضع خطواتها تحت المراقبة الدقيقة والمتابعة المستمرة لضمان صيانة المعلومات المنتجة، وهذه المراقبة وقائية اكثر منها رقابة بالتغذية المرتجعة كما ان تصميم اساليب الرقابة على العمليات واستخدامها يختلف من مؤسسة لآخرى وفقا لحجمها وطبيعة نشاطها واسس نظام معلوماتها.

6- تدعيم اساليب الرقابة على المخرجات: تهدف هذه المرحلة الى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات، مثل قوائم الحسابات او التقارير، كما تهتم هذه الاساليب ايضا بعملية معالجة البيانات نفسها عند نقلها الى احدى وسائل التخزين لتوصيلها الى المستخدم

المبحث الثالث: استخدام ادوات المحاسبة الادارية بتحديد تكاليف الانتاج

ستتم التعرض في هذا المبحث الى تكاليف الانتاج وقياس التكاليف وسعر التكلفة ومفهوم الانتاج واهميته وعوامله وتحديد تكاليف الانتاج باستخدام ادوات محاسبة الادارية.

المطلب الاول: تعريف تكاليف الانتاج وقياس تكاليف الانتاج

سنقوم بتعريف تكاليف الانتاج والتعرف على قياس تكاليف الانتاج¹

الفرع الاول: تعريف تكاليف الانتاج

¹ هانى عاطف، محاسبة التكاليف، مجموعة العربية لتدريب والنشر، القاهرة_مصر، 2000، صص 30، 7.

وتتمثل في عناصر التكاليف (الخامات/العمل/الخدمات) التي تحتاجها الادارات الانتاجية بالمنشأة لصنع المنتجات الصالحة للبيع. ان تكاليف الانتاج قد يطلق عليها مصطلح اخر هو التكاليف الصناعية. وتشمل تكاليف الانتاج او التكاليف الصناعية، العناصر التالية:

- تكاليف الخدمات الانتاجية: سواء اكانت تدخل في تشكيل المنتج مثل المواد الخام الرئيسية (كالخشب في صناعة الاثاث) او الخامات المساعدة والتي لا تدخل في تشكيل المنتج ولكنها تساعد على الانتاج مثل الوقود وقطع الغيار

- تكاليف الاجور الانتاجية: والتي تتمثل في اجور ومزايا العاملين بالادارات الانتاجية او الصناعية المختلفة سواء اكانت مراكز انتاج او مراكز خدمات انتاجية

- تكاليف الخدمات الانتاجية: او المصروفات الاضافية - الاخرى وتتمثل في الخدمات التي تحصل عليها الادارات الانتاجية او الصناعية في سبيل القيام بانشطتها المختلفة

الفرع الثانى: قياس تكلفة الانتاج

تعد هذه المهمة المنطلق الذي ادى الى ظهورها محاسبة التكاليف، بحيث تهدف الى متابعة اعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الابعاء لكل منتج حسب ماتم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الانتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

المطلب الثانى: سعر التكلفة ومفهوم الانتاج واهميته وعوامله

الفرع الاول: سعر التكلفة

لقد وجد هناك اختلاف في التعاريف للتكاليف والابعاء بين الاقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الابعاء، التكاليف...) لذا فمن الضروري قبل الوصول الى التكاليف وسعر التكلفة يجب القاء نظرة على العناصر الاخرى:

أ- المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقى لقيم جاهزة مباشرة، او بعبارة اخرى خروج النقود، و||مصروف يقابله الايراد الذي يعتبر تحصيل على نقود. ومن الوهلة الاولى يتبادر الى الذهن انه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والايرادات السائلة، الا ان هذا ليس

ممكنا الا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة او على المدى الطويل نظرا لان المصاريف والايرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، اي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل او بعد دفعها نقدا او العكس بالنسبة للايرادات.

ب- الاعباء: العبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الاعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... الخ، ففي حين نجد ان المصاريف تتميز بالصفة المادية او بصفة اخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم. اذن فان الاعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن ان حساب النتيجة يتم على اساس الدورة الاستغلالية وليس على اساس العمليات او مدة حياة المؤسسة، فهناك اذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل او تحميل الاعباء، ويفيدنا التاريخ الاول في تحديد كستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للاعباء اذ تحدد النتيجة على اساس تاريخ تسجيل الاعباء (نظريا) وليس على اساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل او بعد تسجيل الاعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الاعباء).

ت- التكاليف: التكلفة هي مجموعة الاعباء المتعلقة بمرحلة معينة او بمنتوج مادي معين، او مجموعة منتوجات، او خدمة او مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية اي قبل وصولها الى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف واهمها هو التقسيم حسب مراحل الانتاج اذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج.

سنتعرف على مفهوم الانتاج واهمية الانتاج فيمايلي¹:

الفرع الثاني: مفهوم الانتاج:

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

ويعرف كذلك هو ذلك النشاط الذي يتولى عملية مزج ثوم تحويل الموارد المتاحة لنظام معين وفق اسس محددة من اجل اضافة او خلق قيمة تتلائم مع السياسات التي تمارسها ادارة ذلك النشاط

الفرع الثالث: اهمية الانتاج

1- المنفعة الشكلية (التحويلية): وذلك يتغير جوهر المادة وتحويلها الى مادة نفعية سواء سلعية او خدمية

جغروري على، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة وحدة الجبس وشققاته اولاد جلال-بسكرة، مذكرة¹ ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية علوم الاقتصادية و تجارية وعلوم التسير، قسم علوم التجارية، بسكرة _ الجزائر، 2015/2014.

- 2- المنفعة المكانية: وهى نقل السلع والخدمات من مكانها الى اماكن اكثر حاجة اليها وذلك عن طريق النقل الذي يعد طريقة اقتصادية فعالة
- 3- المنفعة الزمنية: وذلك عن طريق الادخار والتخزين واختيار الوقت المناسب الذي تزداد فيه الحاجة اليها
- 4- المنفعة الكلية: وذلك عن طريق نقل ملكية السلعة او الخدمة احيانا من شخص الى اخر
- 5- المنفعة الاجتماعية: وهى محصلة المنافع السابقة ويمكن تحقيقها للنشاط الاقتصادي وذلك عن طريق تحقيق الاهداف والفعالية الايجابية

الفرع الرابع: عوامل الانتاج

- 1- القوى البشرية: وهى احدى المدخلات الاساسية لنظام الانتاج سواء على مستوى انتاج سلع او تقديم خدمة ولا يمكن لحال من الاحوال الاستغناء عنها
- 2- المواد: اي يجب توفر المواد التي دخل ضمن عملية الانتاج عند انتاج اليلم وتقديم الخدمات وكذلك على مدى صلاحية المواد من حيث الكم والنوع والاوقات والامكان المطلوبه
- 3- المعدات والالات: حسب الوظيفة الانتاجية يجب تحديد اختصاص الالات والمعدات وعليه تصميم الات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصميم الالات ومعدات اخرى غير مختصة تؤدى اكثر من عمل وتتسم بالمرونة فى انتاج متنوع واداء مختلف.
- 4- المبانى والتشييدات: لممارسة نشاط المؤسسة، تلجا هذه الاخيرة الى اختيار تصميم الذي يحقق اكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وباقل تكلفة وخاصة عندما تكون ارض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذا التصميم وطبيعة النشاط الانتاجي.

المطلب الثالث: تحديد تكاليف الانتاج باستخدام ادوات المحاسبة الادارية (تكاليف على اساس الانشطة ABC، الادارة على اساس الانشطة ABM)

نقوم بتحديد تكاليف الانتاج باستخدام ادوات المحاسبة الادارية باستعمال اداة تكاليف على اساس الانشطة والادارة على اساس الانشطة.

الفرع الاول: تكاليف على اساس الانشطة

ويتم تحتيد نظام التكاليف على اساس الانشطة فيمايلي¹:

اولا: تحديد الانشطة

¹ قدوري هودة سلطان، مرجع سابق، صص، 4، 6.

يتم تقسيم المؤسسة الى مجموعة أنشطة، بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الانتاجية من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة الى أنشطة رئيسية وفرعية، وتحليلها ووصفها وصفا وظيفيا وذلك بمساعدة كل مسؤولي المؤسسة عن طريق المقابلات الشخصية مع اكبر عدد من الافراد، حيث يساهم كل من فريق العمل وعمال المؤسسة في تحديد قائمة الأنشطة يحتاج الامر الى تعريف الأنشطة المتعلقة بالتصميم، والتصنيع، والتوزيع، والمحاسبة والادارة

ان تحديد الأنشطة الرئيسية يجب ان يحقق التوازن بين الرغبة في الحصول على بيانات تكلفة دقيقة وبين معيار التكلفة والمنفعة، حيث ان تحديد أنشطة كثيرة قد يقود الى بيانات تكاليف اكثر دقة، ولكن في الوقت نفسه تكون الجهود المبذولة والتكاليف كبيرة.

ثانيا: تحديد تكلفة الأنشطة

يتم تحديد المبلغ المنفق على كل نشاط من خلال ربط الانفاق بالأنشطة باستخدام موجه تكلفة الموارد، حيث يتجمع عدد من الاعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الاعمال بصورة مستقلة، اذ ان تكاليف النشاط تساوي مجموع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط وذلك باستخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية والتقارير اللازمة عند الضرورة

هناك أنشطة رئيسية واخرى ثانوية، يتم تخصيص تكاليف الأنشطة الثانوية الى الأنشطة الرئيسية التي تساندها ويتم تخصيص التكاليف الى هدف التكلفة باستخدام موجهات تكاليف النشاط الذي يتم اختياره للأنشطة الرئيسية

ثالثا: اختيار موجهات التكلفة

موجه التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط واهداف التكلفة، يجب ان يعكس موجه التكلفة السبب الرئيسي للاستهلاك من قبل النشاط، لا بد من اختيار موجه التكلفة الملائم، بحيث يعكس علاقة قوية بين التغير في تكلفة النشاط والتغير في مستوى الموجه وكلما كان ذلك ممكنا كلما امكن تسجيل تكاليف أنشطة دقيقة.

رابعا: تجميع الأنشطة

يتم تجميع الأنشطة التي لها نفس موجهات التكلفة في مجموعات تسمى مراكز التجميع وهذا من اجل تسهيل المعالجة المحاسبية

وقد ذكر p.Mervellec انه نظرا لتعدد الأنشطة، وعددها الهائل فانه لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتجات المصنعة والمباعة، وذلك بسبب ارتفاع التكلفة حيث عرض طريقة تجميع شاملة للأنشطة من خلال مصفوفة

تتقاطع فيها الانشطة في الاعمدة والموجهات في السطران ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط

خامسا: حساب تكلفة اهداف التكلفة

بعدما يتم تحديد الانشطة واختيار موجهات التكلفة الملائمة يتم تحديد التكلفة الكلية لاهداف التكلفة (المنتج، الخدمة، العملاء.....) والتي تتكون من:

- تكلفة المواد المباشرة

- تكلفة العمل المباشر

- تكلفة الانشطة التي استهلكها هدف التكلفة

وذلك لجميع الانشطة المستهلكة من قبل هذه التكلفة حيث ان: يتم تحميل تكلفة الانشطة الى المنتجات باستخدام موجهات التكلفة، حسب استهلاك كل هدف تكلفة (المنتجات) من الانشطة

الفرع الثاني: الادارة على اساس الانشطة ABM

ويتم تحديد تكاليف الادارة على اساس الانشطة فيما يلي¹:

اولا: تحليل الانشطة:

يهدف تحليل الانشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي لهذه الأنشطة من خلال معرفة السبب الذي قامت من اجله هذه الأنشطة وبأي طريقة سيتم القيام بها.

هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة غير المضيعة للقيمة والتي يجب العمل

على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة. يستخدم هذا المفهوم في تحديد عناصر تكاليف ووظائف المنتج، بغرض تحديد الحد الأدنى من التكاليف اللازمة حتى تؤدي كل وظيفة المهام المحددة لها بدقة

يقصد بقيمة المنتج، القدرة على أداء وظائفه بأدنى حد ممكن من التكاليف، والتي تتعاضد كلما أمكن الحصول على الوظيفة أو الخدمة المطلوبة في الوقت المحدد، والمكان المحدد، وبالجودة المطلوبة عند أدنى حد ممكن من التكلفة

يلعب تحليل القيمة دورا مهما في تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي اهتمام بالتكلفة كأحد أهم العناصر المحددة لقيمة المنتجات مما يعني أن قيمة المنتجات تحدد بالقدر

¹ قدوري هودة سلطان، مرجع سابق، صص 10، 12.

الذي يرضى إشباع حاجات وأذواق المستهلكين، وبقدر ما تؤدي به من وظائف تبرر وجود هذه المنتجات، أما الأنشطة غير الضرورية يجب استبعادها مما ينتج عنه استبعاد ما تتطلبه من تكاليف متغيرة أو ما قد يوجد من تكاليف ثابتة متعلقة بهذه الأنشطة

ثانياً: دراسة العوامل المسببة:

العمل على تحديد الأنشطة الأقل أهمية، وكذا الأنشطة غير المؤداة بطريقة جيدة، من خلال معرفة العوامل المسببة لهذه الأنشطة والتي تمكن من الوقوف عند نقاط التشغيل، على سبيل المثال : انتقال المنتج داخل المصنع (بين مرحلتين للإنتاج) يعتبر نشاطا غير مهم، أي نشاط بدون قيمة، من وجهة نظر المستهلك، إلا أنه لا يمكن إلغاء هذا النشاط مادام هناك مرحلتين منفصلتين عمليا، لكن يمكن إعادة تنظيم المصنع، أي العمل على تقليص المسافة إلى أدنى حد ممكن بين العمليتين، باعتبار أن المسافة هي العامل المسبب للنشاط، وبالتالي إقصاء نشاط الانتقال باعتباره نشاط بدون قيمة

ثالثاً: قياس أداء الأنشطة:

تقيم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها، وذلك باستخدام معايير مالية وغير مالية لقياس الأداء، أي اختيار مؤشر لقياس أداء النشاط على حسب طبيعة النشاط.

ويمكن في هذا الإطار الاستناد إلى بطاقة الأداء المتوازن (JAULENT-AGNES P109) والتي تقوم على أربعة قواعد مهمة يمكن من خلالها للإدارة ترجمة أهدافها إلى معايير محددة لتقييم الأداء.

رابعاً: تخفيض التكاليف :

إن تقييم أداء الأنشطة، يدفع إلى التحسين المستمر لها للسعي نحو تطوير أدائها، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك.

ويقصد بالتحسين المستمر **Kaizen** باليابانية، إجراء تحسينات على عملية التشغيل، في صورة تحسينات طفيفة متتالية تخص العمليات، الهدف منها هو تخفيض التكلفة.

إن الهدف من التحسين المستمر هو هدف متحرك باستمرار ويعنى متابعة مستمرة من أجل :
- تلبية احتياجات العملاء (المستهدفين) من خلال تحسين المواصفات باستمرار وفق متطلبات واحتياجات العملاء.

- إن تخفيض التكاليف باستمرار للحفاظ على الميزة التنافسية هو هدف متحرك يتحقق باعتماد إنتاج خال من العيوب.

يتحقق تخفيض التكاليف بتقليص الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة من خلال العمل على تحسين العملية أو المنتج (تحسين تصميم المنتج، تحسين ترتيب الأدوات...)، إقصاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة من خلال إجراء تعديل على مستوى العمليات أو المنتج.

خلاصة الفصل الاول:

بناء على ما تم ذكره في هذا الفصل فان محاسبة الادارية تعتبر نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الادارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، تتضمن توفير كل البيانات اللازمة لتغطية احتياجات الادارة وتحقيق اهدافها وصنع قراراتها.

وكذلك تطرقنا في هذا الفصل الى محاسبة التكاليف حيث تعد هذه الاخيرة فرع من فروع المحاسبة وتهتم بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة تستخدمها الادارة لاجراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، حيث تقوم المحاسبة الادارية باستخدام مجموعة كبيرة من الادوات لضمان حسن التسير، ومن بين اهم هذه الادوات هناك ادوات تقليدية كالمحاسبة التحليلية، موازنات التقديرية وتحليل المالي، وهناك ادوات حديثة كالتكلفة المستهدفة، نظام توقيت المنظبط ونظام التكلفة على اساس الانشطة، وهناك ادوات لتحسين المستمر كادارة الجودة الشاملة وبطاقة الاداء المتوازن.

تمهيد:

لقد سبق وتطرقنا في الجانب النظري الى المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج، بانواعها وخصائصها، ولكن هذه الدراسة هي مجرد دراسة نظرية وهو مادفعنا لتدعيمها بدراسة تطبيقية (دراسة حالة) حول تطبيق ادوات المحاسبة الادارية ولتعدد ادوات المحاسبة الادارية قمنا باختيار اداتين اثنتين واحدة حديثة وثانية تقليدية وهما على التوالي (نظام التكلفة على اساس النشاط ABC، التحليل المالي) وقمنا بتطبيق عليها داخل مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD لوحدة الدقيق والفرينة -اوماش_بسكرة- وستكون هذه الدراسة وفق الخطة التالية:

- المبحث الاول: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
- المبحث الثاني: واقع ادوات المحاسبة الادارية وتحديد التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى
- المبحث الثالث: استخدام ادوات المحاسبة الادارية (طريقة التكلفة على اساس النشاط، التحليل المالي) في تحديد تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

المبحث الاول:مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث القاء نظرة عامة على المؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها ونشاتها وطبيعة نشاطها ثم ننقل الى عرض مراحل انتاج الدقيق والفرينة.

المطلب الاول: تعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب واهميتها واهدافها:

سننتظر الى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها ونشاتها واهميتها واهدافها .

الفرع الاول: تقديم المؤسسة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، انشئت في اطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الاماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة(SARL) براس مال قدره: 135 مليون دينار جزائرين تقع بمنطقة النشاطات بلدية اوماش التابعة لدائرة اورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم: 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي وبمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الاولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب"، ولقد تم اقامة المشروع ببلدية اوماش لعدة اعتبارات اهمها الجبائية، حيث ان المؤسسة استفادت من الاعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي رقم (12-93)، كون منطقة اوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة.

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) الى شركة ذات اسهم (SPA)، وتم رفع راس مالها الاجتماعي الى 300 مليون دينار جزائري.

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 متر مربع، منها 4920 متر مربع مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر ب2850 متر مربع ووحدة الكسكسي ب 2070 متر مربع.

وتتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب اربع وحدات بكل من اوماش وجيجل:

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

1-منطقة اوماش توجد بها:

- وحدة انتاج الدقيق والفرينة وهى الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية.
- وحدة انتاج الكسكسى بنوعيه المتوسط والرقيق.

2-جيجل توجد بها:

- وحدة الاستراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الانعام والتي بميناء جن جن بجيجل، وقد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه " اللين والصلب" بالدرجة الاولى بغية:

✓ تموين احتياجات وحدة الدقيق والفرينة

✓ تموين السوق الجزائري

- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهى في طور الانجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، ويقدر الاستثمار الاجمالي لهذا المشروع ب: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع اكبر مخزن حبوب فى افريقيا من ناحية المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب: 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين ادارة ميناء "جن جن"، اما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب: 160 الف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 الف طن، ولقد برمجت توسع، هذا المشروع كمرحلة ثانية لانجاز 09 صوامع اخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 الف طن، ومساحة مغطاة للتخزين ب 25 الف طن.

مرت عملية انجاز مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل الى ان تم الدخول الفعلى فى مرحلة الانتاج، حيث بدأت وحدة الاستراد والتصدير العمل في سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه فى السوق الوطنية واستغلال وقت الانجاز فى تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد فى تمويل عملية انجاز الوحدات الاخرى، اما بداية الاشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت فى شهر اكتوبر من عام 2000 و نهاية الاشغال فى جويلية 2002، اما الانتاج الفعلى لمنتوج الفرينة والدقيق كان فى شهر مارس سنة 2003 كانطلاق فعلي ومستمر.

اما فى ما يتعلق بوحدة الكسكسى فقد كانت بداية الاشغال فى شهر سبتمبر لعام 2001 وانتهت فى ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الانتاج الفعلى فى سبتمبر 2003.

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

الفرع الثاني: اهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب: تعتبر المؤسسة ذات اهمية اقتصادية متميزة على اساس انها تقوم بانتاج منتجات اساسية ذات طابع استهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات الى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الاخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الانتاج المتطورة، وعموما فاهمية المؤسسة يمكن ان تتجسد من خلال:

- 1- منتجات اساسية وضرورية للمستهلك.
- 2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.
- 3- توفيرها مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.
- 4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق اخرى.

الفرع الثالث: اهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب: بعد ان سعت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها و جذب اكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الاهداف في الاجلين الطويل والقصير مع التركيز على جانب المنافسة والزبون ومن بين هذه الاهداف:

- 1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية(الدقيق، الفرينة، الكسكس).
- 2- وضع سياسات انتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.
- 3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- 4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.
- 5- توسيع وتطوير وحدات الانتاج والعمل.
- 6- تخفيض تكاليف الانتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على اسعار تنافسية.

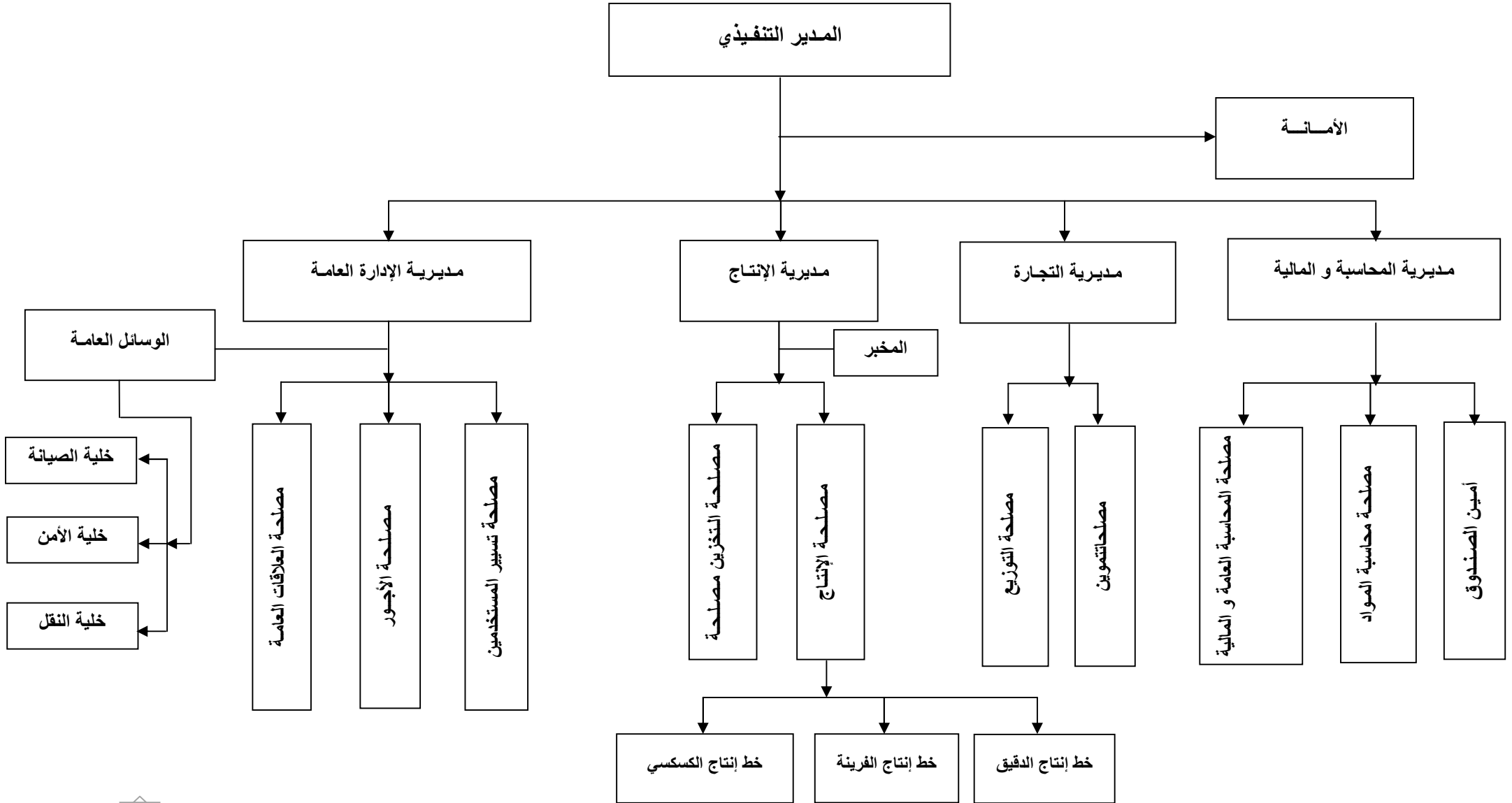
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الى عدة مديريات ومصالح من اجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الادارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كمايلي:

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن
الكبرى للجنوب -بسكرة-

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.



المصدر: مديرية الإدارة العامة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

وتظهر مهام هذا التنظيم فيمايلي:

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

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

3- **مديرية الإدارية العامة:** تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتدرج تحتها المصالح التالية:

أ- **مصلحة الوسائل العامة:** تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات...الخ)، وتقوم بالمهام التالية:

- **الصيانة:** تعمل على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية من خلال:

- الصيانة الميكانيكية؛
- الصيانة الكهربائية.

- **خلية الأمن:** تحرص على أمن المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء.

- **خلية النقل:** تحرص على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال المؤسسة.

ب-**مصلحة تسيير المستخدمين:** هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب.

ج- **مصلحة الأجور:** تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

د- **مصلحة العلاقات العامة:** تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري...الخ.

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

- مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم بـ:

- 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 مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

5-مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجارى وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

5- مديرية التجارة: وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع.

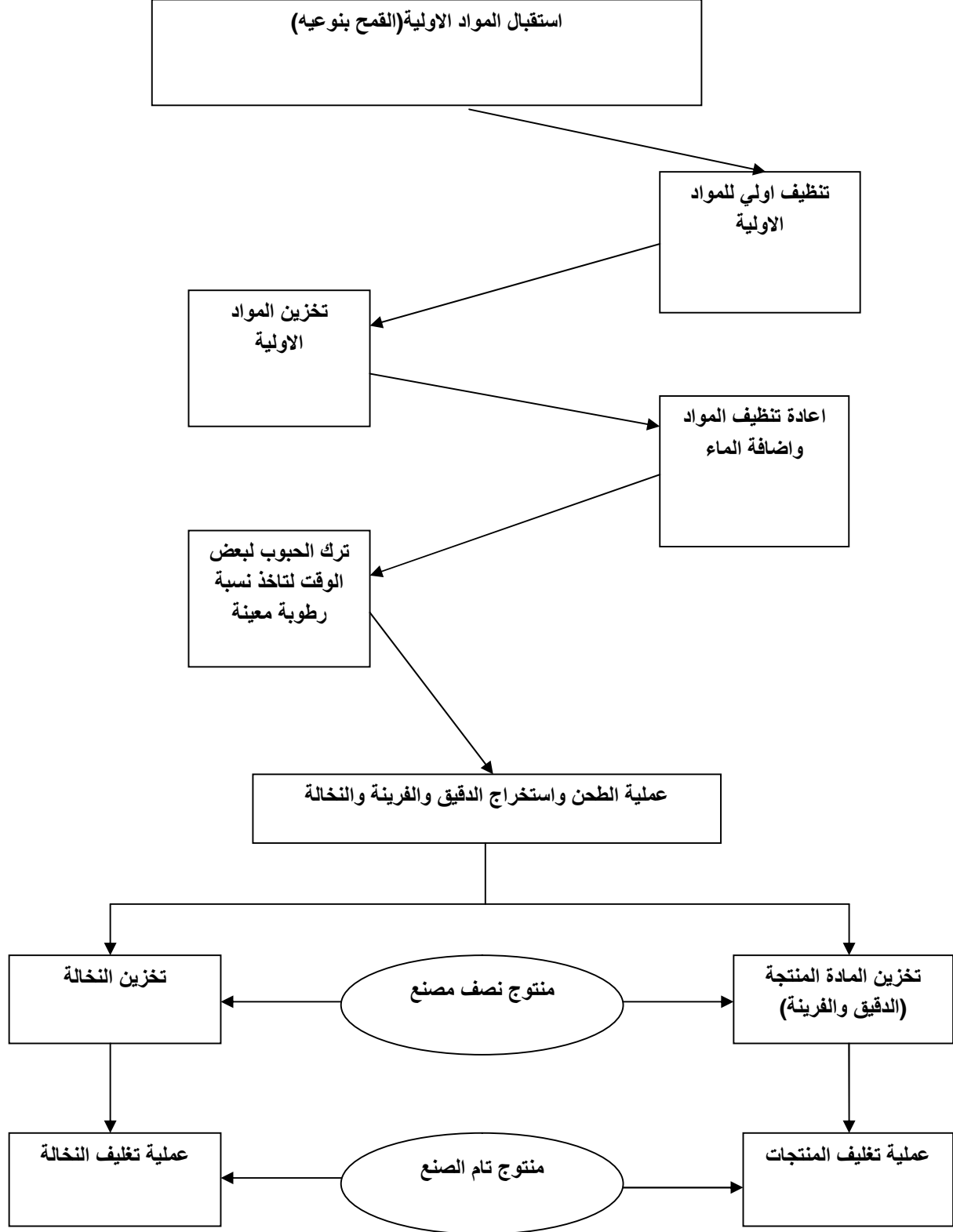
المطلب الثالث: مراحل انتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من اكبر المطاحن الخاصة فى الجنوب الشرقى حيث تناظر طاقتها الانتاجية فرع الرياض"سطيف"

تمتلك المؤسسة تجهيزات انتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهى من مؤسسة(BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك اجود واحداث انواع تكنولوجيا طحن الحبوب فى العالم، تقدر الطاقة الانتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب:220طن/يوم، اما الطاقة النظرية لمطحنة الفرينة فهى 330طن/يوم، مع الاشارة بان الطاقة الحالية النظرية للطحن التي تبلغ 550طن/يوم.

ويمكن توضيح مراحل انتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم(12): مراحل انتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: مصلحة الانتاج مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب(GMSUD)

المبحث الثاني: واقع ادوات المحاسبة الادارية وتحديد التكاليف فى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

فى هذا المبحث نحاول التعرف على واقع تطبيق ادوات المحاسبة الادارية وخطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها فى عملية تحديد التكاليف.

المطلب الاول: واقع تطبيق ادوات المحاسبة الادارية

نلاحظ أن الهيكل التنظيمى للمؤسسة لاينطوي على فرع أو قسم للمحاسبة الإدارية ومن خلال الدراسة الميدانية، لوحظ أنها لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية (الحديثة منها أو التقليدية)، إلا أنه قبل 10 سنوات كانت المؤسسة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.

يتم القيام باعداد الموازنات التقديرية من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بعد اجتماع مع رؤساء المصالح الأخرى: رئيس مصلحة التجارة، رئيس مصلحة الانتاج ورئيس مصلحة الموارد البشرية، حيث تناقش الموازنة التقديرية لكل مصلحة على حدا بمراعاة الخبرة المهنية لرئيس المصلحة من جهة والأهداف المرسومة من جهة أخرى مع الأخذ بعين الإعتبار الإمكانيات المتاحة. وتقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية وفق المراحل التالية:

- 1- بالنسبة لموازنة التموينات: يتم اعداد هذه الموازنة بالتنسيق بين مصلحة التجارة - قسم المشتريات مع مصلحة الانتاج لتحديد الكمية الواجب شراؤها، مع مراعاة النسبة المحددة قانونا (50%) بالنسبة للقمح الصلب و(60%) بالنسبة للقمح اللين، حيث يقوم الديوان المحلى للحبوب والبقول الجافة بتمويل المؤسسة بهذه النسبة من القدرة الانتاجية وعلى 5 أيام في الأسبوع، أي أن النسبة التموينية الحقيقية للقمح الصلب واللين لا تتعدى 45 % من قدرتها الانتاجية، وعلى هذا الأساس يتم تقدير التموينات فى هذه الموازنة.
- 2- بالنسبة لموازنة الانتاج: يتم اعداد هذه الموازنة بالتنسيق مع مصلحة الانتاج وبالاعتماد على الموازنة السابقة، حيث تحدد الكمية المقدره للانتاج بالاعتماد على نسب محددة مبنية على مدى خبرة مسؤول مصلحة الانتاج، حيث تتأثر بحسب نوعية التموينات من القمح.
- 3- بالنسبة لموازنة المبيعات: بعد اعداد موازنة الانتاج تأتي مرحلة اعداد موازنة المبيعات من خلال تقدير الكميات المباعة، حيث يتم اعدادها بالتنسيق مع مصلحة التجارة - قسم المبيعات، ويتم تقدير المبيعات عن طريق وضع تقديرات للكميات المباعة الشهرية بالاعتماد على مبيعات السنوات الماضية مع اضافة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

هامش معين يقدر على أساس خبرة رئيس مصلحة التجارة مع مراعاة هدف المؤسسة للفترة المتوقعة من كمية المبيعات المراد تحقيقها في السنة.

- 4- بالنسبة لموازنة مستلزمات الإنتاج: انطلاقا من موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات يتم وضع موازنة لجميع المستلزمات لتنفيذ البرنامج الإنتاجي، حيث يتم تقدير الكمية اللازمة من المستلزمات الداخلة في العملية الإنتاجية والمتمثلة في: الأكياس، الخيط، الماء...الخ. ويتم تحديد اسعار الأكياس والخيط بموجب الاتفاقية المبرمة بين المؤسسة والموردين، وبالنسبة للماء والكهرباء والبنزين فإن أسعارها محددة.
- 5- بالنسبة لموازنة اليد العاملة: في هذه الموازنة يتم حصر عدد العمال اللازمين في قسم الانتاج، ويتم تقدير القيمة النقدية لليد العاملة من خلال تقدير قيمة الأجور التي ستمنح لهم.
- 6- بالنسبة لموازنة التكاليف غير المباشرة: في هذه الموازنة يتم تحديد كافة التكاليف غير المباشرة التي ستتحملها المؤسسة خلال العملية الانتاجية كمصاريف الضرائب والرسوم، المصاريف المالية، الإهلاكات....الخ.

المطلب الثاني: مكونات التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا العنصر التطرق الى المصادر التي يتم على اساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها، ويتم تركيز على منتجات الدقيق والفرينة فقط لتوفر المعلومات الخاصة بها.

الفرع الاول: مصادر حساب التكاليف: تقوم المؤسسة بانتاج تشكيلة متعددة من المنتجات الدقيق والفرينة تظهر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(11):منتجات الدقيق والفرينة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية"الخبز"	25/50 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سمولات(SSSF)	25 كغ
النخالة		50/100 كغ

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مصلحة محاسبة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

ويتم حساب تكاليف المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف:

- المحاسبة العامة: من خلال حساب الاعباء (المجموعة6)
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الاولية واسعار الحصول عليها
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الاولية والمنتجات بالكمية والنوعية
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة واسعار البيع

الفرع الثاني: عناصر التكاليف: تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي الى انتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

اولا: المواد الاولية والمستلزمات الوسطية ومختلف المواد الاستهلاكية الاخرى: وتتمثل في العناصر التالية:

- القمح بنوعيه(صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لانتاج الفرينة، وكانت المؤسسة في البداية تحصل على القمح اما بالاستيراد من الخارج او من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث ان القوانين الاخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على انتاج هاتين المادتين بالاضافة الى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين ب1285 دج والصلب ب2280 دج، بينما الاسعار الحقيقية تصل الى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و3500 بالنسبة للقمح اللين، وتيقف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق ب 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها ب 2030 دج للقطار متضمنة مصاريف التوزيع، وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ماتحتاجه من الخارج فاصبح المورد الوحيد في اغلب الاوقات هي الديون المحلي للحبوب، بالاضافة الى قيد اخر يتمثل في الكميات الممنوحة من طرف الديون المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة ب 50% يوميا من الطاقة الانتاجية لكل نوع من القمح.

- الاكياس: تحصل المؤسسة على الاكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالاضافة الى

موردين اخرين

- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام

- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول عليه من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، من خلال عقود مع مجموعة من الموردين
- استهلاكات اخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة وكذلك قطع الغيار...الخ.

ثانيا: اجور المستخدمين: تتمثل في الاجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل ادائهم لمهامهم، بالإضافة الى اقتطاعات رب العمل(26%).

ثالثا:الخدمات: تتمثل في:

- مصاريف الايجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع وما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة...الخ، بالإضافة الى شاحنات نقل المواد الاولية...الخ
- صيانة واصلاحات: هناك اعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك اعمال صيانة عند وجود اعطاب، وتتمثل في اعمال ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، والات، ومعدات انتاج...الخ.
- الخدمات الاخرى: تتمثل في مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، واتعاب مختلف المتعاملين من محافظى حسابات ومحامين...الخ، بالإضافة الى الاشهار 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 لان المصنع معفى لمدة 10سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، بالإضافة الى مختلف الضرائب والرسوم الاخرى 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 الاموال بين الحسابات...الخ

سادسا: حقوق الاستغلال: وهي تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة pccompta، وبرنامج الاجور pcpaie...الخ

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

سابعا: المصاريف المختلفة: تتجسد في:

- التامينات: مصاريف تامين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب انتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الاخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الاشارة الى ان مبنى الادارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة هو تابع لوحدة الكسكس وبالتالي لايدخل ضمن اقساط تامين المؤسسة.

- اقتطاعات اخرى ومنح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة الى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والاعانات الاخرى...الخ

- المصاريف المختلفة: وتتمثل في مختلف المصاريف الاخرى التي تتحملها المؤسسة والفاخرة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...الخ

ثامنا: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات: وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدنى قيم المخزون، والزبائن...الخ

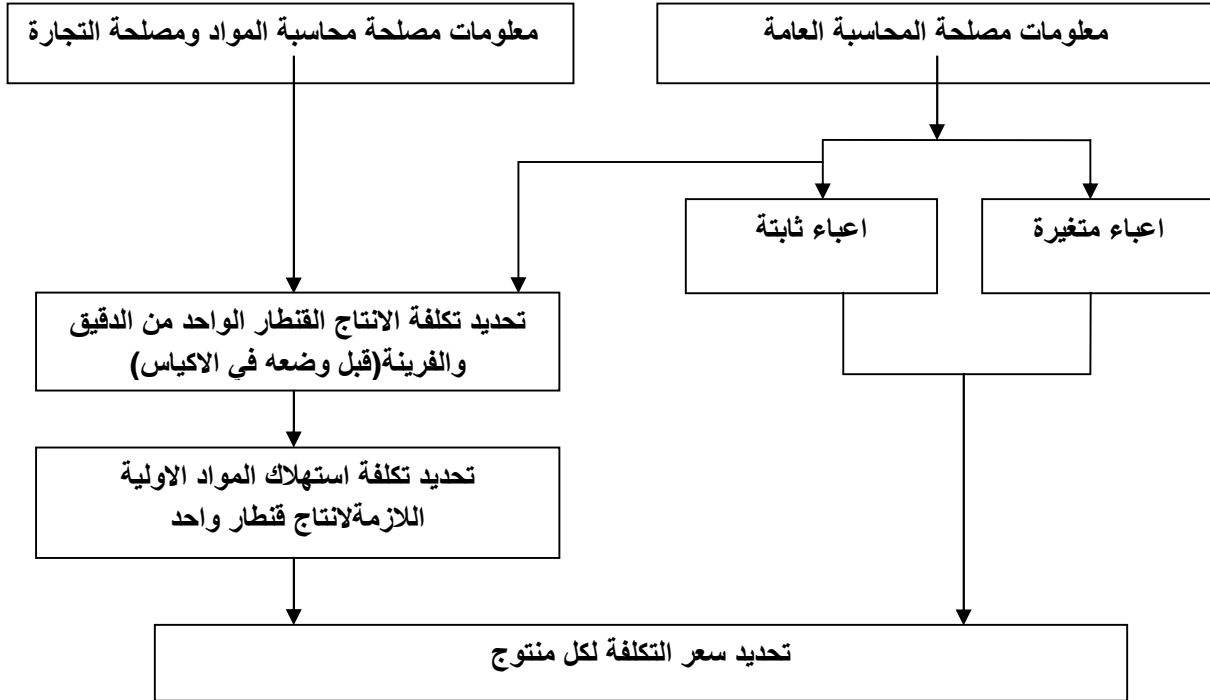
الفرع الثالث: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:

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

في الشكل التالي:

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

الشكل رقم (13): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

يتبين من الشكل ان عملية تحديد سعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم اعباء المحاسبة العامة الى اعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة انتاج القنطار الواحد من القمح بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الاولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، واخيرا تحديد سعر تكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الاولية والاعباء المتغيرة والاعباء الثابتة.

المبحث الثالث: استخدام أدوات المحاسبة الادارية (طريقة التكلفة على اساس النشاط، التحليل المالي) في تحديد تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

سيتم التعرض في هذا المبحث الى تحديد التكاليف وفق طريقة التكلفة على اساس النشاط والتحليل المالي

المطلب الاول: مساهمة طريقة التكلفة على اساس النشاط abc في تحديد التكاليف:

سنقوم بتطبيق التكلفة على اساس النشاط على معطيات المؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب

الفرع الاول: ادراج الطريقة المطبقة بالوحدة

وفيمايلي عرض لمختلف خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة ونخص بالذكر منتج الدقيق وزن 25كغ

اولا: تقسيم الاعباء العامة الى متغيرة وثابتة.

حيث يتم تصنيف حسابات التكاليف (المجموعة 6) حسب درجة تغيرها من سنة إلى أخرى، ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة لتحديد التكلفة الوحديية وتحسب بالعلاقة التالية:

حساب التكلفة الوحديية للعبء: ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديية للعبء} = \frac{\text{المبلغ الاجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

وعليه يتم حساب التكلفة الوحديية لقطع الغيار و اللوازم المكتبية

$$\text{التكلفة الوحديية لقطع الغيار} = \frac{13358144,62}{418916,70} = 31,89$$

$$\text{التكلفة الوحديية لللوازم المكتبية} = \frac{596894,78}{418916,70} = 1,42$$

وبناء عليه يتم حساب باقى التكاليف

جدول رقم (12): الانتاج لسنة 2015

الرقم	نوع المنتج	الكمية(القنطار)
01	الدقيق ممتاز	149520,08
02	الفرينة	269396,62
	الاجمالي	418916,70

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

جدول رقم(13): الابعاء المتغير لسنة 2015

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	تكلفة الوحدة(دج)
601014	الماء	630401,77	1,50
601120	محسن الفريضة	4388400,00	00
602101	الكهرباء المستهلكة	8904704,50	21,26
602104	قطع الغيار	13358144,62	31,89
602211	خردوات	885209,71	2,11
602220	اللوازم المكتبية	596894,78	1,42
602230	وقود	1769846,32	4,22
602250	ملابس الموظفين	309648,00	0,74
602290	مواد وادوات مختلفة	938293,55	2,24
615	اصلاحات، صيانة	1224727,98	2,92
622	اتعاب	2541200,00	6,07
623	الدعاية والاعلان	344699,85	0,82
624	نقل البضائع	860102,26	2,05
625	السفر، المهمات، الاستقبالات	4205066,42	10,04
626	مصاريف البريد والهاتف	2268605,55	5,42
627	الخدمات البنكية	81635,34	0,19
628	الاشتراكات المختلفة	984024,28	2,35
631	اجور الموظفين	74041695,36	176,75
642	الضرائب، الرسوم غير مسترجعة على CA	3969073,60	9,47
645	الضرائب والرسوم الاخرى	1289366,43	3,08
657	الابعاء الاستثنائية	81,78	0,00
	اجمالي التكلفة المتغيرة	123591822,63	284,55

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

جدول رقم(14): الاعباء الثابتة لسنة 2015

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ(دج)	تكلفة(دج)
616	مصاريف التامين	3904600,38	9,32
681	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	12886230,75	30,76
	اجمالي التكلفة الثابتة	16790831,13	40,08

المصدر: من اعداد الطالبة معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية

من خلال الجداول نلاحظ أنه يتم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى من حسابات المحاسبة العامة ثم يتم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة الإجمالية للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة لكل عنصر متغير تم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحودية الإجمالية، وكذلك الأمر بالنسبة لأعباء ثابتة.

ثانيا: تحديد تكلفة انتاج الدقيق

- يتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة الطحن وحصول على واحد قنطار من الدقيق وهو: 2724,67دج
- ثمن الكيس:

كل قنطار يعنى 4 اكياس وزن 25كغ

ثمن الاكياس = ثمن الكيس الواحد × 4

$$116,20 = 4 \times 29,05$$

ثمن الاكياس = 116,20دج

- ثمن الخيط: نحتاج لكل 1 قنطار من الدقيق 2,4 غ من الخيط

ثمن الخيط = الكمية المستعملة من الخيط × ثمن الغرام الواحد من الخيط

$$383,11 \times 2,4 =$$

$$0,92 =$$

- ثمن البطاقات 1 قنطار نحتاج الى بطاقتين (2) (كل كيس وزن 25كغ نستعمل بطاقة)

ثمن البطاقات = ثمن البطاقة الواحدة × عدد البطاقات مستعملة في قنطار الواحد

$$1,40 = 4 \times 0,35 =$$

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

ثالثا: حساب سعر تكلفة قنطار 1 من منتج الدقيق:

في هذه المرحلة سنقوم بدراسة تكلفة منتج دقيق وزن 25 كغ، وفق الجدول التالي:

جدول رقم (15): حساب سعر تكلفة 1 قنطار لمنتج الدقيق

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الفرينة	قنطار	1,00	2724,67	2724,67
كيس	كيس	4	29,05	116,20
خيطة (0,7غ)	غرام	2,4	383,11	0,92
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,40
فرينة	تكلفة انتاج قنطار الواحد من دقيق			2843,19
	التكلفة المتغيرة			284,55
	التكلفة الثابتة			40,08
	سعر التكلفة للقنطار الواحد من الدقيق وزن 25 كغ			3167,82

مصدر: من اعداد الطالبة بناء على مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

1- تطبيق طريقة التكلفة على اساس النشاط بوحدة الدقيق (GMSUD)

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

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

المرحلة الاولى: تحديد الانشطة

يتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم انشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف مرتبطة بها وتعتبر هذه المرحلة الاهم واصعب اثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف النظام وكل منصب

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

عمل يجب ان يكون مرتبط بعدد من الانشطة المحددة بوضوح المرتبة ومنتسلة زمنيا حسب العدد او مستوى التفصيل ويجب ان يتوفر النشاط الذي يؤخذ بعين الاعتبار النشاط الذي يحقق قيمة مضافة للمؤسسة. ملاحظة: حيث نرسم للانشطة بالرمز A.

جدول رقم (16): تحديد الانشطة الرئيسية ومختلف أنشطة الوحدة

المقدار المستهلك	الانشطة الفرعية	الانشطة الرئيسية
3561,88	طاقة كهربائية مستهلكة	شراء المواد الاولية (القمح الصلب) A1
58581,91	الوقود المستهلك	
11054,43	ملابس الموظفين	
18701,40	قطع الغيار المستهلك	
2213,02	خرذوات	
21299,26	مواد وادوات مختلفة	
1714,61	اصلاحات وصيانة	
9371,04	اقساط التامين	
860102,26	نقل البضاعة	
249546,61	مصاريف البريد والاتصال	
2280484,21	مرتبات الموظفين	
19416,37	ماء المستهلك	
36081,44	مخصصات الاهتلاك	
3572128,44		الاجمالي
3519139,21	طاقة كهربائية مستهلكة	تسيير انتاج (اصدار امر انتاج دقيق A2)
168254,23	الماء المستهلك	
78124,19	ملابس الموظفين	
5060065,18	قطع الغيار المستهلكة	
295128,91	خرذوات	
319864,27	مواد وادوات مختلفة	
463926,95	صيانة واصلاح	
1493509,64	اقساط التامين	

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

2268660,55	مصاريف البريد والاتصال	
17340565,05	مرتبات الموظفين	
7338708,41	مخصصات الاهتلاك	
38345946,94		الاجمالي
1371,32	طاقة كهربائية مستهلكة	ادارة المبيعات A3
576615,93	الوقود المستهلك	
12726,53	ملابس الموظفين	
189685,65	قطع الغيار المستهلكة	
12215,89	خردوات	
168892,28	مواد وادوات مختلفة مستهلكة	
375871,26	ضرائب ورسوم مسترجعة على المبيعات	
17391,13	صيانة واصلاح	
31627,26	اقساط التامين	
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 اخرى	
41235,93	مخصصات الاهتلاك	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
6003967,97		الاجمالي
14247,52	طاقة كهربائية مستهلكة	ادارة الجودة A4
92,89	ملابس الموظفين	
469,14	مواد وادوات مختلفة مستهلكة	
12,24	صيانة واصلاح	
19,73	اقساط التامين	
850,50	اللوازم المكتبية	

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

22686,05	مصاريف بريد واتصال	
1851042,38	مرتبات الموظفين	
257724,61	مخصصات الاهتلاك	
2147135,06		الاجمالي
20480,82	طاقة كهربائية مستهلكة	الامن والصيانة A5
82861,80	ملابس الموظفين	
16029,77	قطع الغيار المستهلكة	
3919,12	صيانة واصلاح	
26160,82	اقساط التامين	
76236	اتعاب	
496144,03	مصاريف بريد واتصال	
16192918,78	مرتبات الموظفين	
79894,63	مخصصات الاهتلاك	
16994645,77		الاجمالي
98842,22	طاقة كهربائية مستهلكة	ادارة المستخدمين A6
24423,87	الوقود المستهلك	
541004,85	قطع الغيار المستهلكة	
59928,69	خردوات	
120101,42	مواد وادوات مختلفة مستهلكة	
30863,14	صيانة واصلاح	
3720303,24	اقساط التامين	
76236	اتعاب	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
1114342,59	مصاريف الفندق،المطعم والسفر	
385662,94	مصاريف البريد والاتصال	
9307041,10	مرتبات الموظفين	
394318,66	مخصصات الاهتلاك	
15881544,62		الاجمالي
8904,70	طاقة كهربائية مستهلكة	

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

55573,17	الوقود المستهلك	محاسبة والاجور A7
8014,88	قطع الغيار المستهلكة	
32310,15	خردوات	
63991,62	مواد ولوازم اخرى مستهلكة	
734,83	صيانة واصلاح	
1952,30	اقساط التامين	
102918,6	اتعاب	
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 الاعمال	
19329,34	مخصصات الاهتلاك	
8475,90	اللوازم المكتبية المستهلكة	
4983787,71		الاجمالي

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات سابقة

المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة: هو الحدث الذي ادى الى نشوء التكلفة وارتباطات بين تكلفة وعواملها مفسرة فهي بمثابة اسس النظام وحساب التكلفة الوحودية فامن الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الانشطة المتجانسة، وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل ارتباط

جدول رقم(17): مسببات التكلفة

رقم النشاط	النشاط	مسبب التكلفة
A1	شراء المواد اولية	عدد الطلبيات الموردين
A2	اصدر امر انتاج خط الفريئة	قنطار المنتج
A3	ادارة المبيعات	عدد طلبيات الزبائن
A4	ادارة الجودة	قنطار المنتج

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

عدد عمليات الصيانة وتدخلات	الصيانة	A5
عدد المستخدمين	ادارة المستخدمين	A6
عدد العمليات المنجزة	العمليات المحاسبية	A7

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات سابقة

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 بالإعتماد على مصفوفة الإرتباطات بين الأنشطة ومسبباتها وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(18): تجميع تكلفة ذات مسبب تكلفة مشترك

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

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات سابقة

نلاحظ ان عدد الطلبات هو مسبب التكلفة لنشاطين (A3,A1) بينما عدد القنطار المنتج مسبب تكلفة لنشاط (A4,A2) اما بالنسبة لعدد العمليات والتدخلات فهي مسبب تكلفة لنشاطين هما (A5) وفي الاخير يبقى عدد المستخدمين مسبب تكلفة لنشاط (A6).

بعد تجميع الأنشطة ذات مسبب تكلفة مشترك تأتي عملية تجميع الأنشطة التي لها مسبب 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

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

مع العلم ان حجم مسببات التكلفة موضح فى الجدول التالى:

الجدول رقم(19): 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 الاولية النشاط رقم:2: ادارة المبيعات	60 2430	2490
مركز قنطار كل منتج النشاط رقم:3: اصدار انتاج خط الدقيق النشاط رقم:4: ادارة الجودة	24478,40 24478,40	48956,8
مركز العمليات والتدخل النشاط رقم:5: الصيانة النشاط رقم:6: العمليات المحاسبية والاجور	25 550	575
مركز المستخدمين النشاط رقم:7: ادارة المستخدمين	195	195

مصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات سابقة

جدول رقم(20): تجميع الأنشطة

الأنشطة			مراكز التجميع
مركز المستخدمين	مراكز العمليات والتدخلات	مركز قنطار منتج من الفرينة	مركز الطلبيات
			3572128,44
		38345946,94	
			6003967,97
		2147135,06	

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

	16994645,77			الصيانة
15881544,62				ادارة المستخدمين
	4983787,71			العمليات الحسابية والاجور
15881544,62	21978433,48	40493082	9576096,41	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

جدول رقم (21): يوضح حساب تكلفة كل مركز

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

مصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مؤسسة

المرحلة الرابعة: تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات

بعد قيمنا بتحديد تكلفة المسبب كل مركز نقوم بتخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات من اجل حساب سعر التكلفة وذلك وفق للعلاقة التالية:

سعر التكلفة الودوي = التكلفة المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الودوية لمسببات التكلفة

جدول رقم (22): حساب سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج الدقيق حسب طريقة التكلفة على اساس الانشطة

خط الفريضة	البيانات
34128462,72	التكاليف المباشرة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

9576091,8=3845,82×2490	التكاليف غير مباشرة
40492658,84=827,11×48956,8	- مركز الطالبات
21978432=38223,36×575	- مركز قنطار منتج
15881542,95=81443,81×195	- مركز العمليات والتدخلات
67682396,17	- مركز المستخدمين
122057188,3	مجموع التكاليف غير مباشرة
48956,8	التكاليف الاجمالية
2493,16	عدد قنطار منتج
	سعر تكلفة قنطار

مصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات سابقة

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

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

جدول(23): الفرق بين طريقة ABC وطريقة المتبعة في المؤسسة

الفرق	سعر تكلفة حسب ABC	سعر التكلفة حسب الطريقة الكلية	خط دقيق
-674,66	2493,16	3167,82	

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

$$\text{الفرق} = 3167,82 - 2493,16 = -674,66$$

$$-674,66 =$$

وحسب ما تم حسابه سابقا نجد ان سعر التكلفة انخفض مما كان عليه حسب طريقة التكاليف الكلية من 3167,82 دج/للقنطار بالنسبة لمنتج دقيق الى 2493,16 دج/للقنطار وذلك عند تطبيق طريقة التكلفة على اساس النشاط حيث سجل انخفاضا في سعر التكلفة بحوالي 674,66 دج والنتائج تبين انه يتم تحميل تكاليف اضافية على منتج الدقيق في ظل طريقة التكلفة الكلية وهذا مايبين ان مساهمة تطبيق طريقة ABC بمؤسسة الدراسة قد ادت الى تحقيق تخفيض منطويا يبين ان طريقة التكلفة الكلية المتبعة في المؤسسة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

المطلب الثاني: مساهمة التحليل المالي في تحديد التكاليف

سنقوم بتطبيق التحليل المالي على معطيات ومؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

الفرع الاول: اعداد الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة لسنة 2016، 2015

سنقوم باستخدام الميزانيات المحاسبية المالية للمؤسسة في التحليل المالي دون اجراء أية تعديلات، لأنها معدة وفق النظام المحاسبى المالي؛ وفيما يلى سيتم عرض الميزانية المالية لسنة 2016 لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفرينة.

جدول رقم(24): الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2016/12/31

الوحدة (دج)

الأصول	ملاحظة	إجمالى	اهتلاك ومؤونات	صافى N	صافى N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء (goodwill)					
تثبيات معنوية					
تثبيات عينية					
الأراضي		74 715 080,00	0,00	74 715 080,00	74 715 080,00
المباني		427 467 260,74	167643198,35	259824062,38	271039583,98
تثبيات عينية أخرى		755729181,02	709334637,82	46394543,21	9084083,02
تثبيات ممنوح امتيازها					
تثبيات يجرى انجازها		137575129,94	9575129,94	128000000,00	130400982,48
تثبيات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها					
سندات أخرى مثبتة					
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية		342609683,88	8868800,00	333740883,88	292706460,93
ضرائب مؤجلة على الأصل		380402,58	0,00	380402,58	380402,58
مجموع الأصول غير الجارية		1738476738,16	895421766,10	843054972,06	778326593,00

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

أصول جارية				
32582582,20	28746923,75	0,00	28746923,75	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
119132697,02	86012336,32	36579896,00	122592232,32	الزبائن
12307543,46	11169190,90	0,00	11169190,09	مدينون آخرون
153273185,64	167318841,45	0,00	167318841,45	الضرائب و ما شابهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الموجودات و ما شابهها
				الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى
18207599,12	13709366,77	0,00	13709366,77	الخزينة
335503607,44	306956658,38	36579896,00	343536554,38	مجموع الأصول الجارية
1113830200,44	1150011630,43	932001662,10	2082013292,54	المجموع العام للأصول

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريسة 2016

جدول رقم(25):الميزانية المالية (خصوم) بتاريخ 2016/12/31

الوحدة (دج)

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
300 000 000,00	240000000,00		رأس المال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات
			فوارق المعادلة (1)
-356765,02	-67013139,86		النتيجة الصافية
168275216,53	167918451,51		رؤوس أموال خاصة أخرى- الترحيل من جديد
274212739,06	291036259,78		الحسابات بين الوحدات
			حصة الشركة المدمجة(1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
742131190,57	631941571,42		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
110530948,68	167160713,82		القروض و الديون المالية
1608683,20	1608683,02		الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

112139631,88	168769397,02		مجموع الخصوم غير الجارية 2
			الخصوم الجارية
243753771,22	326904701,53		الموردون و الحسابات الملحقه
2543354,85	2690468,88		الضرائب
13262251,91	19705491,58		ديون أخرى
			خزينة الخصوم
259559377,98	349300661,99		مجموع الخصوم الجارية 3
1113830200,44	1150011630,43		المجموع العام للخصوم

المصدر: الكشوف المالية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق و الفريضة 2016

الميزانيات المالية المختصرة لسنة 2015 و 2016

بالاستناد على المعلومات المالية المدرجة في الميزانية السابقة، سنحاول اعداد الميزانية المالية المختصرة لسنتين 2015 ، 2016 على التوالي في الجداول الاتية:

جدول رقم(26): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015

الوحدة (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
854270822,3	الأموال الدائمة:	778326593,00	الأصول الثابتة
742131190,57	الأموال الخاصة	335503607,44	الأصول المتداولة:
112139631,88	ديون طويلة الأجل	32582582,20	قيم الاستغلال
259559377,98	ديون قصيرة الأجل	284713426,1	قيم غير جاهزة
		18207599,12	قيم جاهزة
1113830200,44	المجموع	1113830200,44	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية

جدول رقم(27): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016

الوحدة (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
800710968,4	الأموال الدائمة:	843054972,06	الأصول الثابتة
631941571,42	الأموال الخاصة	306956658,38	الأصول المتداولة:
168769397,02	ديون طويلة الأجل	28746923,75	قيم الاستغلال
349300661,99	ديون قصيرة الأجل	113921737,9	قيم غير جاهزة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

		13709366,77	قيم جاهزة
1150011630,43	المجموع	1150011630,43	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الكشوف المالية

انطلاقاً من الميزانيتين المختصرتين للسنتين 2015 و 2016 نلاحظ ارتفاع الاصول الثابتة من سنة 2015 الى سنة 2016 وكذلك انخفاض في اصول المتداولة بما فيها قيم الاستغلال والقيم الجاهزة والقيم الغير جاهزة من سنة 2015 بالنسبة 2016. اما جانب الخصوم فنلاحظ ارتفاع في الاموال الخاصة كذا في ديون سواء كانت طويلة الاجل او قصيرة الاجل.

الفرع الثاني: التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

يوجد هناك عدة مقاييس لقياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية كما تطرقنا اليها في الجانب النظري، حيث يعتبر من أهمها:

جدول رقم(28): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة-

الوحدة (دج)

المقياس	العلاقة	2016	2015
راس المال العامل	الأموال الدائمة_ الأصول الثابتة	-42344003,6	75944229,3
راس المال العامل الخاص	الاموال الخاصة_ الأصول الثابتة	-211113400,6	-36195402,5
راس المال العامل الاجمالي	مجموع الأصول المتداولة	306956658,38	335503607,44
راس المال الأجنبي	مجموع الديون	518070058,9	371699009,7
احتياج راس المال العامل	الاموال الدائمة-اصول الثابتة	-42344003,6	75944229,3

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال مؤشرات التوازن المالي لميزانية المؤسسة خلال السنتين 2015،2016 واستنادا الى الجدول نستنتج مايلي:

- نلاحظ أن رأس المال العامل الصافي موجب خلال سنة 2015 وسالب خلال سنة 2016، وهو ما يدل على أن المؤسسة لا تستطيع تمويل أصولها الثابتة عن طريق مواردها الدائمة، كما نلاحظ ارتفاع

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

- في رأس المال العامل في سنة 2015 وهذا راجع إلى الانخفاض في الاصول الثابتة لأن المؤسسة قد تنازلت على بعض من استثماراتها.
- رأس العامل الخاص كان سالبا خلال سنة 2015 و2016 هذا ما يعنى أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة حيث تعتمد على الموارد الخارجية.
- من خلال مقارنة رأس المال العامل الاجمالي برأس المال العامل الاجنبي خلال فترة الدراسة نلاحظ انه في سنة 2016 كان رأس المال العامل الاجمالي اكبر من رأس المال العامل الاجنبي و هذا يدل على امتلاك المؤسسة لسيولة كافية من اموالها الخاصة تمكنها من تمويل استثماراتها، اما سنة 2015 فقد كان رأس المال العامل الاجمالي اكبر من رأس المال العامل الاجنبي مما يدل على امتلاك المؤسسة سيولة معتبرة، الان ان المؤسسة و كما يبدو غير مستقلة ماليا نظرا لاعتمادها على الديون مما يصعب عليها الحصول على ديون اضافية بسهولة.
- كذلك نلاحظ أن احتياجات رأس المال العامل موجبة بالنسبة لسنة 2015 حيث يقدر الاحتياج في هذه سنة بـ 75944229,3 ثم انخفض سنة 2016 الى 42344003,6- وهذا راجع الى الانخفاض في كل من احتياجات التمويل وموارد التمويل وهذا معناه وجود احتياجات دورية (احتياجات دورة الاستغلال) وعليه ينبغي على المؤسسة إيجاد موارد لتغطية هذه الاحتياجات، وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة القيام بتخفيض قيمة احتياجات التمويل إما عن طريق تخفيض قيمة المخزونات، أو تخفيض قيمة الحقوق لدى الغير.

الفرع الثالث: التحليل المالى لمؤشرات السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -وحدة الدقيق والفريضة

ستعتمد الدراسة على أهم المقاييس المعتمدة في التحليل المالى والتي تم التطرق اليها في الجانب النظرى لقياس وتقييم السيولة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة والتي ستوضح في الجدول التالى:

جدول رقم(29): حساب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفريضة-

الوحدة (دج)

المقياس	العلاقة	2016	2015
الخزينة	القيم الجاهزة- سلفات المصرفية	13709366,77	18207599,12
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة/ الالتزامات المتداولة	%87,87	%45,20

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

نسبة سيولة الاصول	الأصول المتداولة/ مجموع الأصول	26,69%	30,12%
نسبة السيولة المختصرة	قج + ق غ ج / دق أ	36,53%	116,70%
نسبة السيولة الآنية	القيم الجاهزة/ الديون قصيرة الاجل	3,92%	7,01%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال الجدول السابق نستنتج ما يلي:

- نلاحظ أن الخزينة خلال سنوات الدراسة موجبة وهي وضعية حسنة للمؤسسة بحيث كانت قيمة الخزينة في سنة 2015 تقدر بـ 18207599,12 لتتخفف في سنة 2016 و تصل الى 13709366,77 وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة القيم الجاهزة ومنه المؤسسة في وضعية تسمح لها بتمويل دورة الاستغلال.

- نسبة السيولة العامة للمؤسسة كانت ما بين 45,20% إلى 87,87% خلال السنتين 2015 و 2016 و هذا يعني وجود فائض من الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون قصيرة الاجل، مما يعني أن المؤسسة في حالة ملاءة ملائمة جدا، تمكنا من الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير او متوسط.

- نسبة سيولة الاصول للمؤسسة خلال الفترة 2015 و 2016 كانت ما بين 0,26 و 0,30 و منه الاصول الثابتة اكبر من الاصول المتداولة وعليه من الصعب الحصول على السيولة في الاجال القصير.

- نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2015 و 2016 كانت ما بين 0,36 و 1,16 و هي نسبة مقبولة لانها قريبة من الواحد حيث تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وسرعة إلى التحول إلى نقدية.

- تتراوح القيمة النموذجية لنسبة السيولة الحالية بين 0,2 و 0,6، ونسبة السيولة الحالية للمؤسسة خلال الفترة 2015 و 2016 كانت ما بين 0,3 و 0,7 أي ان المؤسسة تعتمد على قيمها الجاهزة المتوفرة لديها للوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل دون اللجوء إلى بيع جزء من مخزوناتا او تحصيل مدينها.

الفرع الرابع: التحليل المالي لمؤشرات اليسر المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - وحدة الدقيق والفرينة

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

سيتم قياس مؤشر السيولة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة من خلال المقاييس الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(30): حساب مؤشر اليسر المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة الدقيق والفرينة

المقياس	العلاقة	2016	2015
نسبة المديونية	مجموع الديون/ مجموع الأصول	45,04%	33,37%
نسبة هيكله الديون طويلة الاجل	الديون طويلة الاجل/ مجموع الأصول	14,67%	10,06%

1- المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من خلال الجدول والشكل السابقين نستنتج ما يلي:

من خلال نسبة المديونية نستنتج ان المؤسسة خلال فترة الدراسة اعتمدت في تمويل اصولها خلال سنة 2015 على 33,37% من الديون حيث ارتفعت هذه النسبة سنة 2016 لتصل الى 45,04% وعليه فمن المتوقع أن تواجه المؤسسة صعوبة في سداد قيمة الديون والفوائد حين يصل موعد استحقاقها اما عن نسبة هيكله الديون طويلة الاجل فقد كانت سنة 2015 تقدر بـ 10,06% لتصل سنة 2016 الى 14,67% و هو ما يدل على اسراف المؤسسة في التمويل بالديون طويلة الاجل.

الفرع الخامس: التحليل المالي لمؤشر مردودية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -وحدة الدقيق والفرينة

يمكن قياس المردودية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بالاعتماد على جدول حساب النتيجة من خلال المقاييس التالية:

جدول رقم (31): حساب المردودية الاقتصادية والمردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- وحدة

الدقيق والفرينة

الوحدة (دج)

السنوات	2016	2015
النتيجة الاجمالية	100905311,6	167918451,5
النتيجة الصافية	-67013139,86	-356765,02

الفصل الثاني: استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة-

15,07%	8,77%	النتيجة الاجمالية/ مجموع الأصول	المردودية الاقتصادية
-0,04%	-0,10%	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	المردودية المالية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على جدول حساب النتيجة والميزانية المالية المختصرة

من خلال الجدول السابق ؛ يتضح بأن عائد المؤسسة من نشاطها الاستغلالي الى مجموع أصولها يقدر بنسبة 8,77% لسنة 2016 و 15,07% لسنة السابقة لها، أي أن نسبة المردودية الاقتصادية موجبة معنى اخر رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة أعطت مردودا ايجابيا، فكل دينار مستثمر من هذه الأموال سيحقق ربحا يقدر ب8,77% مما يدل على أن هذه المؤسسة حققت نتيجة موجبة. أيضا نلاحظ انخفاض في المردودية سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا بسبب انخفاض النتيجة الاجمالية.

أيضا من جهة اخرى نلاحظ بأن نسبة المردودية المالية انخفضت من -0,4% في سنة 2015 الى -0,10% في سنة 2016، وهذا الانخفاض كان بسبب انخفاض النتيجة الصافية مقارنة بارتفاع الأموال الخاصة. أي أن مردودية الأموال الخاصة سالبة.

من خلال دراستنا على المحاسبة الادارية وادواتها قمنا بتطبيق تكلفة على اساس النشاط على معطيات المؤسسة ومن خلال تطبيقنا نستنتج انها تساهم في تخفيض تكاليف الانتاج وكذلك قمنا بتطبيق التحليل المالي فنلاحظ انه يجب على المؤسسة ان تتمشى مع وضعيتها المالية حيث نستنتج ان تطبيق ادوات المحاسبة الادارية يهدف الى تزويد الادارة بالمعلومات التي تحتاجها لاتخاذ القرار والتخطيط، مساعدة الادارة في توجيه ومراقبة الانشطة التشغيلية، قياس الاداء وانجاز الادارات وموظفيها المختلفين، تقييم الوضع التنافسي للشركة والعمل مع الادارات الاخرى للحفاظ على تنافسية جيدة لفترة طويلة.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال الدراسة التطبيقية حاولنا التعرف على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، حيث ركزنا في دراستنا على خط الدقيق، واتضح بان المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة خاصة فيما يتعلق بتصنيف التكاليف وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وتبين ان هذه الطريقة لا تساعد كثيرا في عملية تحديد التكاليف باعتبار انها يمكن ان تظل متخذ القرار خاصة في تحديد اسعار البيع، او في اختبار كفاءة بعض الاقسام او الانشطة.

ومن خلال معطيات وظروف مؤسسة محل الدراسة، قمنا بتطبيق تكلفة على اساس النشاط على معطيات المؤسسة ومن خلال تطبيقنا نستنتج انها تساهم في تخفيض تكاليف الانتاج وكذلك قمنا بتطبيق التحليل المالي فنلاحظ انه يجب على المؤسسة ان تتمشى مع وضعيتها المالية ومنه نستنتج ان تطبيق ادوات المحاسبة الادارية يقوم على اساس التحليل العميق للبيانات المتوافرة بناء على منهجيات دقيقة.

الخاتمة

ان المحاسبة الادارية هي نظام معلومات محاسبي يهتم باعداد البيانات وانتاج المعلومات تتعلق بمواضيع او ظواهر او مظاهر اقتصادية مفيدة في شان اتخاذ القرارات منتجة لاثار اقتصادية على موارد والتزامات الوحدات الاقتصادية والمجتمع الذي تنتمي اليه، حيث كان الطلب على المعلومات المحاسبة الادارية في الماضي مقتصر على استخدامها في رسم الخطط والسياسات البديلة لتحقيق اقصى قدر ممكن من انتاجية الموارد ومن ثم الربحية حيث كانت الوحدات الاقتصادية تركز جهودها على تحقيق هذا الهدف ولم يكن هناك تنافس على الموارد والاسواق 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 تقضى ضرورة التركيز الشديد على الجودة والسعر والتكلفة ورضاء العميل والمسؤولية الاجتماعية لضمان البقاء والاستمرار.

يتم تحديد التكاليف اساسا في النظام المحاسبي بالمؤسسة، ويهدف الى توفير البيانات والمعلومات التي ترشد الادارة في اداء وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات باستعمال ادوات المحاسبة الادارية من محاسبة التكاليف تكلفة على اساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، تحليل مالي، موازنات تقديرية....الخ.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية، تمكنا من تسليط الضوء على كيفية تحديد وتخطيط تكاليف الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-اوماش_يسكرة- بصفة خاصة، حيث تم استخلاص العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها في الجانبين:

1- الجانب النظري: يتوضح لنا من الدراسة النظرية ان:

- المحاسبة الادارية هي اداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الادارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في اغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة.
- هي فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير المالية تستفاد منها الادارة لاستخدامها في اعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار.
- المحاسبة الادارية نظام يقوم بتوفير المعلومات محاسبية والادارية اللازمة لترشيد القرارات الادارية مما ينعكس بالايجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية (وهذا مايبثب صحة الفرضية الاولى).

- تعتبر المحاسبة الادارية مجرد تطوير البيانات المحاسبة المالي، بما يتناسب مع احتياجات الادارة اذا تبدا من حيث تنتهي المحاسبة المالية.
- تعتمد المحاسبة الادارية على مصادر معلومات اخرى مثل بحوث العمليات، الاحصاء، الاقتصاد بخلاف نظام المحاسبة المالية لتقديم المعلومات الكافية لمساعدة المديرين (وهذا مايبثت صحة الفرضية الثانية).
- ان محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والاطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.

2- الجانب التطبيقي:

- لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية (تصحيح الفرضية الثالثة).
 - إن هذه المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي الى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير.
 - لا تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة عملية واضحة في قياسها لتكاليف انتاجها.
 - تسعى وحدة الدقيق والفريضة تكاليف الانتاجية التي تم تحملها فعلا، دون الاهتمام لعملية الادارة وتخطيط وتكاليفها
 - ان قياس التكلفة على اساس النشاط يساعد على نجاح جهود الادارة في مجال خفض التكلفة.
- التوصيات والاقتراحات:** بناء على النتائج السابقة سواء النظرية او التطبيقية، وانطلاقا من هذه الدراسة يمكننا استنتاج بعض الاقتراحات:
- تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الادارية لما تقدم من فرص نحو التطور.
 - ضرورة تبني طريقة علمية واضحة لقياس التكاليف بوحدتي الدقيق والفريضة.

- على المؤسسة انشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الادارية و محاسبة التكاليف من اجل توفير معلومات تساعد في تحقيق ميزة التنافسية.
- تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لمواكبت التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة.
- على المؤسسة العمل اكثر على تكاليف انتاجها، لتحقيق سعر تنافسي يسمح لها للوصول الى الاهداف المرغوبة.

افاق البحث: إن النتائج المتوصل إليها في هذا البحث فتحت أمامنا أفقا بحثية نتمنى أن تكون محل دراسات مستقبلية نوجزها في:

دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، المحاسبة الادارية اداة لتفعيل مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، الاهتمام باستعمال ادوات المحاسبة الادارية لادارة المؤسسة بتخطيط التكاليف وخاصة تكاليف الانتاج.

قائمة المراجع

كتب:

- ابو القاسم مسعود الشيخ، بحوث العمليات، مجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة-مصر، 2008.
- احمد محمد نور، زينات محمد محرم، وآخرون، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية_مصر، 2005/2004.
- اسماعيل حجازى، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2013.
- اسماعيل يحيى التكريتى، محاسبة التكاليف، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2006.
- السيد عبد المقصود دبيان، محمد محمد عبدالغنى، انظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعى، الاسكندرية_مصر، 2015.
- الياس بن ساسى ويوسف قريشى، التسيير المالى، دار وائل، عمان، 2006.
- جمعة خليفة الحاسى وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
- رضوان حلوة وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد، عمان، 2004.
- زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف، دار المريخ للنشر، الرياض_المملكة العربية السعودية، 2013.
- صالح عبدالله الرزق، عطاالله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 1999.
- صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح، وآخرون، محاسبة التكاليف، القاهرة_مصر، 2017/2016.
- على أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، إتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- محمد الفيومى محمد، عطية عبد الحى مرعى، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية_مصر، 2002.
- محمود على الجبالى، قصى السمرائى، محاسبة التكاليف، دار وائل لطباعة والنشر، عمان_الأردن، 2000.
- مصطفى يوسف كافي، سمير احمد حموده، وآخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربى للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2012.
- ناجى وليد الحياى، المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991.
- ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية الجزء الاول، دار المحمدية العامة_الجزائر.
- نواف محمد عباس الرماحى، المحاسبة الادارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، 2009.
- هانى عاطف، محاسبة التكاليف، مجموعة العربية لتدريب والنشر، القاهرة_مصر، 2000.

- سارة دروش، اليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات عين مليلة، اطروحة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التنسير، قسم العلوم التجارية، ام البواقي-الجزائر، 2016/2015.
 - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، اطروحة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم الدراسات العليا، القاهرة، مصر، 2009/2008.
 - محمد نجيب دبابش، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحديد تكاليف الانتاج، اطروحة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التنسير، قسم علوم التجارية، بسكرة_الجزائر، 2011/2010.
 - نارمين ابراهيم صباح، واقع استخدام المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، اطروحة ماجستير (منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2008.
 - نوبلي نجلاء، استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التنسير، قسم علوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة_الجزائر، 2015/2014.
- المقالات:**
- أبو سرير متور، مجبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، مداخلة مقدمة في ملتقى دولي، النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي الوادي، الجزائر 2010
 - أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012، الأردن.
 - السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التنسير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول "الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 23/22 نوفمبر 2011.
 - قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الادارة، والموازنة على اساس الانشطة، ملتقى وطني، جامعة البليدة، 2017.