



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

# دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -

رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالبة:

الدكتورة : مفيدة يحيوي.

هدى جاب الله

### الجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	أعضاء اللجنة
أستاذ محاضر-جامعة بسكرة.	رئيسا	الدكتور / جمال خنشور
أستاذ محاضر-جامعة بسكرة.	مقرا	الدكتور / مفيدة يحيوي
أستاذ محاضر-جامعة بسكرة.	ممتحنا	الدكتور / بشير بن عيشي
أستاذ محاضر-جامعة باتنة.	ممتحنا	الدكتور / مصطفى عقاري

الموسم الجامعي: 2011-2012

## الملخص:

هذه الدراسة اهتمت بإشكالية دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية وباعتبار محاسبة التكاليف كنظام فرعي لهذا الأخير تلعب دورا هاما في الحصول على المعلومات المحاسبية التفصيلية في ظل التطورات الراهنة بهدف البقاء و التطور، و كان ذلك من خلال تناول محاسبة التكاليف بشكل عام و عرض أهم الطرق التقليدية و الحديثة المستخدمة في تحليل و تقدير و متابعة التكاليف بالإضافة إلى تقييم المخزون و تحديد أسعار التكلفة كقاعدة أساسية لإعداد الكثير من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية كالقوائم المالية و الميزانية التقديرية، إذن يمكن القول بأن محاسبة التكاليف توفر معلومات ضرورية لدعم نظام المعلومات المحاسبية .

## الكلمات المفتاحية:

النظام، نظام المعلومات، محاسبة، نظام المعلومات المحاسبية، المعلومات المحاسبية، محاسبة التكاليف.

## Résumé :

Cette étude est concentré sur la problématique du rôle de la comptabilité analytique d'aide du système d'information comptable dans l'entreprise économique et en considérant la comptabilité analytique, elle joue un rôle important pour l'obtention des informations comptables détaillées, à l'instar du développement actuel, dans le but de l'existence, et cela a été a travers la comptabilité analytique en générale et l'exposition des méthodes anciennes et modernes les plus importantes, utilisé pour l'analyse, l'estimation et le suivi des coûts, en plus, l'évaluation du stock et le calcul des coûts de revient comme base essentielle pour établir les listes financière et le budget, alors on peut conclure que la comptabilité fournit des informations essentielles dans l'aide du système d'information comptable.

## Mots clés :

Système, système d'information, système d'information comptable, comptabilité, comptabilité des coûts.

## المقدمة العامة

يشهد عالم الأعمال تحولات كبيرة و تغيرات متزايدة و معقدة، شدة المنافسة، تطور سريع للتكنولوجيا، ظهور مؤسسات وانحياز مؤسسات، و غيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها، أو حتى تقديرها. مما فرض على المؤسسات حتمية السعي للحصول على المعلومات التي تجعل المسيرين بدراية كافية عن كل ما حدث أو يحدث أو سيحدث داخل المؤسسة أو خارجها، بهدف اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة، و على الصعيد الوطني تشهد الجزائر منذ بداية التسعينات تغييرات جذرية في مؤسساتها الاقتصادية سواء تلك التي تتعلق بالقطاع العام أو الخاص وهذا بسبب شروعاتها في تغيير نظامها الاقتصادي من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد تسوده المنافسة أو ما يسمى باقتصاد السوق، مما دفع بالكثير من المؤسسات الجزائرية إلى إعادة النظر في أنظمة معلوماتها و يعتبر نظام المعلومات هو المصدر الأساسي للمعلومة بصفة عامة و نظام المعلومات المحاسبية مصدر المعلومة المحاسبية بصفة خاصة، هاته الأخيرة التي عرفت في الوقت الراهن أهمية كبيرة و تطور من حيث الأنواع، الجودة و أساليب النقل. مما دفع المؤسسات الاقتصادية للبحث عن أحدث نظم المعلومات المحاسبية لمواكبة التطورات الإدارية، الاقتصادية و التكنولوجية لإنتاج المعلومة المحاسبية الأكثر جودة وقربا من واقع المؤسسة. هذا الأخير الذي لا يمكن تحقيقه إلا في ظل قواعد معطيات متخصصة، سليمة ومعاصرة. و من الناحية الأخرى يوازي سعيها في البحث عن أنظمة المعلومات المحاسبية المناسبة سعيها لتبني أحدث تقنيات التسيير لضمان بقاءها و استمراريتها، ومن بين أهم تقنيات التسيير محاسبة التكاليف، و تعود أهمية هذه التقنية لاهتمامها بالتكلفة، هذه الأخيرة التي أضحت عنصرا أساسيا في ثنائية البقاء (جودة ، تكلفة منخفضة) مما جعل الكل يرغب في معرفة تكاليفه و متابعتها و هذا ما لا يمكن توفيره من دون محاسبة التكاليف و ما تقدمه من أساليب قديمة و حديثة ومعلومات تم المؤسسة.

و من ما لا شك فيه أن دراسة محاسبة التكاليف و التعرف على أساليبها يمنح لنا فرصة لإدراك مدى أهميتها و مكانة ما توفره من معلومات، و علاقة هذه المعلومات بنظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة. يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية الآتية :

**ما هو دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية؟**

و للإجابة عن إشكالية الموضوع محل الدراسة تتفرع عنها الأسئلة الفرعية الآتية :

1\_ هل يساهم سعر التكلفة في دعم نظام المعلومات المحاسبية ؟

2\_ هل يساهم تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية؟

### 3\_ هل تساهم التكاليف المعيارية في دعم نظام المعلومات المحاسبية؟

و للإجابة عن هذه الأسئلة لدينا الفرضيات التالية :

- 1 - يساهم سعر التكلفة في دعم نظام المعلومات المحاسبية .
- 2 - يساهم تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية.
- 3- تساهم التكاليف المعيارية في دعم نظام المعلومات المحاسبية.

#### أسباب اختيار الموضوع :

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى عدة عوامل منها :

- 1\_ أهمية محاسبة التكاليف في نظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة و في نظام المعلومات للتسيير بصفة عامة.
- 2\_ الرغبة في المساهمة في الجهود المبذولة في هذا الإطار لإبراز مختلف استعمالات محاسبة التكاليف.
- 3\_ التأخر الحاصل في مجال محاسبة التكاليف لا سيما على المستوى التطبيقي على عكس ما يحدث في الدول المتقدمة منذ فترة طويلة مما يعكس سلبا على المؤسسات الجزائرية فيما يخص عدم الاستفادة من المزايا المتعددة التي يوفرها تطبيق محاسبة التكاليف.
- 4\_ الميول الشخصي و التخصص الدراسي الذي يفرض علينا التمكن في كافة أنواع المحاسبات.

#### أهداف البحث :

توجد العديد من الأهداف التي يرمي إليها هذا البحث نوجزها فيما يلي :

- 1\_ محاولة إبراز العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية و نظم المعلومات للتسيير من جهة و من جهة أخرى بين محاسبة التكاليف و نظام المعلومات المحاسبية.
- 2\_ تبين أهمية محاسبة التكاليف كتقنية تسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف و نقاط القوة و تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة، وليس مجرد طرق لمتابعة التكاليف أو لحساب سعر التكلفة.
- 3\_ الاطلاع على مختلف التطورات و الطرق الحديثة في محاسبة التكاليف و إبراز الهدف منها في تحسين التسيير و اتخاذ القرار.

#### حدود الدراسة :

واجهتنا اثناء هذه الدراسة مجموعة من العوائق اهمها :

- صعوبة الحصول على المعلومات بصفة عامة و المعلومات المفصلة التي تتطلبها محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

- قصر فترة التبرص

- بعد الدراسة النظرية عن الواقع العملي للمؤسسة بسبب عدم وجود نظام محاسبة التكاليف مبني على أسس علمية.

- تعدد المصطلحات و المعاني التي يستعملها و يقصدها الكُتّاب خاصة في مجال محاسبة التكاليف.

### الدراسات السابقة :

توجد العديد من الدراسات السابقة في هذا المجال نذكر منها:

1. دراسة درحون هلال: المحاسبة التحليلية نظام معلومات مساعد للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في

المؤسسة الاقتصادية.دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه؛

2. دراسة عبد العالي شحتاني: دور محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية،مذكرة

ماجستير؛

3. دراسة رجراج عبد الزوهير: المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، مذكرة ماجستير؛

4. دراسة صديقي مسعود: مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية، مذكرة ماجستير.

### منهج البحث :

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج الوصفي و التحليلي، فكان استخدام الأول عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة و ذلك بغرض التعمق في فهم و تبيان العناصر المكونة للموضوع و تحليل مختلف العلاقات و تحديد أثارها و خاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بالتطبيقات العملية، و أيضا الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكنا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بالموضوع محل الدراسة، وتم استخدام المنهج التحليلي (تحليل مضمون) و الأشكال البيانية كأدوات بحث لخدمة غرض هذه الدراسة .

بالإضافة إلى استخدام المنهج التاريخي في سرد أصول المحاسبة منذ ظهورها وصولا إلى مرحلة النظر إليها كنظام و ظهور أنواع جديدة لها، كما اعتمدنا منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من اجل الوقوف على الواقع و محاولة إسقاط النظري عليه.

### خطة البحث :

لقد قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول تناولنا فيها ما يأتي :

الفصل الأول : نظام المعلومات المحاسبية.

و تناولنا في هذا الفصل التطور التاريخي للمحاسبة انطلاقا من النظر إليها كتقنية وصولا إلى النظر إليها من مدخل نظمي كنظام و حاولنا إبراز موقع نظام المعلومات المحاسبية ضمن نظم المعلومات للتسيير بالإضافة إلى دراسة مكونات نظام المعلومات المحاسبية و وظائفه و أنظمتها الفرعية كما تعرفنا على أنواع المعلومات المحاسبية و كيفية تصميم نظام المعلومات المحاسبية.

### الفصل الثاني : مساهمة محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية.

و تناولنا فيه التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و المفاهيم العامة حول التكاليف و تصنيفاتها بالإضافة إلى طرق حساب سعر التكلفة القديمة و الحديثة و استعمالاتها المختلفة ثم تطرقنا للعلاقة بين محاسبة التكاليف و نظام المعلومات المحاسبية محاولين إبراز الدور الذي تلعبه الأولى في الثانية.

### الفصل الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في عم نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-

في هذا الفصل قمنا بدراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بهدف إسقاط المعارف النظرية على الواقع العملي لإبراز الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها.

## المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات

إن الأساس النظري لنظم للمعلومات و لحقل تكنولوجيا المعلومات بصفة عامة هي نظرية النظم العامة لعالم الأحياء الألماني Ludwig Von Bertalanffy الذي قدم لأول مرة هذه النظرية كإطار عام و منهجية لدراسة وتحليل ظواهر الحياة الطبيعية. هذه النظرية تمثل المهاد الفلسفي لأهم المفاهيم العلمية و التقنية في حقل نظم المعلومات و تكنولوجيا المعلومات، حيث تمثل نظرية النظم العامة محاولة نظرية و منهجية شاملة لدراسة أي ظاهرة و الغاية من هذه النظرة الجديدة فهل الحقائق و الظواهر من خلال تفكيكها إلى عنصراها ومكوناتها ضمن إطار عام و منظور يتضمن كل أبعاد الظاهرة موضوع الدراسة<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: النظام

## 1. تعريف النظام

على الرغم من أن النظم قد وجدت قبل وجود الإنسان ذاته إلا أن استخدام هذا المفهوم في مجال العلم لم يتم إلا منذ الأربعينات تقريبا، وقد كان أول استخدام لهذا المفهوم في مجال العلوم الطبيعية و بصفة خاصة علم الأحياء ثم انتقل هذا الأخير إلى مجالات أخرى<sup>2</sup>. مثل : المجالات الاقتصادية، السياسية ، الاجتماعية و العلوم الدقيقة ليصبح مدخلا لدراسة العديد من الظواهر و على سبيل الذكر النظام الرأسمالي، النظام الشمسي و النظام الجمهوري.

مصطلح النظام (Système) مشتق أساسا من كلمة "Systema" اليونانية و التي تعني الكل المركب من عدد ضخم من الأجزاء<sup>3</sup>.

و في الواقع هناك تعريف كثيرة للنظام تتعدد من حيث الألفاظ المستخدمة و لكنها تتقارب من حيث المعنى و بغرض تحديد معالم هذا الأخير نعرض التعاريف الآتية:

◀ عرف Savard و Gagnon النظام على أنه "مجموعة من الأجزاء مهيأة بطريقة مركبة و مهيكلتة تهدف إلى تحقيق نتيجة محددة"<sup>4</sup>.

◀ و يرى سعد غالب ياسين في سياق نظرية الأنظمة أن "النظام هو مجموعة منتظمة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية المترابطة والمتفاعلة فيما بينها، بتعبير أدق يعرف النظام بأنه مجموعة معتمدة من المكونات و الأجزاء المختلفة و لكنها مترابطة في أداء أنشطتها باتجاه تحقيق أهداف محددة"<sup>5</sup>.

◀ و يذهب الحسينية إلى أن النظام "مجموعة من العناصر و الأجزاء التي تتكامل مع بعضها و تحكمها علاقات و آليات عمل في نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية و تكنولوجيا المعلومات، دار المناهج للنشر و التوزيع، الاردن، 2008، ص 24.

<sup>2</sup> محمد عبد حسين ال فرج الطائي، الموسوعة الكاملة في نظم المعلومات الادارية الحاسوبية ، دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2002، ص 33.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 33.

<sup>4</sup> Gagnon, Savard et les autres, **L'entreprise**, 2<sup>eme</sup> édition, édition Gaetan morin, , 2000, P 3.

<sup>5</sup> سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، ط1، دار المناهج للنشر و التوزيع، الاردن، 2010، ص 88.

<sup>6</sup> الحسينية سليم، مبادئ نظام المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الاردن، 1998، ص 27.

- ◀ أما Marc Chernet فيرى ان "النظام مجموعة وسائل مجتمعة من اجل انجاز هدف"<sup>1</sup>.
- ◀ أما كمال الدين الدهراوي فيعرف النظام "على أنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها و مع البيئة المحيطة هذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام"<sup>2</sup>.
- من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف النظام على أنه "مجموعة من المكونات البشرية و المادية (عمال، إطارات، آلات، مستندات، أجهزة كمبيوتر ... في حالة مؤسسة) المترابطة و المنظمة (قسم تمويل، قسم إنتاج، ... في حالة مؤسسة) و المتفاعلة فيما بينها و مع البيئة المحيطة بها من أجل تحقيق هدف أو أهداف محددة.
- أيضا من خلال التعاريف السابقة يتضح أن النظام يتميز بمجموعة من الخصائص أهمها :
- ◀ النظام مجموعة من الموارد؛
  - ◀ وجود علاقات تربط بين موارد النظام؛
  - ◀ النظام يؤثر و يتأثر ببيئته؛
  - ◀ النظام يتكون من نظم فرعية ترتبط بعلاقات تفاعلية؛
  - ◀ النظام في حد ذاته نظام فرعي لنظام أكبر منه (مثلا المؤسسة نظام فرعي للقطاع الذي تنشط فيه)؛
  - ◀ للنظام مستخدمين و هم الأفراد أو الهيئات أو الوحدات التي تستخدم مخرجات النظام لاتخاذ قرارات أو لأغراض أخرى؛
  - ◀ للنظام هدف أو أهداف محددة تمثل السبب الرئيسي لوجوده؛
  - ◀ النظام يتمتع بخاصية الرقابة الذاتية ( التغذية العكسية).

## 2. مكونات النظام

- يتشكل النظام من مجموعة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية التي تجمعها علاقات وظيفية، و تفعل فيما بينها قصد تحقيق أهداف مشتركة، هذه المكونات هي:<sup>3</sup>
- 1.2 المدخلات : هي كل ما يدخل إلى النظام من عناصر و بيانات و معلومات، سوء كان مصدر هذه العناصر البيئة الداخلية للمؤسسة أو البيئة الخارجية.
- 2.2 المعالجة: هي كل ما ينتج عن عملية التحويل و يمكن أن تكون في شكل منتجات أو خدمات أو عمليات أخرى.
- 3.2 المخرجات: هي كل ما ينتج عن عملية التحويل و المعالجة و يمكن أن تكون في شكل منتجات أو خدمات أو معلومات أو غير ذلك.

<sup>1</sup> Marc Chernet, **Mieux informatiser pour mieux gérer**, édition hommes et techniques, France, 1985, p1.

<sup>2</sup> كمال الدين الدهراوي، سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص4.

<sup>3</sup> العيد فراحتية، نظام المعلومات التسويقية في التخطيط للنشاط التسويقي و الرقابة عليه، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر ، 2005/2004، ص ص14-15.



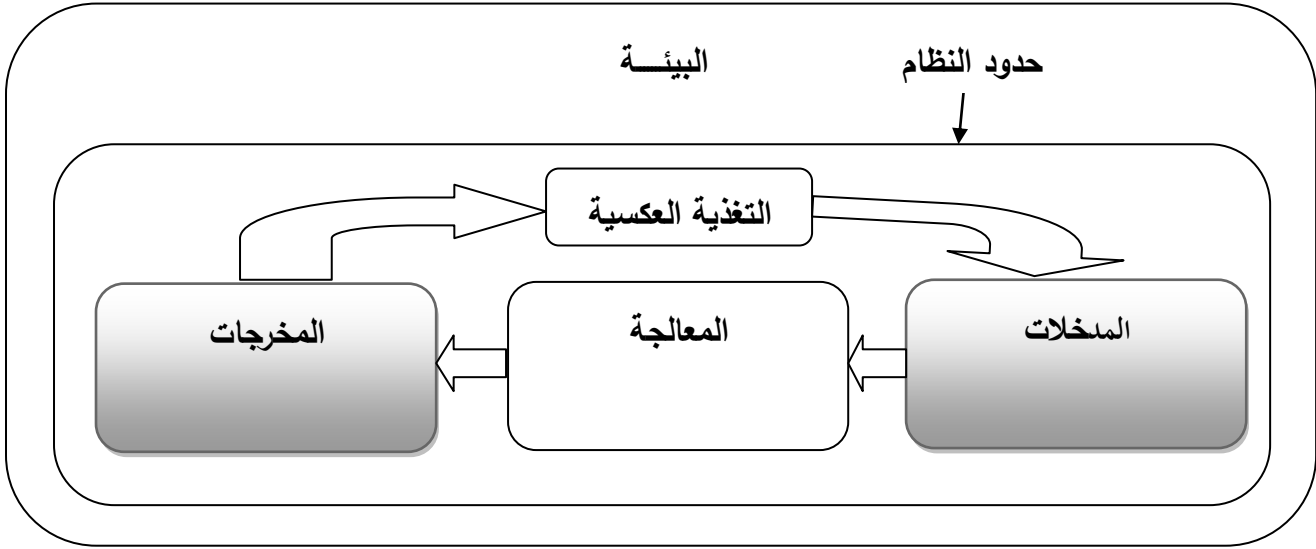
4.2 حدود النظام : يتميز كل نظام بمحيط داخلي و خارجي، و تمثيل الحدود الفاصلة بين هذين المحيطين ما يسمى بحدود النظام وقد تكون هذه الحدود مادية كما قد تكون غير ذلك، و تكمن أهمية الحدود عن تصميم النظام في القدرة على التمييز بين العاصر و المكونات التي تنتمي إلى النظام و المكونات التي لا تنتمي إليه.

5.2 المراقبة : و تهدف إلى متابعة جميع العمليات التي تتم داخل النظام.

6.2 التغذية العكسية : يقصد بها استرجاع المعلومات لمقارنتها بالمعايير و الأهداف المسطرة و تحديد الانحرافات.

يمكن أن نختصر النظام ومكوناته الرئيسية في الشكل الآتي :

شكل رقم (01) : المعالم الرئيسية للنظام

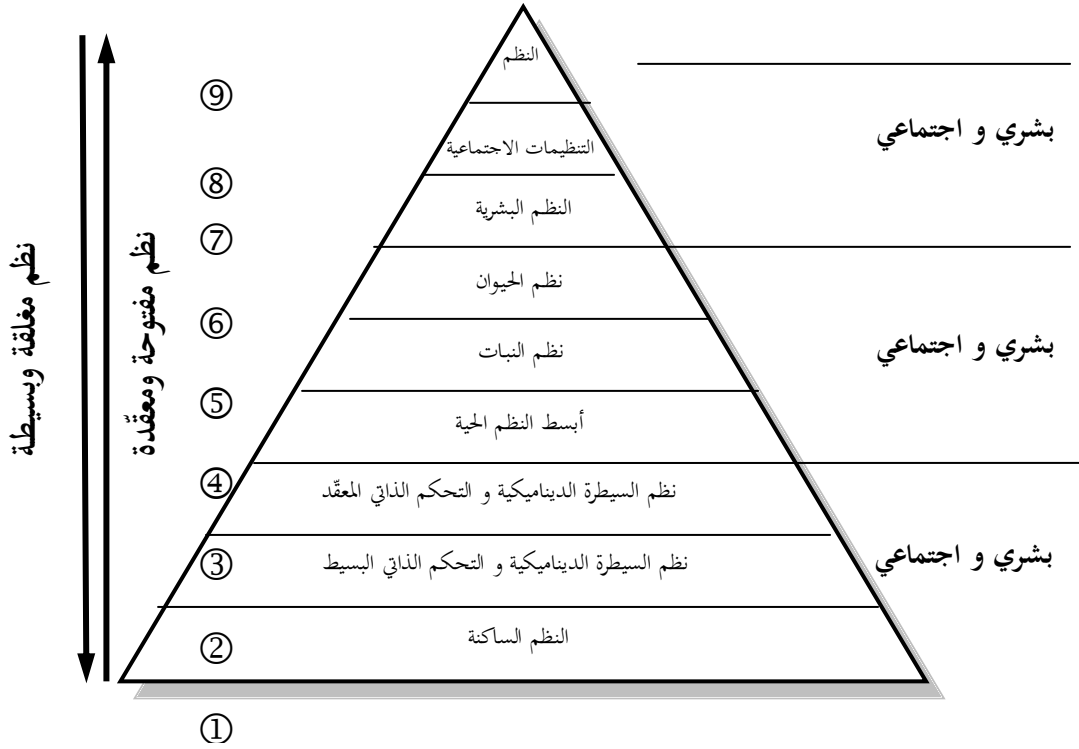


المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على محمد محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات، دار الشرق، القاهرة، 1993، ص 51.

### 3. تصنيفات النظم

من خلال البحث تعرضنا لعدة نماذج لتصنيف النظم و لعل أهمها و أكثرها اعتمادا نموذج Kenneth Ewart Boulding، حيث حول أن يضع نظرية تعمل كإطار و نموذج لتصوير علاقات النظم و مستويات تشكلها و ظهرها في الواقع. هذا النموذج يتكون من هرم يستند على قاعدة طبيعية تمثل أبسط أنواع النظم و أقلها تعقيدا و من ثم ترتقي النظم في مستويات التعقيد حتى تنتهي بمستويات النظم الغير معروفة للإنسان و العلم و الشكل الآتي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02) : نموذج (Boolding) لمستويات النظم



المصدر : سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص.31.

كما يتضح من الشكل في الأعلى صنف Boulding النظم إلى ثلاث مستويات رئيسية تنقسم بدورها إلى مستويات ثانوية بحث يكون لدينا<sup>1</sup>:

✓ النظم الميكانيكية و المادية : و تنقسم إلى :

- أبسط أنواع النظم هي الإطارات التي تتكامل فيها الأجزاء و تمثيل الحالة الساكنة ؛
- نظم عمل الساعة ذات العمل الميكانيكي البسيط وفق تحديد مسبق للحركة الضرورية؛
- نظم السيطرة الديناميكية و التحكم الذاتي الأكثر تعقيدا من النظم السابقة و التي يشبه عملها إلى حد ما عمل الترموستات\*.

✓ النظم البيولوجية : و تنقسم إلى :

- أبسط أنواع النظم الحية و هي الخلية، و التي تعتبر نظاما حيا و مفتوحا و قادرا على حفظ نفسه من خلال تبادل المدخلات و المخرجات مع المحيط الخارجي؛
- المستوى المتقدم الذي يلي مستوى النظم الحية هو عملية تكامل الخلايا الحية مع بعضها لتشكيل نظم جينية مثل النباتات؛
- مستوى نظم الحيوان و هو أكثر تعقيدا و ذكاءا من سابقه.

✓ النظم الاجتماعية و البشرية : و تنقسم إلى :

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص ص31-32.

- منظمة الإنسان نفسه؛
- التنظيمات الاجتماعية و الإنسانية و الاقتصادية التي قام الناس بتشكيلها و منها منظمات الأعمال و نظم المعلومات و شبكات الاتصالات و غيرها؛
- و ينتهي الهرم بمستوى غير معروف من النظم التي لا تزال خارج نطاق إدراك العقل.
- بالإضافة إلى نموذج Boulding توجد العديد من التصنيفات الأخرى للنظم بحسب معايير مختلفة نذكر منها:<sup>1</sup>
- يمكن تصنيف النظم على أساس خاصية أو أكثر في هذا النظام و فيما يلي مناقشة موجزة لهذه التصنيفات:
- 1-النظم الطبيعية و النظم الصناعية : يعرف النظام الطبيعي بأنه النظام الذي لا دخل فيه للإنسان بل هو من صنع الله مثل الإنسان نفسه و الكون و الشمس...، أم الصناعي فهو من صنع الإنسان باستخدام ما سخر الله مثل المؤسسات والجامعات ...
- 2-النظم البسيطة و النظم المعقدة : تتوقف درجة بساطة أو تعقيد النظم على عدد النظم الفرعية التي تتضمنها و على درجة تنوع و تعدد العلاقات و المعاملات بين هذه النظم الفرعية فكلما زاد عدد النظم الفرعية و تعددت و تنوعت العلاقات والمعاملات بين هذه النظم كلما ازدادت درجة تعقيد النظام الأساسي ككل و صعبت عملية إدارته.
- 3-النظم الاحتمالية و النظم المحددة : يعرف النظام الاحتمالي بأنه ذلك النظام الذي لا يمكن التنبؤ بالحالات التي سيكون عليها إلا باستخدام الاحتمالات و من ناحية أخرى يكون النظام محددًا إذا أمكن على وجه التحديد معرفة ما ستكون عليه حالة النظام و مخرجاته استجابة لمجموعة محددة من المدخلات و تعتبر الأنظمة الآلية من أفضل الأمثلة على النظم المحددة .
- 4-النظم المفتوحة و النظم المغلقة: النظام المغلق هو النظام الذي لا يوجد تفاعل بينه و بين البيئة التي يعمل فيها و لا تأثر بيئته فمثلا نظام الرقابة و التحكم في معامل تكرير البترول يعمل ذاتيا و لا يجد أي تعامل بينه و بين محيطه، أما النظام المفتوح فهو ذلك النظام الذي يؤثر و يتأثر بالبيئة التي يعمل فيها و بالتالي يجب أن يتصف النظام المفتوح بالمرونة الكافية للتأقلم مع التغييرات البيئية و من أشهر الأمثلة عن النظام المفتوح نظام معلومات المؤسسة.
- ونضيف كل من:
- 5-النظم المجردة و النظم المادية: النظم المجردة هي النظم التي يكون جميع عناصرها عبارة عن مجموعة من الأفكار و المفاهيم و التي يمكن تحيلها بصورة رمزية غير ملموسة و على العكس من ذلك النظم المادية لها مكونات ملموسة(مثل البشر، آلات...)<sup>2</sup>.
- 6-النظم المتكيفة و النظم غير المتكيفة: النظام المتكيف هو الذي يمكنه أن يعدل نفسه أو بيئته ذاتيا عندما يتطلب الأمر ذلك أما النظام غير المتكيف هو الذي لا يستجيب أو يتفاعل عندما يكون هناك تغيير في بيئته أو حالته<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة و مطبعة الإشعاع، مصر، 1997، ص ص 19-21.

<sup>2</sup> محمد السعيد خشبة، نظم المعلومات و التكنولوجيا، مكتبة مصر، 1987، ص 27.

<sup>3</sup> يحيى مصطفى حلمي، أساسيات نظم المعلومات، مكتبة عين شمس، مصر، 1998، ص ص 32 - 33.

## المطلب الثاني: المعلومات

## 1. ماهية و خصائص المعلومة

**1.1 ماهية المعلومة :** يذهب يوزوا (الباحث الصيني) إلى أن مفهوم المعلومات له أكثر من ثلاثمائة تعريف و هو يعود اشتقاقيا إلى المصطلح اللاتيني **Informatio** و يعني عملية توصيل أو شيء توصيله، ويرى البعض أن المعلومات كالجاذبية والكهرباء لا نستطيع و صفها بدقة و لكننا نعرف كيف تعمل و ندري أثرها<sup>1</sup>. وعلى سبيل الذكر :

◀ عرف **R.Reix** المعلومة على أنها "تنتج عن إشارات و معطيات هذه الأخيرة تتحول إلى معلومة من خلال نموذج للترجمة يتكون من الخبرة الشخصية أو مجموع معارفه العلمية و العملية المخزنة في ذكرته"<sup>2</sup>.

◀ كما عرفها **Lucas** "المعلومة تعبر عن حقيقة أو ملاحظة أو إدارة أو أي شيء محسوس يستعمل في تقليص عدم التأكد المتعلق بحدث أو حالة محددة، و يضيف معرفة للفرد أو المجموعة"<sup>3</sup>.

◀ و يرى **H Noufeyl** "المعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنا كاملا يمكن استعماله في العمليات الحالية و المستقبلية من أجل اتخاذ القرار"<sup>4</sup>.

◀ أيضا عرفت المعلومة على أنها عنصر إنتاجي "المعلومة هي منتج موجه للاستهلاك قابل للتخزين، التحويل و المعالجة يشكل موردا هاما للمؤسسة"<sup>5</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يتضح على أن :

✚ المعلومة معطيات تمت معالجتها. (وجهة نظر نظامية)؛

✚ المعلومة أداة اتصال. (وجهة نظر تقنية)؛

✚ المعلومة تمثل إخبار و إعلام و زيادة معرفة للمستقبل. (وجهة نظر إعلامية)؛

✚ المعلومة وسيلة لتخفيض حالة عدم التأكد و المساعدة على اتخاذ القرار. (وجهة نظر تسييرية).

**2.1 خصائص المعلومة الجيدة :** إن مخرجات النظام لن تعتبر معلومة إلا إذا كانت ذا معنى "مفيد" لمستخدم هذه المخرجات، ولا شك أن درجة الفائدة أو الإفادة التي ستعود على متخذ القرار من استخدامه للمعلومات ستتوقف على

<sup>1</sup> عبد الرحمان القري، تكنولوجيا المعلومات و الاتصال و أثرها على إدارة الموارد البشرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2009-2010، الجزائر، ص 13.

<sup>2</sup> Robert Reix : **Theorie d'organisation et système d'information**, Veuibert, France , 1995, P 16.

<sup>3</sup> Henry C Lucas.: **Information system concepts for management** , Hillbook, New York, 1982, P 12.

<sup>4</sup> Noufeyl Hadid, **L'informatique de gestion de l'approche classique à l'approche objet**, Article, revue de science économique et de science de gestion, université d'Alger, 2003, P 46.

<sup>5</sup> عبد الرحمان القري، مرجع سابق، ص 14.

مقدار الإضافة إلى معرفته بالأسلوب و الوقت الملائمين بما يؤثر على سلوكه ويساعده في اتخاذ القرار، و حتى يمكن أن تصيف المعلومات إلى معرفة مستخدميهما بالأسلوب و الوقت الملائمين لا بد و أن تتوافر فيها بعض الخصائص أهمها:<sup>1</sup>

**1 \_ الملائمة :** تعتبر الملائمة المعيار الأصلي لقيمة المعلومات، حيث تتلاءم المعلومات مع الغرض الذي أعدت من أجله، و يمكن الحكم على مدى ملائمة المعلومات حسب كيفية تأثير هذه المعلومات على سلوك مستخدميها فالمعلومات الملائمة هي تلك التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار و تجعله يعطي قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات.

**2 \_ الموضوعية :** حتى تتصف المعلومات بعدم التحيز، و إمكانية التحقق من سلامتها و صحتها و سلامة مضمونها، يتطلب الأمر للوصول إلى الموضوعية، توافر ثلاث خصائص :

أ. **إمكانية التحقق :** و يقصد بها توفر مستندات دالة على صحة المعلومات و إمكانية الرجوع لهذه المستندات بشكل منظم للتحقق من صحتها في أي وقت.

ب. **صدق التعبير :** و يقصد أن تعبير المعلومة بشكل صادق عن مضمونها.

ت. **الحياد :** بمعنى إعداد المعلومات بشكل محايد و ليس بحسب ما يتلاءم مع رغبات أحد الأطراف المستخدمة للمعلومات.

**3 \_ التوقيت :** و نعني به التوقيت المناسب في تقديم المعلومات للمستفيد في الوقت المطلوب.

**4 \_ الوضوح :** بمعنى أن تكون المعلومات واضحة و مفهومة لمستخدمها بعيدة عن الغموض و اللبس الخطأ غير مبرر.

**5 \_ سهولة المنال :** توفر إمكانية الوصول إليها غير معقدة حيث أن الصعوبات و المعوقات التي تواجه المستخدم في سبيل الوصول للمعلومة ستكون على حساب التوقيت المطلوب.

**6 \_ التكامل :** و نعني به تأمين كل جوانب احتياجات الباحث و المستفيد و تغطية مختلف جوانب موضوعه دون التأثير عن دقة و مرونة المعلومة و صلتها الوثيقة بالموضوع.

**7 \_ القبول :** أي أن تقدم المعلومات بالصورة التالي يتقبلها المستخدم من حيث المضمون و الشكل (جداول، إحصائيات، رسومات بيانية...) أما المضمون فيتعلق بدرجة التفصيل فلا تكون مختصرة أكثر من اللازم و لا العكس. و يضيف رضوان حلوة حنان :

**8 \_ قابلية المقارنة:** الهدف من قابلية المقارنة للمعلومات المالية هو تسهيل عملية الدراسة لها و التحليل والتنبؤ و اتخاذ القرارات و يعد مبدأ قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بهدف تقييم أداء الوحدات الاقتصادية و ذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو أكثر مع بعضهم البعض، و هذا ما يدعى بالمقارنة<sup>2</sup>.

**9 \_ المرونة:** أن تكون المعلومات ملائمة أو مرنة أي يمكن استخدامها لتلبية رغبات أكثر من مستفيد.

<sup>1</sup> احمد العمري، المعلومات المحاسبية وترشيد القرار الاستثماري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 6-7.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، مدخل نظرية المحاسبة ، ط1 ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن، 1998 ، ص453.

و يجدر بنا الإشارة إلى أن الهدف من وضع خصائص المعلومات الجيدة هو تحديد مدى جودتها أي انه إذا توفرت الخصائص السابقة الذكر في معلومة ما أو معظمها كانت معلومة جيدة مع مراعاة أن لا تكون تكلفة الحصول عليها و تقديمها أكثر من منفعتها<sup>1</sup>.

## 2. تصنيفات المعلومات

عموما تصنيف المعلومات وفقا لمعايير عديدة نوجز أهمها في الجدول الآتي :

### الجدول (1) : تصنيفات المعلومات

المعلومات	أصناف المعلومات
المعيار الرسمية	معلومات رسمية: مخرجات لنظام المعلومات، غير رسمية: مصدرها ليس نظام معلومات
المعيار الوظيفي	بحسب وظائف المؤسسة، مثل معلومات محاسبية، معلومات تسويقية...
معيار الزمن الخاص بها	معلومات تاريخية: ماضي، معلومات حالية: رقابية، معلومات مستقبلية: التخطيط
معيار الثبات	معلومات ثابتة: مثل أسماء...، معلومات متغيرة: مثل ساعات عمل، كمية انتاج...
معيار المستويات التنظيمية	معلومات إستراتيجية: مثلا حول التنافسية...، معلومات تشغيلية: ساعات عمل آلة..

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على سونيا البكري : نظم المعلومات الإدارية، مرصد رمضان و أولاده للطباعة والنشر، 1998، ص ص 23-26.

## 3. العلاقة بين البيانات، المعلومات و المعرفة

### 1.3 الفرق بين البيانات و المعلومات

من خلال إطلاعنا على مجموعة من تعاريف المعلومات لاحظنا أنه كثيرا ما يتم استخدام مصطلح بيانات (معطيات) كمرادف للمعلومات و هذا الخلط يعود لأسباب أهمها أننا يعتبر معلومات بالنسبة لجهة قد يعتبر معطيات لجهة أخرى، و للتمييز بين المصطلحين ينبغي علينا أولا تعريف المعطيات من أجل هذا نستعرض التعاريف الآتية :

◀ عرفت الوكالة الفرنسية للمعايير البيان (المعطى) على أنه "حدث مفهوم أو تعليمة مقدمة في شكل اصطلاحي

مناسب للاتصال، التفسير و المعالجة سوء عن طريق الإنسان أو عن طريق وسائل أوتوماتيكية"<sup>2</sup>.

◀ و يرى R.Reix أن "المعطيات كلمات، أعداد، صور و أصوات... تشكيل المادة الأولية للمعلومات"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد السعيد خشبة، يحي مصطفى حلمي، الكمبيوتر و نظم المعلومات، مكتبة عين الشمس، مصر، 1990، ص 173.

<sup>2</sup> Lekhdar Lalle, Management et système d'information, séminaire ISGP, Alger, Juin 2002, P4.

<sup>3</sup> Robert Reix, Systèmes d'information et management des organisations, 5<sup>ème</sup> édition Vuibert France, 2009, P 16

◀ في حين عرفها مفتاح محمد دياب على أنها "جميع الحقائق، الأرقام و الرموز التي تشير أو تصيف موضوعا عاما أو فكرة معينة أو موقف أو شرط أو أي عامل آخر، و تعني أيضا العنصر الأساسي للمعلومات التي تعالج بواسطة الحاسوب أو ينتجها الحاسوب"<sup>1</sup>.

◀ "الكلمة (بيانات - DATA) هي جمع بيان و تستخدم أحيانا في اللغة العربية في تمثيل المفرد والجمع في أن واحد ويمكن تعريفها بأنها الحقائق الخام أو الملاحظات عن الظواهر المادية أو معاملات المنظمة.... و البيانات هي معايير أو مقاييس معقولة للخصائص أو الكينونات (مثل الأفراد، الأماكن أو الأشياء...) و هذه المقاييس تمثل عادة برموز مثل الأرقام أو الكلمات أو بشفرة... إلخ، و تأخذ البيانات صيغ مختلفة رقمية، نصية، صوتية أو صور"<sup>2</sup>.

### 2.3 المعرفة

◀ حسب R. Reix "نسمي معرفة : الاعتقاد، القناعة الشخصية المبررة التي تزيد من قدرة كيان على العمل (الكيان في أغلب الحالات فرد و لكن يمكن أن يكون منظمة)، المعرفة تبدو مثل المعلومات التي عولجت في عقل الأفراد أو بواسطة عملية تفسير، تخزين و تريض ; مخزون من المعلومات معالج بواسطة أشخاص. عنصر معرفي عبارة عن معلومة مترجمة أو مفسرة بواسطة نموذج معرفي"<sup>3</sup>.

◀ يصنف Nanoka و Takeuchi المعرفة حسب إدارتها إلى صنفين هما:<sup>4</sup>

1-المعرفة الصريحة : وهي المعرفة المنظمة المحدودة المحتوى التي تتصف بالمظاهر الخارجية لها ويعبر عنها بالرسم والكتابة والتحدث وتتيح التكنولوجيا تحويلها وتناقلها.

2-المعرفة الضمنية : وهي المعرفة القاطنة في عقول وسلوك الأفراد وهي تشير إلى الحدس والبديهية والإحساس الداخلي، إنها معرفة خفية تعتمد على الخبرة ويصعب تحويلها بالتكنولوجيا، بل هي تنتقل بالتفاعل الاجتماعي. نظرا لاستخدام المعطيات كمصطلح مرادف للمعلومات في الكثير من الأحيان بالإضافة إلى أن ما يعتبر معطيات بالنسبة لشخص قد يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر مثلا(سعر البيع هو من مخرجات نظام محاسبة التكاليف و مدخلات بالنسبة للمحاسبة العامة...)، يحدث خلط في المفاهيم بالرغم من الاختلاف بينهما، و بغرض توضيح الحدود الفاصلة للمصطلحين والفروقات الجوهرية بينهما نورد ما يأتي :

- العلاقة بين المعطيات و المعلومات تشبه العلاقة بين المواد الأولية و المنتج النهائي؛

- المعطيات مدخلات نظام المعلومات و المعلومات مخرجاته؛

- المعطيات تعالج بواسطة نظام المعلومات لتتحصل على المعلومات؛

- المعطيات ليس لها تأثير على توجه و قرارات المسيرين، المعلومات لها تأثير على توجهات المسيرين وقراراتهم؛

<sup>1</sup> مفتاح محمد دياب، معجم المصطلحات و تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات، الدار الدولية للنشر، مصر، 1995، ص 42.

<sup>2</sup> عماد الصباغ، نظم المعلومات ماهيتها و مكوناتها، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن، 2000، ص 19.

<sup>3</sup> Robert Reix, **Systemes d'information et management des organisations**, 5<sup>eme</sup> édition, op cit, P 16

<sup>4</sup> إبراهيم رمضان الديب، إدارة المعرفة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك، بدون تاريخ، ص 11.

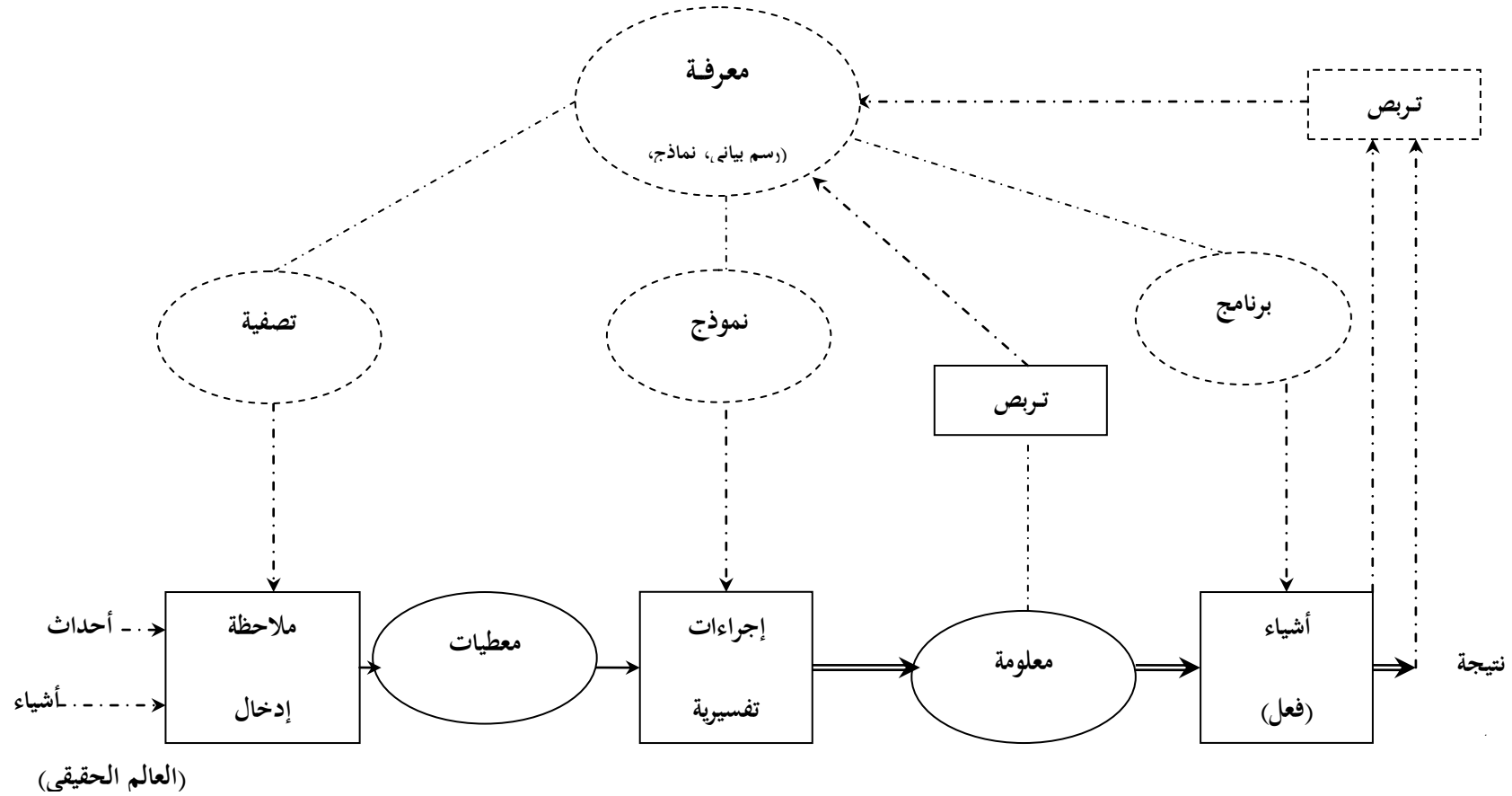
نُجد أيضا اعتمادا على<sup>1</sup>:

- المعطيات عموما منخفضة الدقة في حين المعلومات تكون عالية الدقة بالمقارنة؛
  - البيانات غير محددة التكلفة، في حين المعلومات محددة التكلفة بتحديد عوامل النفقة.
- \* كخلاصة يمكن القول بأن العلاقة بين المعطيات و المعلومات و المعرفة تكمن في الأتي : بمعالجة المعطيات نحصل على المعلومات هذه الأخيرة ترتب و تعالج استنادا للمعتقدات و الممارسات و الخبرات الشخصية لتصبح معرفة تستخدم في اتخاذ القرار من أجل تسيير كافة أنشطة المؤسسة و الشكل الموالي يوضح العلاقة بين المعطيات و المعلومات و المعرفة.

<sup>1</sup> عامر إبراهيم قندلجي، خدمات المستفيدين من المكتبات و مراكز المعلومات، دار صفاء لنشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص 40.



الشكل (3) : العلاقات معطيات - معلومات - معرفة



Source : Robert Reix, **systemes d'information et management des organisations**, 5<sup>e</sup> édition, opcit, P 18.

## المطلب الثالث: نظام المعلومات

إن التطورات العديدة والمستمرة التي تحدث في مجال الأعمال وما أصبح عليه محيط المؤسسة الاقتصادية بصفة خاصة من تعقيد ومخاطر عديدة جعل للمعلومة قيمة كبيرة يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها، دفع المؤسسات للسعي للحصول عليها بشتى الطرق وفرض عليها أن يكون لديها نظاماً للمعلومات تختص بكل مجال من المجالات التي تمارس فيها وصولاً إلى تحقيق أهدافها العامة، وهذا يدفعنا للتساؤل ما هو نظام المعلومات؟ وهذا ما سنجيب عليه في هذا المطلب.

## 1. مفهوم نظام المعلومات

◀ عرف أحمد حسين علي حسين نظام المعلومات على أنه "ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال و العناصر و الموارد التي تقوم بتجميع و تشغيل و إدارة و رقابة البيانات بغرض إنتاج و توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات و خطوط الاتصال"<sup>1</sup>.

◀ و يرى K.Laudon و آخرون أنه "تقنيا نظام المعلومات يعرف كمجموعة أجزاء مترابطة و التي تستقبل (أو تسترجع) المعلومة، تعالجها، تخزنها، تنشرها بهدف المساعدة على اتخاذ القرار بالتنسيق و المراقبة على مستوى المنظمة"<sup>2</sup>.

◀ R.Reix و F.Rowe فيريان أن "نظام المعلومات هو مجموعة من العوامل المجتمعة التي تحفظ وتحويل البيانات عن طريق تكنولوجيا الإعلام و الطرق العملية"<sup>3</sup>.

◀ حسب سونيا محمد البكري نظام المعلومات "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استرجاع وتشغيل و تخزين المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق و الرقابة، و يمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين و العاملين في تحليل المشكل و تطوير و خلق المنتجات الجديدة"<sup>4</sup>.

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه "مجموعة من الموارد المادية و البشرية المترابطة و المنظمة و التي تسمح مجتمعة باقتناء، معالجة، تخزين، إيصال المعلومات من خلال شبكة من قنوات و خطوط الاتصال بغرض المساعدة على اتخاذ القرار و المراقبة على مستوى المنظمة".

## 2. مكونات نظام المعلومات

جملة التعاريف السابقة تسمح لنا اعتبار نظام المعلومات مجموعة من الموارد المختلفة و الهادفة، و قد صنفها R.Reix إلى أربعة مكونات رئيسية هي كما يأتي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> Kenneth Laudon, Jane Laudon, Eric Fimbel , **Management des systèmes d'information** , 9<sup>ème</sup> édition Person, France, 2006, P 13.

<sup>3</sup> Robert.reix, Frantz. Rowe, **faire de la recherche en systèmes d'information**, édition vuibert, France, 2002, P 11.

<sup>4</sup> سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، در الجامعة للنشر مصر، 2002، ص 14.

<sup>5</sup> Robert.Reix, **Systèmes d'information et management des organisations**, 5<sup>e</sup> édition, op cit, pp 3-4

- 1 - بشرية : لا يوجد نظام معلومات بدون أفراد كيفما كانوا مستخدمين للنظام، عمال، إدارات، الذين من أجل تحقيق مهامهم يستخدمون المعلومة المنتجة بواسطة النظام و قدراته الآلية أو التي تمد النظام بمعطيات جديدة...، سوء أخصائي هيكلية نظم المعلومات (محللين و مبرمجين...) أين العمل يتمثل في تصميم، تطوير، وضع الأسس التكنولوجية للنظام و تأمين تشغيله.
- 2 - آلات : نظام المعلومات يقوم في أغلب الأحيان على تكنولوجيا المعلومات الرقمية (شبكة، كمبيوتر و وحدات ملحقة، وحدات العمل...) لاحظنا من خلال تعريف نظام المعلومات بأنه لا يتضمن بالضرورة اللجوء للتكنولوجيات، تصوريا نستطيع أن نعرف نظام معلومات يتكون من قلم وأوراق. نظام معلومات لا يتداخل مع نظام إعلام آلي و لا يقتصر عليه.
- 3 - برمجيات و إجراءات : في الحالات المألوفة نظام المعلومات يعتمد على استخدام الكمبيوتر وهذا الأخير لا يستطيع العمل بدون برامج بمعنى برامج مسجلة تتحكم في التشغيل الآلي للألات، إعداد هذه البرامج جانب وسطي في بناء أنظمة معلومات اليوم، غالبا يوجد تداخل للمهام الآلية التي يقوم بها الكمبيوتر و اليدوية الموكلة للعمال، تحديد الأدوار الخاصة بالإنسان و الآلة يوصف بإجراءات تقع في الجزء الديناميكي لنظام المعلومات و تضمن الترابط بين العوامل المختلفة في المؤسسة.
- 4 - المعطيات: في أشكال متنوعة (أرقام، صور، نصوص، أصوات...)، هذه الموارد الأساسية تجسيد المعلومة المحازة من طرف المؤسسة، سوء كانت معطيات تعكس أحداث جديدة (إدخال أمر تصليح استجابة لطلب أحد عملاء المؤسسة) سوء معلومات نتيجة عن معالجات سابقة و مخزنة من أجل إعادة استخدامها (الكمية المخزنة لقطع الغيار و التي حسبت سابقا بواسطة الكمبيوتر مع كل حركة لقطعة الغيار مع كل دخول و خروج)، هذه المعطيات تشكل المادة الأولية للمعالجة؛ تشكيل معارف للمؤسسة و هي عبارة عن أصول حقيقية، ضرورة لتشغيله.

### 3. وظائف نظام المعلومات

نظام المعلومات عبارة عن مجموعة هادفة للاستجابة لأغراض : و يعرف بطبيعته من أجل إنجاز وظائف أساسية و بهذا الصدد يقترح ما يأتي <sup>1</sup>:

**1-الجمع و الحيازة:** يقوم نظام المعلومات بجمع البيانات من مصادر خارجية -عناصر المحيط التي تولد المعلومات كالشركاء و المنافسين- و من مصادر داخلية -مخزون المعلومات المتداولة بين الوظائف الداخلية للمؤسسة- و تقوم بالمقابل بأعمال سماع، تحليل، تسجيل و الملاحظة.

**2-التخزين:** الاحتفاظ بالمعلومات و البيانات، باستخدام وسائل تقنية (ملفات) و تنظيمية -طرق الأرشفة، الحماية ضد القرصنة و التدمير- و ذلك باستخدام الملفات و قواعد البيانات، تخزين البيانات يسهل للنظام تأدية دوره كذاكرة خاصة فردية أو جماعية، حيث يمكن من الاحتفاظ بالمعلومة و الحفاظ عليها إلى حين الحاجة إليها.

<sup>1</sup> Gilles Bressy., Cristian Konkuyt., **économie d'entreprise**, édition Dalloz, France, 1995, P100.

**3-المعالجة :** أي تحويل المعطيات الخامة إلى معلومات جاهزة.

**4-نشر و إرسال المعلومات :** إرسال معلومات و إيصالها إلى الاتجاه المراد،بمعنى وضعها في متناول الأفراد الذين يحتاجون إليها، في الوقت المناسب و في شكل يمكن من استعمالها مباشرة و التي تسمح لهم بضمان أداء وظائفهم. و تجدر الإشارة إلى أن:

- الحصول على معلومات دقيقة و صحيحة يتطلب وجود رقابة على عملية الإدخال، المعالجة والمخرجات للتأكد من أنّ النظام ينتج و يقدّم المعلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه، و يعتمد ذلك على مجموعة من الإجراءات و القواعد الرقابية التي تضمن صحّة المدخلات، عمليات المعالجة والمخرجات.
- وجود التغذية العكسية التي تهدف إلى تقويم نتائج عمل النظام، و تصحيح الأهداف إذا كانت فيها عيوب، و هو ما يتطلب إجراء تعديلات على مدخلات النظام و طرق المعالجة، حتى يتمكن من توفير معلومات تليّ احتياجات المستخدمين.

بعد أن تعرضنا لمفهوم نظام المعلومات و مكوناته و وظائفه سنتطرق في الفرع التالي لأنواع نظم المعلومات.

### المطلب الرابع: نماذج تصنيف نظم المعلومات

بهذا الصدد وجدنا العديد من التصنيفات انطلاقاً من عدة معايير و من أهم التصنيفات التي تعرضنا لها تصنيف O'Brien والذي اعتمد على معيار الأهداف الوظيفية و البنية التقنية، تصنيف R.Reix الذي زاوج بين معيار مستوى الاستغلال(فردى، مجموعة أفراد، مؤسسى، ما بين المؤسسات) و معيار المسار التنظيمي(معاملتي، قراري واتصالي)، و أيضاً نجد نموذج K.Laudon و آخرون و الذي اعتمد على المستويات المختلفة للمؤسسة و الوظائف الرئيسية لها، و قد اخترنا هذا الأخير لعرضه بإيجاز .

يذهب K.Laudon و آخرون إلى أن المؤسسة تحتوي على أهداف، مستويات و اختصاصات مختلفة إذ يوجد العديد من أنظمة المعلومات، في حين لا يوجد نظام واحد قادر على تلبية احتياجات المؤسسة مفرده.

**المعيار الأول:** صنف Kenneth Laudon و آخرون نظم المعلومات إلى أربعة أنواع رئيسية تُخدم المستويات التنظيمية للمؤسسة و هي:<sup>1</sup>

**أنظمة معالجة المعاملات :** هي نظم تعتمد على استخدام الحاسبات الآلية في معالجة المعاملات المالية و الإنتاجية و التسويقية و الخاصة بشؤون الأفراد،و التي تتميز بدرجة عالية من الروتينية، و ينتج عن هذه الأنظمة معلومات يحتفظ بها في قواعد البيانات تساعد إدارة المنظمة على اتخاذ القرارات، وتنقسم نظم معالجة المعاملات إلى:

- **نظم عامة الاستخدام:** وهي نظم معالجة معاملات وظائف تشترك فيها اغلب منشآت الأعمال مثل: نظم معالجة المعاملات المحاسبية (كنظام دفتر الأستاذ)و نظم معالجة المعاملات التسويقية (كنظام معالجة أوامر البيع).

<sup>1</sup> Kenneth Laudon, Jane Laudon, Eric Fimbel, op cit, PP 42-45.

- الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار : تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات الشبه هيكلية، تتغير بسرعة يصعب تحديدها، و تستخدم المعطيات الناتجة عن أنظمة معالجة المعاملات و الأنظمة المساعدة على التسيير و لكن أيضا تتطلب معلومات خارجية مثل أسعار المنتجات، المنافسة بمعنى معطيات الاقتصاد الكلي للقطاع المؤسسة، الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار تتمتع بالقدرة التحليلية الأكبر مقارنة بالأنظمة الأخرى، وتحتوي عمدا على تنوع في نماذج تحليل المعطيات أين تلخص كميات كبيرة من المعطيات في الشكل الذي يستطيع متخذي القرار استخدامه، و يحتوي هذا النوع على وجهات جذابة تفاعلية (نشاط حوارى) : أي أن المستخدم يستطيع أن يغير الفرضيات بطرح أسئلة جديدة و يدخل بيانات حديثة.

- الأنظمة المساعدة على التسيير : هو نظام معلومات يمد المسيرين بالمؤشرات و التقارير حول الكفاءة في المدى القصير للمؤسسة، أيضا حول الفترات السابقة (القريبة)، عموما تكون هذه الأنظمة موجهة تقريبا بشكل حصري اتجاه الأحداث الداخلية، حيث تمدنا بإجابات على أسئلة روتينية و التي تكون معرفة بديها تحتوي على إجراءات معرفة بعكس الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار التي تشجع التغيير و تعتمد على قرارات غير مهيكلة كالتقدير و التقييم...

- أنظمة معلومات الإستراتيجي : يسمى أيضا أنظمة المعلومات التنفيذية و هي موجهة للإدارة العليا حيث يعتمد عليها في توفير مجموعة مهمة من المعلومات حول المنافسة و التغيرات البيئية...

المعيار الثاني : صنف K.Laudon أنظمة المعلومات الإدارية أيضا حسب وظائف المؤسسة تسويق، تصنيع، مالية و محاسبة، موارد بشرية.

نظام معلومات التسويق : هو هيكل من الأفراد والأجهزة والإجراءات المصممة لجمع وحفظ وتحليل وتقييم وتوزيع المعلومات الدقيقة والتي يحتاجها مدير التسويق لاتخاذ القرارات التسويقية في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

نظام معلومات الموارد البشرية : نظام معلومات الموارد البشرية بمفهومه الواسع هو تركيبة من الأفراد والمعدات و الإجراءات المصممة لجمع و حفظ بيانات تصف الموارد البشرية<sup>2</sup>.

نظام معلومات التصنيع : ذلك النظام المبني على الحاسوب، يوفر المعلومات الخاصة بالعمليات الإنتاجية بهدف دعم متخذي القرارات داخل المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد فريد الصحن، التسويق، الدار الجامعية، مصر ، 1999، ص 95.

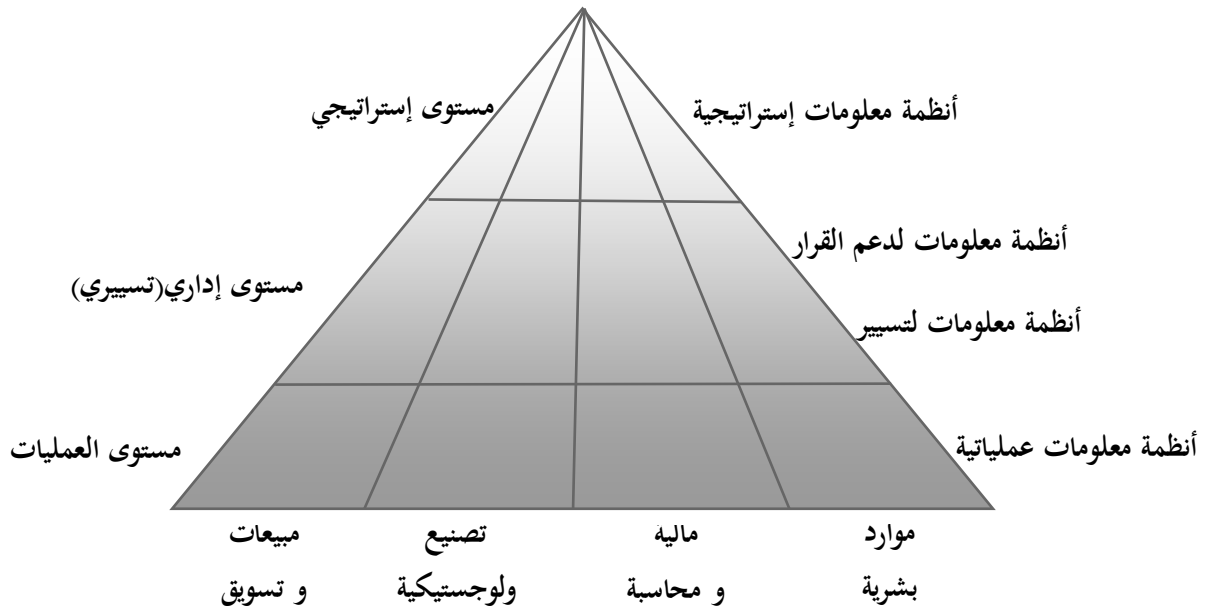
<sup>2</sup> صورية زاوي ، ميلود تومي ، دور نظام معلومات الموارد البشرية في تقييم أداء الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة كلية الآداب و العلوم الإنسانية والإجتماعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد السابع، جوان 2010.

<sup>3</sup> معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات ، الدار الجامعية ، مصر، 2002، ص53.

نظام المعلومات المالية و المحاسبة: ذلك النظام الموجود ضمن المجموع المنظم للأنظمة داخل المؤسسة والذي يهدف أساساً إلى معالجة وتحويل المعطيات الداخلة وإيصالها للمحيط<sup>1</sup>.

الشكل الآتي يوضح ما سبق ذكره

الشكل رقم (4) : أنواع نظم المعلومات



Source : K.Laudon & J.Laudon & E.Fimbel, op cit, p41

<sup>1</sup>. Eric. Tort, **Organisation et Management des Systèmes comptables**, Edition Dunod, France, 2003, p16.

## المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات المحاسبية

من خلال هذا المبحث سنحاول الإحاطة بالإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبية منطلقين من المحاسبة كتقنية تطورت وتفرعت إلى محاسبات عبر الزمن إلى أن أصبحت نظام معلومات محاسبية، كما سنتعرض للأنظمة الفرعية لهذا الأخير ولعلاقته بباقي أنظمة المعلومات للتسيير.

## المطلب الأول: المحاسبة من تقنية إلى نظام معلومات

بعد أن تطرقنا لمفهوم النظام و نظام المعلومات في المبحث السابق يجدر بنا التطرق لمفهوم المحاسبة كي نتمكن من التوصل لتحديد مفهوم نظام المعلومات المحاسبية.

## 1. تعريف المحاسبة

المتفحص لهذا المجال يدرك انه توجد العديد من التعريفات و التي تزامنت مع التطور التاريخي للمحاسبة وفي ما يلي نعرض بعضها:

- ◀ في عام 1941 أعطى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AIPCA) تعريف للمحاسبة على أنها: "فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية، و تفسير النتائج التي تنجم عنها العمليات و الأحداث المالية"<sup>1</sup>.
- ◀ في عام 1966 عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) المحاسبة على أنها "وسيلة لقياس و توصيل المعلومات الاقتصادية بالشكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بأفضل مجالات التقدير الشخصي في اتخاذ القرارات"<sup>2</sup>.
- ◀ المحاسبة هي "النظام المصمم لتقديم المعلومات التي تساعد في صنع القرارات وهم بالتالي يعرفون المحاسبة بأنها نظام يختص بجمع و تبويب ومعالجة وتخزين و توصيل المعلومات القيمة حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل إلى الأطراف المختلفة المستفيدة من اجل مساعدتهم في اتخاذ القرار"<sup>3</sup>.
- ◀ أما عن النظام المحاسبي المالي (الجزائري) فقد نصت المادة رقم 03 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25-11-2007 على أن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص20.

<sup>2</sup> وليد ناجي الخيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء 1، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007، ص18.

<sup>3</sup> عمار بلعادي، أفاق و تحديثات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، يومي 25/26 ماي 2010، ص16.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، العدد 74، 2007، ص3.

والمتتبع لهذه التعاريف وتسلسلها الزمني يجد بان مفهوم المحاسبة تطور تبعا لتطورها فبعد أن كان من خلال التعريف الأول ينظر لها على أنها فن مركزين على الإجراءات التي تتبع في التسجيل و التلخيص و التبويب فقط) في حين أن هناك من يرى أن الفن يتسم بالخصوصية من فرد إلى آخر بحسب قدراته وتختلف مخرجاته من شخص إلى آخر) وهناك من يرى بأنها ليست فن ولكنها مهنة منظمة تختلف أساليبها من شخص إلى آخر، ونلاحظ أن هذا التعريف يهمل الجانب الوظيفي للمحاسبة و الأهداف المرجوة منها، نجد التعريف الذي يليه بدا في إبراز وظائفها والأهداف المرجوة منها، ثم نلاحظ في التعريف الذي يليه استعمال مصطلح جديد و هو "علم" حيث أن المحاسبة علم اجتماعي - حديث مقارنة بالعلوم الاجتماعية الأخرى- نظرا لاعتمادها على قياس الأحداث المالية بصورة مالية بالإضافة إلى اعتمادها على مجموعة من المبادئ و القواعد المحاسبية وهذا من خصائص العلوم، وباختصار يمكن القول أن المحاسبة بدأت كمهنة و أصبحت مهنة منظمة و علم<sup>1</sup>.

بعد ذلك تطورت المحاسبة وظهرت فروع محاسبية أخرى فرضتها التغيرات الاقتصادية... واحتياجات المؤسسة بالإضافة إلى استخدام الإعلام الآلي و الأساليب الرياضية و الإحصائية... أدى إلى تطور المحاسبة تطورات كبيرة حتى أصبحت نظام معلومات محاسبية.

## 2. أنواع المحاسبة: وتنقسم إلى:<sup>2</sup>

**المحاسبية الوطنية:** تدرس التدفقات الحقيقية و المالية، على مستوى الأمة، تلك التدفقات التي تحدث بين مختلف الأعوان الاقتصاديين .

**المحاسبة العمومية:** تدرس التدفقات الحقيقية و المالية على مستوى الدولة، الجماعات المحلية وكل الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري (الهيئات ذات الطابع غير التجاري و غير الصناعي).

**محاسبات المؤسسة ثلاث:**

**المحاسبة التحليلية:** تهتم بتكاليف السلع و الخدمات، حسابا، تحليلها و التحكم فيها .

**المحاسبة التقديرية:** أو الموازية تعتمد هذه المحاسبة على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية حيث تقارن التقديرات بما أنجز فعلا و تستخرج الفروق.

**المحاسبة العامة:** (أو المحاسبة التجارية أو الخاصة) يقوم المحاسب في هذا النوع من المحاسبة بجمع و تحليل، تقييم، تسجيل، حساب، تقديم و تفسير عمليات النشاط الممكن التعبير عنها بالنقود.

أيضا توجد محاسبات أخرى منها :

**المحاسبة الإدارية:** هي تعديل أو تطوير البيانات المالية لتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> اعتمادا على: محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص ص12-13 وحيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص20.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص2.

<sup>3</sup> فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة، الاردن، 2007، ص16.



## 3. تطور المحاسبة من تقنية إلى نظام معلومات

قسم اغلب الباحثين التطور التاريخي للمحاسب إلى ثلاث مراحل رئيسية:

## 1.3 الحقبة الأولى

تم اكتشاف السجلات المحاسبية التي تعود إلى آلاف السنين في أنحاء متفرقة من العالم، وتشير هذه السجلات، إلى أن الأفراد في جميع مراحل التطور، كانوا يرغبون في الحصول على معلومات على الجهود التي كانوا يبذلونها و ما حققوه<sup>1</sup>، حيث أكدت الدراسات إن أول من عمل في هذا المجال هم الآشوريون وبعدهم المصريون القدماء. وقد تطورت المحاسبة زمن الامبراطورية الرومانية نتيجة البدء باستعمال وحدة النقد في التعاملات التجارية ونتيجة تطور النظام العددي الروماني، اليوناني ومن ثم الأعداد العربية الهندية<sup>2</sup>، ففي مصر و العراق اكتشفت أول المحاولات لأولى المنظومات الحسابية مخطوطة على حواملها المادية (البيروس في مصر، الجداول الطينية في العراق) وكانت وحدات القياس الافتراضية (الطوب الافتراضي، رجل / طوب) في بابل أول محاولة للخروج من المفهوم الطبيعي للحساب و الانتقال إلى تجميع و تعميم المعطيات الحسابية واكتشاف "الحسابات" التجمعارية التي أدت بدورها، إلى ظهور ما يدعى بالمحاسبة البسيطة (قبل قرون كثيرة من استخدام القيد المزدوج و ظهور المحاسبة الحديثة)<sup>3</sup>.

يمكن القول أن تاريخ نشوء المحاسبة يعود إلى الوقت الذي احتاج فيه الإنسان إلى تبادل القيم والمنافع الاقتصادية وتعددت معاملاته وعلاقاته المادية بحيث أصبح من العسير عليه أن يحصرها في ذاكرته<sup>4</sup>.

## 2.3.3 الحقبة الثانية

احتفظ الرومان بسجلات أكثر تفصيلاً، لكن بما أنهم يكتبون الأرقام بالأحرف الأبجدية، لم يكن بمقدورهم تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبة، لم تكن هناك حاجة للاحتفاظ بسجلات دقيقة حتى قيام النهضة الأوربية حوالي 1300-1500م<sup>5</sup>، ومع اختراع الآلة البخارية في القرن الرابع عشر وتوسع التجارة الدولية والمؤسسات المصرفية لم تعد الطريقة التقليدية حسب نظام القيد المفرد تفي بالمطلوب وولدت الحاجة لنظام القيد المزدوج. كان باوشولو عالم الرياضيات الايطالي أول من نشر مؤلف علمي متكامل عام 1494 و به قدم نظام القيد المزدوج الذي لا زال يشكل العمود الفقري للنظام المحاسبي حتى يومنا هذا. وكان باوشولو أول من نادى بإعداد تقارير مالية للدورة المالية أو ما يسمى اليوم بحساب الربح والخسارة و نظام القيد المزدوج الذي استحدثه باوشولو يضمن أيضا نظام إنتاج معلومات مالية بشكل كفاء و دقيق على أساس رياضي. خلال القرنين السابع والثامن عشر انتشرت طريقة النظام المزدوج في كل أنحاء أوروبا<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص25.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص1.

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص18.

<sup>4</sup> قاسم محمد ابراهيم الحبيطي و زياد يحيى السقي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة حذاء للطباعة و النشر، العراق، 2003، ص8.

<sup>5</sup> ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص25.

<sup>6</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص1.

## 3.3. الحقة الثالثة

تتميز هذه المرحلة بظهور الثورة الصناعية في أوروبا، وظهور المؤسسات الكبيرة، و ظهور ضرائب الدخل في صورة تشريعات منظمة، مما كان لذلك أثره الواضح على بداية التحول من إمساك الدفاتر إلى المحاسبة، وتتميز هذه المرحلة بظهور الشخصية المعنوية للشركات، بعد أن انفصلت الملكية عن الإدارة مما كان لها اثر مباشر على تغيير النظرة إلى طبيعة معادلة الميزانية، وطبيعة كل من الأصول والالتزامات. كما تتميز هذه المرحلة بظهور الولايات المتحدة الأمريكية على مسرح المحاسبة بعد مصر و ايطاليا و إنجلترا، فقد شهد عام 1841م كتابا لمؤلف أمريكي يدعى Thomas Jones كما كان لظهور بعض المجالات العلمية في هذه المرحلة و مؤلفات كل من Charles E Sprague و Kestes Hatfied أثره في و ضع النبتة الأولى لنظرية علمية في المحاسبة<sup>1</sup>.

ويرى البعض أن الفترة من 1500م وحتى 1800م هي فترة التحضير الأساسي لنظرية المحاسبة ولم تشهد هذه الفترة كتابات أساسية في مجال النظرية، بعد هذا المجال الزمني كانت هناك الكثير من المحاولات ويعتبر WA patton من الرواد الأوائل الذين كان لهم الفضل في تبيان الإطار العلمي للمحاسبة، في كتابه الذي نشر عام 1922م تحت عنوان نظرية المحاسبة ثم توالى الكتابات العلمية في مجال النظرية المحاسبية، كما تميزت هذه المرحلة بظهور المنظمات المهنية و الأقسام العلمية المهتمة بأمر المهنة أهمها:<sup>2</sup>

- ✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC؛
- ✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC؛
- ✓ لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC؛
- ✓ الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA؛
- ✓ هيئة معايير المحاسبة المالية FASB.

كما كان للثورة الصناعية بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبي حيث ظهرت الشركات الصناعية المتخصصة والتي تحتاج إلى موال كثيرة الأمر الذي يستدعي البحث عن مصادر للتمويل مما أدى إلى ظهور فرع جديد من المحاسبة وهو محاسبة التكاليف التي تستمد بياناتها من المحاسبة المالية، كما تطورت الحاجة لدى الإدارة في قياس التكاليف والأرباح و الإنتاج و تقييم الأداء الأمر الذي أدى إلى تطور المحاسبة الإدارية والتي أصبحت احد فروع علم المحاسبة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 33.

<sup>2</sup> مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، بحث، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، ص 4. انظر [www.jps-dir.com](http://www.jps-dir.com)

تاريخ الزيارة 2012/07/01

<sup>3</sup> حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 26.

## المطلب الثاني: تعريف نظام المعلومات المحاسبية

توجد العديد من التعريفات لنظام المعلومات المحاسبية فيما يأتي نورد أهمها:

- ◀ عرف ستيفن ا. موسكوف ومارك.ج.سيمكن على أنه "أحد مكونات تنظيم إداري في المؤسسة يختص بجمع وتبويب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية(كالجهات الحكومية، الدائنين، المستثمرين...) و إدارة المؤسسة"<sup>1</sup>.
- ◀ أما محمد يوسف حفناوي فعرفه على أنه "مجموعة من المكونات تمثل الوسائل الآلية و الأوراق والمستندات والسجلات و التقارير و الأفراد و الإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المحاسبية عن طريق التسجيل و التبويب و التلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية"<sup>2</sup>.
- ◀ و يذهب عبد المقصود ديبان إلى أن نظام المعلومات المحاسبي عبارة عن "شبكة الاتصال الرسمية التي تنتج تلقائيا المعلومات المفيدة التي تساعد المنفذين لتحقيق الأهداف الأساسية والفرعية المحددة مقدما من خلال المؤسسة"<sup>3</sup>.
- ◀ أما مصطفى صلاح سلامة يعرفه على أنه "النظام الذي يجمع و يعالج بيانات العمليات و ينشر المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة"<sup>4</sup>. ويضيف ان:<sup>5</sup>

● نظم المعلومات المحاسبية من مؤسسة لأخرى تعال ل :

- طبيعة عمل المؤسسة؛
- العمليات التي تدخل فيها؛
- حجم المؤسسة؛
- حجم البيانات التي يجب معالجتها؛
- درجة الطلب على المعلومات من قبل الإدارة و الآخرين.
- و يساعد نظام المعلومات المحاسبي الجيد على إجابة عن العديد من الأسئلة منها :
- كم يبلغ مجموع ديون المؤسسة و ما نوعها؟
- هل كانت مبيعات المؤسسة هذه السنة أعلى منها في السنة السابقة؟
- ما هي الأصول التي تمتلكها المؤسسة؟
- هل حققت المؤسسة السنة السابقة أرباحا؟
- ما هو سعر التكلفة لكل منتج من منتجات المؤسسة؟

<sup>1</sup> ستيفن ا. موسكوف، دار مارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 25.

<sup>2</sup> محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 55.

<sup>3</sup> السيد عبد المقصود ديبان، تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1987، ص 6.

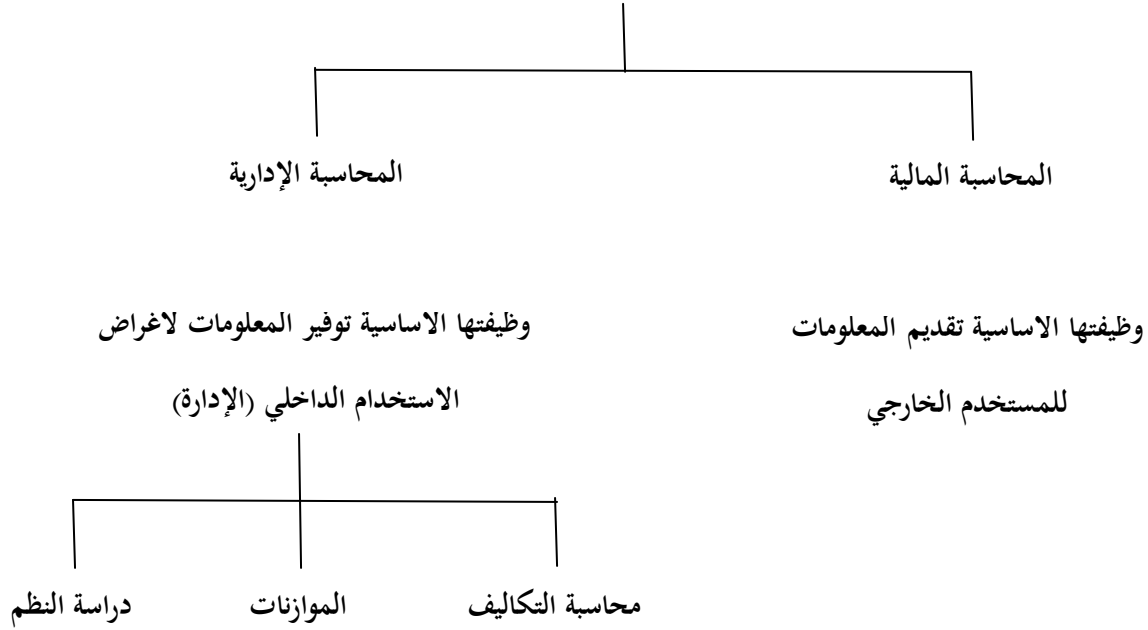
<sup>4</sup> مصطفى صلاح سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، دار البداية ، الأردن، ص 9.

<sup>5</sup> نفس المرجع، ص 9.

### المطلب الثالث: الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية

يمكن تصنيف النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية انطلاقاً من الاستخدام الداخلي و الخارجي للمعلومات إلى نظامين فرعيين رئيسيين هما المحاسبة المالية وظيفتها الأساسية تقديم المعلومات للاستخدام الخارجي والمحاسبة الإدارية وظيفتها الأساسية توفير المعلومات للاستخدام الداخلي كما يبينه الشكل الآتي:

الشكل رقم (5) : النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية.  
نظام المعلومات المحاسبية



المصدر : احمد حسين على حسين، مرجع سابق، ص53

#### 1. المحاسبة المالية

تختص المحاسبة المالية، بصفة رئيسية، بتزويد الأفراد والجهات الخارجية المختلفة بالمعلومات المالية الملائمة، كما يستخدم المدراء تلك المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، ويقصد بالأطراف الخارجية كما سبق أن ذكرنا الجهات الحكومية المختلفة و البنوك و المستثمرون الحاليون و المتوقعون والدائنون، وتهدف المحاسبة المالية إلى إعداد التقارير المالية إلى إعداد التقارير المالية الدورية مشتملة على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التغيرات في المركز المالي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بالاعتماد على : احمد حسين على حسين، مرجع سابق، ص62.

## 2. المحاسبة الإدارية

نستطيع أن نعرف المحاسبة الإدارية بأنها أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الإدارة الداخلية في المؤسسة<sup>1</sup>، وتتم بتزويد إدارة الوحدة المحاسبية بمعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية. ويشتمل قسم المحاسبة الإدارية على ثلاثة فرع كما سبق أن أوضحنا في الشكل رقم (5)، وهي الموازنة ومحاسبة التكاليف ودراسة النظم. وتنحصر الوظائف الإدارية في أي مؤسسة في مهمتين رئيسيتين التخطيط و الرقابة، حيث تختص المهمة الأولى بتحديد ووضع أهداف المؤسسة، بينما تتابع الرقابة خطوات و إجراءات التنفيذ حتى تتأكد الإدارة من تحقيق الأهداف. وعندما تكتشف الإدارة أي انحرافات في تحقيق الخطط تقوم على الفور بالبحث عن أسباب تلك الانحرافات من أجل إجراء تصحيح اللازم للموقف موضوع البحث<sup>2</sup>.

## 1.2. محاسبة التكاليف

يهتم نظام محاسبة التكاليف أساسا بقياس التكلفة لأغراض تسعير المنتجات و تخطيط و رقابة الأنشطة المختلفة المتعلقة بعمليات الإنتاج و التوزيع. و هو يركز أساسا على مفهوم القيمة المضافة أي القيمة التي تضيفها عملية الإنتاج و التشغيل في مركز المسؤولية المعين على المواد الخام و المواد نصف مصنوعة أو الخدمات التي يقدمها هذا المركز و لا يختلف هذا المفهوم سوء كان مركز المسؤولية المعين في مؤسسة صناعية أو بنك أو مستشفى. و بالتركيز على المؤسسات الصناعية، توجد ثلاثة عناصر رئيسية للتكاليف الصناعية و هي المواد المباشرة و الأجور المباشرة و المصاريف الصناعية غير مباشرة. و تعتبر التكاليف المعيارية من أهم و أقيم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتخطيط و تقييم أداء مركز المسؤولية المعين<sup>3</sup>.

## 2.2. الموازنات

تعتبر الموازنة تقديرا ماليا لخطة المؤسسة خلال فترة قادمة، و هي لذلك أداة تخطيطية هامة. ويتمثل الفرق بين الموازنة و المعايير (في نظام التكاليف المعيارية) في أن المعايير تدل على مستويات كفاءة محددة، هذا بينما تمثل الموازنة تقديرات الشركة لعمليات التشغيل المستقبلية و التي قد تعكس الكفاءة في الأداء. و تقوم كثير من الشركات بإعداد موازنة قصيرة الأجل تغطي فترة الاثنى عشر شهرا التالية، و كذلك موازنة طويلة الأجل تعكس تقديرات مالية (أقل تفصيلا من موازنة قصيرة الأجل) تغطي فترة تتراوح بين خمسة و عشر سنوات قادمة.

و تعتبر نظام الموازنة الجيد وسيلة فعالة من وسائل الرقابة، حيث تستطيع الإدارة عمل مقارنات بين عناصر الخطة الواردة في الموازنة و الإنجازات الفعلية المحققة في نهاية كل فترة، و إعداد تقارير الأداء التي على أساسها يتم مكافأة الأفراد على

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية، الدغارك، 1991، ص5.

<sup>2</sup> ستيفن ا. موسكوف، مارك.ج. سيمكن، مرجع سابق، ص 31، 47.

<sup>3</sup> احمد حسين على حسين، مرجع سابق، ص63.

ما حققوه من إنجازات تفوق التقديرات الواردة في الموازنة، وكذلك معاقبة أو بالأحرى توجيه هؤلاء الذين أخفقوا في تحقيق تلك التقديرات<sup>1</sup>.

و لنظام الموازنة أثر ملموس على كافة أقسام و إدارات المؤسسة، حيث يلزم توفر نظام اتصالات فعال بين الأقسام المختلفة خلال مرحلة إعداد الموازنات السنوية. و نظرا للأهمية المالية لنظم الموازنة، يشترك المحاسب الإداري في عدد كبير من خطوات إعدادها، حيث يقوم قسم الموازنة بالتنسيق بين موازنات إيرادات الأقسام المختلفة في المنشأة، و كذلك متابعة تنفيذ العمليات و مقارنة النتائج الفعلية مع تقديرات الموازنة.

### 3. دراسة النظم

قد تقوم المؤسسة بالاستعانة بمكتب استشاري أو بعدد من موظفيها لإعادة دراسة نظام المعلومات الحالي، وفحص أسباب المشاكل التي تواجهها، مثل عدم الانتظام في إعداد تقارير الأداء عن قسم الإنتاج ويستطيع المحاسب الإداري بالمؤسسة نظرا لإلمامه و مقدرته على فهم مكونات النظم المالية الداخلية أن يقوم بدراسة تلك المشاكل. و يوجد في كثير من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية العالمية إدارات متخصصة في تقديم الاستشارات الإدارية لعملائها وخاصة فيما يتعلق بنظم المعلومات المالية والمحاسبية الإدارية. و يجب مراعاة انه ليس بالضرورة أن يكون الخبير الاستشاري لدراسة نظم المعلومات محاسبا فقط، بل يجب أن يكون قادرا على الإلمام بالعمليات الاقتصادية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة بجانب المعرفة المحاسبية. ولذلك تستخدم الشركات عددا من الخبراء في الميادين المختلفة مثل الإدارة والاقتصاد لدراسة نظم المعلومات، أي يجب أن تتضمن مجموعة دراسة نظم المعلومات على خبراء في الإدارة و المحاسبة والتمويل والمشتريات وشؤون الأفراد والكمبيوتر والأساليب الكمية<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع: العلاقة بين نظم المعلومات التسييرية و نظام المعلومات المحاسبية

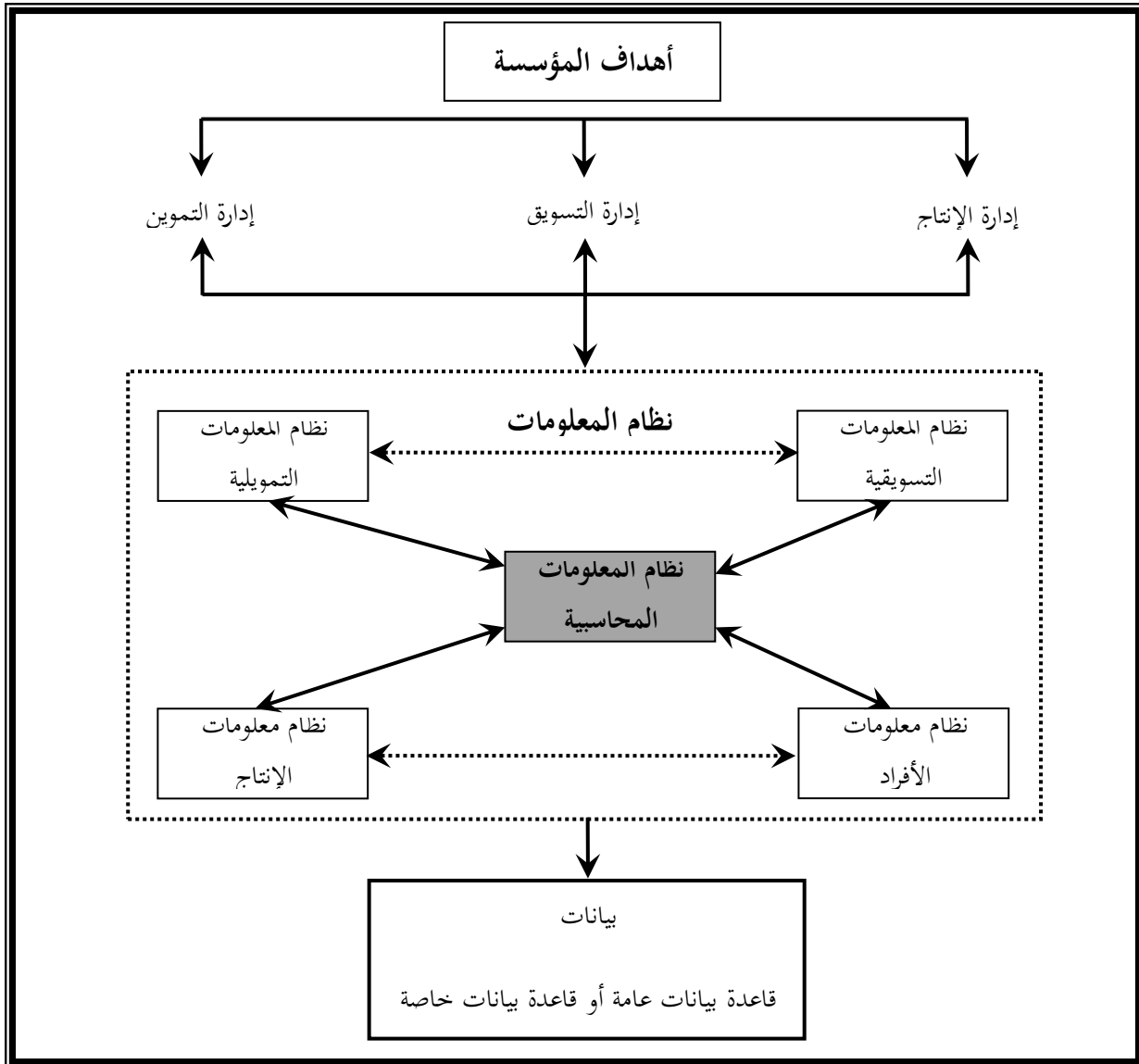
يعتمد نجاح النظام المحاسبية في تحقيق أهدافه على تكامله مع الأنظمة الأخرى، فنظام المعلومات المحاسبية يقوم بتحليل العمليات وتسجيلها و إعداد الموازنات و تقارير الأداء، و لا يمكن أن يتم ذلك إلا بتبادل المعلومات بين الأنظمة الفرعية و نظام المعلومات المحاسبية و يوضح الشكل التالي العلاقة التي تربط بين الأنظمة المختلفة للمعلومات داخل المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ستيفن ا. موسكوف، مارك. ج. سيمكن، نفس المرجع السابق، ص 50.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 51.

<sup>3</sup> محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص 88.

الشكل رقم (6) : العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية وأنظمة المعلومات الأخرى بالمؤسسة



المصدر : محمد الفيومي، مرجع سابق، ص 89

## المبحث الثالث: دورات العمليات ووظائف نظام المعلومات المحاسبية

## المطلب الأول: دورات العمليات و الدورة المحاسبية

يمكن تجميع معاملات المؤسسة في عدد من الدورات الأساسية تشكل كل منها نظام فرعي أساسي لنظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة بالآتي:<sup>1</sup>

**دورة النفقات:** تتكون من الأنشطة ذات العلاقة بشراء البضاعة أو الخدمات أو المواد الخام المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية ودفع قيمها.

**دورة الإنتاج:** تشمل الأنشطة ذات العلاقة بتحويل المواد الأولية و العمل إلى بضاعة تامة (المؤسسة الصناعية تحوي تلك الدورة).

**دورة الموارد البشرية:** تحتوي على الأنشطة ذات العلاقة باستئجار العاملين ودفع مستحقاتهم.

**دورة الإيرادات:** تشمل الأنشطة المتعلقة بخدمات بيع البضاعة وتحصيل قيمتها.

**دورة التمويل:** تتضمن كافة الأنشطة المرتبطة بالحصول على الأموال لإدارة نشاط الوحدة الاقتصادية وتسديد الالتزامات ودفع مقسوم الأرباح.

**الأستاذ العام والتقرير المالي:** تتضمن كافة الأنشطة المرتبطة بتحديث الأستاذ العام وإنتاج التقارير للمستخدمين الداخليين والخارجيين.

وفي ما يأتي نعرض أهم الدورات:

**1. دورة الإيرادات**

تشمل دورة الإيرادات على الفعاليات والأنشطة المرتبطة ببيع السلع و الخدمات إلى العملاء وتحصيل النقدية بالإضافة إلى إجراءات معالجة البيانات اللازمة لانجاز هذه العمليات و إثباتها<sup>2</sup>. ويقوم بهذه الوظائف مجموعة من النظم الفرعية هي:

**نظام أوامر البيع:** و يشتمل على الإجراءات الخاصة بقبول وشحن أوامر البيع للعملاء، ثم إعداد الفواتير البيع ومطالبة العملاء بسداد قيمتها<sup>3</sup>، و يتطلب تطبيق مفهوم الاستقلال الوظيفي الفصل بين الوظائف الآتية:<sup>4</sup>

○ **أوامر البيع:** يتم الحصول على طلبات العملاء بطرق مختلفة، ومهما كانت طريقة الحصول على طلبات العملاء فإنه يتم ملا نموذج لطلب الحصول على البضاعة ويتم الحصول على بيانات مثل اسم العميل، رقم حساب العميل، كمية البضاعة...

<sup>1</sup>، إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص40.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص213.

<sup>3</sup> احمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص127.

<sup>4</sup> بالاعتماد على احمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص129 و كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، ص ص230-233.



- الائتمان: في حالة البيع بالأجل فان الأمر يستدعي فحص المركز الائتماني للعميل لتحديد مدى امكانية البيع له على الحساب.
- البضاعة التامة: يتم إعداد البضاعة بالمواصفات المطلوبة .
- الشحن: يتم استخراج البضاعة من المخازن بموجب صورة من امر البيع وتعد للشحن وترسل للعميل.
- المطالبة: يقوم قسم الشحن بتحويل مستندات الشحن إلى قسم مطالبات العملاء، وفيه يتم تسجيل الفواتير في يومية المبيعات و إرسالها للعملاء بعد التأكد من أخطار الشحن و الفواتير من قسم أوامر البيع، ثم يتم إرسال صور الفواتير لقسم العملاء.

**نظام الحسابات المدينة:** يقوم قسم الحسابات المدينة بالترحيل من واقع كتب الإرسال إلى الحسابات الشخصية للعملاء. ويتم إعداد مجموع القيم المرحلة ويطابق هذا المجموع الوارد في قائمة الإرسال و يتم الاحتفاظ بكتب الإرسال في الملفات بحسب العملاء ويتم إرسال المجموع الرقابي للمبالغ المرحلة في حسابات المدينين إلى الأستاذ العام.

**نظام المقبوضات النقدية:** تشمل النقدية أوراق النقدية وبعض الأوراق الأخرى القابلة للتحويل إلى نقدية مثل الشيكات، والهدف الرئيسي للنظام هو تقليل فرص ضياع النقدية، وتعد مرحلة تصميم المستندات اللازمة لإثبات عملية استلام النقدية مثل إعداد سجلات النقدية-كيفية الرقابة على النقدية...ويقوم العميل بالتسديد بالشيكات المرسله أو مباشرة في الصندوق المقبوضات ويحصل في الحالتين على قسيمة استلام كما يحصل على كشف حسابي دوري تظهر فيه المدفوعات النقدية.

تشمل دورة الإيرادات الأنشطة الآتية:<sup>1</sup>

- استلام طلبات العملاء؛
- دراسة الوضع الائتماني للعميل؛
- شحن البضاعة المباعة إلى العملاء ؛
- إعداد فاتورة البيع؛
- تسجيل العملية في حساب العميل؛
- قبض قيمة المبيعات؛
- إيداع النقدية في البنك.

تزداد النظم التطبيقية لدورة الإيرادات الإدارة بمعلومات هامة تساعد على سبيل المثال في تأدية الوظائف التالية:<sup>2</sup>

- تزويد العملاء بكشوف الحسابات؛
- بيان تجاوز العملاء للسقف الائتماني؛
- بيان الأرصدة المتاحة من المخزون؛

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص213.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 213-214.

- تحديد شروط البيع والتسليم؛
- تحديد أسعار البيع؛
- تحديد الزمن اللازم لتوريد طلب العميل؛
- تحليل حصة المنظمة في السوق؛
- تحليل ربحية المنتجات والعملاء ومناطق البيع.

## 2. دورة النفقات

تتضمن دورة النفقات الفعاليات المتعلقة بشراء السلع والخدمات وسداد النقدية إلى الجهات صاحبة العلاقة عند الاستحقاق ومعالجة البيانات الناجمة عن هذه الفعاليات<sup>1</sup>، ويتم تنفيذ هذه الفعاليات من خلال مجموعة من النظم الفرعية العاملة داخل نظام المعلومات المحاسبية وهي:

**نظام أوامر الشراء:** تشتمل عملية الشراء على ناحيتين رئيسيتين. تتمثل الأولى في تحديد ما هو المطلوب شراءه، وبأي كمية، ومن أين في حين تتعلق الثانية بالية الطلب والاستلام، والموافقة على الدفع للموردين<sup>2</sup>، ويشتمل النظام التطبيقي لأوامر الشراء على الوظائف الأساسية الآتية:<sup>3</sup>

- إعادة طلب المواد عند الحاجة إليها؛
- الإنفاق على شراء هذه المواد؛
- استلام المواد المشتراة؛
- تسجيل العمليات في السجلات؛
- سداد الموردين.

**نظام الحسابات الدائنة:** يحتفظ قسم الحسابات الدائنة بدفتر أستاذ مساعد فرعي للموردين حيث يتم تسجيل عمليات الشراء الأجل وعمليات السداد للموردين في الحساب الخاص بكل مورد. كما يحتفظ بملفين أحدهما للفواتير المصدقة التي لم يحن موعد سدادها بعد و آخر للفواتير المسددة. حيث يتم تسجيل عملية الشراء بعد التأكد من الوثائق المستلمة من قسم المشتريات في الحساب الخاص بكل مورد وتتم مراجعة تواريخ استحقاق الفواتير لإرسالها إلى قسم المدفوعات النقدية للدفع<sup>4</sup>.

**نظام المدفوعات النقدية:** باختصار يقوم الموظف المختص بفحص المستندات المؤيدة ويقوم بإعداد الشيك و التوقيع عليه من قبل الموظف المفوض به للتوقيع على الشيكات وإرسالها للموردين. ثم يتم تسجيل ذلك في دفتر يومية المدفوعات<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 183،

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 118.

<sup>3</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 183.

<sup>4</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 122.

<sup>5</sup> محمد عبد الرزاق قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 183.

تزود الأنظمة التطبيقية المصاحبة لدورة النفقات الإدارة بمجموعة من المعلومات الهامة من الأمثلة على هذه المعلومات التالي:<sup>1</sup>

- تحديد كمية المخزون الإضافي الذي سيتم الأمر بشرائه، ومتى سيتم هذا؛
- التأكيد على دقة فواتير البائعين؛
- اختيار البائعين المناسبين؛
- اتخاذ القرار في حال إمكانية الحصول على حسم الشراء؛
- مراقبة حركة النقد الضرورية لدفع التزامات المستحقة؛
- كفاية وفعالية إدارة المشتريات؛
- تحليل أداء الموردين مثل التسليم في الموعد المحدد، النوعية، وهكذا؛
- الوقت المحدد لتحريك البضائع من رصيف الاستلام نحو الإنتاج.

### 3. دورة الإنتاج

تتضمن دورة الإنتاج كل الأنشطة و الفعاليات المتعلقة بتصنيع المنتجات ومعالجة البيانات الناجمة عنها، حيث يلعب نظام المعلومات المحاسبي دورا حيويا في فعاليات دورة الإنتاج، فالمعلومات الدقيقة والصحيحة التي تقدمها نظم التكاليف تعد مدخلات للعديد من القرارات الهامة مثل:

- المزيج الإنتاجي؛
- تحديد أسعار المنتجات؛
- تخطيط وتخصيص الموارد؛
- تخطيط ورقابة تكاليف.

وتتكون دورة النتائج من أربعة أنشطة رئيسية هي:<sup>2</sup>

- **تصميم المنتج:** الخطوة الأولى في دورة الإنتاج هي تصميم المنتج وتتضمن هذه المراحل وضع المواصفات الكمية والفنية للمنتج، إن تصميم المنتج يؤدي إلى إنشاء وثيقتين أساسيتين هما:
- **قائمة المواد الأولية:** وهي قائمة تتضمن كافة المواد والقطع و الأجزاء نصف المصنعة التي تحتاجها الوحدة الواحدة من المنتج التام بما في ذلك المرحلة الإنتاجية التي يستخدم فيها المادة، والمواصفات الفنية لها، والكمية المطلوبة، وتوثق هذه المعطيات في قائمة تسمى قائمة المواد.
- **قائمة العمليات:** تتضمن قائمة العمليات كافة مراحل التصنيع التي يمر بها المنتج والوقت اللازم لتنفيذ كل مرحلة، وهي تستخدم في تحديد متطلبات العمالة و الآلات اللازمة لتصنيع المنتج. قائمة العمليات توثق آلية انتقال بين أقسام المصنع .

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 183.

<sup>2</sup> اعتمادا على: محمد عبد الرزاق قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 242-265.

دور المحاسب في مرحلة التصميم: يجب أن يقوم المحاسب بدور هام في هذه المرحلة، لأن هناك من 65% إلى 80%.

من تكاليف المنتج تتحدد في مرحلة تصميم المنتج. يمكن أن يكون دور المحاسبين في عملية تصميم المنتج من خلال بيان كيفية تأثير التصميم المختلفة للمنتج على تكاليف الإنتاج وبالتالي على إمكانية الربح، نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يكون قادراً على تقديم معلومات حول تكاليف المكونات الحالية المستخدمة في منتجات متنوعة والتكاليف التي من الممكن أن تنشأ نتيجة لاستخدام مكونات بديلة، وبشكل مشابه فإن أوجه التعقيد في المنتجات كعدد المكونات المختلفة وطريقة التركيب يمكن أن تؤثر في زمن الإنتاج و التكاليف. يجب على المحاسب التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي قد صمم بطريقة تمكنه من جمع المعلومات حول بنية التكاليف التي تترافق مع تصاميم البديلة لكل منتج من المنتجات. تخطيط وجدولة الإنتاج: الهدف من هذه الخطوة هو إعداد خطة إنتاج فعالة وكافية لملائمة الطلبات الحالية والطلب المتوقع على المدى القصير دون نشوء أي مخزون زائد من البضاعة تامة الصنع. هذا ويوجد هناك طريقتان شائعتان لتخطيط الإنتاج هما:

- تخطيط موارد التصنيع (MRPII): وهي تعمل على الملائمة بين الطلب على منتجات المنظمة الفعلية والمتوقعة مع الطاقة الإنتاجية ومستلزمات الإنتاج الأخرى مثل المواد الأولية، وبالتالي يتم إعداد خطة الإنتاج بناءً على الطلب المتوقع والطلب الفعلي.
- طريقة التصنيع عند الحاجة (JIT): وهذه الأنظمة تطور مبادئ أنظمة المخزون الصفري لكامل عملية الإنتاج، والهدف منها، التخفيض وإلغاء مخزون المواد الأولية و البضاعة تحت الصنع و التام الصنع، وتقوم بالتصنيع بناءً على طلبات العملاء بوضع خطط إنتاج قصيرة الأجل.
- وبهذه الطريقة تقوم المؤسسة بضبط إيقاع دائم ومستمر لكل من دورة الإنفاق (نظام الشراء) مع دورة التحويل (نظام الإنتاج) مع دورة الإيرادات (نظام البيع) بحيث لا يبقى إنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة كما لا يبقى مخزون مواد أولية ويتم تسليم الإنتاج إلى العملاء مباشرة<sup>1</sup>.
- الوثائق و الإجراءات:

- جدول الإنتاج الرئيسي: يحدد ما هو الوحدات التي يجب إنتاجها من كل منتج ضمن فترة الخطة و المواعيد الزمنية لإنتاجها.
- أمر الإنتاج: المعد من رقابة الإنتاج إلى منح السلطة إلى قسم الإنتاج ليصنع المنتجات الواردة في أمر الإنتاج.
- طلب المواد: يسمح بحركة الكمية الضرورية من المواد الأولية من المخزن إلى موقع المصنع حيث يجب أن تبدأ عملية الإنتاج.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان، كمال الدين مصطفى دهاوي، ناصر نور الدين عبد الطيف، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية،الدار الجامعية ، مصر، 2005، ص 307-308.

**دور المحاسب:** بإيجاز يجب أن يضمن المحاسب أن نظام المعلومات المحاسبي يجمع ويقدم التكاليف

بطريقة تتناسب مع تقنيات تخطيط الإنتاج المستخدمة من قبل المؤسسة.

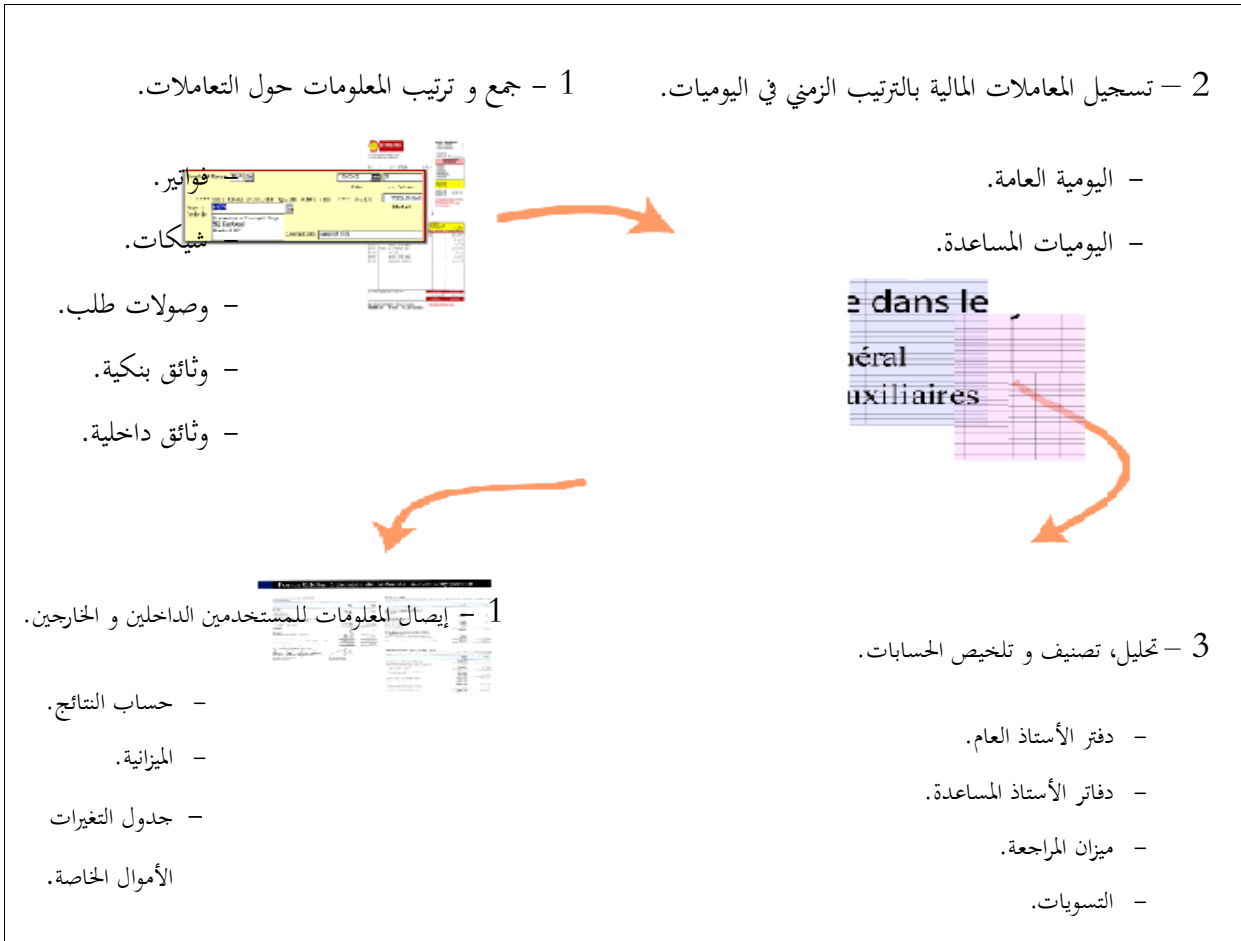
**عمليات الصنع:** الطريقة التي من خلالها يتم إنجاز هذا النشاط تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب المنتج وحسب الأتمتة المستخدمة في عملية الإنتاج<sup>1</sup>.

**محاسبة التكاليف:** لها دور كبير نتعرض له بالتفصيل في الفصل الثاني.

#### 4. الدورة المحاسبية

تحتفظ المؤسسة بنظام للدفاتر المحاسبية لتسجيل البيانات المالية الناتجة عن عمليات المؤسسة اليومية (المعاملات الاقتصادية) وتحويل هذه البيانات إلى معلومات ملائمة يتم إيصالها إلى الأطراف الخارجية، وتسمى عملية تحويل البيانات هذه **الدورة المحاسبية** وحسب Rock Gilbert يمكن تقسيم الدورة المحاسبية إلى أربع خطوات رئيسية تدرج تحتها خطوات ثانوية<sup>2</sup>، وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (7) : مراحل الدورة المحاسبية.



Source : Rock Gilbert François cournoyer, op cit , p 6.

<sup>1</sup> محمد عبد الرزاق القاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 246، 251.

<sup>2</sup> Rock Gilbert François cournoyer, **L'entreprise en action Système d'information comptable**, édition pearson, France, 2002, p6.

تسجيل المعاملات في اليومية: يتم إثبات قيمة المعاملات الاقتصادية، من واقع المستندات الأصلية، تبعاً لتسلسل حدوثها التاريخي في دفتر اليومية العامة<sup>1</sup>، أو تسجيل من خلال اليوميات المساعدة ومن ثم ترحيل مجاميع اليوميات إلى اليومية العامة واليوميات المساعدة المستعملة في المؤسسات هي:<sup>2</sup>

- يومية المشتريات على الحساب، يومية المشتريات نقداً؛
- يومية المبيعات على الحساب، يومية المبيعات نقداً؛
- يومية الصندوق-مقبوضات، يومية البنك-مدفوعات؛
- يومية البنك -مقبوضات، يومية البنك-مدفوعات؛
- يومية الحساب الجاري البريدي منه، له؛
- يومية أوراق القبض منه، له؛
- يومية الدفع منه، له؛
- يومية العمليات المختلفة.

**الترحيل إلى الأستاذ العام:** ترحل العمليات المسجلة في اليومية إلى دفتر الأستاذ وفي حالة تعدد الدفاتر المساعدة فبديها كلما سجلنا في يومية مساعدة فإننا نرحل إلى دفتر الأستاذ المساعد المناسب. حيث الحسابات الفرعية، وعندما نسجل في اليومية العامة فإننا نرحل إلى دفاتر الأستاذ العام، حيث الحسابات الإجمالية.

**إعداد ميزان المراجعة:** إن ميزان المراجعة ما هو إلا قائمة بأرصدة حسابات الأستاذ التي تم ترصيداها في نهاية الفترة المالية لإعداد القوائم المالية، زمن استخداماته التحقق من صحة مطابقة مجموع الأرصدة المدينة لمجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الأستاذ العام<sup>3</sup>.

**إثبات قيود التسوية في اليومية:** توجد أربع تسويات تقوم بها المؤسسة في نهاية الفترة المحاسبية هي:<sup>4</sup>

- تسجيل ما يعود إلى الدورة ولم يسجل؛
- تسوية ما سجل ولا يعود للدورة؛
- تصحيح الأخطاء المرتكبة؛
- ثم إعداد الوثائق الشاملة (الميزانية، حساب النتائج، ...).

ونستنتج أن العلاقة بين دورات العمليات و الدورة المحاسبية تتمثل في أن المستندات الناتجة عن ممارسة أنشطة المؤسسة متمثلة في دورات العمليات تشكل محور عمل الدورة المحاسبية (مدخلات الدورة المحاسبية).

<sup>1</sup> ستيفن ا موسكوف، مارك.ج.سيمكن، مرجع سابق، ص36.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص74-75.

<sup>3</sup> ستيفن ا.موسكوف، مارك.ج.سيمكن، مرجع سابق، ص43.

<sup>4</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص216.

## المطلب الثاني: الوظائف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية

## 1. المدخلات

تنشأ أحداث اقتصادية من خلال ممارسة المؤسسة لنشاطاتها وفعاليتها ويعبر عنها بشكل نقدي و تشكل المادة الخام (المدخلات) التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبي و توثق هذه الأحداث بمستندات التي تعتبر أساس عملية التسجيل المحاسبي وتزود النظام المحاسبي بالبيانات،<sup>1</sup> و يوجد نوعان من العمليات المحاسبية:<sup>2</sup>

- **العمليات الخارجية:** و التي تنشأ من عملية تبادل بين الأطراف الخارجية المتعاملين معها(المدينون، المستثمرون، الدائنون، الجهات الحكومية...).

- **العمليات الداخلية:** التي تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية في المؤسسة.

و بذلك يمكن تمييز المدخلات بحسب مصادرها و تكراريتها إلى أربعة مصادر هي:

1 - البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد و الهيئات والوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية، و هي غالباً ما تتعلق بعمليات البيع و الشراء والمدفوعات والمتحصلات النقدية.

2 - البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية مثل الهيئات التجارية والجهات الرسمية و الحكومية مثل تعليمات جديدة لمصلحة الضرائب، تغييرات في الأسعار...

3 - البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الاقتصادية نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية و مراكز المسؤولية مثل بيانات التكاليف الصناعية في مراحل الإنتاج المختلفة، حركة الوارد و المنصرف، الأجور و المرتبات.

4- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من القرارات الإدارية الداخلية مثل وضع سياسات جديدة أو تغيير المعايير المستخدمة في الأداء أو أهداف جديدة مطلوب تحقيقها.

و تتم عملية إدخال البيانات المختلفة إلى النظام محمولة على وسائط هي المستندات و الوثائق وتختلف هذه الأخيرة و تتنوع بتنوع الأحداث الاقتصادية و المؤسسة مما يجعل حصرها صعباً ونذكر منها:<sup>3</sup>

1-1 **الفاتورة:** عبارة عن مستند أساسي لإثبات عملية البيع والشراء، يحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية والهامة في عملية التسجيل المحاسبي مثل: رقم الفاتورة، اسم المشتري، عنوانه، اسم البائع، عنوانه، تاريخ الفاتورة، رقم الزبون المشتري...

1-2 **طلب الشراء:** عبارة عن وثيقة تعدها الإدارة أو القسم الذي يحتاج المواد، يحدد في هذا الطلب فرع المواد المطلوبة ومواصفاتها.

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرماحي، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، ط1، دار صفاء للطباعة و النشر، الأردن، 2009، ص135.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 50.

<sup>3</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن، 1997، ص ص 176-178.

1-3 أمر الشراء: بعد أن تستلم إدارة المشتريات طلب الشراء من الإدارة المختصة، تقوم بإعداد أمر الشراء، يحتوي على البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد الذي سيتم الشراء منه، والأسعار واسم الشخص المكلف بعملية الشراء.

1-4 تقرير الاستلام: عبارة عن مستند يعد من قبل لجنة الاستلام أو أمين المخزن يتم فيه إثبات موافقة أو مخالفة الأصناف المستلمة من حيث المواصفات والكميات والأسعار.

1-5 مذكرة الإدخال إلى المخازن: مستند يعدّه أمين المخزن، يبين الأصناف والكميات والسعر المتعلقة بالبضاعة التي دخلت المخزن.

1-6 أمر البيع: يقوم قسم المبيعات بإعداد مستند يطلق عليه أمر البيع، يتضمن اسم العميل (الزبون) وعنوانه، أرقام ومواصفات الكميات المطلوبة من المواد، والأسعار المتفق عليها.

1-7 بطاقات الوقت: تعد بطاقات لكل عامل تسجل فيها أوقات الحضور والانصراف خلال الشهر، بالإضافة إلى ذلك تسجل الأقسام التي عمل فيها والأعمال التي أنجزها...

1-8 وثيقة الشحن: مستند يحتوي اسم وعنوان الزبون ورقمه، بالإضافة إلى بيان الأصناف المرسله مثل عدد الطرود ومحتوياتها كوسيلة شحن ورقمها، واسم المسؤول عن البضاعة أثناء عملية النقل.

1-9 إذن الدفع: يشمل على معلومات عن اسم وعنوان المستفيد، ومبلغ الشيك ورقم الشيك والغرض من التسديد. و يتمتع نظام محاسبة التكاليف كنظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة بمجموعة متنوعة من البيانات و المعلومات ذات موصفات محاسبية و تقنية و معايير مختلفة، و نجد أن أهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف تتمثل في: <sup>1</sup>

- نظام المحاسبة العامة؛
- نظام المعلومات الإنتاجي؛
- بنك المعطيات (قاعدة المعطيات) الخاصة بمحاسبة التكاليف؛
- إضافة إلى بعض المعلومات التي تتحصل عليها من جهات داخلية و خارجية للمؤسسة، و يتم الحصول على تلك البيانات في شكل وثائق و مستندات (وصل استلام، بطاقة عمل، أمر إنتاج...).

و فيما يلي سنستعرض بعض عناصر المعطيات التي تمثل مدخلات هذا النظام الفرعي لنظام المعلومات المحاسبية :

◀ المعطيات التقنية الخاصة بالنظام الإنتاجي :

- 1- الطاقة الإنتاجية حسب الورشات، الآلات أو المنتجات؛
- 2- تشكيلة الإنتاج (الموصفات التقنية، قائمة المكونات من المواد و الأجزاء، زمن العمليات الضرورية للإنتاج)؛
- 3- النشاطات و العمليات الضرورية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج؛
- 4- المعايير التقنية (العمل، المواد، الوقت، المنتجات...).

<sup>1</sup> حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، بحث، مجلة العلوم الإنسانية الدورية المتخصصة، العدد 35 ، أكتوبر 2007، ص.25.



المعطيات المحاسبية :

- 1- الأعباء حسب طبيعتها (المحاسبة العامة).
  - 2- تقارير الأقسام حول النشاط (الكمية المنتجة، الكميات المستهلكة من المواد و اللوازم، مخزونات المواد والمنتجات، العمل... ) معبرا عنها في وحدات قياس كمية مثلا أوزان، ساعات... .
- معلومات أخرى موجودة بقاعدة المعطيات الخاصة بمحاسبة التكاليف (كلفة انطلاق الإنتاج، الكلفة المتغيرة للوحدة، ساعات إضافية...).

بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف يوجد أيضا بيانات خاصة بمحاسبة الموازنات و بهذا الصدد يمكن تقسمها إلى ما يأتي :<sup>1</sup>

1 للبيانات الخارجية : البيانات التي تنشرها الهيئات و الشركات الرسمية، عن السكان و الدخول والاستهلاك و حجم الطلب الكلي على منتج المؤسسة، حيث يتم التعرف على مؤشرات تمكن الأخصائيين من التنبؤ باتجاهات المتغيرات في المستقبل على أساس علمي.

2 للبيانات الداخلية : غالبا ما تكون البيانات التاريخية المستمدة من القوائم المالية للمؤسسة و التقارير الإدارية.

## 2 . المعالجة

تتعدد أنظمة المعالجة بتعدد أنواع المؤسسات و اختلاف أحجام عملياتها و للمؤسسة الحق في اختيار النظام المناسب لها و توجد العديد من الأنظمة نذكر منها:<sup>2</sup>

○ النظام الكلاسيكي؛

○ نظام اليومية دفتر الأستاذ؛

○ النظام المركزي أو نظام اليوميات المساعدة.

نوعان من الأعمال يقوم بها المحاسب في النظام المركزي إذن:<sup>3</sup>

● العمل اليومي: المتمثل في الترتيب المستندات المحاسبية بحسب طبيعتها وتاريخها ثم تسجيلها في جدول يسمى اليومية المساعدة، ثم ترحيل بعضها إلى دفاتر أستاذ مساعدة (دفتر أستاذ مساعد للموردين، دفتر أستاذ مساعد للزبائن... ) أي التي تتطلب تتبع الوضعية يوميا.

● العمل الدوري: يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بتوحيدها في سجل كلي يومية مساعدة في اليومية العامة بقيد واحد فقط ثم يرحل القيود المسجلة في اليومية العامة إلى حسابات دفتر الأستاذ العام حيث وجود الحسابات الإجمالية وكل الحسابات الأخرى باستثناء حسابات دفاتر الأستاذ المساعدة (حيث كانت عملية الترحيل إليها تتم يوميا)

هذا بالنسبة للمعالجة المتعلقة بالنظام الفرعي للمحاسبة المالية أما فيما يخص محاسبة التكاليف فتتم من خلال تصنيف

<sup>1</sup> وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد و تنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2007، ص ص 51-52.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 72-73.

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 74.

التكاليف وفق أسس معايير و أهداف متعددة (تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة، تكاليف مباشرة و غير مباشرة، تكاليف فعلية و تكاليف تقديرية...) بعد مرحلة التصنيف يتم استخدام أساليب مختلفة مثل أسلوب الأقسام المتجانسة، أسلوب التكاليف المعيارية، أسلوب تحليل التكلفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة... وقد تتبع المؤسسة احد الأساليب أو أكثر على حسب ما يناسب المؤسسة فقد تطبق المؤسسة أسلوب الأقسام المتجانسة مثلا لحساب سعر التكلفة والتكاليف المعيارية لحساب الانحرافات و متابعتها مثلا. وستعرض لهذا بالتفصيل في الفصل الثاني أما ما يتعلق بالنظام الفرعي للمحاسبة الموازنة، فعمليا يوجد العديد من أنواع الموازنات نذكر منها موازنة المبيعات، موازنة المخزون السلعي، موازنة الإنتاج، موازنة المصاريف، والموازنات الرأسمالية. فانطلاقا من البيانات المجموعة من القوائم المالية التاريخية للمؤسسة والمعلومات المجموعة من الهيئات الإحصائية و الدراسات السوقية... يمكن للمؤسسة استخراج الوحدات المباعة المتوقعة من حيث الكمية و القيمة ومن ثم كمية الإنتاج المتوقعة، الاستهلاك السنوية، مصاريف الأجور... التي تعد على أساسها الموازنات المختلفة و هذا في الواقع احد مداخل إعداد الموازنة ويسمى بمدخل السوق لأنه يعتمد على حاجة السوق كأساس في حين توجد مداخل أخرى مثل مدخل الطاقة الإنتاجية... الخ، أما بالنسبة للموازنات الرأسمالية فتوجد العديد من الخطوات على رأسها تحديد المشروعات الرأسمالية بأحد طرق التقييم، تقدير تكاليف و منافع كل مشروع، تقييم المشروع المقترح ثم إعداد الموازنات على أساس المعيار المقبول أي تمنح هذه الموازنة كافة البدائل للنسب الاستثمارية التي تقرر الموافقة عليها وتحديد المبالغ للإيرادات و النفقات<sup>1</sup>.

#### 4. المخرجات

يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقيه المالي و الإداري إلى نوعين : مخرجات يومية روتينية و مخرجات معلومات تغذية عكسية. و يتضمن النوع الأول المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط و المعاملات الروتينية العادية للمؤسسة سوء مع أطراف خارجها أو بين مراكز المسؤولية بداخلها. و من أمثلة هذه المخرجات أوامر الشراء، محاضر الاستلام، شيكات المدفوعات، فواتير البيع للعملاء...، و تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقيه المالي و الإداري للإخراج النوع الثاني من المخرجات و هي مخرجات معلومات التغذية العكسية.

و يحتاج مستخدمي النظام المحاسبي إلى معلومات التغذية العكسية لتنظيم و إدارة و تقييم داخل المؤسسة. و يمكن تصنيف هذه المعلومات العكسية إلى ثلاثة أنواع : الأول خاص بتسجيل الأحداث التي تصيف الماضي، أما الثاني فيلفت النظر و يوجه الانتباه إلى شيء معين أما النوع الثالث من المعلومات العكسية فيكون في شكل تنبأت ترتبط باتخاذ القرارات في المستقبل. و يتم تقديم هذه الأنواع الثلاثة من المعلومات العكسية في شكل تقارير ينتجها النظام المحاسبي و يتم تصنيفها إلى ثلاثة فئات عريضة و هي :

**التقارير التشغيلية :** و تركز على أحداث الماضي و الحالات الجارية للعمليات داخل المؤسسة. هدفها الأساسي تقديم التدعيم للأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية للمؤسسة و يمكن تقسمها إلى نوعين :

<sup>1</sup> فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص ص 21-38.

- تقارير وصفية : و تصيف هذه التقارير حالة و ظروف نشاط أو تشغيل معين داخل المؤسسة في نقطة زمنية معينة. فمثلا تصيف الميزانية المالية للمؤسسة المركز المالي لها في تاريخ معين و هو تاريخ إعداد الميزانية كما تظهر تقارير المخزون الكميات المتاحة من هذا المخزون لحظة إعداد التقارير. ويلزم القانون الجزائري الكيانات (غير الصغيرة) التي تدخل في تطبيق النظام المحاسبي المالي بإعداد التقارير الآتية:<sup>1</sup>
  - الميزانية: حيث تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم.
  - حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، و كحد أدنى يجب ذكر: تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير مثل الهامش الإجمالي...-منتوجات الأنشطة المالية-مصاريف المستخدمين-المخصصات للاهتلاكات...
  - جدول تغير الأموال الخاصة: ويشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية زمن ما يتضمن -النتيجة الصافية، المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة...
  - جدول سيولة الخزينة: يهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها
  - ملحق الكشوفات المالية.
- تقارير النشاط : و هي تقارير تلخص و تعبير عن نتائج الأحداث داخل المؤسسة نتيجة لعملية التشغيل خلال فترة معينة مثل قائمة الدخل، تقرير الداخل و الخارج من المخزون، التقارير الدورية عن المبيعات، كشوفات مرتبات و أجور العاملين، قوائم التدفقات النقدية، ملخصات أحجام و تكاليف الإنتاج. و على الرغم من إعداد هذه التقارير أساسا لتقييم الأداء إلا أنها تساعد المديرين مساعدة فعالة في اتخاذ القرارات، فهي من ناحية تعتبر مدخلات أساسية لتقارير الأداء و ذلك لمقارنتها بالمعايير و الموازنات المعدة مقدما و بالتالي تصبح أداة رقابية كما أنها من ناحية أخرى تفيد في توقع المشاكل في حينها واتخاذ القرار الملائم.
 و يضيف احمد حسين علي حسين النوعين التاليين:<sup>2</sup>
  - التقارير التخطيطية :** تركز على المستقبل حيث يتم اشتقاقها من الموازنات التقديرية(مثلا الموازنات الرأسمالية، الموازنة النقدية، موازنات الإنتاج، موازنات شراء المواد الأولية...) و تعتبر هذه التقارير أداة هامة في مساعدة المدراء في تحديد و اكتساب و توزيع الموارد على العمليات المستقبلية للمؤسسة و لذلك يوجد عدد كبير من التقارير التخطيطية التي تستخدم في كافة المستويات(مبيعات، المشتريات، الإنتاج...)، حيى أنه يمكن إعداد موازنات تقديرية حسب كل منتج و حسب كل منطقة جغرافية يتم فيها بيع هذه المنتجات.
  - التقارير الرقابية :** يساعد هذا النوع من التقارير على التأكد من أن الإنجازات تسير وفق الخطة الموضوعية. و تحتوي هذه التقارير على عنصرين أساسيين هما : الأهداف المتوخاة و النتائج الفعلية. و بمقارنة هاذين العنصرين تظهر انحرافات مادية و الأسباب التي أدت إلى ظهورها.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، العدد 74، 2007، ص ص 23-27.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 67-68.

المطلب الثالث: المعلومة المحاسبية

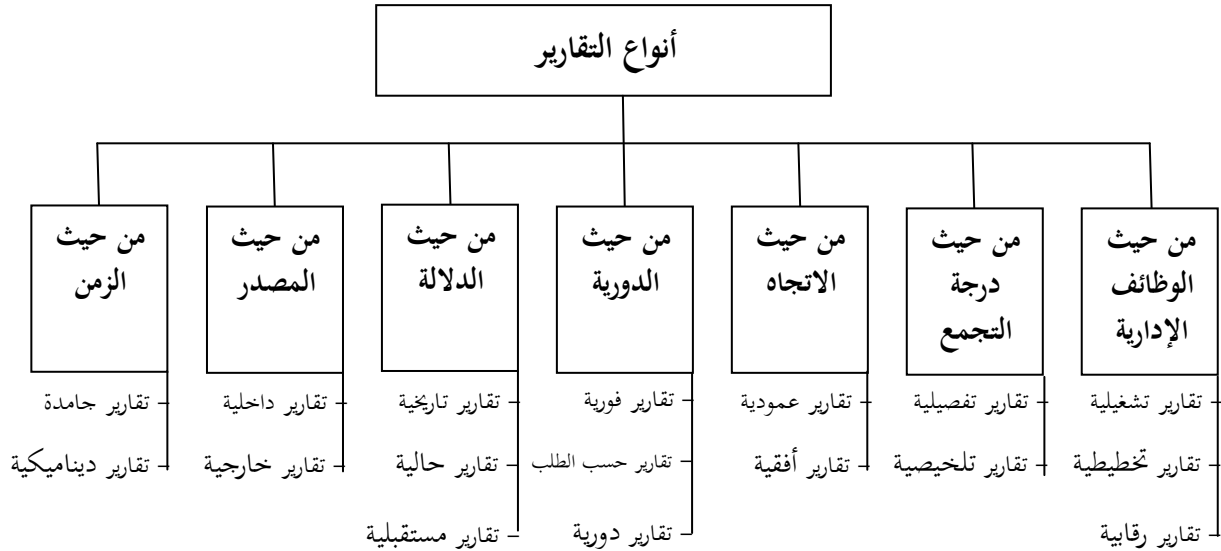
1. تعريف المعلومة المحاسبية

يمكن تعريف المعلومات المحاسبية على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً، يوجد نوعان من المعلومات المحاسبية، أحدهما إجباري والآخر اختياري، فالمعلومات المحاسبية الإجبارية تكون مطلوبة بقوة القانون، متمثلاً في إلزام الوحدات الاقتصادية بمسك الدفاتر وحفظ السجلات، والمستندات وإنتاج التقارير المالية<sup>1</sup>.

2. أنواع المعلومة المحاسبية

تعتبر التقارير الشكل الأكثر استخداماً لتقديم المعلومات، وتختلف أشكال هذه التقارير بما تحويه من معلومات مالية، تتنوع بتنوع تلك التقارير، نستعرضها بالشكل (1) التالي:<sup>2</sup>

الشكل (8) : تصنيف المعلومات المحاسبية حسب أنواع التقارير.



المصدر : نجاد اسحق عبد السلام أبو هويدي، مرجع سابق، ص18.

كما صنفنا المعلومات من حيث المحتوى إلى:<sup>3</sup>

- المعلومات الإستراتيجية: وهي التي تغطي فترة زمنية طويلة نسبياً، وتتعلق بصياغة أهداف الشركة، والخطط طويلة الأجل؛ للوصول إلى هذه الأهداف.

<sup>1</sup> جمال سامي، أثر الأساليب الكمية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة في ملتقى حول: الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، بدون تاريخ، ص3.

<sup>2</sup> نجاد اسحق عبد السلام أبو هويدي، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص18.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص18.

- المعلومات التكتيكية: تتعلق بتنفيذ الإدارة الوسطى للإستراتيجيات الموضوعة من قبل الإدارة العليا، مثل: جدولة الإنتاج، وخطط الصيانة، وتدريبات الأفراد.

- المعلومات التشغيلية: هي التي تتعلق بعمليات الشركة اليومية، مثل: المعلومات المتعلقة بحضور الموظفين، وأنواع وكميات السلع المنتجة والمباعة.

### 3. مستخدمي المعلومات المحاسبية

من بين أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية المستثمرون، الموظفون، المقرضون، والموردون الدائنون التجاريون الآخرون، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الاحتياجات ما يلي:<sup>1</sup>

✓ المستثمرون (المساهمون): يهتم مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم بالمخاطر اللازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إذ يحتاجون للمعلومات لتساعدتهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

✓ الموظفون: يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

✓ المقرضون: يهتم المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

✓ الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تم كنههم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

✓ الدائنون التجاريون: يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمشروع على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المشروع كعميل رئيسي لهم.

✓ العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.

✓ الحكومات ووكالاتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المشاريع كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد سياسات الضريبية، وكأسس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

✓ الجمهور: تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة-على سبيل المثال-قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين، ويمكن للبيانات المالية أن تساعد في تزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطاته.

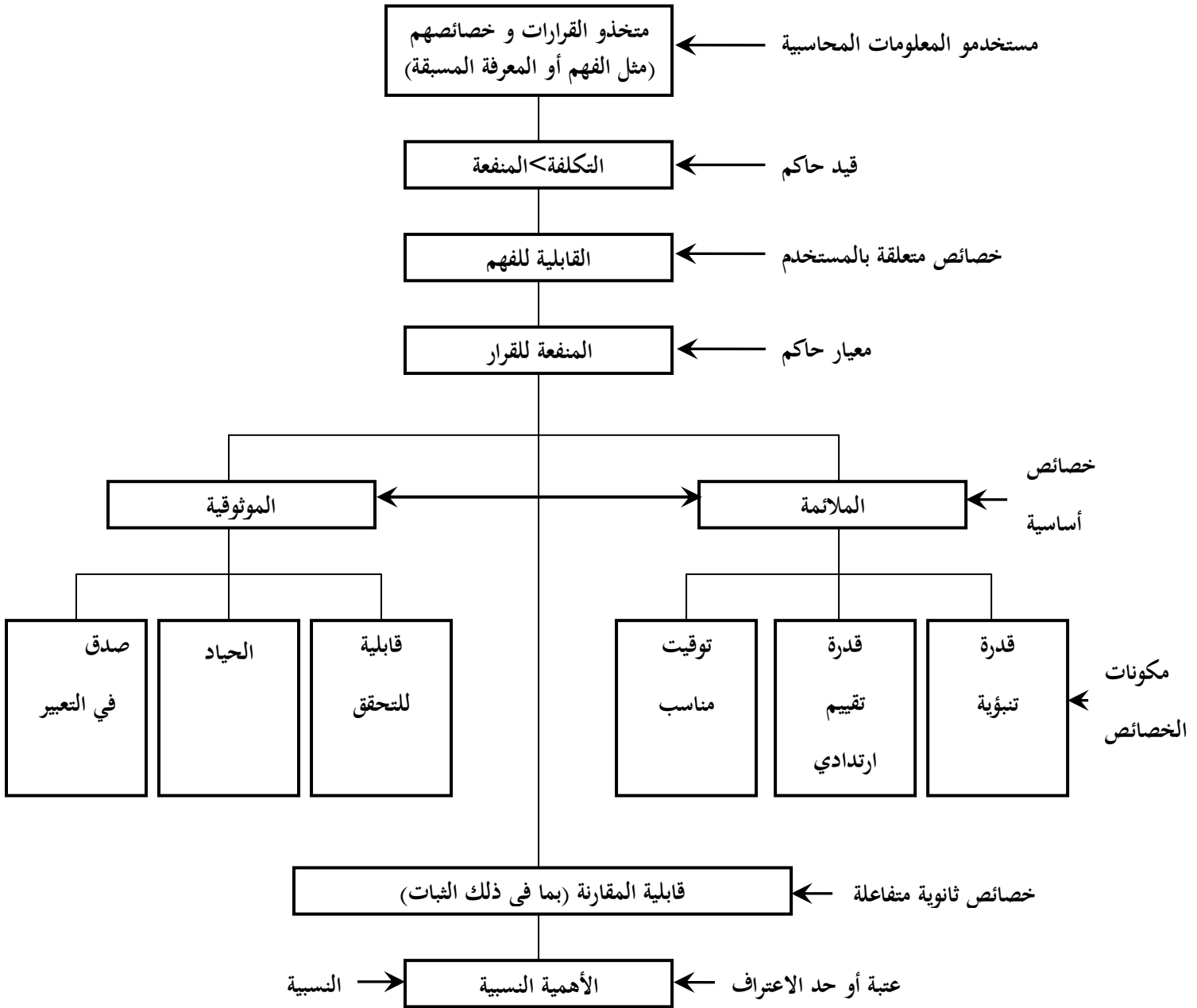
<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2010، ص36.

المطلب الرابع: خصائص وقيود المعلومات المحاسبية

1. خصائص المعلومات المحاسبية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة من قبل مستخدميها، فإن هناك مجموعة من الخواص (السمات أو الصفات) التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، و تتعلق هذه الخواص بمعايير يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية. و قد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بإصدار قائمة المفاهيم رقم (02) في سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أوضح من خلالها مجموعة من الخواص الرئيسية و الفرعية للمعلومات المحاسبية إضافة إلى القيود أو المحددات على إنتاج المعلومات المحاسبية و التي يمكن تلخيصها من خلال الشكل

الشكل رقم (9) : هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: نهاد اسحق عبد السلام أبو هويدي، مرجع سابق، ص 19.

لمناقشة الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية ، يمكن تصنيف هذه الخواص من خلال ملاحظة الشكل السابق إلى الخواص الآتية:<sup>1</sup>

### أولاً .الخاصية الأساسية

وهي تتعلق بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار، وكما أوضحنا سابقاً فإن فائدة المعلومات المحاسبية يمكن أن تتحقق من خلال شرطين أساسيين) أو أحدهما على الأقل (هما : المساهمة في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار و / أو المساهمة في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار.

### ثانياً .الخصائص الرئيسية

وهي تتعلق بخاصتين رئيسيتين هما:

#### 1-الملائمة

حيث يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار ، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ:  
وعليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال الآتي:

#### ✓ التوقيت الزمني المناسب :

أي انه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة ي م كن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدمها(متخذ القرار ) لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عميلة اتخاذ القرار.

#### ✓ القيمة التنبؤية

أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

#### ✓ القيمة الرقابية

أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية Feed Back وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية .. الخ.

### 2-الثقة

وهي تتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية (متخذ القرار) لكي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة.

ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

#### ✓ صدق التعبير

<sup>1</sup> قاسم محمد إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقي، مرجع سابق، ص ص 35-37.

أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينه وخالية من أي تلاعب متعمد.

### ✓ الحياد (عدم التحيز)

أي عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر.

### ✓ قابلية التحقق

أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص ، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية ، وغالبًا ما يستخدم مصطلح مرادف للتحقق وهو الموضوعية.

### ثالثاً. الخصائص الثانوية

وهي تتعلق بالآتي:

#### 1- الثبات :

وهي تعني الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لآخرى ، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التنويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بنظر الاعتبار من قبل المستخدم.

#### 2- قابلية المقارنة :

أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو المقارنة مع وحدات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط. ومن الواضح انه كلما كانت الطرق والأساليب المحاسبية متميزة بالثبات كلما تحققت فائدة أكبر من المعلومات المحاسبية لأغراض المقارنة.

### 2. قيود المعلومات المحاسبية

لا يكفي أن تتوفر الخصائص الأربعة الذكر كي تتميز المعلومة المحاسبية بالجودة بل ينبغي أن تتجاوز الشروط الآتية:<sup>1</sup>

#### ✓ الأهمية النسبية للمعلومة: و يقصد بها الأهمية النسبية لعنصر أو حدث معين، فالمحاسبون يهتمون كثيرا

بالعناصر التي يكون تأثيرها ضئيلا على نتائج العمليات و يمكن الحكم على أهمية عنصر معين إذا كان هناك توقع معقول بأن معرفة هذا العنصر أو أثره على نتائج القياس و التقويم يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، فأهمية عنصر معين تعتبر مسألة نسبية كما يكن مهم بالنسبة للمؤسسة معينة، قد لا يكون مهم بالنسبة للمؤسسة أخرى فأهمية عنصر ما لا تعتمد على مقدره فقط بل تعتمد أيضا على طبيعته و علاقته بباقي العناصر.

#### ✓ العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها: تعتبر المعلومات المحاسبية كأى سلعة يجب أن تفوق

منافعها تكلفتها، وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات ومراجعتها وتكاليف نشرها وتحليلها

1 سليمة نمنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار الاستثماري المالي، بحث، ص 8-9، انظر الموقع [www.iefpedia.com](http://www.iefpedia.com)، تاريخ

المعينة 27-02-2012.



أما منفعتها فتتمثل في قدرتها على تحسين عملية اتخاذ القرار لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار عند إنتاج المعلومات أو نشرها تكاليف ذلك والمنفعة المتوقعة.

✓ **التحفظ عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي:** ويعني التحفظ إتباع درجة من الحرص عند إجراء التقديرات اللازمة في ظل عدم التأكد إلا أن ذلك لا يعني التحفظ خلق احتياطات سرية أو تكوين مخصصات أكبر من قيمتها لأن ذلك يؤثر على التقارير المالية فلا تكون لديها مصداقية وحيادية، والتحفظ من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يخضع لها المحاسب حيث تكون الحيلة عندما يتعلق الأمر بتقديرات شخصية فتؤخذ الخسائر المتوقعة بعين الاعتبار في حين أن الأرباح المتوقعة لا تؤخذ بعين الاعتبار .

✓ **الاستجابة للأعراف السائدة في مجال الممارسة في بعض المجالات المتخصصة:**

قد يكون من الصعوبة تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بعض المجالات بسبب طبيعتها الخاصة ومن الأمثلة ما يتبع في البنوك حيث تقوم استثمارات في الأوراق المالية وفقاً لقيمتها التجارية) أي سعر البيع في السوق (في نهاية الفترة المحاسبية وبعد ذلك خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية وخروجاً على مبدأ الاعتراف بالإيرادات عند البيع.

## المبحث الرابع: تالية وتصميم نظام المعلومات المحاسبية

### المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبية الآلي

نظراً لكبر حجم المؤسسات و التعاملات الاقتصادية و الكم الهائل من البيانات و المعلومات و احتياجات الإدارة لها بالإضافة إلى القفزات النوعية الحاصلة في ميدان الإعلام الآلي ،وما تتيحه من مزايا تسريع العمل و تدقيقه أكثر و تخفيض تكلفته و جدت مؤسسات اليوم نفسها مجبرة على استخدام الحاسوب و البرامج التطبيقية و اكتساح هذا الميدان من أوسع أبوابه، فما هي المعالجة الآلية؟

### مفهوم نظام المعلومات المحاسبية الآلي:

هو النظام الذي يتم فيه إجراء عمليات التحويل إلكترونياً أو آلياً ، عن طريق الاعتماد على مجموعة برامج ذات تكنولوجيا عالية صممت خصيصاً لخدمة ذلك النظام . إذ توفر هذه البرامج البيئة المناسبة للمستخدمين عن طريق أجهزة الحاسب الآلي المتطورة دون الحاجة إلى العمل اليدوي . كما يوفر هذا النظام معلومات آنية لجميع الأطراف ذات العلاقة<sup>1</sup>

### 2. آلات الكمبيوتر

يشمل آلات الكمبيوتر على الآلات التي تؤدي أنشطة نظام المعلومات الإلكتروني ، و عموماً يمكن تجميع العناصر الأساسية للحاسب الإلكتروني في خمسة عناصر أساسية هي:<sup>2</sup>

- وحدة التخزين الرئيسي؛

- وحدة الرقابة؛

<sup>1</sup> ياسين أحمد العيسى، أصول المحاسبة الحديثة، ج 1، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص ص 18-19.

<sup>2</sup> ثناء علي قباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 76.

- وحدة الحساب و المنطق ؛

- وحدة الإدخال؛

- وحدة الإخراج.

### 3. أساليب معالجة البيانات باستخدام الحاسب الآلي:

إن الوظيفة الأساسية للحاسب الآلي هي تقديم المعلومات بأي صيغة، تساهم و تساعد في اتخاذ القرار. و هذه المعلومات إما تكون ناتجة عن عمليات معالجة تحويلية أو من خلال تجميع و تصنيف الملفات. و لمعالجة البيانات بواسطة الحاسب الآلي أسلوبين، أسلوب فوري، و أسلوب غير فوري، وفيما يلي نتعرض للأسلوبين:<sup>1</sup>

#### أسلوب المعالجة الفورية:

في هذا الأسلوب يكون تأدية المعالجة فورية، فتكون وحدات الإدخال و الإخراج متصلة مباشرة بوحدة التشغيل المركزي، أي بمجرد حدوث العمل تتم عملية المعالجة، كما هو الحال بالنسبة لرصيد العميل في البنك (بمجرد سحب مبلغ ما تسجل العملية فوراً أثناء العملية و ليس بعد العملية)، فيكون الشخص متصلاً اتصالاً مباشراً بوحدة التشغيل دون وسيط. (ويطلق على هذا الأسلوب أيضاً اسم "عملية الترجمة")، و يكون التعامل الجديد مبني على حقائق تمثل آخر تعامل تم مع البيانات و المعلومات المتوفرة في الجهاز.

#### أسلوب المعالجة الغير فوري:

و يطلق على هذا الأسلوب أسلوب التشغيل على دفعات ذلك لأن الأعمال لا تحتاج إلى تنفيذ المعالجة عليها الآن، إما لعدم ضرورة لذلك أو لأن الجهاز لا يستوعب أو يتضمن هذه الخاصية.

لذلك يتم حصر جميع البيانات المطلوب معالجتها في مكان معين أو حفظها في وسيط حفظ إلى أن يتم الانتهاء من هذا التجميع، و من ثم إدخال هذه البيانات دفعة واحدة للمعالجة. و يعرف أيضاً هذا الأسلوب بالأسلوب التتابعي، مثال ذلك مبيعات المحلات التجارية لا يتم تسجيلها إلا في نهاية الدوام بقيد محاسبي واحد.

#### مزايا الأسلوب التتابعي أو الأسلوب على دفعات: وهي كالتالي:<sup>2</sup>

- ◀ اقتصادياً عند الحاجة لمعالجة مجموعة أو كم كبير من البيانات.
- ◀ أفضل أسلوب يمكّن استخدامه في الأنشطة و العمال و الاستخدامات التي لا يتأثر فيها القرار بتأخير المعلومات (مثل الرواتب و مبيعات السوبر ماركت).

<sup>1</sup> هاني عرب، نظم المعلومات الإدارية، بحث مقدم للملتقى: البحث العلمي، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2007، ص ص 15-16 انظر الموقع

WWW.rsscra.info تاريخ الزيارة 2012/03/07.

<sup>2</sup> هاني عرب، مرجع سابق، ص 16.

عيوب هذا الأسلوب: وهي كالاتي:<sup>1</sup>

- ◀ يتطلب تصنيف البيانات قبل المعالجة؛
- ◀ يتطلب تنظيم تتابعي و مستمر للملفات؛
- ◀ فقدان بعض البيانات نتيجة حفظها يدويا إلى حين الاتصال و إدخالها للحاسب؛
- ◀ البطء في تقديم المعلومات بما يناقض احتياجات العصر الحديث.

#### 4. مواصفات نظام المعلومات المحاسبية الآلي

يتميز نظام المعلومات المحاسبي الآلي بمجموعة من الخصائص أهمها:<sup>2</sup>

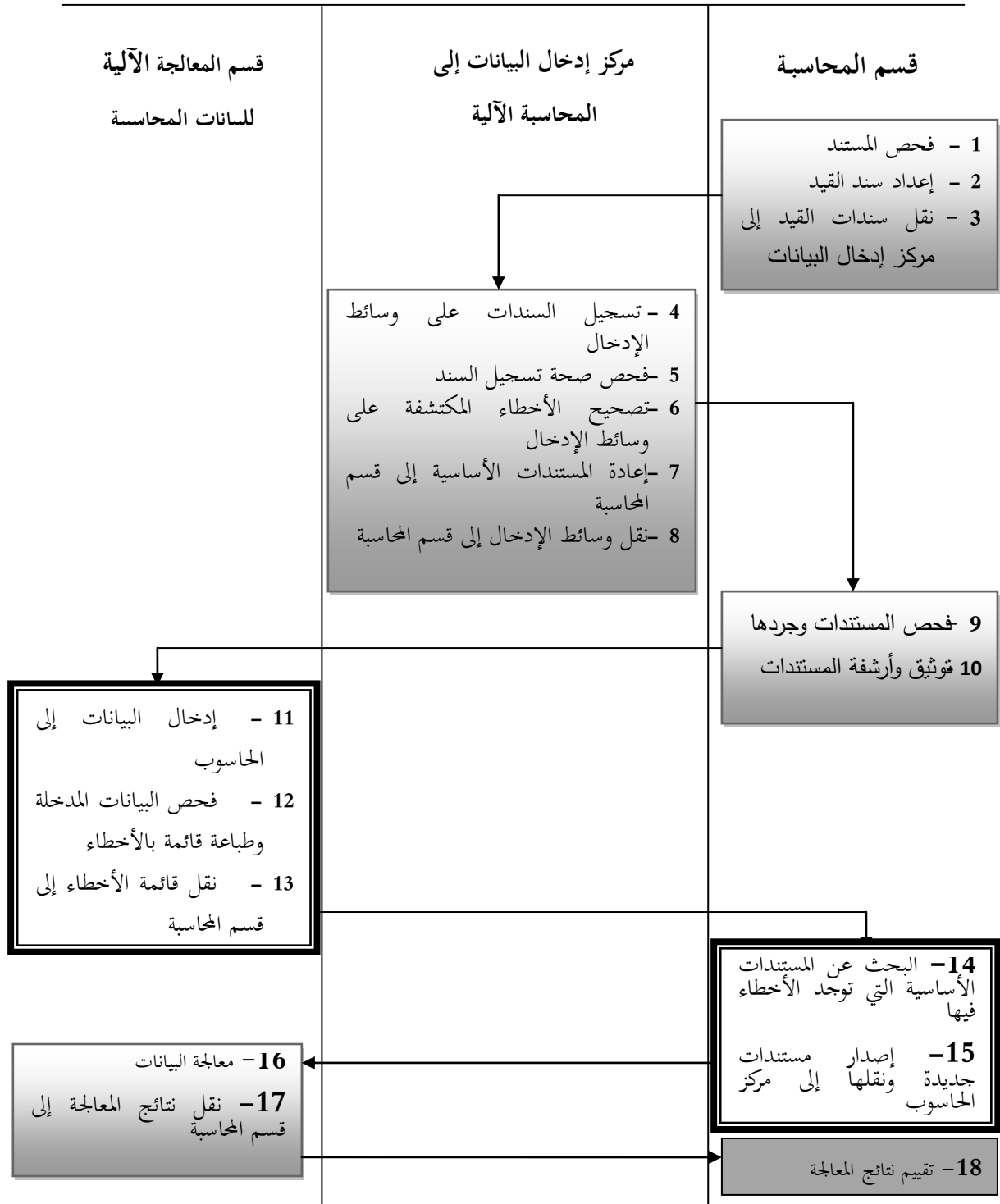
- بالإضافة إلى المعلومات التقليدية، ينتج معلومات موجهة نحو إجراءات محددة، ومعلومات متعلقة بالمستقبل وليس فقط بالماضي؛
- يسجل الأحداث الاقتصادية فور حدوثها وينتج معلومات محاسبية حديثة تعكس الواقع الاقتصادي للمشروع في لحظة إصدارها، كما ينتج المعلومات الدورية؛
- الدمج بين نظام المعلومات المحاسبية وبقية أجزاء نظام المعلومات الإداري، لأن اتخاذ القرارات لا يتم بالاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي وحده، ولأن قسماً كبيراً من البيانات المحاسبية ينتج ضمن بقية أنظمة المعلومات الموجودة في إطار المؤسسة؛
- البرامج المستخدمة سهلة، حيث يمكن استخدامها من قبل أقسام الحسابات والأقسام المالية والمراجعين وبقية الإدارات، وليس حصراً على المبرمجين والمختصين بعلم الحاسوب والذين عادة ما تكون معرفتهم المحاسبية قليلة؛
- يضمن الحاسوب تسجيلاً وتخزيناً صحيحاً للبيانات المحاسبية بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية، ويمنع إلى حدّ ما حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود؛
- إمكانية تصنيف المعلومة المخزنة في داخل النظام المحاسبي حسب وجهات نظر متعددة من أجل أن تكون صالحة في عملية اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 16.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، أنظمة المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سابق، ص 267.

الفرق بين المحاسبة اليدوية والمحاسبة الآلية: توجد العديد من الفروقات نلخص أهمها في الشكل التالي

الشكل رقم (10) : مسار البيانات بين قسم المحاسبة اليدوية وقسم المحاسبة الآلية.



المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم، أنظمة المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سابق، ص 281.

المطلب الثاني: دورة حياة نظام المعلومات المحاسبية

تعتبر التصميم المرحلة الثالثة في دورة حياة النظم بصفة عامة و نظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة، وفي واقع الأمر لا يوجد اتفاق بين الخبراء و الممارسين و العلماء في حقل نظم المعلومات حول المراحل الرئيسية لدورة حياة النظم و النشاطات الفرعية التي تتضمنها كل مرحلة على حدى و من بين النماذج التي قدمت حول هذه المراحل نذكر نموذج 1990 Chifton H.D ، نموذج 1991 T.William،Olle و النموذج الشبكي لسعد غالب ياسين 2010، والجدول الآتي يوضح أسماء بغض هؤلاء الخبراء والباحثين مع تصوراتهم عن المراحل التي يجب أن تمر بها دورة تطوير النظم<sup>1</sup>.

الجدول رقم(2) : نماذج مراحل دورة حياة النظم.

الاسم و تاريخ الإنتاج العلمي	المراحل المقترحة
Briggs, Charles L. (1980)	تخطيط النظم تحديد احتياجات النظم تطوير النظم تطبيق النظم
Senn James A (1982)	الحاجة إلى تغيير نظم المعلومات دراسة الجدوى تحليل الاحتياجات التطوير الطبيعي للنظم الاختبار التطبيق و التقييم الصيانة
Bruch John (1983)	تحليل النظم تصميم النظم العامة التقييم الأولي للنظم التصميم التفصيلي للنظم تطبيق النظم
Clifton H.D. (1990)	تحديد المشكلة تبرير النظام تصميم النظام الحصول أو بناء البرنامج اختيار النظام تطبيق النظام

المصدر : سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، مرجع سابق، ص ص 111-112.

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، مرجع سابق، ص 111.

يصف "تصميم النظام" ما الذي يتوجب على النظام فعلة لتلبية الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين، ويحدد تصميم النظام، ويحدد تصميم النظام كيفية قيام النظام بتحقيق تلك الأهداف<sup>1</sup>، و يقصد بتصميم نظام المعلومات المحاسبي قيام مجموعة من المختصين أو مصممي النظم بوضع خطة لترتيب أجزاء النظام في شكل متكامل يفي بالأهداف المطلوب تحقيقها و تشمل هذه الخطة على التنسيق بين الأنشطة، ووضع إجراءات التشغيل وتحديد ترتيب الأجهزة و لكن قبل التطرق لتصميم نظام المعلومات المحاسبي نذكر باختصار المراحل التي تسبقه.

### المطلب الثالث: دراسة الجدوى وتحليل نظام المعلومات المحاسبية

#### 1. مرحلة دراسة الجدوى

و تظهر هذه المرحلة بظهور مشكلات جوهرية و مهمة و مؤثرة على إنجاز المؤسسة و ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بالنظام المعلومات المحاسبي الحالي أو بغياب معايير الجودة، الحداثة و تطور التكنولوجيا.

على أية حال يمكن تصور مرحلة دراسة الجدوى على أنها حزمة واسعة متنوعة من الأنشطة الفرعية المتفرعة إلى واجبات و مهام أصغر و هذا أقرب ما يكون إلى شبكة أعمال أو خريطة تدفق، و تمر هذه المرحلة بخطوط عريضة هي :

1 تشكيل فريق دراسة الجدوى بعد صدور قرار من قبل الإدارة العالية (إستراتيجية) للقيام هذه الأخيرة على أن يضم الفريق فئتين رئيسيتين هما : المدراء و المستفيدين و فئة الخبراء و المختصين في دراسة الجدوى، و يتميز هذا الفريق بخواص أهمها<sup>2</sup> :

- امتلاك المعرفة و المهارة المتميزة في مجال دراسات الجدوى لنظم المعلومات في أبعادها التقنية و التشغيلية و التنظيمية؛
- معرفة واسعة و متنوعة في استخدام الأساليب الإحصائية و الرياضية و الكمية و طرق بحوث العمليات؛
- معرفة و مهارة في استخدامات الحاسوب و برمجياته الخاصة بدراسات الجدوى؛
- وجود أفراد متخصصين في المحاسبة و التحليل المالي و الاقتصادي للمشاريع تحت الانجاز؛
- معرفة دقيقة بأهداف المؤسسة و استراتيجياتها المستقبلية؛
- قدرة على فهم المناخ التنظيمي الداخلي للمؤسسة و هيكلها و وظائفها و علاقتها بأسواقها و منافسيها.

و يستخدم الفريق طرق مختلفة منها جمع البيانات بواسطة المقابلات الشخصية، اجتماعات العصف الذهني، طريقة الاستبيان و طريقة الملاحظة، و من أهم ما يجب على الفريق دراسته<sup>3</sup> :

◀ دراسة طبيعة المؤسسة : تعتبر أولى مهام مصمم النظام التعرف على المناخ و البيئة التي يعمل فيها. و يتحقق ذلك من خلال تجميع بيانات عن ملكية المشروع و شكله القانوني، و طبيعة نشاط المؤسسة تجارياً أو صناعياً

<sup>1</sup> عماد الصباغ، مرجع سابق، ص165.

<sup>2</sup> سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، مرجع سابق، ص 121.

<sup>3</sup> السيد عبد المقصود ديبان، تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية، ص ص 40-53.

أو غير ذلك و الهيكل التنظيمي للمؤسسة بالتفصيل و مهام إدارته و أقسامه والعلاقات القائمة بينها، و تنفيذ هذه المعلومات في وضع تصور عام عن المؤسسة و يمكن له أن يقيم بوضع خريطة تنظيمية للمؤسسة.

◀ دراسة النظام المحاسبي القائم : بعد أن يتعرف المصمم على جوانب العمل في المؤسسة محل الدراسة تبدأ مهمته الأساسية في دراسة النظام المحاسبي القائم في التعرف على مدى قدرته على تلبية احتياجات المؤسسة من بيانات و معلومات وتحديد نقاط قوته و ضعفه و ذلك من خلال المراجعة الدقيقة لإجراءات المطبقة و يمكن أن تتم هذه الخطوة من خلال الحصول على صور من التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بالإضافة إلى التقارير الداخلية و دراسة كليهما ليتمكن من تقييمهما في ضوء التصور العام الذي وصل إليه في المرحلة السابقة. بالإضافة إلى الحصول على آراء المسؤولين فيما يخص هذه التقارير، أيضا التعرف على جميع حسابات المؤسسة الرئيسية و الفرعية بالحصول على قوائم تضمها للاستدلال على مدى كفاءة عمليات التسجيل، هذه الخطوات و غيرها تمكن المصمم من إعداد توصيف خاص به لإجراءات العمل في النظام المحاسبي القائم.

◀ التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء نظام جديد : بناء على المرحلة السابقة يكون خبير التصميم في وضع يمكنه من الانتقال إلى مرحلة إجراء التغيير المطلوب. و لا يستطيع مصمم النظام تحديد شكل التغيير بمفرده بل عليه التعرف على احتياجات إدارات المؤسسة و بلورتها في عدة بدائل ثم يتعرف على البديل المقبول و الذي عليه أن يبدأ بتنفيذه. بالوصول إلى الاقتراح المتفق عليه يقوم خبير التصميم بوضع كافة تفاصيله من مستندات و نوعية البيانات الواردة فيها، أنواع السجلات المستخدمة والحسابات و البيانات الواردة بها و علاقتها ببعض بالإضافة إلى التجهيزات الآلية، أما في حالة تقرير إجراء تعديلات على النظام الحالي

كخلاصة للقول تخرج دراسة الجدوى بثلاثة خيارات جوهرية هي :<sup>1</sup>

- التخلي عن نظام المعلومات المحاسبي القديم و الاستمرار ببناء النظام الجديد لجدواه الاقتصادية والتقنية والتنظيمية؛
- المحافظة على الوضع القائم من خلال إيجاد حلول تشغيلية في إطار استمرار العمل بنظام المعلومات المحاسبي الحالي. أو تأجيل المباشرة بإجراء عملية التغيير التنظيمي؛
- إمكانية تطوير و تحديث النظام الحالي و عدم إجراء تغيير جذري عليه اقتصادا في الموارد و الوقت والتكلفة.

## 2. مرحلة التحليل

بإيجاز يجري في مرحلة تحليل النظم تحديد موصفات النظام من حيث مكوناته المادية و مكوناته البرمجية (غير ملموسة) و أن الخطوة الحيوية في هذه المرحلة هي اختيار المنهجية المناسبة لتحليل احتياجات المستخدمين من المعلومات و في هذا الإطار توجد مداخل متنوعة لتحليل الاحتياجات منها مدخل تحليل احتياجات المستويات التنظيمية، مدخل دراسة و تحليل أدوار المديرين المعرفة بأدوار Mintzberg التي تتوزع على ثلاثة فئات : فئة الأدوار الشخصية، فئة الأدوار المعلوماتية والقراراتية.

ومن بين النشطة التي تتكون منها مرحلة تحليل النظم مذكر ما يلي :

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، مرجع سابق، ص123.

- تحليل احتياجات المستفيدين من المعلومات وتوقعاتهم و أمالهم؛
- تحليل فجوة المعلومات بين احتياجات المستفيدين و توقعاتهم؛
- وصف منطقي للمخرجات، العمليات و المدخلات. وصف منطقي لقاعدة البيانات<sup>1</sup>.

## المطلب الرابع: تصميم وتنفيذ نظام المعلومات المحاسبية

### 1. مرحلة التصميم

تمثل مرحلة تصميم النظام تحديد العمليات و البيانات اللازمة و موصفات أنواع المعدات للنظام الجديد . تنقسم عملية التصميم إلى حزمتين رئيسيتين من الأنشطة الأولى تخص التصميم المنطقي و الثانية تخص التصميم الطبيعي.

❖ نقصد بالتصميم المنطقي وضع التصورات و المفاهيم المنطقية للنظام قبل تشكيله و تنفيذه عمليا بمعنى رسم صورة نظرية و منطقية عنه و عن نظمه الفرعية و مكوناته و وظائف كل نظام فرعي قبل تصميمه و بنائه ماديا وتتكون هذه المرحلة من الخطوات الآتية:<sup>2</sup>

✓ تصميم المخرجات : وهي المعلومات ذات القيمة التي يقوم النظام بإنتاجها وتوزيعها في الوقت الحقيقي على شكل تقارير، خلاصات و وثائق.  
وعند تصميم المخرجات يتم مراعاة العوامل التالية:

- تحديد المحتوى، تعيين شكل المخرجات (جدولي، عمودي...)، تحديد حجم المخرجات (كمية المعلومات المقدمة)، برمجة التوقيت (تقارير دورية، تقارير حين الطلب...)، تحديد الوسائط المستخدمة (شاشات، ورق، أقراص)، التنسيق بين عناصر المخرجات؛

✓ تصميم المدخلات : وهذا يتطلب تحديد أشكال و نماذج البيانات التي تحفظ عناصر البيانات وطرق الإدخال، و إجراءات المراقبة و التدقيق، دخول البيانات إلى النظام؛

✓ تصميم العمليات : تقديم توصيف منطقي بأنشطة المعالجة الإلكترونية و اليدوية لتحويل مدخلات النظام إلى مخرجات؛

✓ قاعدة البيانات : وضع توصيف لقاعدة البيانات للطريقة التي تنظم و تخزن فيها البيانات؛

✓ البرمجيات : من الضروري تحديد موصفات البرامج الخاصة بالنظام؛

✓ عتاد النظام : و يقصد به موصفات البنية المادية للنظام المعلومات و تشمل أجهزة الكمبيوتر والمحطات الطرفية و شبكة الاتصالات و الأجهزة الملحقة؛

<sup>1</sup> بالاعتماد على: رايغوند مكل يود وجيورج شبل، نظم المعلومات الإدارية، ترجمة سرور على سرور، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 319 وسعد

غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سابق، ص ص 182-183.

<sup>2</sup> سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، مرجع سابق، ص ص 139-143.



✓ توصيف و تصميم الإجراءات : لابد من تحديد المهام و الوجبات المطلوبة من الكادر الإداري و الفني

❖ التصميم الطبيعي : في هذه المرحلة يتم نقل النظام من صورته المنطقية المجزئة إلى شكله المادي من خلال تحديد موصفات تفصيلية لعتاد الكمبيوتر، البرمجيات، منطق المعالجة، طرق ووسائل الإدخال والإخراج...<sup>1</sup>، وتتضمن

2:

✓ التصميم المادي للمخرجات.

✓ التصميم المادي لقاعدة البيانات : و يتول المبرمج عادة كتابة برامج التطبيقات بإحدى اللغات الخاصة بقواعد البيانات، و من بين أبعاد هذه المرحلة تنظيم الملفات، تحديد السجلات لكل ملف، تعيين العلاقات بين السجلات، تحديد طرق التحديث، الاسترجاع، التصفية، الفرز...

✓ تصميم عمليات المعالجة أو تحديدها و اختيار البرامج المستخدمة لهذا الغرض و من المهم تحديد ما يلي

:

اختيار و تحديد برنامج التشغيل، اختيار و تحديد برامج التطبيقات، تحديد نوع المعالجة الحاسوبية...

✓ التصميم المادي للمدخلات : و تتضمن العملية تصميم نماذج الإدخال و طريقة تسجيل البيانات و

تعيين الوسائط التي يتم تجميع نماذج الإدخال فيها و من أهم الاعتبارات : اختيار وسط الإدخال

المناسب، وضع خطة الترميز الخاصة بالنظام، تصميم نماذج الإدخال.

تصميم المراقبة: من بين العناصر الواجب تصميمها في مجال نظم المعلومات هو فحص و تصميم الخصائص الرقابية للنظام و التي تنقسم إلى <sup>3</sup>:

✓ عناصر الرقابة على المدخلات؛

✓ عناصر الرقابة على المخرجات؛

✓ عناصر الرقابة على المعالجة؛

✓ عناصر الرقابة البشرية؛

✓ عناصر الرقابة للآلات.

## 2. تنفيذ و تقييم النظام المصمم

**تنفيذ النظام:** تعتبر عملية استكمال و تنفيذ النظام المقترح الخطوة النهائية في عملية تطوير نظام المعلومات المحاسبي،

و يتم خلال هذه المرحلة وضع التصميم المقترح موضع التنفيذ بشراء المعدات الخاصة بالحاسب الآلي و برامج التشغيل

المختلفة، و تدريب الموظفين الجدد لكي لديهم الخبرة الكافية لإدارة النظام الجديد، و لذلك فان عملية استكمال

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، تحليل و تصميم نظم المعلومات، مرجع سابق، ص 139.

<sup>2</sup> بالاعتماد على: نفس المرجع، ص ص 140-141

<sup>3</sup> ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص ص 159-160.

وتنفيذ النظام المقترح تعد بمثابة مشروع متكامل يحتاج إلى جدولة و تخطيط للتحويل المنظم من النظام القديم إلى الجديد، ويمكن لإتمام ذلك استخدام أسلوب تقييم ومراجعة البرامج (pert و أسلوب المسار الحرج cpm)<sup>1</sup>.

❖ **تقييم النظام المصمم:** ويتم ذلك عن طريق إجراء بعض الاختبارات على التصميم المختار وتشتمل على، إجراء بعض التجارب التشغيلية قبل تنفيذ النظام، التأكد من الحصول على النتائج المتوقع الحصول عليها، والتأكد من إمكانية إجراء بعض التعديلات ليتفق النظام مع احتياجات الشركة ومن أن التصميم يعمل بسرعة. وبإنتهاء فترة تطبيق النظام الجديد تكون مهمة مصمم نظام المعلومات قد انتهت و عليه أن يقدم تقريراً نهائيًا بذلك موضحاً به ما اتبعه من إجراءات و ما انتهى إليه من نتائج بصدد تطبيق النظام الجديد و توصياته النهائية بشأن أية تعديلات قد ترى الإدارة إضافتها للنظام الجديد مستقبلاً لزيادة فعاليته في إنتاج البيانات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان، كمال الدين مصطفى دهرأوي، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 379.

<sup>2</sup> بالاعتماد على: محمد فيومي محمد، مرجع سابق والسيد عبد المقصود ديبان، تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية، مرجع سابق، ص 58.

## خلاصة الفصل الأول

عرفنا من خلال هذا الفصل أن نظام المعلومات المحاسبية هو أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات للتسيير يختص بجمع وتبويب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية و الداخلية، وتعرفنا على علاقته مع باقي أنظمة معلومات المؤسسة، كما تطرقنا للأنظمة الفرعية لهذا الأخير و المتمثلة في نظام محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، المحاسبة الموازية و تحليل النظم.

هذا و قد تحدثنا بالتفصيل عن وظائفه من مدخلات و معالجة و مخرجات كما تعرضنا للمعلومة المحاسبية التي يخرجها هذا النظام و ختمنا بكيفية تصميمه.

**تمهيد:**

إن المؤسسة من وجهة نظر نظامية تشكل نظام معلومات شامل، يتكون من أنظمة فرعية و إن اختلفت من حيث الوظائف والأهداف وأسس التصميم فإنها تتداخل وتتكامل مشكلة بذلك شبكة معلومات ضخمة تهدف إلى ضمان نقل المعلومة بأحسن شكل ومحاسبة التكاليف كنظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبية تعد ركيزة ذات أبعاد عملية وإستراتيجية لم تعد المؤسسة قادرة على الاستغناء عليها خاصة في خضم كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تعدد نشاطاتها ومنتجاتها مما يصعب عملية التعرف على مواطن الخلل وتقييم الأداء ومتابعة التكاليف، هذا يقودنا إلى التساؤل ماهي محاسبة التكاليف ؟ وما علاقتها بنظام المعلومات المحاسبية؟ وهذا ماسنجيب عليه في هذا الفصل من خلال تعريف محاسبة التكاليف وتاريخ ظهورها وأهدافها وأساليبها القديمة والحديثة، وإبراز ما توفره محاسبة التكاليف لنظام المعلومات المحاسبية من معلومات.



➤ ويذهب أجبالي محمد على "قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"<sup>1</sup>.

➤ أما ناصر نور الدين عبد اللطيف فعرفها على أنها "تمثل تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية)"<sup>2</sup>.

من ما سبق ذكره يمكن تعريف التكلفة على أنها مقدار (بمعنى قابل للقياس) من التضحية بالموارد الاقتصادية ملموسة أو غير ملموسة (مواد، آلات، أجور، الإعلان...) بهدف الحصول على منافع محددة حالية أو مستقبلية. وفي هذا الصدد كثيرا ما يحدث خلط بين المصطلحات تكلفة، مصروف، عبء.

● **التكاليف**: هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج (أو خدمة) انطلاقا من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو لإنتاجه<sup>3</sup>.

● **مفهوم الأعباء**: هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها وهي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات أو الخدمات.

و بالتالي يمكن تعريفها على أنها مجموعة المبالغ المالية المقدمة للحصول على سلع خدمات أو أعمال وهي تشمل مجموع حسابات صنف (6) في النظام المحاسبي المالي.

كما إن هناك أعباء تتحملها المؤسسة والتي لا تكون مسجلة في الصنف (6).

● مفهوم المصاريف: هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع مواد أو خدمات<sup>4</sup>.

## 2 تبويب عناصر التكاليف:

اتضح مما سبق أن أغراض محاسبة التكاليف متعددة، بتعدد الأهداف و تنوع القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة و لعل أهمها: تسعير المنتجات، تقييم المخزون، تقييم أداء العاملين، إعداد الموازنات التخطيطية، بحيث يتناسب التبويب في كل حالة مع الهدف من تحليل البيانات، و يتلاءم مع طبيعة القرار المراد اتخاذه. وتستخدم محاسبة التكاليف بعض أو كل طرق التبويب التالية:

**1.2 تبويب التكاليف حسب طبيعتها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تبويب التكاليف حسب طبيعتها الى المجموعة الآتية:**<sup>5</sup>

■ 60: المشتريات المستهلكة؛

■ 61: الخدمات الخارجية؛

<sup>1</sup> محمد علي أجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 9.

<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 37.

<sup>3</sup> علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، الدار الجامعية، باتنة، الجزائر، 1992، ص 16.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 16.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 09-110، العدد 19، 2009، ص ص 73-75.

- 62:الخدمات الخارجية الأخرى؛
  - 63:أعباء المستخدمين؛
  - 64:الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛
  - 65:الأعباء العملية الأخرى؛
  - 66:الأعباء المالية؛
  - 67:العناصر غير العادية -الأعباء-؛
  - 68:المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وحسائر القيمة؛
  - 69:الضرائب على النتائج و ما يماثلها.
- 2.2..تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع: تقسم إلى<sup>1</sup>:

1. تكاليف الإنتاج أو الصنع؛
2. تكاليف البيع و التسويق؛
3. تكاليف تمويلية و إدارية.

3.2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج: وتنقسم إلى<sup>2</sup>:

1. تكاليف مباشرة:

- تشمل جميع بنود النفقات الخاصة بالمواد، و الأجور، و المصروفات المباشرة التي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج و تنفق خصيصا لإنتاجه في شكله النهائي.
- يشترط فيها الخصائص الآتية:

◀ وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي؛

◀ سهولة تخصيص و تحميل عنصر التكلفة على وحدة الإنتاج بكل دقة، دون الرجوع إلى قواعد أو إجراءات حكيمه؛

◀ يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها و التعبير عنها بوحدة نقدية.

2. تكاليف غير مباشرة:

- تشمل بنود التكاليف و النفقات التي لها علاقة ارتباط سببية مع أكثر من وحدة إنتاج أي التي لا يمكن نسبتها أو تخصيصها لوحدة منتج معين، و يتم توزيعها بطرق تحكيمية؛
- تشمل: التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل: أجور المشرفين في المصنع، و إهلاك الآلات ومباني المصنع، الوقود ...؛

<sup>1</sup> احمد كلبونة، رأفت سلامة، ليهاب نظمي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2011، ص38.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص ص39-40.

- و مصروفات البيع و التوزيع مثل: تكلفة مواد التعبئة و التغليف و مصروفات الدعاية و الإعلان وأجور رجال البيع؛
  - و مصروفات إدارية و تمويلية مثال: أجور الإداريين، إيجار المكان، الأدوات الكتابية المستخدمة، ...؛ أي التي تصرف من أجل أكثر من مركز أو للمؤسسة ككل.
- و حيث أن الغرض الأساس من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدة، فإن تكلفة الوحدة للإنتاج النهائي عبارة عن تكلفتها المباشرة، مضافا إليها نصيب عادل من التكلفة غير المباشرة يتم توزيعها بأسس متعارف عليها.

كما صنفها خليل عواد ابوحشيش إلى:<sup>1</sup>

- **تكاليف تاريخية (فعلية) وتكاليف معيارية:** تصنف التكاليف تبعا للزمن إلى تكاليف فعلية وتكاليف معيارية، فالأولى تتم معرفة مجموعها في نهاية الفترة. أما الثانية فهي التكاليف التي تحدد مسبقا؛
- **تكاليف يمكن ضبطها وتكاليف لا يمكن ضبطها:** يمكن تصنيف التكاليف لغايات الرقابة و التحكم إلى تكاليف يمكن ضبطها (خاضعة للرقابة و التحكم) وتكاليف لا يمكن ضبطها (غير خاضعة للرقابة و التحكم)؛
- **التكاليف التفاضلية:** التكاليف التفاضلية هي مقدار التغير في مجموع التكاليف الناتج عن تغير حجم الإنتاج؛
- **التكلفة الغارقة:** هي التكاليف المستثمرة في لأصول إنتاجية و لا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي أو التخلص منه قبل ذلك.

و يضيف أحمد محمد نور و آخرون:<sup>2</sup>

- **تكلفة الفرصة البديلة (الضائعة):** و تعني من الناحية الاقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية؛
- **التكاليف الضمنية:** تعتبر التكاليف الضمنية نوعا من تكلفة الفرصة البديلة، و هي ليست بمثابة تكاليف مدفوعة في عملية مبادلة حدثت فعلا و لكنها متصلة ببعض عملية المشروع؛
- **التكاليف التي يمكن تجنبها و التكاليف التي لا يمكن تجنبها:** و هي التكاليف التي يمكن تجنبها عند الإعراض عن بديل معين (اتخاذ قرار معين). أما التكاليف التي لا يمكن تجنبها فهي التكاليف التي تدفع مهما كان القرار المتخذ؛
- **التكاليف الملائمة و التكاليف الغير ملائمة:** التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستقع إذا اتخذ قرار (بديل معين) و يمكن تجنبها بعدم اتخاذ هذا القرار. أما التكاليف الغير ملائمة فتبقى في جميع البدائل (لا تتأثر بقرار معين)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خليل عواد ابوحشيش، محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص ص 56-58.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص 56-59.



- **التكاليف العامة:** و هي تكاليف العنصر أو العملية التي يستفيد منها أكثر من هدف للتكلفة. فمثلا تكاليف قسم الصيانة التصليح تستفيد منها جميع الأقسام و الآلات. و كذلك فإن تكاليف الآلة التي تستخدم في إنتاج منتجات مختلفة تعتبر تكاليف عامة.

## 5.2. تبويب التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية: و تبويب إلى:<sup>2</sup>

- **التكاليف الإيرادية:** و هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سبب في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب، الأجور، الفواتير.
- **التكاليف الرأسمالية:** و من مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث و الأراضي.

## 6.2. تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، حسب سلوكها، و تغييرها مع حجم إنتاج أو النشاط إلى ثلاثة أشكال:<sup>3</sup>

- عناصر تكاليف متغيرة.
- عناصر تكاليف ثابتة.
- عناصر تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة.

## 7.2. تبويب التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال: تبويب إلى كل من:<sup>4</sup>

- **تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة:** و هي تكاليف الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، هذه الخصائص يقدرها المستهلك سواء داخلي أو خارجي و يكون مستعد لدفع ثمنها، ومعنى أنها مضيفة للقيمة هو أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو النوعية التي تحتاجها المؤسسة أو المستهلك.
- **تكاليف الأنشطة الغير المضيفة للقيمة:** تكاليف كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيفة للقيمة بمعنى أنها لا تضيف أي قيمة للمنتج و ذلك من وجهة نظر المستهلك .

## 3. العناصر المكونة للتكاليف: إن اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف، وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل لهذه الأعباء و إضافة أخرى كما يأتي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص ص 58-59.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص 82.

<sup>3</sup> احمد كلبونة، رأفت سلامة، ليهاب نظمي، مرجع سابق، ص ص 40-41.

<sup>4</sup> بالاعتماد على: عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المعتم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 282.

<sup>5</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء بالمؤسسة الاقتصادية، الدار المحمدية، الجزائر، 2010، ص ص 119-120.

**1- الأعباء المعتبرة:** تدخل في تكوين التكلفة النهائية، تتمثل في المصاريف حسب طبيعتها، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة العامة من المخطط المحاسبي الوطني وكذلك في النظام المحاسبي المالي الجديد.

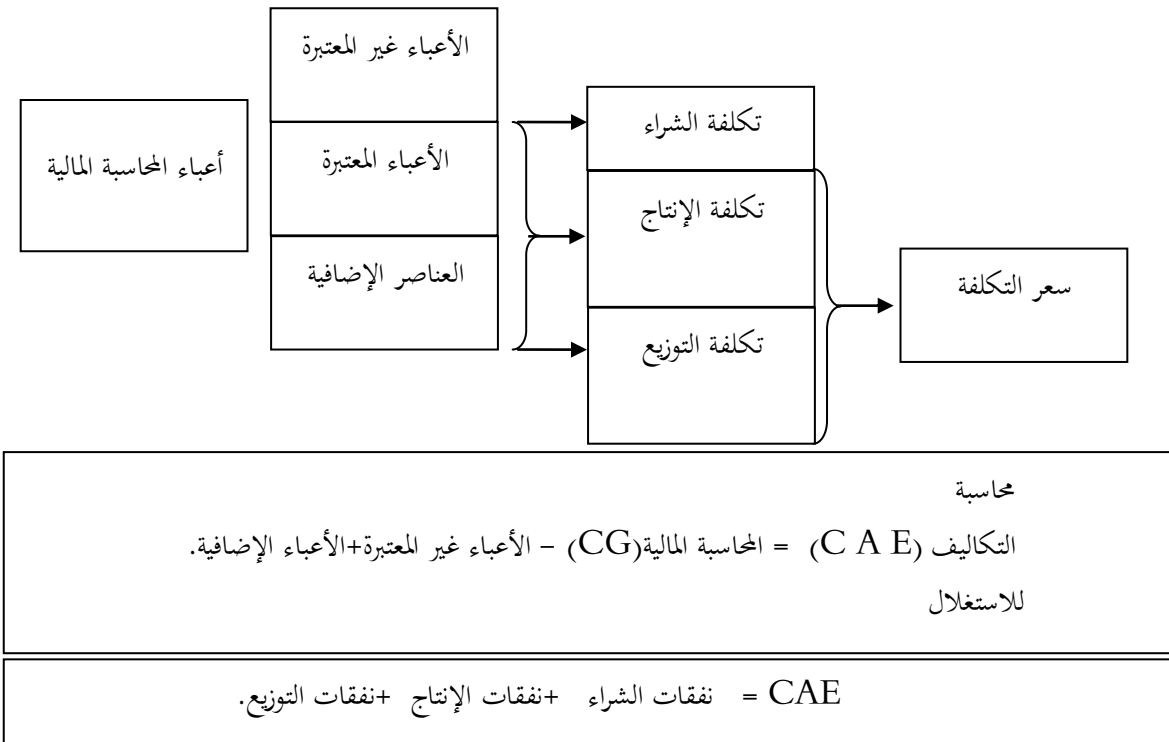
**2- الأعباء غير المعتبرة:** هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي، مثل المصاريف الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول...؛

- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدني قيم الأصول. المنح غير العادية التي تكون في سنة ولا تكون في أخرى...

**3- العناصر الإضافية:** هي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية، ولكنها تحسب ضمن التكاليف في محاسبة التكاليف، وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص، وكذلك أجره صاحب المؤسسة (أجرة عمل المستغل)، والشكل الأتي يوضح العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.

الشكل (12) : الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.



Source : N.Lotmani B.Rebaine, **La comptabilité Analytique**, Edition El Maktaba El Assria, Alger, sans date, p13 .

وتنقسم العناصر الإضافية إلى: ما يلي:<sup>1</sup>

**1- مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص:** عندما تستخدم المؤسسة الأموال الخارجية (الديون)؛ فهي تتحمل عليها فوائد، وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية عند حساب النتيجة، و بالعكس فان رأس المال الخاص يتم استثماره في المؤسسة وهذا يعني التخلي عن استثماره في مكان آخر مثل إقراضه بفائدة، وهذا ما يسمى بتكلفة الفرصة البديلة ولكي يكون سعر التكلفة ذو معنى ويسمح بقياس إمكانيات المؤسسة، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها وبهذه الطريقة يمكن أن تقارن سعر التكلفة لنفس المنتج مع مؤسسة أخرى مختلفة هيكل التمويل.

مع العلم أن هذه الفائدة على رأس المال الخاص ليست مدفوعة ولا يمكن أن تقيم إلا بطريقة نظرية وتقريبية تبعا لنسب المقترحة.

**2- الدفع لأعمال صاحب المشروع:** في المؤسسة الخاصة الفردية يقوم صاحب المشروع بعملية التسيير ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، ولهذا فان أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، أما في الشركات فان هناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية تقوم بها إطارات ويتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، كما أن النظرية الاقتصادية لا تميز بين الربح الإجمالي وأجرة صاحب المشروع، و لكي تتوصل المؤسسة إلى سعر تكلفة ذو معنى وتستطيع مقارنته مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة فردية أو في وحدة اقتصادية، يجب الأخذ بعين الاعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الأولى مبلغا نظريا يمثل أجرة صاحب المشروع.

أما الأعباء غير المعتبرة تتمثل في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم على القيمة المضافة
- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية.
- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي واليومي ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونة قضية معينة أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 22.

<sup>2</sup>نفس المرجع، ص 23.

## 4. سعر التكلفة

هو مجموع عناصر الأعباء التي، تتعلق بالمرحلة النهائية، لمنتوج أو خدمة معينه، حيث نفقات التوزيع تكون

محتواة<sup>1</sup>

سعر التكلفة هو مجموع أعباء تختلف من مؤسسة إلى أخرى كالأتي:<sup>2</sup>

من اجل المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات+مصاريف الشراء

سعر التكلفة=تكلفة الشراء+مصاريف البيع

من اجل المؤسسة الصناعية:

تكلفة شراء المادة الأولية = ثمن شراء المادة الأولية + مصاريف الشراء

تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة = تكلفة الشراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج

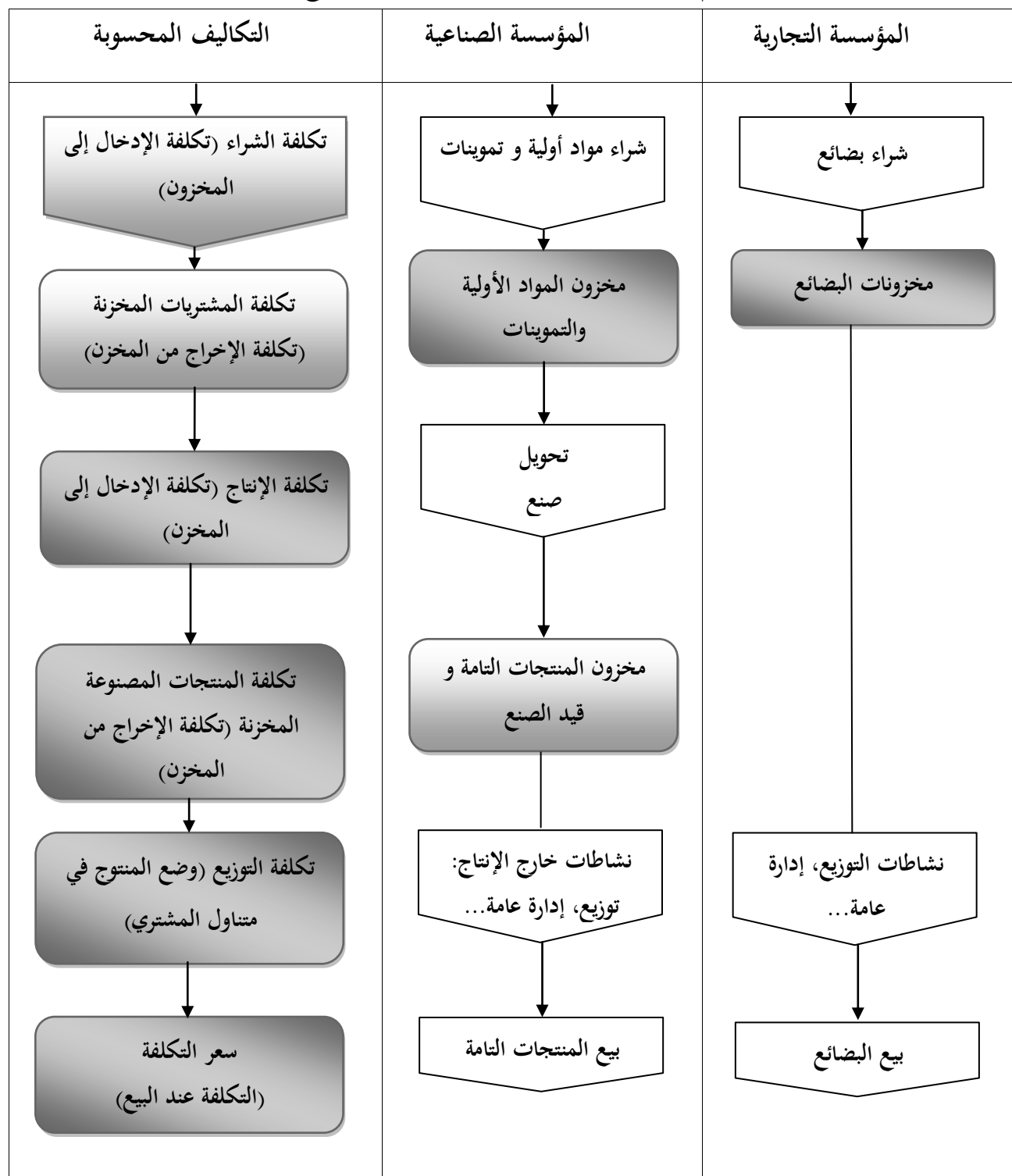
سعر التكلفة للمنتجات المباعة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + مصاريف البيع (التوزيع).

والشكل الأتي يوضح هذه المراحل:

<sup>1</sup>N.Lotmani B.Rebaine, **op cit**, P6.

<sup>2</sup>IDEM , pp 6-7.

الشكل رقم (13) : مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة.



Source : Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, 2eme édition, Bréal Edition, Paris, 2001, p 12.

## المطلب الثاني: محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو المحاسبة الصناعية واحدة من أهم المحاسبات، ومن هنا نتساءل ما هي محاسبة التكاليف؟ كيف نشأت؟ وما هي وظائفها وأهدافها؟ هذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

## 1. تعريف محاسبة التكاليف:

➤ توجد العديد من التعاريف منها تعريف Beatrice و Grandguilot اللذان عرفها انطلاقاً من المواضيع التي تدرسها على أنها المحاسبة التي:<sup>1</sup>

- تحسب ← تكاليف مختلف الوظائف الممارسة من قبل المؤسسة؛
- تحدد ← أسس التقدم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة (المخزونات)؛
- تفسر ← النتائج بحسابها لتكاليف المنتوجات؛
- تشرح ← الفروقات بين العناصر التقديرية و العناصر الفعلية للمنتجات من أجل مقارنتها بأسعار البيع؛
- تضع ← التقديرات لأعباء.

➤ أما Lasary فعرفها على أنها "نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعته محيطها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف و أسعار التكلفة. باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير"<sup>2</sup>.

➤ أما T Horengern فيرى أن محاسبة التكاليف هي "المحاسبة الإدارية مضافاً إليها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية"<sup>3</sup>.

➤ ويذهب Maher إلى أنها "حقل من الحقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية"<sup>4</sup>.

➤ وحسب D. Boussard محاسبة التكاليف تسيير تمتد في الكثير من المؤسسات معلومات نقدية و مادية على مساعدة المسؤولين في اتخاذ قراراتهم"<sup>5</sup>.

إذن يمكن القول بان "محاسبة التكاليف هي حقل من حقول المحاسبة وأداة من أدوات التسيير يهتم بالدرجة الأولى بدراسة وحساب التكاليف ومراقبتها لمختلف الوظائف الممارسة من طرف المؤسسة، وتمتد المسيرين بمعلومات عن التدفقات الداخلية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات التسييرية".

<sup>1</sup> Beatrice Ferancis Grandguilot, **Comptabilité analytique**, Galino édition, Paris, 2002, P 11.

<sup>2</sup> LASARY , **La comptabilité analytique**, El Dar El Othmania, Algérie, 2007, P22 .

<sup>3</sup> اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص23 .

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص23.

<sup>5</sup> Daniel Boussard, **comptabilité Analytique**, Chihab, Alger, 1995, p3 .

## 2. التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:

من المستحيل تحديد تاريخ دقيق لظهور محاسبة التكاليف والتقنيات التي تركز عليها، ببساطة يمكننا إعطاء بعض المعالم<sup>1</sup>:

✓ منذ العصور القديمة، أمثلة التقدير التقريبي للتكاليف من اجل دعم القرارات و تخفيض مخاطر الأخطاء، بداية في الميدان الفلاحي منذ القرن XV<sup>e</sup>، في هذا القطاع الناشئ.

✓ بالنسبة لفترة الثورة الصناعية، توجد مؤسسات قبل اخذ القرارات شعرت بحاجتها لوضع هذه الأخيرة بناء على معلومات رقمية خاصة بتكاليفهم، هكذا، على سبيل المثال شركة Carron كانت مؤسسة معادن اسكتلندية تأسست سنة 1975. في ذلك الوقت، المسيرين طبقوا نظام لحساب التكاليف لمراقبة الأداء لكل إدارة، بتوزيع النفقات العامة بينهم و تثبيت الأسعار التنازل الداخلية، لكن هذه التكاليف بقيت قليلة الدقة، وكان بالأحرى التقدير.

✓ انطلاقا من الثورة الصناعية وعلى امتداد القرن XIX<sup>e</sup>، محاسبة التكاليف تطورت بشكل كبير. بعد 1860، تعميم كتيبات محاسبة التكاليف كان سريع. تقنية حساب "سعر التكلفة" أنقنت؛ فبدت الرغبة في تطوير تحليل الأعباء (المباشرة وغير المباشرة، ثابتة ومتغيرة)، مفهوم عتبة المردودية، تقييم مخرجات المخزونات و، ابتداء من سنوات 1880، تطور حساب وتسجيل الاهتلاكات.

✓ في بداية القرن XX<sup>e</sup>، Taylor قدم مفهوم المعيار الصادر من فكرة قياس الانحرافات و التسيير بالاستثناءات. المراقبة عن بعد، بالأرقام يحل جزئيا محل المراقبة المباشرة بالرؤساء.

✓ في 1915، Gantt اقترح معالجة للأعباء الهيكلية التي أصبحت تحميل العقلاني للأعباء الثابتة. استأنف في 1928 من Rimailho (أب المخطط المحاسبي الفرنسي).

وهكذا توالى التطورات بظهور طرق حديثة مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة وغير ذلك من الطرق التي فرضتها عيوب الطرق السابقة، إلى إن أصبحت محاسبة التكاليف على ما هي عليه الآن.

## 3. وظائف محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تخفيف الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تخفيض المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن الوظائف بالشكل الآتي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, **contrôle de gestion**, 6eme Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002, p20.

<sup>2</sup>إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص ص 24-26.

**الوظيفة التسجيلية:** وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وان هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

**الوظيفة التحليلية:** وتعتبر الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتزنت مع اسمها حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة.

**الوظيفة الرقابية:** وتعتبر من الوظائف المهمة التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عنصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها...، ودراسة أسباب هذه الانحرافات .

**الوظيفة الإخبارية:** وهذه الوظيفة ترتبط بسابقتها ، حيث بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

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

#### 4. أهداف المحاسبة التكاليف: تعددت أهداف محاسبة التكاليف وحسب J M Clark يمكن تلخيصها في:<sup>1</sup>

- ✓ المساعدة على تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة؛
- ✓ المساعدة على تخفيض الحد الأدنى لتخفيض الأسعار؛
- ✓ تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة؛
- ✓ مراقبة المخزونات؛
- ✓ تحديد قيمة المخزونات؛
- ✓ اختبار فعالية مختلف الدوائر؛
- ✓ الكشف عن الضياع، التبذير والاختلاسات؛
- ✓ الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط وتكلفة الإنتاج؛

<sup>1</sup> Henri. Bouquin, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, Sirey, sans maison d'édition, 1997, p15.



✓ ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

### المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى

لها علاقة بكل فروع المحاسبة نوردتها في ما يأتي:

**1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:** هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لان المحاسبة المالية تعتبر مصدرا هاما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، وهناك بعض المالمين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية<sup>1</sup>، إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن أن نلخصها في الجدول الآتي:

#### الجدول رقم(3) : أوجه الاختلافات بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الهدف بين المحاسبتين	تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية. تحديد الميزانية العامة لأخر السنة. تهتم بدورة الاستغلال والوضعية المالية	تهدف إلى تحديد نتيجة السنة المؤسسة السنوية(أو الفصلية أو الشهرية) بصفة منفصلة لكل منتج على حدة. تهتم بدورة الاستغلال.
المدة الزمنية	خلال السنة المالية، وقد تحدد ميزانيات أو نتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية.	فترة التحليل العادية شهر وفي الحالات الخاصة الفصل أو السنة.
مصدر المعلومات	المعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب.	تستعمل المعلومات الصادرة من المحاسبة المالية. معلومات أخرى. كما تستعمل أساليب تحليل مختلفة مثل نقطة الصفر... الخ.
الحسابات التي تستعملها	تستعمل المحاسبة المالية حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف و الإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام.	المحاسبة التحليلية تستعمل الحسابات المنعكسة Comptes Réléchéis .
مستعملي النوعين	المدير، العمال، المتعاملين معها	مسيرو المؤسسة .

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على: ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص ص 11-12.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 11.

ونضيف بالنسبة لباقي الحسابات ما يأتي:<sup>1</sup>

**2. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية:** إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.

**3. علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية:** تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب و الأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

**4. علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات:** إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من اجل التوصل إلى نتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.

**5. علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية:** تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج الى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من اجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.

#### المطلب الرابع: محاسبة المواد ومصاريف العاملين

من بين أهم المشاكل التكاليفية مشكلة تقييم المخزون وحساب الأجور وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المطلب باختصار.

#### 1 تكلفة المواد:

يشكل عنصر المواد أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية و الأهمية النسبية له تأتي لأنه يشكل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج إضافة إلى تشكيله نسبة أكبر قد تكون في رؤوس أموال المستثمرين لموارد الشركة، و عنصر تكلفة المواد يشكل المواد الخام أو المواد النصف مصنعة، أو التامة الصنع في مؤسسة معينة و تعتبر مادة أولية في مؤسسة أخرى.<sup>2</sup>

في الحقيقة أن إصدار المواد من المخازن الذي سيتم بناء عليه طلب من الأقسام، الذي يحدد الغاية من طلب المواد و عندما تصرف المواد إلى القسم الطالب من المخزن و ترسل نسخة من ذلك المستند إلى دائرة الحسابات، يبدأ عمل دائرة

<sup>1</sup>عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص20.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 59.

الحسابات في تسعير المواد الصادرة من المخازن إلى تلك الأقسام و ذلك لتحديد تكلفة المواد الأولية غير المباشرة التي تحمل على وحدة المنتج<sup>1</sup>.

و هناك عدة طرق لتسعير المصادر المخزني و لعل أهم هذه الطرق هي:<sup>2</sup>

### 1.1 طريقة الوارد أولا صادر أولا:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من أقدم المشتريات (أقدم أسعار الشراء)، و بالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أحدث المشتريات (أحدث أسعار الشراء)، و نتوقع في ظل التضخم و ارتفاع الأسعار أن ترتفع تكلفة مخزون آخر الفترة بينما تنخفض تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

### 2.1 طريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من أحدث المشتريات (أحدث أسعار الشراء)، و بالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أقدم المشتريات (أقدم أسعار الشراء)، و نتوقع في ظل التضخم و ارتفاع الأسعار أن تنخفض تكلفة مخزون آخر فترة بينما ترتفع تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

### 3.1 طريقة المتوسط المرجح:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من خلال متوسط أسعار الشراء، كما يتم تقييم تكلفة المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن أيضا من خلال متوسط أسعار الشراء، و بالتالي نتوقع أن تكون تكلفة كل منهما وسطا بين الطريقتين السابقتين.

## 2. مصاريف العاملين: تعتبر اليد العاملة المحرك الرئيسي للنشاط الاقتصادي داخل المؤسسة حيث يقوم بأعمال و

وظائف ترتب عليها مصاريف تسمى بمصاريف العاملين. تحتل هذه المصاريف مكانة هامة في تكوين تكلفة

الإنتاج و تتراوح نسبة هذه المصاريف بين 15% و 35% من سعر التكلفة، و هذا حسب القطاع الصناعي<sup>3</sup>.

### 1.2 مكونات مصاريف العاملين:

مصاريف العاملين جد متنوعة إذ تتكون من:<sup>4</sup>

- رواتب و أجور: و هي مصاريف مترتبة عن الأعمال المقدمة للمؤسسة من طرف العمال بكل فئاتهم المهنية؛
- ساعات إضافية: و هي أعباء ناتجة عن أعمال إضافية أداها العمال لتلبية الطلب المتزايد مثلا أو العمل خارج أوقات العمل العادية...؛
- مصاريف العطل المدفوعة: و التي هي حق من حقوق العمال و تتمثل في التمتع بشهر أو أكثر (حسب المناطق الجغرافية) كعطلة مدفوعة الأجر مرة كل سنة؛

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ط1، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص ص 50-51.

<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 247.

<sup>3</sup> على رحال، مرجع سابق، ص 21.

<sup>4</sup> على رحال، مرجع سابق، ص 21.

- علاوات: و هي مصاريف تدفع في شكل تشجيعات لبلوغ أهداف معينة مثل المردودية الفردية والجماعية الوصول إلى نسبة معينة من رقم الأعمال و كذلك علاوات على مناصب المسؤولية؛  
حاليا، تقدر المكافأة الفردية أو الجماعية انطلاقا من أيام العمل الفعلية في الشهر. بتعبير آخر يتركز نظام الحصول على المكافأة داخل المؤسسات على الحضور الفعلي دون الغياب.

أن هذا النظام ليس فعالا في نظرنا، ذلك أن المكافأة يجب أن لا تمنح على الحضور لمكان العمل فحسب بل على الفعالية في الإنتاج أيضا بحيث يتحقق تخفيض في التكلفة و تزداد بذلك المردودية. يستحسن أيضا أن تربط مبالغ المكافأة طرديا بمبالغ أو نسبة تخفيض مصاريف الاستغلال، أو بزيادة إنتاجية العمل و الاستعمال الرشيد لمختلف وسائل المؤسسة.

- أجور الشركاء: بطبيعتهم أصحاب رأس المال أو جزء منه أو أصحاب وسائل الإنتاج.

- تعويضات: و التي تمثل نفقات مدفوعة من المؤسسة حسب المنطقة الجغرافية الموجود فيها العامل، نفقات النقل، السكن...

زيادة على هذه المصاريف، تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور و تتمثل في الاشتراكات الاجتماعية نذكر منها:

◀ اشتراكات في الضمان الاجتماعي و صناديق التعاون؛

◀ اشتراكات في صناديق الشيخوخة و التقاعد و أحداث العمل؛

مصاريف الرواتب و الأجور تمثل الجزء الأكبر من مصاريف العاملين.

## 2.2 تحديد تكلفة العمل

و ذلك عن طريق حصر و قياس عنصر العمل، و يقتضي تحقيق ذلك القيام بالخطوات التالية:<sup>1</sup>

أ. تسجيل الوقت، و جمع البيانات طبقا لنوع العمل الذي يستحق عنه الأجر.

ب. تحديد "إجمالي الأجور" المستحقة للعاملين خلال الدفع (للساعة، أو اليوم، أو للأسبوع أو الشهر).

ت. تحديد عناصر "تكلفة العمل" الأجر الأساس، الأجر الصافي، مقابل الإجازات المدفوعة، الحوافز، وتكلفة العمل

الأخرى كالمزايا (النقدية و العينية) العلاج، الغذاء، السكن، الانتقال... وغيرها.

ث. تحديد إجمالي الاستقطاعات الواجب خصمها من إجمالي الأجور المستحقة عن نفس الفترة.

ج. تحديد صافي في الأجور المستحقة للعاملين حسب أساس الدفع المتبع في المؤسسة.

<sup>1</sup> أحمد كلبونة، رأفت سلامة، ايهاب نظمي، مرجع سابق، ص ص 229-230.

## 3.2 طرق دفع الأجور:

ينقسم نظام دفع الأجور إلى طريقتين أساسيتين هما:<sup>1</sup>

1 طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج).

2 طريقة الأجر الزمني.

و قد تفرعت عن هاتين الطريقتين طرق متعددة لدفع الجور لعل أهمها:<sup>2</sup>

← طريقة تايلور؛

← طريقة هالسي؛

← طريقة روان؛

← طريقة المكافآت الجماعية؛

← طريقة المشاركة في الأرباح.

و فيما يلي نشرح الطريقتين الرئيسيتين:<sup>3</sup>

## 1.3.2 طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج):

يدفع الأجر في هذه الطريقة، على أساس تحديد أجر عن كل وحدة إنتاج يقوم بإنتاجها العامل، و في هذه الطريقة يجب تحديد "الزمن المعياري" اللازم لإنتاج "الوحدة" من المنتج فإذا كان الزمن المعياري لإنتاج الوحدة (5 دقائق) يكون معدل الإنتاج المعياري للساعة، (12 وحدة) فإذا كان أساس دفع الجور 120 فلس في الساعة إذا أجر القطعة يكون 10 فلسا.

و هذا يعني أن أجر العامل يحسب على أساس "ضرب" معدل أجر القطعة X معدل الإنتاج المعياري للوحدات في الساعة أي أجر العامل في الساعة = 10 x 12 وحدة = 120 فلسا.

## 2.3.2 طريقة الأجر الزمني:

يدفع الأجر في هذه الطريقة على أساس الوقت (الزمن) الذي يقضيه العامل في المصنع، بصرف النظر عن كمية الإنتاج التي ينتجها، سواء كان الأجر (يومي أو أسبوعي أو شهري).

هذه الطريقة شائعة في كثير من المصانع، و تجد قبولاً من صاحب العمل و العاملين، و تتميز بالبساطة و السهولة في احتساب الأجور، و خاصة في حالة صعوبة قياس مقدار العمل الذي يؤديه العامل، كما تتميز بقلّة تكاليفها.

<sup>1</sup> أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، مرجع سابق، ص 231.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 232.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 232.

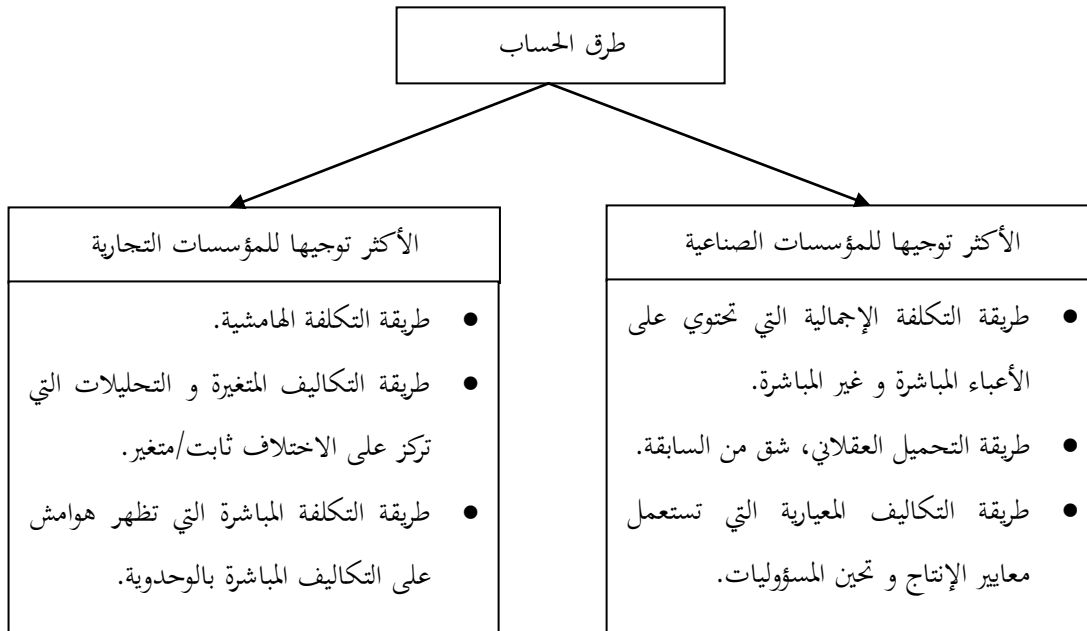
## المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق منها:



وفي هذا الإطار صنف Daniel Boussard و Tho Lho Thanh الطرق التقليدية إلى مجموعتين يوضحهما الشكل الآتي:

الشكل (14) : طرق حساب التكاليف.



Source : Daniel.Boussard, Tho.Lho Thanh, **comptabilité analytique**, édition chihab, Algerie, 1995, P 7.

وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب يسبقها عملية التحليل الآتية:<sup>1</sup>

- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية، بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات، بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف الشراء فقط.
- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به، عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم، فبينما تسجل المحاسبة العامة إجمالي النفقات على المستخدمين فقط فإن المحاسبة التحليلية تتطرق إلى التحليل الدقيق للزمن وكميات العمل الموفرة تختلف النشاطات في المؤسسة والمصاريف التي تنجم عنها، ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة، أو لإنتاج منتج أو خدمة معينة.
- تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
- كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة (المعتبرة) المباشرة وغير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على المنتوجات. وفيما يلي سنعرض الطرق سالفة الذكر بالترتيب الزمني.

#### المطلب الأول: . طريقة التكاليف الكلية

طريقة التكلفة الكلية التي تدعى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، استمدت من الأعمال المنجزة قبل الحرب العالمية الثانية من طرف المقدم Rimailho في Segos وتم إعادة استخدامها من طرف المخطط المحاسبي 1947م وأصبحت النظام الأساسي في المخطط المحاسبي 1982م<sup>2</sup>. وتعد الأكثر قدما، وتختلف عن الطرق الأخرى بخاصية مزدوجة تتمثل في:<sup>3</sup>

- مجال حسابها التاريخي أو أثرها الرجعي؛
- اتساع مجال تطبيقها الذي يتكون من مجموع التكاليف المستخدمة من اجل إنتاج وتوزيع المنتوجات؛ وقبل التطرق لخطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة يجدر بنا التفرقة بين مصطلحين مهمين هما:

#### التحميل والتخصيص حيث يقصد ب:<sup>4</sup>

- التخصيص: يتعلق بتوزيع الأعباء بدون حساب وسيطي. (بدون وسائط).
- التحميل: يتعلق بتوزيع الأعباء بحساب وسيطي.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص31.

<sup>2</sup> Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, 2eme Edition, Vuibert, France, 1999, p14.

<sup>3</sup> Idem, p13

<sup>4</sup> Gérard Melyon, op cit, p25.

## 1.1 خطوات تنفيذ طريقة التكلفة الكلية

- ينبغي تحديد مدة الدورة ثم تحديد الأعباء الخاصة بالدورة ؛
- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المؤسسة؛
- تحليل الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة؛
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية؛
- تخصص الأعباء المباشرة دون وسائط للمنتجات المتعلقة بها؛
- تحمل الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل الرئيسية والثانوية، ويكون ذلك على مرحلتين:

- التوزيع الأولي. على كل الأقسام.
  - التوزيع الثانوي. من الأقسام الثانوية للرئيسية. باستخدام نسب (مفاتيح) التوزيع.
- تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة باستعمال وحدات العمل.
- تنفيذ الخطوات السابقة يقتضي القيام بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، وهذا يفرض علينا التساؤل ما هو مركز التحليل؟

## 2.1 تعريف مراكز التحليل

عرفها محمد سعيد اوكيل: "هي عبارة عن أقسام متجانسة في الوظيفة أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو أجزاء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة بحسب نوع نشاطها وتقاس فعاليتها بوحدة معينة قد تكون، وحدة إنتاج ذاتها، حجم مبيعات، فترة عمل"<sup>1</sup>.

أما T.Saada و آخرون فقد ذهب إلى أن: "مراكز التحليل تعرف على أنها أجزاء محاسبية مجمعة، قبل تحميلها إلى الحسابات المعنية بالتكاليف أو سعر التكلفة، عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لحساباتها". نظريا تقسيم المؤسسة لمراكز تحليل يمكن القيام به دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة. لكن عمليا عموما يفضل أن ينجز كوسيلة لرقابة التسيير نستخدمها انطلاقا من التقسيم الحقيقي للمؤسسة والمرتبطة بممارسة المسؤوليات. مراكز التحليل تأخذ اسم مركز المصاريف، أقسام، مركز النشاط، مركز العمل. و كرئيس مصلحة لمسؤولية مركز أو مراكز متعددة، هذا ما يسمح بتجميع التكاليف حسب الوظائف.

ومن وجهة نظر المعالجة المحاسبية، يوجد تصنيفين كبيرين لمراكز التحليل هما:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ج 1، دار الافاق، الجزائر، بدون تاريخ، ص ص 98-99.

<sup>2</sup>Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, op cit, pp 15-16.



المراكز الرئيسية: هي تلك المراكز التي تستخدم وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة: التمويل، الورشات، المصالح التجارية وتخزين المنتجات التامة. نشاط هذه المراكز يمثل تركيب دورة شراء-إنتاج-بيع.

المراكز الثانوية: لها دور تسيير عوامل الإنتاج المستخدمة من طرف المؤسسة: تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد و المنشآت (الصيانة، تدفئة، امن، ...)، التسيير المالي (فوترة، خزينة، ...). تؤمن بصفة أساسية وظائف التنسيق و التنظيم الداخلية للمؤسسة.

بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية تأتي خطوة توزيع الأعباء غير المباشرة على هذه المراكز وهذا يمر بما يأتي:

3.1 التوزيع الأولي: هذا التحميل يمثل العملية الأولى - الأعباء نحو سعر التكلفة للمنتج النهائي، من خلال الأقسام توزيع الأعباء غير مباشرة للمحاسبة التحليلية بين الأقسام الثانوية والرئيسية بواسطة المفاتيح وهي نسب موضوعة مقدما. هذه الطريقة تنجز في إطار جدول بمدخلين (في السطور توجد الأعباء والأعمدة توجد الأقسام)<sup>1</sup>، وهذا ما يبينه الشكل الأتي:

الجدول رقم(4) : التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأعباء	المجموع للتوزيع	القسم الثانوي 1	القسم الثانوي 2	القسم الرئيسي 1	القسم الرئيسي 2	القسم الرئيسي 3
العبء I	T1	t 1T1	t 2T1	t 3T1	t 4T1	t 5T1
العبء II	T2	t 1T2	t 2T2	t 3T2	t 4T2	t 5T2
العبء III	T3	t 1T3	t 2T3	t 3T3	t 4T3	t 5T3
العبء IV	T4	t 1T4	t 2T4	t 3T4	t 4T4	t 5T4
.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.
العبء ن	T n	t 1T n	t 2T n	t 3T n	t 4T n	t 5T n
مجموع التوزيع الأولي.	Ti	مجموع ق ث الأول	مجموع ق ث الثاني	مجموع ق ر الأول	مجموع ق ر الثاني	مجموع ق ر الثالث

Source : Adnen Ben Fadhel, op cit, p74 .

<sup>1</sup> Adnen Ben Fadhel, **Comptabilité Analytique**, Centre De Publication Universitaire, Tunis, 2003, p73 .

4.1 التوزيع الثانوي: هذه المرحلة الثانية الكبيرة حيث توجه نفقات الأقسام الثانوية نحو الأقسام الرئيسية، بواسطة مفاتيح التوزيع، في شكل، نسب أو أجزاء، هي التحسيد المحاسبي لطبيعة العلاقة الواقعية بين الأقسام الثانوية و الأقسام الرئيسية ; الأولى تعطي الخدمات للثانية من اجل مساعدتها في تصنيع و بيع المنتجات. هذا يشرح لماذا الأقسام الثانوية يجب أن تصب محتواها من الأعباء في المراكز العملية<sup>1</sup>.  
غالباً ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلاً قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول. وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها:<sup>2</sup>

◀ التوزيع المباشر للأقسام خدمات الإنتاج: حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام خدمات الإنتاج، كل على حدى، على أقسام الإنتاج و حسب أساس توزيع يتناسب مع نوع الخدمات التي يقدمها القسم الإنتاجي.

◀ طريقة التوزيع التنازلي: وثقا لهذه الطريقة يؤخذ بالحسبان استفادة جميع مراكز التكاليف من نشاطات و خدمات مراكز خدمات الإنتاج، و يتم توزيع التكاليف غير المباشرة لمراكز خدمات الإنتاج التي تؤدي خدمات لأكثر عدد من المراكز الأخرى سواء كانت إنتاجية أو خدمية، ثم بعد ذلك يأتي المركز الخدمي الذي يليه في الخدمات على المراكز الأخرى، ثم الذي يليه وهكذا.

◀ طريقة التوزيع التبادلي: وفقا لهذه الطريقة فإن الخدمات المقدمة من الأقسام الخدمية تكون متبادلة معهم أيضا، أي بعبارة أخرى كل قسم خدمي يقدم خدماته إلى جميع الأقسام، و في نفس الوقت يأخذ خدمات من بقية الأقسام الأخرى.

◀ طريقة التوزيع الرياضية (الجبرية): حسب هذه الطريقة يتم تحديد معادلة رياضية (جبرية) لكل قسم خدمي تعبر عن أن تكاليف القسم هي عبارة عن تكاليفه من التوزيع الأولي مضافا إليه حصته من خدمات الأقسام الخدمية، و هذه الطريقة هي مشابهة لطريقة التوزيع التبادلي، ولكي يتجنب عملية التكرار الحسابي، فإنه يتم التعويض عن ذلك بمعادلة جبرية لكل قسم.

بعد اختيار الطريقة المناسبة للتوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة نقوم بالتوزيع الثانوي اعتمادا على مفاتيح التوزيع، فما هي مفاتيح التوزيع؟

ويرى علي رحال انه في هذه المرحلة: " يجب تحديد نسب لتوزيع هذه المصاريف تسمى مفاتيح التوزيع، وهذه النسب يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Adnen Ben Fadhel, op cit, p75.

<sup>2</sup> عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص ص 87-92.

<sup>3</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص 49.

بعد تحديد مفاتيح التوزيع والقيام بتوزيع الاعباء غير المباشرة على المراكز الرئيسية، يجب تحميل هذه الاخيرة على المنتجات وهذا يتم من خلال وحدات العمل. فما هي وحدات العمل؟

### 5.1 وحدات العمل: هي وحدات لقياس نشاط الاقسام، بعد تجميع الاعباء داخل كل قسم

ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، انتقاء وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل الاعباء المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها<sup>1</sup>.

اختيار وحدة العمل: إن مشكلة اختيار وحدة القياس المعبرة عن نشاط القسم من بين عدة وحدات يمكن حلها بواسطة حساب معاملات الارتباط مع اختيار المعامل الأقرب من الواحد الصحيح<sup>2</sup>.

$$r = \frac{\sum X.Y}{\sqrt{\sum X^2 . \sum Y^2}}$$

معامل الارتباط يساوي :  
حيث:

r = معامل الارتباط.

X = مبلغ مصاريف القسم.

Y = وحدة القياس.

### 6.1 تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة: وتتم هذه الخطوة الاخيرة

مرورا بما يلي<sup>3</sup>:

- تحديد تكلفة وحدة العمل: من خلال العلاقة الآتية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل المختارة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

ثم: التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمرّ بها المنتج لإنتاجه وتوزيعه (بجمع التكاليف المباشرة للمرحلة مع التكاليف غير المباشرة لها أيضا)، وبالتالي نصل إلى سعر التكلفة.

ويمكن اختصار تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في الثلاث مراحل الرئيسية الآتية:

I. تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات؛

II. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل؛ وتوزيع الاعباء غير المباشرة (توزيع أولي وثانوي).

<sup>1</sup>Alain . Burlaud . et .Claude Simon, **Comptabilité de Gestion**, Vuibert, France, 1993, p23 .

<sup>2</sup>علي رحال، مرجع سابق، ص36.

<sup>3</sup>بالاعتماد على: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، الدار المحمدية، الجزائر، 1999، صص 36-37.



- طريقة التكاليف المتغيرة بشقيها.
- طريقة التحميل العقلاني.
- طريقة التكلفة الهامشية (الحدية).
- طريقة التكاليف المباشرة.
- طريقة الانحرافات المعيارية.

### 1. طريقة التكاليف المتغيرة

هي أول طريقة من طرق التكاليف الجزئية وتسمى أيضا طريقة التكلفة المباشرة، وتقوم على التمييز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة. وترتكز على عدم اخذ سوى حسابات التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة للفترة تحمل على حساب النتيجة التحليلية لنفس الفترة.<sup>1</sup> و حسب بعض المراجع ظهرت هذه الطريقة سنة 1936 عند ج ن هاريس تحت اسم DIRECT COSTING وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات الى اوربا وبالضبط الى إنجلترا باسم Marginal Costing ثم الى فرنسا مما سبب خلطا كثيرا بينها و بين طريقة التكاليف المباشرة بالرغم من اختلاف المضمون. لكنهم غيروها لاحقا وأصبحت باسم VARIABLE COSTING التكاليف المتغيرة. بالإضافة إلى الخلط مع طريقة التكاليف الهامشية عند الانجليزية حيث تحسب هذه الطريقة النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغيرة مما أدى إلى إعطائها هذا التشابه مع هذه الأخيرة بالرغم من عدم وجود أي رابط سواء في المبادئ أو الاستعمالات.<sup>2</sup>

#### 1.1 تقسيم الاعباء في طريقة التكاليف المتغيرة: تقسم الاعباء حسب هذه الطريقة الى ما يأتي:

الشكل رقم (16) : تقسيم الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة.

	أعباء متغيرة	أعباء ثابتة
أعباء مباشرة	I	IV
أعباء غير مباشرة	III	II

Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit, P 53.

حيث :<sup>3</sup>

- الاعباء المتغيرة المباشرة: انها في الاساس استهلاكات المواد، المقاوله من الباطن، اليد العاملة المباشرة عندما تكون في مجال الساعات الإضافية، والطاقة، هذه الاعباء تخصص لتكلفة مختلف المنتوجات بدون صعوبات.

<sup>1</sup>Ginette .Raimbault, **comptabilité Analytique et Gestion Prévisionnelle**, Edition Chihab, Batna,Alger, 1994, P17.

<sup>2</sup>ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، صص 136-137.

<sup>3</sup> Toufik Saada, Alain Burland, Claude Simon, op cit, pp 53-54..

- الأعباء الثابتة غير المباشرة: هذه المجموعة، التي تميل لان تصبح مهمة أكثر فاكثراً، تشمل كل النفقات العامة، الإدارية، جزء مهم من النفقات التجارية وايضا تكاليف الانتاج (عتاد الانتاج متعددة الأغراض، نفقات البحث-التطوير-دراسة الطرق...) والمشتريات. هذه الأعباء معزولة ومجمعة لكن في شكل كتلة مشتركة والتي لا تخضع لاي معالجة مكتملة، هنا يكمن ايجابية المهمة لطريقة التي، بالمقارنة مع التكلفة الكلية تتجنب التكامل والطابع للتوزيع وللتحميل لهذه الأعباء.

- الأعباء متغيرة غير المباشرة: لا تستطيع الارتباط بحسابات التكلفة المختلفة للمنتجات بدون المرور من مركز تحليل، اذن بدون معالجة قبلية. ولكن تختلف حسب مستوى النشاط اذن ينبغي ايضا تحديد التعريف. نجد في هذه المجموعة نفقات الاضاءة و التدفئة للورشات اين نصنع عدة منتجات.

- الأعباء الثابتة المباشرة: هي تلك التي نستطيع تخصيصها مباشرة لتكلفة المنتجات والتي، بالاضافة، مستقلة عن مستوى النشاط. يمكن ان تكون يد عاملة مباشرة في حالة العمال يتقاضون اجورهم شهريا...  
وتحتوي هذه الطريقة على شقين هما:<sup>1</sup>

✓ طريقة التكاليف المباشرة او التكلفة المتغيرة البسيطة؛

✓ طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة والتي تجمع بين التكلفة المتغيرة و التكلفة المباشرة.

وسنقوم بدراسة الطريقة عموما والخطوط المشتركة بين شقيها الحديث و القديم ومن ثم نمر على كل شق لوحده لإبراز جانب اختلافه عن الآخر.

### 2.1. مبدأ الطريقة: ويختلف من الطريقة القديمة إلى الحديثة حيث:<sup>2</sup>

طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة: تخصيص كل الأعباء المتغيرة وتجميع الأعباء الثابتة لمختلف المنتجات من اجل الحصول على تكلفتها المتغيرة، وتجميع الأعباء الثابتة في كتلة متشابهة غير متميزة (بدون ان تعتبر).  
طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: ( والتي سنهاها لاحقا)، التفرقة بين الأعباء الثابتة المباشرة/ الأعباء الثابتة غير المباشرة تصبح ناجعة، بمعنى تفيدنا بان نضيف التكلفة الثابتة المباشرة بدلا من التكلفة المتغيرة فحسب. في حساب هامش المساهمة .

### 3.1 افتراضات طريقة التكاليف المتغيرة: وتقوم هذه الطريقة على مجموعة من الافتراضات هي:<sup>3</sup>

1 - يمكن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة؛

2 - تظل التكاليف الثابتة كما هي دون تغيير على خريطة التعادل Break even chart؛

<sup>1</sup> :Abdallah Boughaba, .op cit, p301.

<sup>2</sup> Toufik .Saada et Les autre, op cit, p54.

<sup>3</sup> نور أحمد، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، لبنان، 1987، ص 139.

- 3 - تتغير التكاليف المتغيرة تغيراً تناسبياً مع حجم الإنتاج (أي أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت)؛
- 4 - تظل الأسعار ثابتة خلال فترة التحليل؛
- 5 - أسعار المواد الأولية وعناصر الإنتاج الأخرى لا تتغير خلال فترة التحليل؛
- 6 - معدلات الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج لا تتأثر بتقلبات الإنتاج؛
- 7 - يفترض هذا التحليل أن حجم الإنتاج هو الوحيد الذي يؤثر على التكاليف؛
- 8 - يغطي التحليل منتجاً واحداً أو يفترض أن تشكيلة المبيعات Sales Mix سيتم الاحتفاظ بها مع تغيرات الحجم؛
- 9 - التغييرات في المخزون السلعي غير كبيرة ومهملة.

ويستخدم المسيرون طريقة التكاليف المتغيرة للإجابة عن مجموعة من الأسئلة مثل:<sup>1</sup>

- كم سيتأثر إجمالي الإيرادات وإجمالي التكاليف إذا حدثت تغيرات في مستوى الإنتاج؟
- وإذا حدثت تغيرات في مستوى الإنتاج كيف سيتغير سعر البيع؟

#### 4.1 المؤشرات التيسيرية: يوفر استخدام هذه الطريقة مجموعة من المؤشرات التيسيرية أهمها:

❖ **نقطة التعادل:** وتسمى أيضاً النقطة الميتة، رقم الأعمال الحرج<sup>2</sup>، عتبة المردودية وتمثل كمية المخرجات المباعة التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف، أي كمية المخرجات المباعة التي يكون عندها دخل التشغيل مساوياً للصفر<sup>3</sup>. ويمكن حسابها بثلاث طرق:

- طريقة هامش المساهمة؛
- الطريقة الجبرية؛
- الطريقة البيانية.

**الطريقة الجبرية:** وتسمى أيضاً طريقة المعادلة حيث يتم تحديد نقطة التعادل من خلال المعادلة التكاليف تساوي الإيرادات. وقد تكون بالكمية أو بالقيمة أو الزمن.

$$CA=CF+CV$$

نقطة التعادل بالكمية:

$$P.Q=CF+Q.CV/U$$

$$Q(P-CV/U)=CF$$

$$Q^* = \frac{CF}{P-CV/U}$$

$$MCV/U$$

<sup>1</sup> بالاعتماد على: تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ج1، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، ص97.

<sup>2</sup> Daniel Bousard, op cit, p14.

<sup>3</sup> تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، مرجع سابق، ص101.

نقطة التعادل بالقيمة:

$$CA=CF+CV$$

$$CA=CF+ CV.CA$$

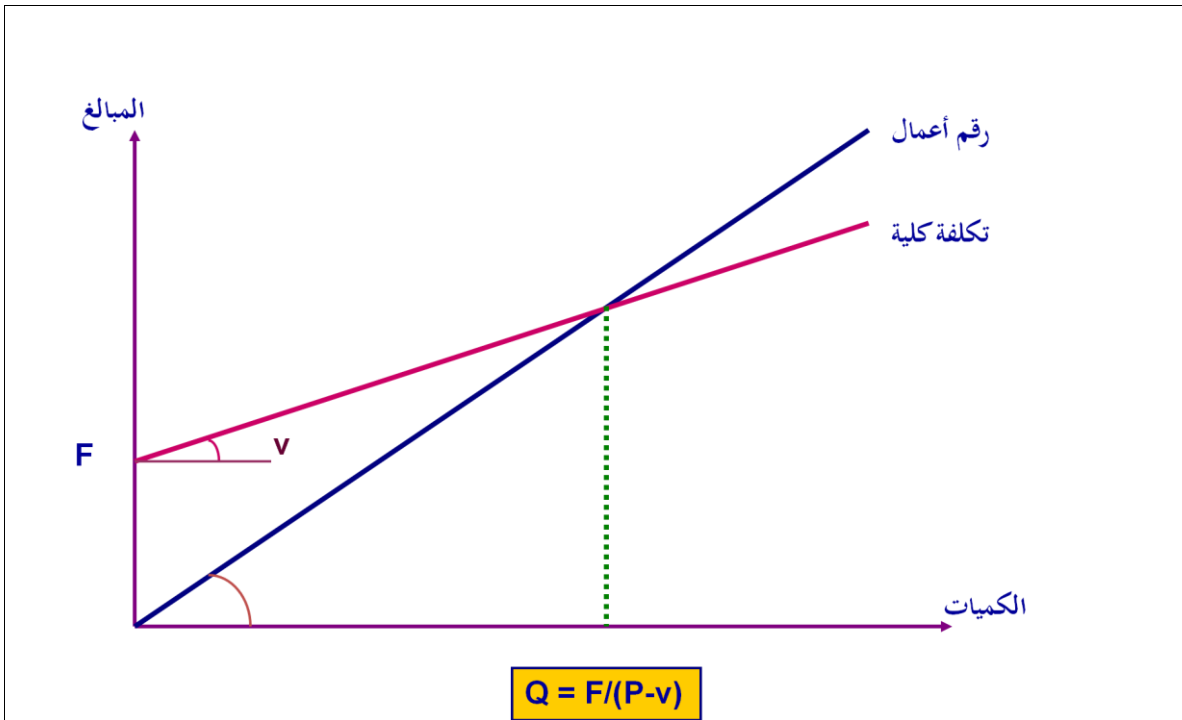
$$CA$$

$$CA^* = \frac{CF.CA}{MCV}^1 .$$

$$MCV$$

نقطة التعادل بيانياً: وتتحدد بعدة طرق منها طريقة تقاطع إجمالي التكاليف والإيرادات، طبقاً لهذه الطريقة فإنه يتم تمثيل خط إجمالي التكاليف وخط إجمالي الإيراد بيانياً وذلك لتحديد نقطة تقاطعهما<sup>2</sup>، والشكل الأتي يوضح ذلك.

الشكل (17) : التمثيل البياني لنقطة التعادل.



Source : Henri. Bouquin, **Comptabilité de gestion**, 4<sup>e</sup> éd, Edition Economica,. Paris, 2006, P 10

❖ **هامش الأمان:** يعرف هامش الأمان على أساس أنه الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، وهو يمثل أقل رقم أعمال ممكن أن تتحمله المؤسسة دون أن تقع في الخسارة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Abdallah Boughaba.,op cit, p 294.

<sup>2</sup> تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، مرجع سابق، ص 103.



ويحسب بالعلاقة:

$$MS=CA-CA^*$$

حيث:

MS: هامش الامان

CA: رقم الاعمال

CA\*: نقطة التعادل بالقيمة.

وايضا يمكن حسابها بالكمية بالعلاقة الآتية:

$$MS=Q-Q^*$$

حيث ان: Q: الكمية المنتجة.

Q\*: نقطة التعادل بالكمية.

وهو يعني ببساطة مدى بعد المؤسسة عن منطقة الخسارة، أو بعبارة أخرى هو أقصى نسبة انخفاض في المبيعات يمكن تحملها دون الوقوع في خسارة.

- إذا كان هامش الأمان  $0 >$  تحقق خسائر؛

- إذا كان هامش الأمان  $0 <$  فإن المؤسسة تحقق أرباحاً؛

- إذا كان هامش الأمان  $0 =$  فإن المؤسسة لا تحقق لا أرباحاً ولا خسائر.

و تقوم الإدارة المالية بحساب هذا المؤشر من أجل معرفة ما هو الهامش المسموح للمؤسسة؟ و ما هو المستوى الذي يجب أن لا ينزل تحته نشاط المؤسسة؟ و بالتالي تتمكن المؤسسة من تقييم نشاطها و مدى بعدها عن منطقة الخطر و اتخاذ الإجراءات الضرورية.

2. طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: لتدارك مجموعة الاخطاء والنقائص التي سجلتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة .

طريقة التكاليف المباشرة البسيطة تتمثل في الاخذ بعين الاعتبار في تكلفة المنتج او النشاط فقط التكاليف المتغيرة (في اغلبها متغيرة)<sup>2</sup>.

مراحل الحساب: نقدمها من خلال المراحل التالية:<sup>3</sup>

- حساب الهامش على التكاليف المتغيرة (MCV) بطرح رقم الاعمال (CA) من التكاليف المتغيرة (CV)؛

- على الهامش على التكاليف المتغيرة اذن ان يغطي المصاريف الثابتة (CF) ويعطي ربحاً (R)؛

من ماسبق نتبين ثلاث حالات:

✓ ان يكون الهامش أكبر من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة موجبة؛

<sup>1</sup> Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7 eme edition, economica, paris, 2000, p. 101.

<sup>2</sup> Abdalla Boughaba, op cit, p 303.

<sup>3</sup> على رحال، مرجع سابق، ص ص 70-71.

- ✓ ان يكون الهامش اقل من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة سلبية؛
  - ✓ ان يكون الهامش مساويا تماما للتكاليف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة صفر =0.
- والجدول الاتي يوضح طريقة حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة.
- الجدول رقم (5) : حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.**

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم -الأعباء المتغيرة =الهامش على التكلفة المتغيرة -التكاليف الثابتة =النتيجة		100

**المصدر :** من اعداد الطالبة بالاعتماد على: بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 180.

**حساب النتيجة الاجمالية في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:** من اجل الحصول على الربح او الخسارة الاجمالية للمؤسسة للمحاسبة التحليلية، يجب القيام بالمجموع الجبري لكل مساهمات التحليلية ويقتطع من هذا المجموع المبلغ الاجمالي للاعباء الثابتة<sup>1</sup>.

### 3. طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

هذه الطريقة تدعى ايضا "التكاليف المباشرة المتطورة". او "طريقة المساهمات"، او ايضا طريقة الهوامش والنتائج بالمنتجات". هذا التعدد في التسميات سببه عدم تعريفها من المخطط المحاسبي. اذن هذه الطريقة عمليا اكثر استعمالا من طريقة التكاليف المباشرة، مثلا<sup>2</sup>.

وتعرف التكلفة الخاصة: "التكلفة الخاصة" تحتوي على العناصر الاتية:<sup>3</sup>

- التكلفة المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة)؛
- الاعباء الثابتة المباشرة (او "الخاصة").

طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة هي مزيج بين التكلفة المتغيرة والتكلفة المباشرة. طريقة التكاليف المتطورة تتبنى نفس خطوات طريقة التكاليف البسيطة، باستثناء الوصول الى الهامش على التكاليف المتغيرة بعد المساهمة، على مستوى النفقات الثابتة الفروق التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, 4 eme edition Dunod, Paris, 2003, p172 .

<sup>2</sup> Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, op cit, p139.

<sup>3</sup> Idem, p 139.

<sup>4</sup> Abdallah Boughaba, **Comptabilite Analytique D'Exploitation**, Tome 2, Berti Edition, Alger, 1991, p49.

✓ الأعباء الثابتة المباشرة التي نوزعها بين الفروع المختلفة للنشاط.

✓ الأعباء الثابتة غير المباشرة المشتركة بين كافة فروع النشاطات.

إذن بالإضافة للهامش على التكاليف المتغيرة بعد المساهمة، التكلفة المتغيرة المتطورة تسمح بالحصول على هامش

آخر: الهامش على التكلفة الخاصة. هذه الأخيرة يحصل عليها كما يلي:<sup>1</sup>

الهامش/التكلفة الخاصة = هامش/تكلفة متغيرة بعد المساهمة - نفقات ثابتة مباشرة.

حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: يوضحها الجدول الآتي :

الجدول رقم (6) : حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

العناصر	المبلغ
رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة (مباشرة و غير مباشرة). = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة = الهامش على التكلفة الخاصة (الهامش الاجمالي) _ التكلفة الثابتة غير المباشرة = النتيجة.	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على. بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 182.

النتيجة الإجمالية للمؤسسة: كما في حالة طريقة التكاليف المتغيرة، لا يكفي من اجل إيجاد النتيجة

الإجمالية جمع المساهمات التحليلية و إنما يجب اقتطاع الأعباء الثابتة غير المباشرة<sup>2</sup>.

فائدة طريقة التكاليف المتغيرة: و نختصرها كما يأتي:<sup>3</sup>

- تحديد عتبة المردودية؛
- تحديد شروط البيع من خلال القبول بتصريف المنتجات بأسعار ملائمة؛
- إنجاز دراسات تقديرية من خلال ميزانيات الإنتاج و البيع؛
- تحديد الحجم الأمثل للمبيعات؛
- اتخاذ القرارات المتعلقة بإقضاء منتج أو تشكيلة منتجات لا توفر عائدا مقبولا.

<sup>1</sup>Idem, p 49.

<sup>2</sup> Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit , p191.

<sup>3</sup> عيسى جرادى، محاسبة التكاليف، دار الشهاب، الجزائر، بدون تاريخ، ص ص 159-160.

#### 4. طريقة التكاليف المباشرة

إن نظرية التكاليف المباشرة تنطوي على تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة وتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا تحمل على الإنتاج بل تعتبر نفقات فترية (زمنية) يستدعيها النشاط و من ثم تحمل وفقا لهذه النظرية على حساب الأرباح والخسائر. و بذلك فإن الوحدات المنتجة طبقا لهذه النظرية تحمل بعناصر التكاليف الإنتاجية المباشرة فقط والوحدات المباعة تحمل بكل من عناصر تكاليف الإنتاج المباشر وعناصر تكاليف التسويق المباشر فقط. وهذا يعني أن هذه النظرية تعتبر عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة و عناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة و كذلك عناصر التكاليف الإدارية التمويلية باعتبارها أعباء عامة لا تدخل ضمن التكاليف و بالتالي تحمل هذه العناصر على حساب الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة المالية و ذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة و المباعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط<sup>1</sup>.

#### 1.4 تطبيق طريقة التكاليف المباشرة

طريقة التكاليف المباشرة تحدد الأداء لمنتوج انطلاقا من الهامش على التكلفة المباشرة تطبيق طريقة التكاليف المباشرة يتطلب أربع مراحل:<sup>2</sup>

1 حساب رقم أعمال النشاط.

2 تعداد وتقسيم الأعباء في الأعباء المباشرة، الأعباء غير المباشرة المحملة بدون غموض والتكاليف الأخرى. هذه التكاليف تجمع الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة كما يوضحها الجدول الآتي:

الجدول رقم(7): الأعباء المعتبرة حسب طريقة التكاليف المباشرة.

العناصر	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
الأعباء المباشرة	معتبرة	معتبرة
الأعباء غير المباشرة المحملة بدون لبس	معتبرة	معتبرة
الأعباء غير المباشرة غير المحملة بدون غموض	غير معتبرة	غير معتبرة
المجموع	التكلفة المتغيرة	التكلفة الثابتة

Source : Gérard Melyon, op cit, p172.

3 حساب الهامش على التكلفة المباشرة.

الهامش يتعلق بالفرق بين سعر البيع والتكلفة. إذا كانت هذه التكلفة مباشرة، الهامش يدعى هامش على تكلفة مباشرة.

هامش على تكلفة مباشرة = رقم الأعمال - التكلفة المباشرة.

<sup>1</sup> كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، مرجع سابق، ص78.

<sup>2</sup>Gérard Melyon, op cit, p172.

الهامش على التكلفة المباشرة يمكن ان يشرح بنسبة مئوية مقارنة برقم الاعمال. وتدعى بمعدل الهامش على التكلفة المباشرة.

$$\text{معدل الهامش على التكلفة المباشرة} = \frac{\text{الهامش على التكلفة المباشرة}}{\text{رقم الاعمال}} \times 100$$

#### 4 - حساب النتيجة التحليلية

النتيجة تتعلق بالفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والتكاليف غير المحملة بدون غموض.

النتيجة = الهامش على التكلفة المباشرة - ا لتكلفة غير المحملة بدون غموض.

الجدول الاتي يوضح طريقة الحساب حسب طريقة التكاليف المباشرة

الجدول رقم (8) : حساب النتيجة بطريقة التكلفة المباشرة.

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المباشرة = الهامش على التكلفة المباشرة - التكاليف الثابتة = النتيجة		100

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على Gérard Melyon, .op cit, p 171.

#### المطلب الثالث: طرق التكاليف الجزئية: طريقة التحميل العقلاني

جاءت طريقة التحميل العقلاني لمواجهة الانتقادات الموجهة لكل من طريقتي التكاليف الكلية و التكاليف المتغيرة، حيث نجد الأولى تقوم بتحميل كافة الأعباء للمنتوجات، طلبيات، أنشطة. أما الثانية فتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتمثل في الأعباء المتغيرة فقط. بينما الأعباء الثابتة فتحمل جملة واحدة على نتيجة الدورة تعود أصول هذه الطريقة إلى أعمال هنري كانت المنتمي إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل OST، سنة 1915<sup>1</sup>.

**1. تعريف التحميل العقلاني:** التحميل يقال له عقلائي عندما جزء الاعباء الثابتة يحسب مقارنة بمستوى النشاط المحتمل (المقدر) المعرف كعادي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Djamel.Khoutra, L.Thierry, **Comptabilité de gestion**, Edition. Ellipses, France, 1996, p53.

<sup>2</sup>Omar Boukhezar, **Principes De Comptabilité Analytique**, sans maison d'edition, sans date, p79.

## 2. تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

استعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يتطلب التحديد المسبق لمستوى التنفيذ لكل مركز للمؤسسة ككل - وتعريف المقصود بالنشاط الطبيعي .

**تعريف النشاط الطبيعي:** بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة ،النشاط العادي يتعلق بالنشاط النظري الأقصى مخفضا منه الخسارة للنشاط ( زمن العطلة،توقف العمل،الصيانة) وللقیود الهيكلية للمنظمة(تغيير الفرق،معوقات الاختناقات)<sup>1</sup>.

**تعريف النشاط الحقيقي:**النشاط الحقيقي يلاحظ في نفس الوحدة وفي نفس الفترة للنشاط العادي.بعبارة فترة المؤشر مقارنة الأعباء الثابتة الحقيقية بالأعباء الثابتة المحملة بغرض تحديد مستوى النشاط<sup>2</sup>.

**مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** التحميل العقلاني يتمثل في تحويل الأعباء الثابتة المدرجة الى تكاليف على مستوى الأنشطة،في الواقع العملي هذا يمر بمراحل<sup>3</sup>:

✓ عزل الأعباء الثابتة (CF) عن بقية الأعباء؛

✓ تحديد معامل التحميل العقلاني؛

$$K = \text{نشاط حقيقي} / \text{نشاط طبيعي} = n/N$$

✓ حساب الأعباء الثابتة المدرجة في التكاليف الثابتة (CF1) بضرب الأعباء الثابتة الحقيقية (CFR) بمعامل

التحميل العقلاني؛

$$CF1 = CFR \times K$$

✓ حساب الفرق بين الأعباء الثابتة الحقيقية و الأعباء الثابتة المدرجة؛

$$CF1 - CFR$$

هذا الفرق قد يكون<sup>4</sup>:

• معامل التحميل  $< 1$  : النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية ، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية، وهذا يظهر فرق موجب ، يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية الفرق يضاف إلى النتيجة.

• معامل التحميل  $= 1$  = النشاط الفعلي = النشاط الحقيقي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل ، ثم تحميلها فعليا وبصفة كلية ، وعليه فإن الفرق يكون معدوما ، وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

• معامل التحميل  $> 1$  :النشاط الفعلي > النشاط العادي

<sup>1</sup>Gérard Melyon, op cit, p176.

<sup>2</sup> Idem, p176.

<sup>3</sup>Toufik Saada et les autre,op cit, p81.

<sup>4</sup>سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر، ص82 .

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي ، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية الفرق يطرح من النتيجة لأنه خسارة، لان المؤسسة انفقت أكثر مما كان يجب عليها ان تنفق نتيجة ضعف النشاط.

### 3. حساب النتيجة

ويتم الحصول على تكلفة المنتج من خلال جمع الاعباء المتغيرة و الاعباء الثابتة المحملة. بمعنى:<sup>1</sup>  
التكلفة الاجمالية للمنتج بالنحميل العقلاني = الاعباء المتغيرة + الاعباء الثابتة . معامل التحميل العقلاني  
= الاعباء المتغيرة + الاعباء الثابتة. n/N

### 4. صياغة التحميل العقلاني، تمثيل بياني

ويمكن تمثيل التحميل العقلاني بيانيا من خلال الخطوات الآتية:<sup>2</sup>  
نرمز إلى:

CF : الأعباء الثابتة المتعلقة بالنشاط العادي.

CV : الأعباء المتغيرة المتعلقة بالنشاط الحقيقي.

AR : النشاط الحقيقي .

AN : النشاط العادي.

تكلفة التحميل العقلاني  $(Cir) = CV + CF \frac{AR}{AN}$

و التغير في التحميل العقلاني Dir يساوي:

$$Dir = CV - CF \frac{AR}{AN} = CF \left(1 - \frac{AR}{AN}\right)$$

وباستعمال المعادلات الآتية كمثال:

- التكلفة العامة الحقيقية Y1 يساوي إلى  $Y1 = 25.000 + X6.5$

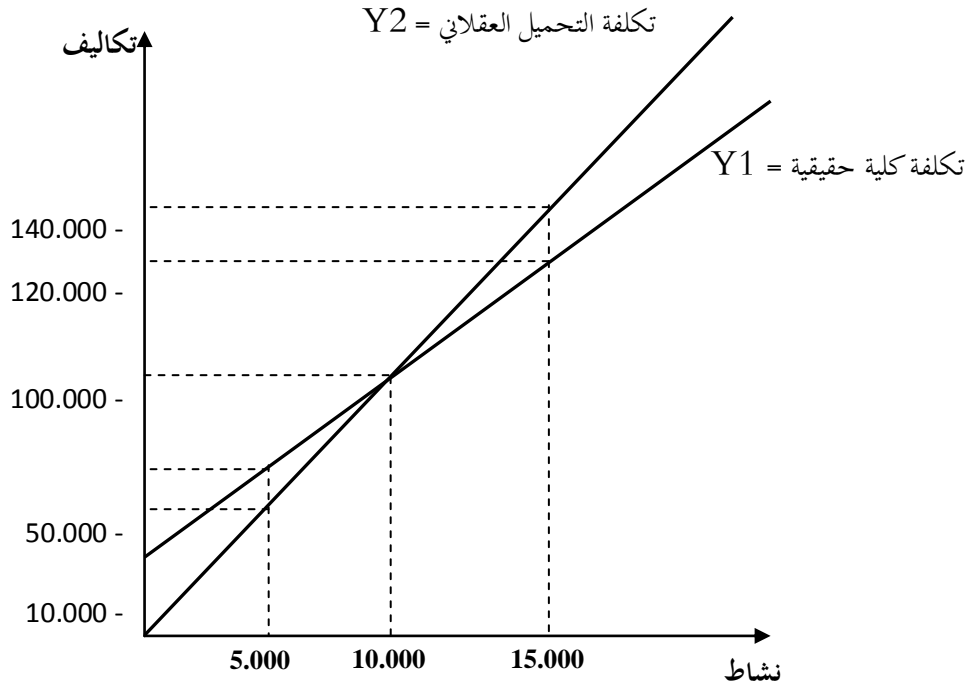
- تكلفة التحميل العقلاني Y2 يساوي إلى :  $Y2 = X9$

أين نحصل على التمثيل البياني التالي:

<sup>1</sup> Laurence Le Galo, **Calcul et Analyse des Coûts**, DUT GEA, 2ème année, 2007-2008, p11.

<sup>2</sup> Abdallah .Boughaba, opcit, P 326.

الشكل (18) : التمثيل البياني للتحميل العقلاني



Source : Abdallah .Boughaba, opcit, p 326.

#### المطلب الرابع: طرق التكاليف الجزئية : طريقة التكلفة الهامشية

إن مستوى التشغيل في المؤسسة يعد من المعطيات المتغيرة وتكون أسباب التغير إما لظروف خارجية أو بناء على رغبة مسيري المؤسسة في إحداث التغيير من أجل زيادة المردودية ، و سواء كانت الأولى أو الثانية فإن المؤسسة تتخذ قراراتها بشأن التغيير بناء على دراسة آثاره على ربحية وهيكلية التكاليف ودائما ينطلق التحليل من الحجم كأساس لتحديد أفضل وضعية ومقارنة الربح الناتج أو الكلفة عند مستويات مختلفة من الإنتاج وتأثير ذلك على النتيجة وبالتالي فإن المؤسسة تكون دائما في حالة رقابة لنشاطها، ومن بين التقنيات التي تستعمل في تلك المهمة نجد تقنية التكلفة الهامشية، وقد استعملت من قبل الاقتصاديين الرأسماليين وأساس نظريتهم هو التحليل الحدي للتكلفة لآخر وحدة منتجة أو مبيعة، بحيث يدرسون كل الوضعيات لرفع الإنتاج إلى الحد الذي تساوي فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها<sup>1</sup> .

#### 1. تعريف التكلفة الهامشية

➤ عرف L. Dubrulle وD. Jourdain التكلفة الهامشية على أنها " تكلفة الوحدة المنتجة و المبيعة الأخيرة"<sup>2</sup> .

➤ عرفها محمد سعيد أوكيل ب" التكاليف الهامشية بصورة أخرى هي تكاليف الوحدات الإضافية(أو حتى الوحدة الإضافية) التي يضيفها المشروع بالنسبة إلى حجم معين من الإنتاج في ظروف طبيعية.او هي أيضا عبارة عن

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية . تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 179 .

<sup>2</sup>Louis Dubrulle, Didier Jourdain ,op cit, p269



الارتفاع في مجمل التكاليف التي يسببها الارتفاع في حجم الانتاج. والانتاج هنا مأخوذ بصفة عامة اي سواء كان انتاج المواد او السلع او انتاج الخدمات"<sup>1</sup>.  
للتكلفة الهامشية ثلاثة انواع هي:<sup>2</sup>

✓ **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشي:** غالبا ماتوزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل؛

✓ **تكلفة إنتاج هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي استلزمها إنتاج وحدة إضافية؛

✓ **تكلفة توزيع هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية.

وللتوضيح يقول D Jourdain و L Dubrulle ما يأتي:<sup>3</sup>

○ مفهوم التكلفة الهامشية كذلك مفيد من اجل النظر في التكلفة التقديرية للمنتجات الجديدة أو المنتجات المصنعة بفضل زيادة الطاقة الإنتاجية (مع الحدود التي سوف نحددها مؤخرًا).

○ التكلفة الهامشية تشتمل دائما على أعباء متغيرة إضافية بسبب وجود زيادة في الإنتاج، هذه الأعباء المتغيرة تستطيع أن تكون مباشرة (مواد أولية، يد عاملة) أو غير مباشرة (استهلاكات الطاقة مثلا...).

○ التكلفة الهامشية ممكن أن تحتوي أعباء ثابتة إذا كان يجب تعديل هيكل المؤسسة، تكون بصفة عامة مرتبطة بارتفاع الإنتاج (إنشاء و اهلاكات الآلات الإضافية، مكافأة مسؤول عن منتج من اجل نشاط جديد...).

طريقة التكلفة الحدية تساعد على الإجابة على الأسئلة مثل:

○ هل زيادة الإنتاج يعود بالنفع؟

○ قبول طلبات إضافية أو رفضها؟

هل من المفيد خفض مستوى النشاط التجاري؟

ما هو المستوى الأمثل من النشاط التجاري للشركة؟

## 2. التحليل الرياضي للتكلفة الهامشية

يمكن تحليل التكلفة الهامشية رياضيا انطلاقا من الخطوات الآتية:<sup>4</sup>

### 1. التكلفة الإجمالية:

إذا سمينا X عدد الوحدات المنتجة، التكلفة الإجمالية تكتب كالتالي:  $C = f(x)$

نستطيع أن نؤكد في الحالة العامة بأنها معادلة من الدرجة الثالثة بما أن المنحنى يحتوي على نقطة انعطاف.

<sup>1</sup> محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، ج2 دار الافاق، الجزائر، بدون تاريخ، ص68.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 180.

<sup>3</sup> Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit, P269.

<sup>4</sup> Louis Dubrulle, Didier Jourdain, op cit, P276.

2. التكلفة الهامشية:

إذا اعتبرنا التزايد  $\Delta x$  انطلاقا من الإنتاج  $x_0$ ، التكلفة الإضافية هي:

و التكلفة الهامشية للوحدة تكون كالتالي:

$$m = \frac{\Delta C}{\Delta x} = \frac{f(x_0 + \Delta x) - f(x_0)}{\Delta x}$$

بالتعريف، عندما  $\Delta x \rightarrow 0, m \rightarrow C' \text{ ou } f'(x)$ ، بمعنى مشتقة التكلفة الإجمالية  $C$ .

فيما يلي، نضع  $m = f'(x)$

3. التكلفة الوسطية:

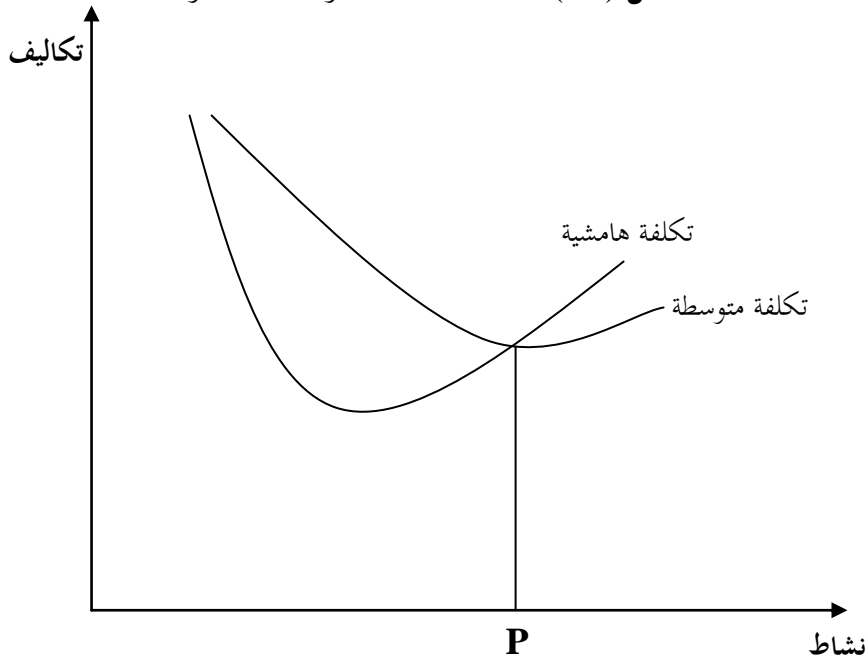
تكلفة الوحدة المتوسطة هي:  $u = C/x = f(x)/x$

إذا:

$C = f(x)$	التكلفة الإجمالية
$m = f'(x)$	التكلفة الهامشية
$u = f(x)/x$	التكلفة الوسطية

الشكل (19): التكلفة الهامشية و التكلفة المتوسطة.

4. التمثيل البياني



Source : L.Dubrulle, D.Jourdain, opcit, P 271.

## المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية والطرق الحديثة لحساب التكاليف.

### المطلب الأول: طريقة التكاليف المعيارية

من خلال المبحثين السابقين تعرفنا على طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية وتشارك كل هاته الطرق في اثرها الرجعي حيث انه يجب انتظار نهاية الفترة التكاليفية حتى تتمكن من حساب سعر التكلفة، في حين أن طريقة التكاليف المعيارية التي سنتعرف عليها من خلال المطلب تتميز ببعدها الزمني المستقبلي على عكس الطرق السابقة .

### 1. تعريف التكاليف المعيارية

من اجل تعريف التكاليف المعيارية يجب التركيز على الجوانب الآتية:<sup>1</sup>

- الأسلوب العلمي في المعايير.
- واقعية المعايير .
- الهدف التخطيطي و الرقابي للمعايير .

وبذلك يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها: "تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها، وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة، بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة"<sup>2</sup>.

### 2. الافتراضات الواقعية لطريقة التكاليف المعيارية

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من الفرضيات هي:<sup>3</sup>

- سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات والمخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية، مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر: مدى تعقد المواصفات الفنية والهندسية للمنتج النهائي، والعمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه، حجم الإنتاج المخطط والمحقق، مستوى الطاقة المتاحة والمستعملة، طول زمن دورة التشغيل.
- إذا توافرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فإنها تتم بمعاملات متناقصة بما يتماشى مع منطق قانون تناقص الغلة في الفكر الاقتصادي، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الاحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة.
- أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط والتنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء خلال تلك الفترة.
- ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له وتحديد المسؤول عنها، من أجل تحسين الأداء مستقبلاً.

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 28.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 28.

<sup>3</sup> أبو زيد كمال خليفة و آخرون، محاسبة التكاليف، ج 2، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص ص 83-84.

3. تعريف الانحراف: هو الفرق بين التكلفة المحققة (او الحقيقية) و التكلفة التي يجب ان تحقق وتدعى المعيارية<sup>1</sup>، حيث يحسب بإحدى المعادلتين الآتيتين:<sup>2</sup>

الانحراف = التكلفة الحقيقية التاريخية - التكلفة المحددة مسبقا.

الانحراف = التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية.

ويمكن حساب الانحراف لكل من: انحراف كمية وانحراف السعر وانحراف مشترك.

✓ انحراف الأعباء المباشرة: وينقسم إلى:

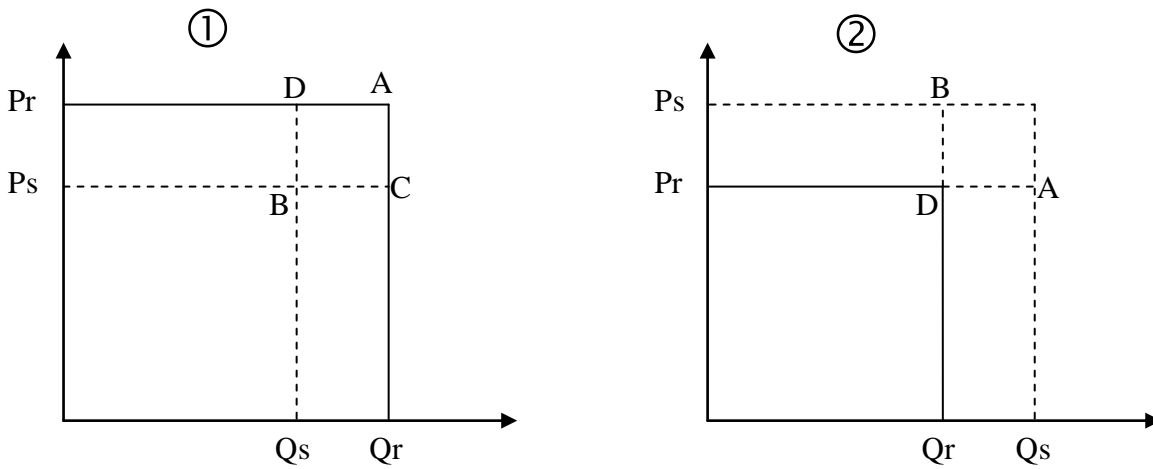
1- انحراف اليد العاملة.

2- انحراف المواد الأولية.

✓ انحراف الأعباء غير المباشرة.

الشكل الآتي يوضح التمثيل البياني للانحراف (الفرق بين تكلفتين) والذي قد يكون ملائما او غير ملائم، يمكن تحليله إلى انحراف كمية وانحراف سعر بهدف محاولة تحديد أسباب الانحراف.

الشكل رقم (20): التمثيل البياني للانحراف



Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit, P 155.

انحراف السعر = المساحة PsPrAC (سالبة في 1 لأن  $Ps - Pr < 0$  و موجبة في 2 لأن  $Ps - Pr > 0$ )

انحراف الكمية = المساحة QsQrCB (سالبة في 1 لأن  $Qs - Qr < 0$  و موجبة في 2 لأن  $Qs - Qr > 0$ )

<sup>1</sup>Adnen Ben Fadhel, op cit, P103

<sup>2</sup> Ali Sahraoui, **Comptabilité Analytique**, Berti Edition, Alger, 2004, p139.

#### 4. حساب الانحرافات

##### 1.4 حساب انحرافات الأعباء المباشرة

##### 1.1.4 انحراف المادة الأولية: يحسب انحراف المادة الأولية كما يلي:

إن تحديد التكاليف المعيارية لا يمثل هدفا في حد ذاته وإنما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات.

يحسب الانحراف الإجمالي بطرح المصاريف الحقيقية للمادة الأولية من المصاريف المعيارية لنفس المادة. لإجراء المقارنة من الضروري أن يأخذ الإنتاج الحقيقي كعامل مشترك بين المعادلتين التاليتين:

المصاريف الحقيقية = الكمية الحقيقية X الإنتاج الحقيقي X السعر الحقيقي.

المصاريف المعيارية = الكمية المعيارية X الإنتاج الحقيقي X السعر المعياري.

للانحراف الإجمالي ثلاث حالات:

- أ. يكون ملائما (بالنسبة للمؤسسة) و هذا عندما تكون المصاريف المعيارية أكبر من المصاريف الحقيقية؛
  - ب. يكون غير ملائم و هذا في حالة تفوق المصاريف الحقيقية على المصاريف المعيارية؛
  - ت. يساوي صفرا و هذا في حالة تساوي المصاريف الحقيقية مع المصاريف المعيارية؛
- تحليل الانحراف الإجمالي: إن حساب و تحليل الانحراف الإجمالي يتم بالنسبة لكل مادة أولية مستعملة على انفراد. أما مكونات الانحراف الإجمالي فهي:

##### 1. انحراف في الكميات: و يحسب تارة بواسطة العلاقة التالية:

$$(1) \quad (QR - QS)PS$$

QR = الكمية الحقيقية المستهلكة من المادة الأولية.

QS = الكمية المعيارية من المادة الأولية.

PS = تكلفة الشراء المعيارية.

و تارة تحسب بواسطة العلاقة التالية:

$$(2) \quad (QR - QS)PR$$

PR = تكلفة الشراء الحقيقية.

##### 2. انحراف في الأسعار: و يحسب تارة بواسطة العلاقة التالية:

$$(3) \quad (PR - PS)QR$$

و تارة بواسطة العلاقة التالية:

$$(4) \quad (PR - PS)QS^1.$$

<sup>1</sup>على رحال، مرجع سابق، ص ص 90-92.

#### 2.1.4. انحراف العمل

تنتج هذه الفروقات بسبب تغيرات في أوقات العمل المصروفة أو بسبب تغيرات في نسبة الأجور. وهكذا يكون عندنا فرقان<sup>1</sup>، كما في القاعدتين التاليتين:<sup>2</sup>

○ انحراف الوقت = (عدد الساعات المعيارية - عدد الساعات الفعلية) × معدل الأجر المعياري؛

○ انحراف الأجرة = (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي) × ساعات العمل الفعلية.

و إذا رمزنا:

Tr: الوقت الفعلي ب

Ts: الوقت المعياري ب

Ss: الأجر المعياري ب

Sr: الأجر الفعلي ب

تصبح العلاقة السابقة كالآتي:

$$= (Ts - Tr) \times Ss$$

$$= (Ss - Sr) \times Tr$$

#### 2.4 انحراف الأعباء غير المباشرة

يمكن حساب الفروقات على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس طريقة حساب انحرافات المواد الأولية واليد العاملة، إلا أن هناك بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى انحراف في السعر وانحراف في الكمية و انحراف مشترك، فإن انحراف السعر سيجزأ إلى جزئين، انحراف النشاط وانحراف الميزانية، أما انحراف الكمية فهو يعبر عن عدد الساعات المصروفة في عملية الإنتاج<sup>3</sup>، وبالانطلاق من معادلة الانحراف الإجمالي الآتية:<sup>4</sup>

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \left\{ \begin{array}{l} \text{(التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية) } \times \text{الكمية المعيارية} \\ + \\ \text{(الكمية المعيارية - الكمية الحقيقية) } \times \text{التكلفة المعيارية} \\ - \\ \text{(تغير التكلفة } \times \text{تغير الكمية)} \end{array} \right.$$

وبتقسيم انحراف السعر إلى جزئين بإدخال التكلفة المرنة المستخرجة من جدول الميزانية المرنة نحصل:

<sup>1</sup> سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية ج1، مرجع سابق، ص36.

<sup>2</sup> فيصل جميل السعادية، مرجع سابق، ص87.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية. تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 174.

<sup>4</sup> بالاعتماد على: نفس المرجع، ص174.

$$= \text{انحراف الأعباء غير المباشرة} = \left\{ \begin{array}{l} (\text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة المرنة}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ + (\text{التكلفة المرنة} - \text{التكلفة الحقيقية}) \times \text{الكمية المعيارية} \\ + (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الحقيقية}) \times \text{التكلفة المعيارية} \\ + \text{تغير التكلفة} \times \text{تغير الكمية} \end{array} \right.$$

ومنه: انحراف = فرق الميزانية + فرق النشاط + فرق المردودية + الفرق المشترك.

ويعرف كل من <sup>1</sup>:

فرق الموازنة: وهو الفرق بين النفقات الفعلية للقسم وموازنته المقابلة لنشاطه الفعلي.

فرق النشاط: وهو الفرق بين موازنة القسم والتكلفة النموذجية لعدد الوحدات الفعلية التابعة له.

فرق المردود: وهو الفرق بين التكلفة النموذجية للوحدات الفعلية والتكلفة النموذجية المحملة على الإنتاج.

المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لطرق حساب التكاليف التقليدية

يمكن تلخيص اهم الانتقادات الموجهة حسب كل طريقة كما يأتي: <sup>2</sup>

### 1. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الكلية

- أول سلبية تخص هذه الطريقة تتعلق بالمصطلح الذي يميزها كونها كلية، فهذا النظام بشموليته وثقل المعالجة الناجمة عن ذلك، نظام جد مكلف، سواء من الناحية البشرية أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع.
- ثم أن هذه الشمولية تخلق، داخل المؤسسات التي تعتمد على هذه الطريقة، جوّ من اليقين الخاطئ، نظرا لتعدد النظام في مجمله حيث أن عدد الأشخاص الذين يتحكمون فيه يكون حتما محدودا، مما يصعب الوصول إلى نتائج مرضية و هذا يقلل من فعاليته و نقص الثقة لمستعملي معلوماته. بالإضافة إلى ذلك، عدة توزيعات وعلى كل مستويات أو مراحل حساب التكلفة النهائية تتضمن جزء من العشوائية L'arbitraire، خاصة و أن الأعباء تحتوي على جزء ثابت. هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فأكثر مع التطور التكنولوجي و تعدد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود 10% من تكلفة الإنتاج.
- السلبية الثالثة، تتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية. كل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود Rigidité تنظيمي للمؤسسة. وأي تغيير في الهيكل التنظيمي، أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل. أخيرا، هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار أثر حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات و دون أن يطرأ أي تعديل على الأعباء غير المباشرة.

<sup>1</sup> محمد سعيد اوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية ج2، مرجع سابق، ص38.

<sup>2</sup> درجمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات مساعد للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004-2005، ص 198، 206.

## 2. الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني

● إن أول مشكل يعترض هذه الطريقة يتعلق بصعوبات تقييم النشاط الطبيعي. فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف، مما يثقل عبئ هذه الأخيرة. و إذا استعملت هذه التكاليف كمييار أساسي لإعداد أسعار البيع، ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جد صعبة في السوق. أما إذا كان مستوى النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع، فإن هذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة، مما يشكل أيضا صعوبات، لأن هذا سيدفع المؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه. و سواء تعلق الأمر بالحالة الأولى أو الحالة الثانية، فهذا معناه أن تقييم المستوى الطبيعي يتضمن جزء من اللاواقعية، مما لا يخدم أهداف المسيرين و مراقبي التسيير.

كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتوجات.

## 3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

- الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة صعب، وهو غير صحيح لمدة محددة ويتطلب معرفة شاملة بتطور الأعباء خلال هذه الفترة. هذا الفصل يفرض استغلال كامل لقراريهما:<sup>1</sup>
  - قرار يسبب الأعباء الثابتة، ويتعلق بإقامة طاقة إنتاجية محددة؛
  - قرار يسبب الأعباء المتغيرة، ويتعلق باستغلال الطاقة الإنتاجية الناتجة عن القرار الأول.
- ا و يضيف درحمون:<sup>2</sup>
  - تعتبر التكاليف الثابتة في هذه الطريقة، تلك التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، إلا أن تكلفة المنتج ما هي إلا نتيجة التكاليف المبدئية للمراكز التي تعالجها. بالتالي، إذا كان القرار الاستراتيجي مرتبط بالمنتج، فإن القرار العادي (اليومي) يكون متضمن داخل هذه المراكز. من هنا يظهر الخطأ الذي قد يتأتى من هذه الطريقة بحيث أن التكاليف المتغيرة هي تلك التي تعتبرها المراكز متغيرة في حين أنها ثابتة بالنظر إلى مصدر هذه التكاليف؛ من خلال هذه الطريقة يسعى المسؤولون إلى البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية وهذا يعني العدول عن التحكم إلى استراتيجية لقيادة المؤسسة و العمل على تسيير الموجود بدون رؤية للأفاق المستقبلية. كما أن الاهتمام بتعظيم الهامش قد يحجب المسؤولين عن عدم إدراك أن ما أعتبر تكاليف ثابتة قابل للتغيير حسب تركيبة المبيعات.

● إن البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة من طرف المسؤولين، بالتالي عن تعظيم النتائج، قد يؤدي إلى نمو الأصول، خاصة المخزونات و قروض الزبائن، مما قد يتسبب في رفع احتياجات رأس المال العامل، وما

<sup>1</sup> Melyon GERVAIS , op cit, p 97.

<sup>2</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 217.



يترتب عن ذلك من انخفاض لمعدلات السيولة وحرمان المؤسسة من استغلال مواردها في تنمية النشاط وبالتالي إضعاف مركزها في السوق.

● لقد أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وفي نفس الوقت إلى ارتفاع التكاليف الثابتة، حيث أن أغلب المؤسسات، على المدى القصير، تعتبر الأعباء المتغيرة محصورة فقط في المواد الأولية المستهلكة أو الطاقة أو استعمال الخدمات الخارجية (المقاولة من الباطن). بالتالي، فهي لا تحتوي إلا على نسبة ضئيلة من الأعباء الإجمالية للمؤسسة، حتى أن أجور اليد العاملة متضمنة في أعباء الهيكل ما دام العمال يتقاضون أجور شهرية. لذلك، ينصح باستعمال طريقتي التكاليف المتغيرة المتطورة أو التكاليف الهامشية اللتان تشكلان أساس لاتخاذ قرار انتهاء فرصة قبول أو رفض طلبية إضافية للفترة، باعتبار أن النشاط قد تم برمجته.

#### 4. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل؛
- الصعوبة الثانية تتعلق بالتمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، ثم التمييز بين الأعباء الثابتة غير المباشرة و الأعباء الثابتة المباشرة من جهة أخرى؛

#### 5. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المباشرة

- الصعوبة الأولى التي تعترض استعمال هذه الطريقة هي التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى؛
- إذا كانت الأعباء المباشرة لا تمثل الجزء الأهم من مجمل أعباء المؤسسة، فإن استعمال هذه الطريقة لا يعود بأية فائدة؛

ولقد رأينا في ما سبق أن قيمة هذه الأعباء تراجعت، خاصة بفعل التطور التكنولوجي واللجوء إلى المقاولة من الباطن<sup>1</sup>؛

#### 6. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المعيارية

ويمكن تلخيصها في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

- إن الأدوات المحاسبية المتاحة حالياً تم وضعها في السنوات العشرينات، و كان الهدف منها التخطيط و الرقابة في المؤسسات الكبرى، خاصة منها مؤسستي ديون دغورس Du pont de Nemours و جنرال موتورس Général Motors. وكانتا تتميزان بإنتاج واسع من المنتجات الموحدة النمط و بتكلفة متغيرة مباشرة من اليد العاملة والتي كانت مرتفعة جداً آنذاك. بالتالي فإن الطرق المحاسبية منها طريقة التكاليف المعيارية كانت تستجيب لمتطلبات الأنماط الإنتاجية و في نفس الوقت، كانت تعتبر بمثابة حل للمشاكل التي كانت تظهر والتي

<sup>1</sup> درجمون هلال، مرجع سابق، ص 217، 226.

<sup>2</sup> درجمون هلال، مرجع سابق، ص ص 248-249.

كانت تبدوا واضحة ومعرفة حسب كل هيئة من هيآت المؤسسة. إلا أن التغيرات التي طرأت على المؤسسة منذ ذلك الوقت والتغيرات التي مست محيط المؤسسة، سواء الداخلي أو الخارجي، كان من الضروري أن يصطحبه تغيير في مضمون نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة و نظام معلومات المحاسبة التحليلية بصفة خاصة. فالطرق التي اكتشفت في العشرينات أصبحت غير ملائمة .

● -إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير و حلت محلها الأعباء شبه المتغيرة، سواء المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات و حتى موظفي الإنتاج والإمداد. بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا تخص إلا المواد الأولية المستهلكة و اللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية (الاهتلاكات و عمال الإدارة)، فبدأت تعرف نوع من المرونة، إذ أن المؤسسات و بهدف تقليص التكاليف، أصبحت تفضّل اللجوء للمقاوله من الباطن، حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين مستوى النشاط و مبلغ الاستثمارات.

● لم تعد طريقة التكاليف المعيارية نظام لرقابة التسيير، إذ أن 70 إلى 90% من النفقات الإجمالية، التي يتحملها المنتج طوال دورة حياته (منذ الدراسات الابتدائية إلى غاية سحبه من السوق) يتم تحديدها في نهاية مرحلة التصور معنى هذا أن كل الجهود المبذولة في مراحل الإنتاج لا تسمح إلا بتحقيق أرباح هامشية مقارنة بالأرباح و التكاليف التي تسببها مرحلة التصور (تصنيع و تنميط القطع، تبسيط و نمذجة هيكل المنتج).

● إلا أن الملاحظ، هو الانعدام شبه الكلي للرقابة على مستوى المرحلة القبلية المتعلقة بالدراسات من وجهة النظر الاقتصادية. يمكن تقدير بالتقريب أن 10% من جهود مراقبة التسيير مكرّس لمرحلة التصور، 45% مكرّس لمرحلة الإنتاج و 45% للمرحلة التجارية، مع أن أهمية الرهان الاقتصادي يتوزع حسب منطق معاكس (80% من التكاليف تحدد في مرحلة التصور، 10% في مرحلة الإنتاج و 10% في المرحلة التجارية).

ومن هنا بدا التفكير في طرق حديثة تهتم بمعالجة السلبيات المختلفة ومن أهمها فكرة دورة حيات المنتج، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال النقاط الموالية.

### المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

محاسبة الأنشطة أو (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC) تقنية لحساب وتحليل التكاليف ظهرت مؤخرا في الولايات المتحدة الأمريكية. وترمي الى إضعاف الطريقة التقليدية الأقسام المتجانسة او مراكز التحليل التي فقدت أهميتها في سياق تطور أساليب الإنتاج...<sup>1</sup>، ويعود الفضل في نشر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لأعمال I .CAM وهذا من قبل الباحثين الأمريكيين Kaplan و Kooper وذلك انطلاقا من الهدف الأساسي الذي تميزت به هذه الطريقة وهو "أفضل معرفة لسعر التكلفة"<sup>2</sup>.

هذه التقنية الحديثة هي ما سنتعرض له في هذا المطلب من خلال العناصر الآتية:

<sup>1</sup>T.Saada.et les autres, op cit, p105 .

<sup>2</sup> R. Cooper ,R. Kaplan, **Mesurez mieux vos prix de revient**, Harvard Business Review, N° 62, automne, 1991

**1 تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:** تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات. وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة للمؤسسة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة<sup>1</sup>.

## 2 دوافع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: تتمثل في الآتي:<sup>2</sup>

**كفاءة نظام حساب التكاليف:** النظام الفعال لحساب التكاليف يتجنب استخدام المعدلات لتحميل تكلفة الموارد لمسببات التكلفة. ما الذي يدفع المؤسسات لتحسين نظمهم؟

**تنوع المنتجات:** يطلب العملاء منتجات متخصصة ومن اجل التميز عن منافسيهم، المؤسسات تبيع منتجات لكثير تنوعا، الموارد المستهلكة في هذه المنتجات المتميزة لا يمكن أن تكون تقاس بنظام محاسبي الذي يقسم الأعباء غير المباشرة بطريقة بسيطة (ساذجة)، تعتمد على ساعات العمل.

**تحسين التكاليف غير المباشرة:** أدت التطورات التقنية إلى زيادة التكاليف غير المباشرة لتحديد التكاليف المباشرة (خاصة تكاليف اليد العاملة). أتمتة و استخدام الإعلام الآلي للمصانع أدى إلى تخفيض تكلفة اليد العاملة للمنتجات. من ناحية أخرى، تسير التقنيات المعقدة وتنوع المنتجات يمتص موارد مهمة في.

**تطورات تكنولوجيا المعلومات:** إتقان الأنظمة المحاسبية يتطلب جمع وتحليل كتلة المعطيات، التطورات الإعلام الآلي خفضت تكاليف معالجة المعطيات، إذن كان من الأسهل تطبيق أنظمة محاسبية معقدة، أين تكون مراكز التكاليف متعددة ومعقدة.

**المنافسة على الأسواق:** أسواق أكثر تنافسية بتحسيس المسؤولين لاحتياج المعلومات الأكثر دقة حول التكاليف، بهدف توضيح سياستهم للمنتجات والأسعار.

## ثلاثة مبادئ يجب أن توجه تصميم نظام فعال لحساب التكاليف:<sup>3</sup>

- الأعباء المباشرة: تصنيف جميع الأعباء المباشرة الممكنة، فهذا يحد من صعوبة معالجة الأعباء غير المباشرة.
- مراكز التحليل: زيادة عدد مراكز التحليل بطريقة متجانسة.
- وحدات العمل: اختيار أحسن وحدات عمل لمراكز التحليل، فوحدة العمل الجيدة تعكس العلاقة بينها وبين التكلفة بوضوح كبير.

<sup>1</sup> احمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص340.

<sup>2</sup> Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, **Comptabilité De Gestion**, , Traduction George Langlois, 4eme ed Pearson, France, 2009, p p 366-367.

<sup>3</sup> Idem, pp 366-367.

### 3 تحديد بعض المفاهيم

النشاط: يعرف كمجموعة من المهام الأساسية تحقق من طرف شخص أو مجموعة، تسمح بإمداد un extrant انطلاقاً من سلة موارد (مواد، طاقة، يد عاملة...) <sup>1</sup>.

مسبب التكلفة: هو العامل المسبب (المؤدي) للتكلفة والذي يستخدم في تقدير التكلفة <sup>2</sup>.

كما عرفه C. Horngren و آخرون على انه: "أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة <sup>3</sup>. ويوضح الجدول الآتي أمثلة لمسببات التكلفة.

الجدول رقم (9) : أمثلة لمسببات التكلفة بوظائف الأعمال

وظائف الاعمال	امثلة لمسببات التكلفة
البحوث والتطوير	<ul style="list-style-type: none"> <li>● عدد المشاريع</li> <li>● ساعات العمل بالمشروع</li> <li>● التعقد الفني للمشاريع</li> </ul>
تصميم السلع او الخدمات او العمليات	<ul style="list-style-type: none"> <li>● عدد المنتجات</li> <li>● عدد الاجزاء بالمنتج</li> <li>● عدد ساعات هندسة التصميم</li> </ul>
الانتاج	<ul style="list-style-type: none"> <li>● عدد الوحدات المنتجة</li> <li>● عدد دورات التشغيل</li> <li>● عدد اوامر التشغيل</li> <li>● تكاليف عمالة الانتاج المباشرة</li> </ul>
التوزيع	<ul style="list-style-type: none"> <li>● عدد المفردات الموزعة</li> <li>● عدد العملاء</li> <li>● وزن المفردات الموزعة</li> </ul>

المصدر: تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار، تعريب احمد حامد حجاج، ج1، مرجع سابق، ص58. بتصرف.

المسار: نسمي مسارا مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إذاً بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, op cit, p163

<sup>2</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 310.

<sup>3</sup> تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار، محاسبة التكاليف، ج1، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2003، ص56.

<sup>4</sup> Lorino Philippe **Le Contrôle de gestion stratégique**, la gestion par les activités, Édition Dunod, France, 1991, p p39-40.

## 4 خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

طريقة معالجة الأعباء غير المباشرة المصنفة سابقا في مراكز التحليل (مراكز عمل) الرئيسية و الثانوية تتركب من أربعة خطوات:<sup>1</sup>

**II** - لكل منصب عمل يجب تجميع عدد من الأنشطة واضحة المعالم. عددها أو درجة التفصيل فيها تعتمد على مدى دقة و نوعية نظام المعلومات المبحوث. مجموعة الأعباء المرتبطة بنفس النشاط تكزن مصنفة في نفس النشاط؛

**II** - لكل نشاط. يجب بحث عامل توضيحي لتغيرات تكلفته (قائد تكلفة أو مؤشر تكلفة). وحدة العمل يمكن أن تكون عامل تفسيري لتغيرات تكلفة مركز تحليل. لكن من الممكن أن لا تكون "وحدة قياس في مركز تحليل تساهم في تحميل تكلفة هذا مركز لمنتوج"؛

**II** - كل الأنشطة التي لديها نفس مسبب التكلفة مصنفة في نفس "مركز التجميع"؛

**II** - تكلفة منتج نحصل عليه من تراكم قيمة الاستهلاكات الأعباء المباشرة بالإضافة إلى مسببات التكاليف الآتية من مراكز التجميع، الضرورية لإنتاج المنتوج.

طريقة تكاليف الأنشطة تتميز و تختلف عن طريقة الأقسام المتجانسة. معالجة الأعباء المباشرة متماثلة في الطريقتين. في حين الأعباء غير المباشرة تمر بثلاثة مستويات قبل أن تحمل على تكاليف المنتجات:

- مركز التحليل؛

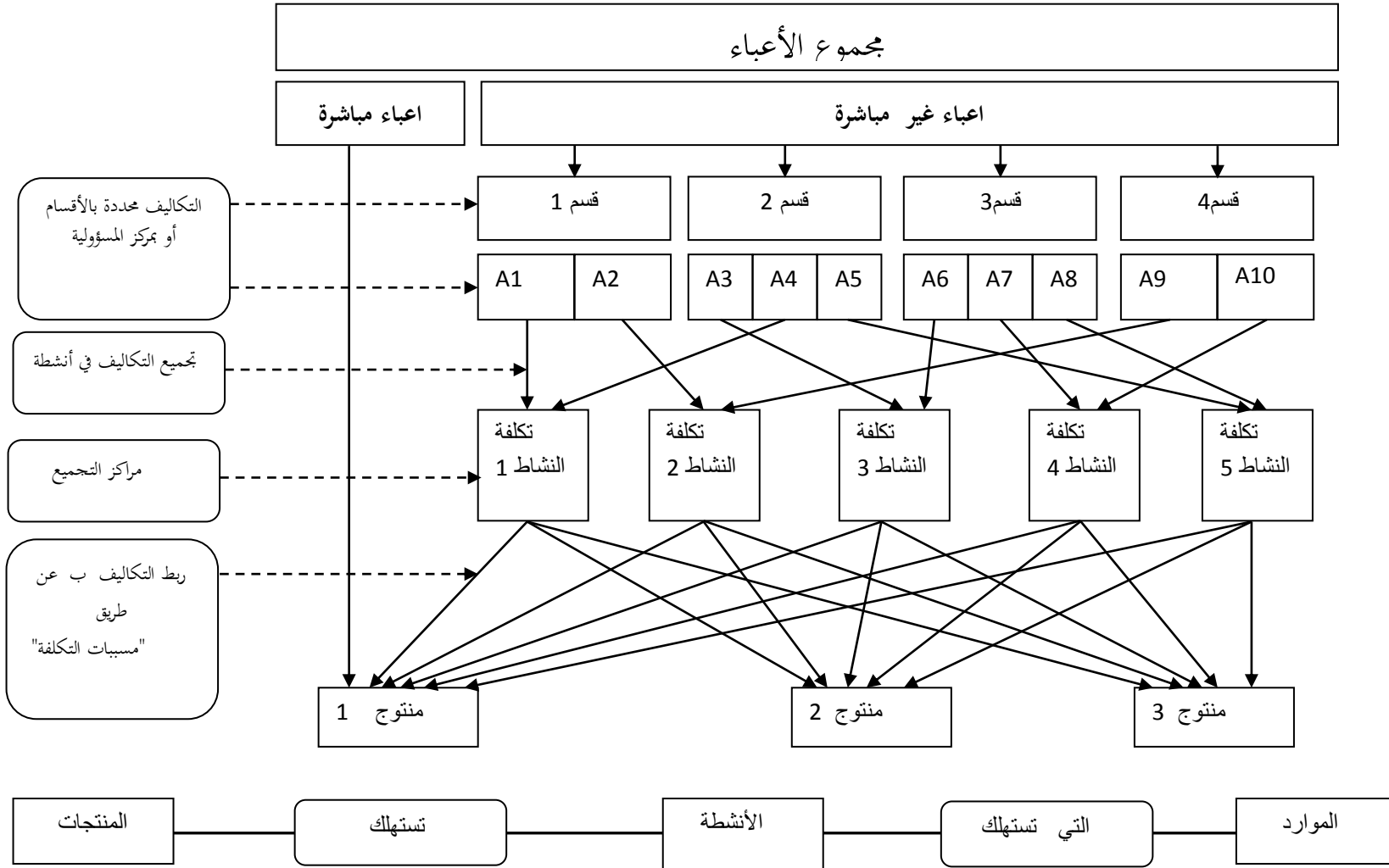
- النشاط؛

- مركز التجميع.

وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

<sup>1</sup> Toufik .Saada, Alain.Burlaud, Claude Simon, op cit, pp 113-114.

الشكل رقم(21) : رسم توضيحي لخطوات تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات.



Source : T.Saada et les autres, op cit, p 114.

**المطلب الرابع: طريقة التكلفة المستهدفة**

مع تطور المحاسبة تطورت محاسبة التكاليف بدورها و تطورت نظرياتها لتواكب سوق المنافسة مما جعلها تركز على التكلفة، وذلك من خلال تخفيض التكاليف، وعلى الرغم من الدور المهم الذي تقوم به أنظمة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في قرارات التسعير وخفض التكلفة إلا أنها مازالت قاصرة على مواكبة التطور وسوق المنافسة للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء والمحافظة عليهم، حتى ظهرت أساليب حديثة استطاعت مواكبة التكنولوجيا والتقدم ومن الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة منهج التكلفة المستهدفة.

ولقد كانت اليابان من أوائل من استخدم منهج التكلفة المستهدفة إذ بدأ استخدامها في الصناعات اليابانية ولاسيما السيارات، وذلك بعد القصور الذي شاب الأنظمة التقليدية في مواكبة التطور وسوق المنافسة، وتجدر الإشارة إلى تداخل عدة عوامل في قرارات التسعير منها المنافسة وحجم الخدمات ونوعها وحاجات العملاء ورغباتهم<sup>1</sup>.

مما يطرح التساؤل ما هي طريقة التكلفة المستهدفة؟

وهذا ما سنجيب عليه من خلال هذا المطلب. ومن خلال العناصر الآتية:

**1. تعريف طريقة التكلفة المستهدفة**

تعريف التكلفة المستهدفة: "وهي التقنية التي تستهدف التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة بدء من احتياجات المستهلك، جودة المنتج، وظائفية المنتج، تصميم المنتج، وتحليل الأسعار"<sup>2</sup>.

أيضا يمكن تعريفها على أنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة"<sup>3</sup>.

**مبادئ التكلفة المستهدفة**

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية:<sup>4</sup>

أ. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

<sup>1</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية، مجلة شباب تجارة، جامعة القاهرة، مصر، العدد، 2009، ص 1.

<sup>2</sup> سليمان سند السبوع، اثر استخدام تقنيات التكلفة و المحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية، دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، جامعة الحسين بن طلال، الأردن العدد4، 2010، ص 15.

<sup>3</sup> صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، سنة 2001، ص 4.

<sup>4</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007-2008، ص 43.

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

**التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج و العمليات و في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفته.

ج. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج و العملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

د. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** و يتعلق هذا بجقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع. و يعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

هـ. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كاملة دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

و. **إدماج سلسلة القيمة:** و يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، تقديم الخدمات و العملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة

### 3. مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

أشارت التعاريف السابقة إلى أن جوهر أسلوب التكلفة المستهدفة هو التوجه السوقي في تحديد التكلفة الواجب الالتزام بها إذا ما رغبت الشركات في الاستمرار، وتحقيق المزايا التنافسية التي تحقق لهم الحصة السوقية المنشودة، مع الحفاظ على مستوى مرتفع للجودة والأداء، ولتحقيق ذلك لابد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقا لخطوط محددة تؤدي في النهاية إلى التطبيق الناجح لهذا الأسلوب، وقد أشار كل من Cooper R و Slagmulde R إلى أن التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية:<sup>1</sup>

1. تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق؛
2. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج؛
3. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج.

<sup>1</sup> مصطفى بلمقدم ، عمر أقاسم ، آلية تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة لسلسلة الإمداد، مقال، انظر [www.Belmo\\_Mus.dz](http://www.Belmo_Mus.dz) تاريخ المعاينة 2012-03-29.



## 1.3 تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق

إن تحديد التكلفة بناء على السوق يعتبر الأساس في نجاح الشركات في دخول السوق و تحقيق الحصة السوقية المنشودة، فالتكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ بعين الاعتبار رغبات العملاء وحالة السوق، ويتم تحديدها بناء على الخطوات التالية:

- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل؛
- هيكلية خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن؛
- تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العملاء للمنتج، وأي تغييرات تطرأ عليه؛
- تحديد هامش الربح المستهدف؛
- تحديد التكلفة المسموح بها.

والتكلفة المسموح بها هي عبارة عن الفرق بين سعر البيع (المستهدف) المستمد من السوق وهامش الربح المستهدف.

## 2.3 تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

في هذه المرحلة تركز الشركة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع الشركة في كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، عندها لا بد من تحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، فالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتحدد بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة}$$

فإذا استطاعت الشركة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية، فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، وإلا فإن هناك تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة، وقد ذكر كوبر وسلامولدر أن أهداف خفض التكلفة من الممكن أن لا تتحقق على اعتبار أنه قد تم تحديدها بناء على رؤية خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات وطاقات الشركة، والموردون على خفض التكلفة، ويتحدد التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج - التكلفة المسموح

إلا أن التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يجب التغلب عليه لاحقا، من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر، وإلا فإن الأمر سوف يؤثر في قدرة الشركة على تحقيق هامش الربح المستهدف وبالتالي المركز المالي للشركة، ففي المدى القصير يمكن للشركة أن تتنازل عن جزء من أرباحها بمقدار التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، إلى أن تستطيع التغلب على هذا التحدي الاستراتيجي.

### 3.3. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج

بعد أن يتم تحديد التكلفة على مستوى المنتج، لابد من الانتقال إلى المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، وهي مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج، والتي تحقق هدفا من أهداف التكلفة المستهدفة، وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات من خلال الخطوات التالية:

#### 3-3-1. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج:

يتم في هذه المرحلة تحديد الوظائف الرئيسية للمنتج والتي تمكن المنتج من أداء المهام الأساسية التي ينتج من أجلها، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنتج تمهيدا لتوزيع هذه التكلفة على المكونات التي تتألف منها كل وظيفة.

#### 3-3-2. تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج:

في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورّد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية حيث يقوم من تقع عليه مسؤولية إنتاج المنتج بتصميم وتحديد مواصفات المكونات والتكلفة المستهلكة التي يجب التقييد بها.

#### 3-3-3. إدارة الموردين: لضمان النجاح في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لا بد من العمل مع الموردين على

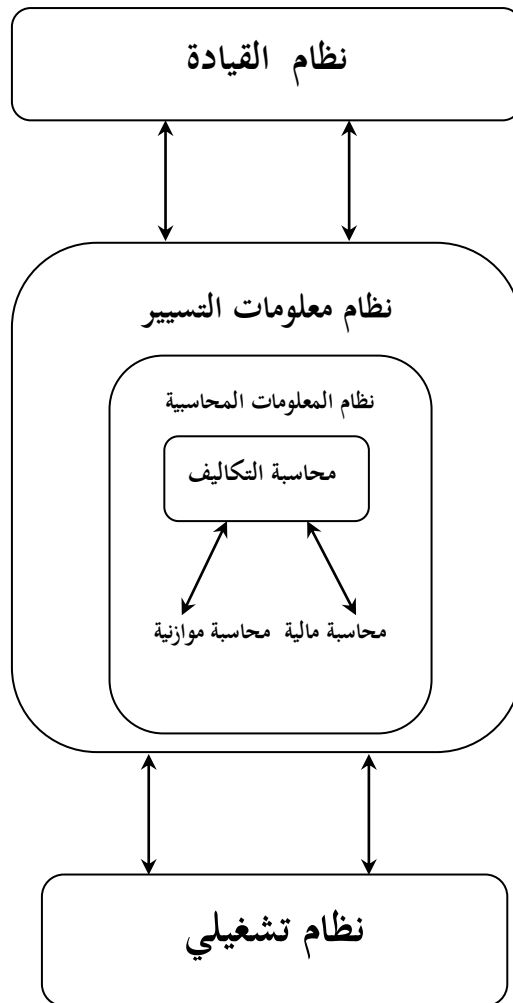
اعتبار أهم يلعبون دورا مهما في نجاح الشركة خاصة وكما أشارت إليه بعض الدراسات، و كما سوف يتبين في الدراسة العملية أن نسبة كبيرة من مكونات المنتج يتم الحصول عليها من الموردين هذا يؤكد ما ذكره د. سمير أبو الفتوح في أهمية توجه بيئة التصنيع الحديثة نحو إدارة الموردين من خلال تحقيق المشاركة و التعاون مع الموردين لمساعدتهم على تصميم و تصنيع المكونات وذلك بتدريب العمال و تقديم الدعم الفني مما يساهم في تشجيع الموردين على إيجاد طرق جديدة لخفض تكلفة المكونات.

## المبحث الرابع: مخرجات محاسبة التكاليف ونظام المعلومات المحاسبية

## المطلب الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف ونظام المعلومات المحاسبية

كما ذكرنا سابقا محاسبة التكاليف نظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبية وتلعب هذه الأخيرة دورا مهما حيث أنها تعمل على توفير معلومات اقتصادية حول الماضي ، الحاضر والمستقبل. وتعد جزءا مهما من نظام التسيير وترتبط بالمحاسبة المالية و الموازنية، ارتباطا وثيقا حيث أن العلاقة بينهما علاقة تكامل، إذ توفر محاسبة التكاليف قاعدة معلومات أساسية بالنسبة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الموازنية و هذا ما سنفصله في هذا المبحث من خلال المطالب الموالية. والشكل الآتي يوضح مكانة محاسبة التكاليف في نظام المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم (22) : مكانة محاسبة التكاليف في نظام المعلومات المحاسبية ونظام معلومات المؤسسة.



المصدر من اعداد الطالبة بالاعتماد على : Didier Broussard, Thierry Bertrand, Furet Pascal,

**Organisation et gestion de l'entreprise**, Edition. D'organisation, France, 1998, P 113.

وإذا كانت محاسبة التكاليف مهمة و ضرورية في جميع المؤسسات مهما كان نوع نشاطها، فأهميتها تبدو أكثر في المؤسسات الإنتاجية التي تتطلب وضع آليات رقابية على كل المستويات، خاصة تلك المسؤولة عن تتبع المسار الإنتاجي منذ تحويل المواد الأولية إلى أن تصبح منتجات تامة مستعدة للبيع. فمجال المحاسبة في هذا النوع من المؤسسات يمكن أن يشمل كل المراحل دون استثناء، حتى تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط الضعف والقوة من خلال تحليل التكاليف و النتائج حسب كل منتج وحسب كل قطاع أو نشاط، بما يسمح القيام بالتصحيحات اللازمة فيما يتعلق بإعداد الموازنات المستقبلية<sup>1</sup>، كما أن محاسبة التكاليف ضرورية من اجل التزام المؤسسة بواجباتها القانونية مثل إعداد القوائم المالية الختامية التي تحتاج الكثير من المعلومات التي لا توفرها سوى محاسبة التكاليف مثل تقييم المخزونات وحساب الأجر والاهتلاكات. وهذا ما سنعرضه من خلال المطالب الثلاثة الآتية

### المطلب الثاني: مساهمة تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية

تتعاون محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية في إطار إعداد القوائم المالية وخاصة الختامية - نظرا لاجباريتها- التي تتضمن معلومات عن المخزونات لا يمكن توفيرها بدون محاسبة التكاليف، فمثلا تتضمن الميزانية في جانب الأصول المجموعة الثالثة (المخزونات) التي تحدد قيمتها بواسطة متابعة كمياتها وتقييمها بأحد الأساليب التي توفرها محاسبة التكاليف ومنها نذكر:

✓ طريقة الوارد أولا صادر أولا؛

✓ طريقة الوارد أولا صادر آخر؛

✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (بأنواعها).....

وتعمل محاسبة التكاليف على تقييم مختلف مخزونات المؤسسة حيث:

✓ تقييم المواد الأولية بتكلفة الشراء؛

✓ يقيم مخزون المنتوجات التامة ونصف المصنعة بتكلفة الإنتاج؛

✓ تقييم تكلفة المنتوجات الثانوية؛

✓ تقييم تكلفة الفضلات والمهملات؛

كما تقييم تكلفة الاستثمارات قيد التنفيذ في آخر الفترة (الإنتاج المثبت) وذلك لغرض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية.

<sup>1</sup> درحون هلال، مرجع سابق، ص 122.

## المطلب الثالث: مساهمة سعر التكلفة في دعم نظام المعلومات المحاسبية

بالرغم من وجود العديد من طرق التسعير إلا أن التسعير على أساس سعر التكلفة مضافا إليه هامش الربح تعد من أهم الطرق وأكثرها دقة ومنطقية، هذا ولا يعد تحديد سعر التكلفة هدفا في حد ذاته بقدر ما يعد وسيلة لتحقيق أهداف متعددة أهمها:

- معرفة تكاليف المؤسسة (تكلفة شراء، تكلفة إنتاج، تكلفة توزيع) ومتابعتها ومحاولة تخفيضها باستمرار.
- تحديد سعر البيع ومن ثم تحديد رقم الأعمال كأحد أهم المؤشرات التي تستخدم في حساب العديد من النسب المالية التي تسمح بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة مثل نسبة تكاليف الأجور على رقم الأعمال، نسبة مبيعات منتج معين على رقم الأعمال...
- تحديد قيمة إنتاج الدورة من المنتجات التامة ونصف المصنعة (حيث ان تكلفة الإنتاج مرحلة من مراحل حساب سعر التكلفة)...
- بتحديد تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة وسعر البيع يمكن تحديد إنتاج الدورة ورقم الأعمال اللذان من خلالها يحسب الهامش التجاري كأحد أهم المستويات في جدول حسابات النتائج، وبهذا تساهم محاسبة التكاليف بشكل عام وسعر التكلفة بشكل خاص في توفير قاعدة بيانات مهمة في إعداد جدول حسابات النتائج كأحد أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- ❖ تساهم محاسبة التكاليف من خلال تحديدها للتكاليف الوظيفية مثلا تكاليف إدارية، تكاليف تجارية... في إعداد جدول حسابات النتائج الوظيفي الذي لا يمكن أن يعد من دونها .
- ❖ أيضا لا ينبغي إهمال دور محاسبة التكاليف في حساب نفقات المستخدمين والاهتلاكات. والجدول الآتي من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، يوضح ما يعتمد عليه من مخرجات محاسبة التكاليف الضرورية لإعداده.

الجدول رقم (10) : حسابات النتائج الوظيفي

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الاعمال
			كلفة المبيعات
			هامش الربح الاجمالي
			منتجات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الادارية
			أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			(المخصصات للاهتلاكات مصاريف المستخدمين)
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجموع (1)

المصدر : الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 09-110، العدد 19، 2009، ص 31

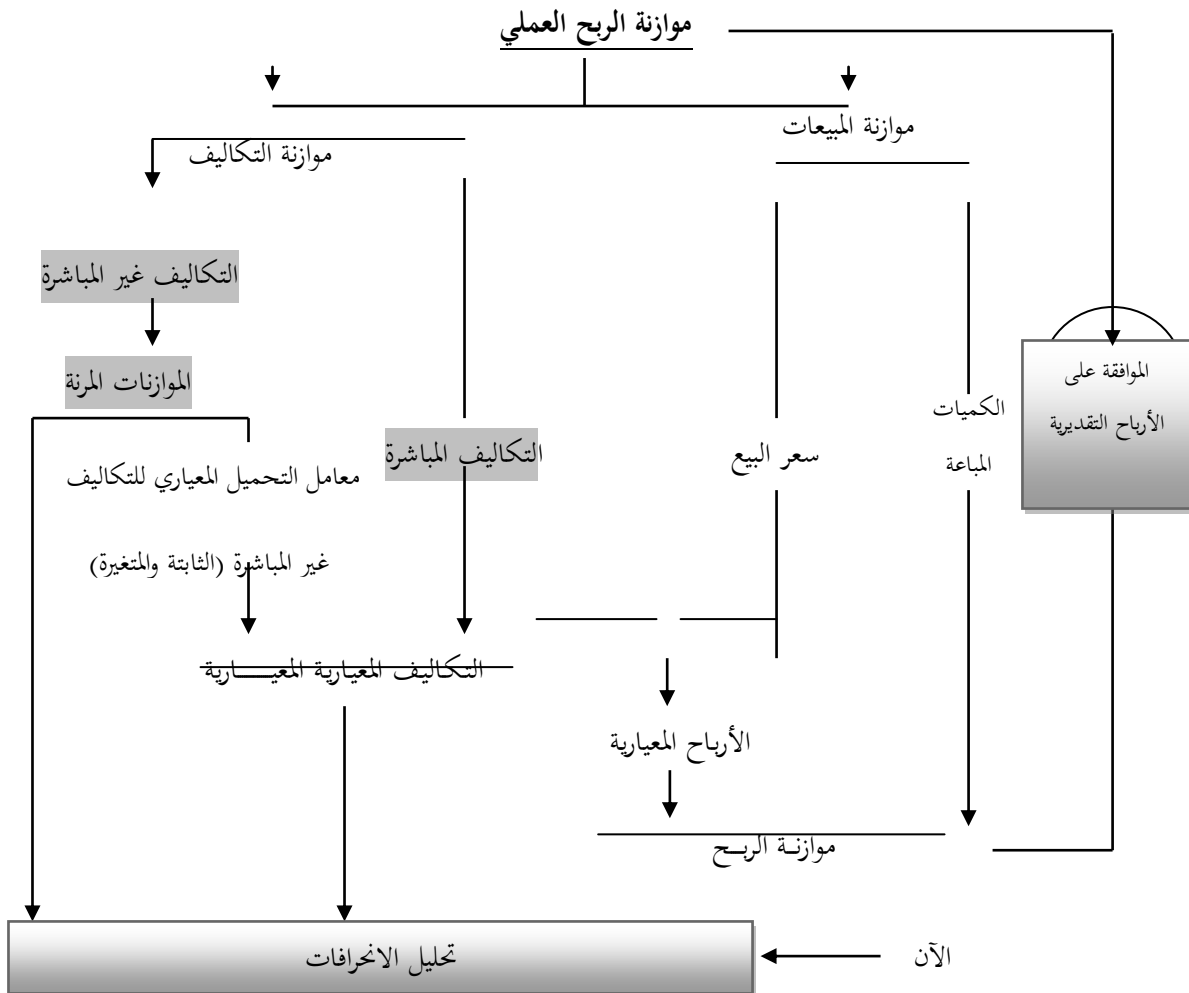
يتضح من خلال الجدول أعلاه جليا دور محاسبة التكاليف في توفير معطيات مهمة وضرورية لإعداد جدول حسابات النتائج الوظيفي.

المطلب الرابع: دور التكاليف المعيارية في إعداد الموازنة التخطيطية

تلعب التكاليف المعيارية كجزء من محاسبة التكاليف دورا هاما و أساسيا في إعداد الموازنات التخطيطية<sup>1</sup>، حيث تهتم الأولى بتحديد التكلفة المعيارية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية والأجور وتحديد التكاليف المعيارية للتكلفة غير المباشرة، وتعتمد الثانية على الأولى في أنها تحتاج للتكلفة المعيارية للمنتج وبناء على مستويات النشاط المتوقعة يمكن تحديد التكلفة الإجمالية لمجم نشاط معين بضرب الكميات المنتجة في تكلفة الوحدة المنتجة.

هذا وتعتمد الموازنة على التكاليف المعيارية في حساب الانحرافات وتحليلها بغرض تحديد أسبابها ومن ثم تستخدم مخرجات نظام التكاليف المعيارية كمدخلات بهدف تصحيح الموازنات القادمة، والشكل الموالي يبين التكامل بين التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.

الشكل رقم (23) : التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.



Source : Harper WM, **Cost and management accounting**, cost accounting, Macdonald and Evans LTD, London, , 1983,p 239.

<sup>1</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقلي، مرجع سابق، ص 17.

## خلاصة الفصل الثاني

تبعاً لما رأيناه في الفصل يمكن استخلاص بعض النقاط أهمها، أن محاسبة التكاليف نظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية تهتم بدراسة و تحليل و متابعة التكاليف و تحديد سعر التكلفة و توفر معلومات مهمة عن الماضي و الحاضر و المستقبل، تحتاجها الأطراف الداخلية للمؤسسة، هذا و تعتمد محاسبة التكاليف على مجموعة من الطرق التقليدية و الحديثة ومنها ما يهتم بتحديد سعر التكلفة مثل طريقة الأقسام المتجانسة و منها ما يهتم بمتابعة التكلفة مثل طريقة الانحرافات المعيارية، هذا و تعد الطرق التقليدية في تحليل التكاليف وحسابها ذات نجاعة أكثر في الأجل القصير، في حين على المدى البعيد طريقة ABC أكثر نجاحاً لاتخاذ القرارات.

و من خلال دراستنا لمحاسبة التكاليف استخرجنا العلاقة بينها وبين نظام المعلومات المحاسبية و الدور الذي تلعبه هذه الاخيرة في دعمه فيما يتعلق بتوفير معلومات عن تقييم المخزون و الأجور و تحديد سعر التكلفة كعناصر أساسية في إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى التكاليف المعيارية و دورها في إعداد الميزانية التقديرية.



## تمهيد:

بعد دراسة كل من محاسبة التكاليف و نظام المعلومات المحاسبية من الناحية النظرية سنقوم بإسقاط المعارف النظرية على الجانب العملي مما يعطيها أكثر موضوعية. ولقد وقع الاختيار على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش بسكرة لإجراء الدراسة التطبيقية، لمعرفة كيف يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على محاسبة التكاليف لدعمه بكثير من المعلومات الأساسية لتقييم موارد المؤسسة محل الدراسة ووضعيتها المالية، وذلك من خلال النقاط التالية:

- تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب؛
- واقع نظام المعلومات المحاسبية ومحاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة؛
- مساهمة في حساب سعر التكلفة لمنتوج 50 كغ من الفرينة العادية؛
- مساهمة سعر التكلفة و تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية.

## المبحث الأول: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

## المطلب الأول: التعريف بالجانب القانوني للمؤسسة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات طابع خاص، أنشأت في إطار الشراكة بين مستثمر خاص وطني ومجموعة الغير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية خصوصا صناعة الحبوب ومشتقاتها، وقد تأسست مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب على شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري، موقعها الجغرافي ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال بولاية بسكرة، حيث تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها، وكذلك يقطعها خط السكة الحديدية، وبالحاذاة من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة (CCLS) التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب". ولقد تم إقامة المشروع بالمنطقة الصناعية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الاعتراف الجبائية، حيث أن المؤسسة استفادة من الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (12-93)، وذلك كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة.

في 4 جوان 2007، تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA)، حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي من 135 مليون دينار جزائري إلى 300 مليون دينار جزائري. تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ: 54225 م<sup>2</sup>، منها 4220 م<sup>2</sup> مغطاة وموزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر بـ 2850 م<sup>2</sup>، ووحدة الكسكسي بـ 2070 م<sup>2</sup>.

## تتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات هي:

- ✓ وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية؛
- ✓ وحدة إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط والرقيق؛
- ✓ وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام، لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" بالدرجة الأولى وذلك بغية:
  - التنازل عن طريق الوحدات لوحدة الدقيق والفرينة؛
  - من أجل بيعه في السوق الجزائرية؛

✓ وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، وعند نهاية الإنجاز ستجهز بأحدث العتاد الخاص بالتفريغ، الشحن، التخزين وتحويل الحبوب، ويقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا سواء من ناحية المساحة أو من ناحية الطاقة التخزينية فمساحته تقدر بـ: 9.6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن"، والطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة فتقدر بـ: 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة للتخزين بكمية 25 ألف طن ولقد برمجت توسعت هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ 25 ألف طن.

بدأت عملية الإنجاز للمؤسسة بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، وذلك باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفريزة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000، وكانت نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتج الفريزة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003، كانطلاق فعلي ومستمر.

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001، وانتهت في ديسمبر 2002، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

○ مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب مدرجة قانونيا تحت شكل شركات الأموال، وتخضع للنظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي وهذا طالما رقم أعمالها في ارتفاع، وهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد: (09)، (10)، (11)، من القانون التجاري، كما تخضع المؤسسة لجميع الالتزامات الجبائية ويطبق عليها النظام الضريبي المتعلق بالأشخاص المعنويين ومن بين هذه الالتزامات الجبائية نجد:

✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS) على أساس الربح المحقق.

✓ الرسم على القيمة المضافة على جميع المبيعات الخاصة بالفريزة الممتازة، الكسكس والنخالة، بمعدل: 07 %.

✓ الرسم العقاري (TF) على جميع ممتلكاتها سواء كانت مبنية أو غير مبنية.

ولقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم: (01-03)، وهذا في ما يخص الوحدة التي تم إنشاؤها لتخزين القمح بولاية جيجل.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

1. أهمية المؤسسة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) تعتبر مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة باعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات استهلاك واسع، وتتوجه بهذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة.

ويمكن تجسيد أهمية المؤسسة في النقاط التالية:

- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك.

- تلي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجات السوق.

- توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.

- الموقع الجغرافي المتميز الذي يمكن المؤسسة من الاتصال بمناطق عديدة .

2. أهداف المؤسسة: بعد أن شعرت المؤسسة بخاطر المحيط الذي تنشط فيه، وحتى تقوي مركزها التنافسي أمام منافسة المنتجات الأخرى، و حتى يتسنى لها جذب المستهلك و دفعه لطلب منتجاتها، سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها و تتمثل فيما يلي:

- العمل على تلبية حاجات السوق من المنتجات الغذائية.

- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.

- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها.
  - وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
  - تخفيض التكاليف بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.
  - توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى التكامل الأمامي والخلفي.
- من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن المؤسسة واعية بخطر المحيط الذي تنشط فيه، وقد سطرت أهدافا طويلة و أخرى قصيرة الأجل ركزت من خلالها على جانبين مهمين هما المنافسة والمستهلك.

### المطلب الثالث: التعريف بالجانب التنظيمي للمؤسسة

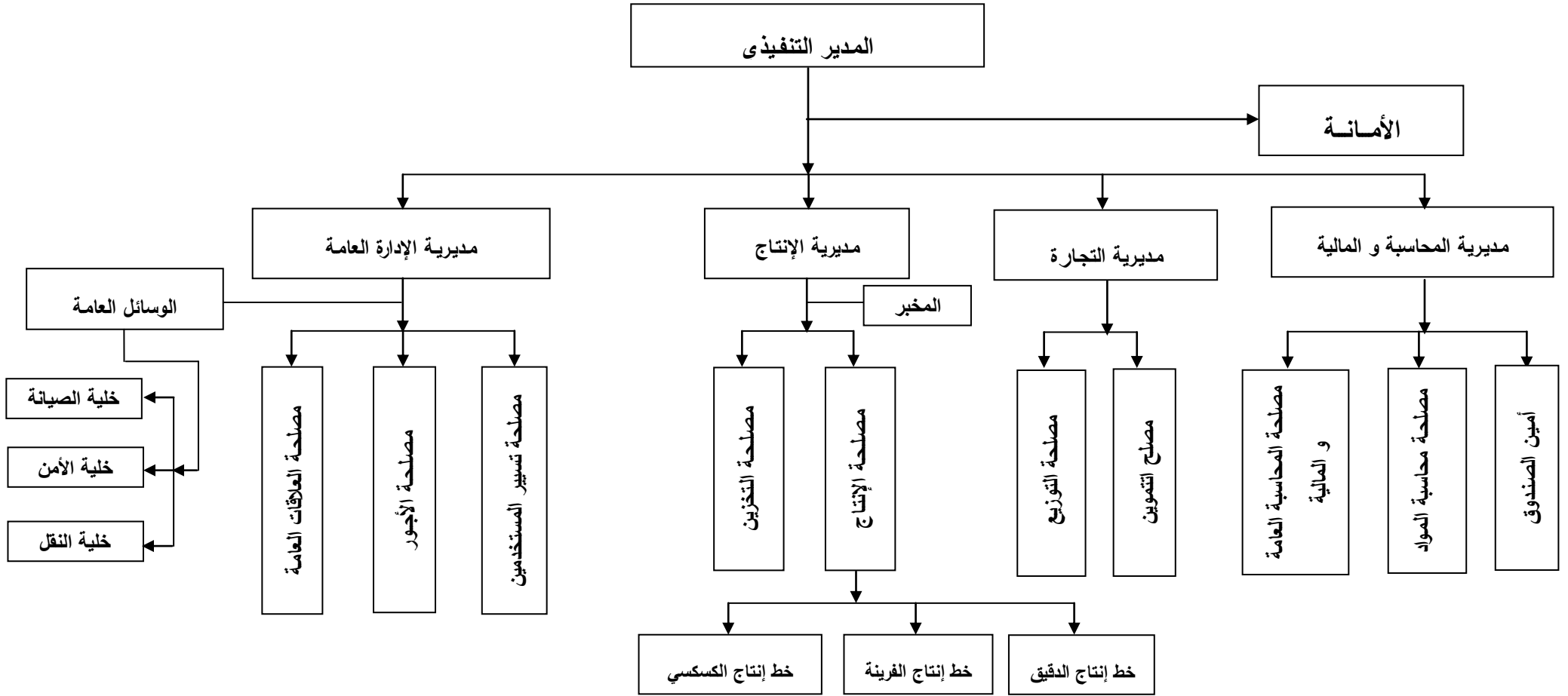
تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة. والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة بـ 220 عاملا إذا استثنينا منها عدد عمال خط إنتاج الكسكس يبقى 198 موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول رقم (11) حيث يبين عدد العمال ومستوى العمال حسب كل مديرية، و يظهر الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها والهيكل التنظيمي الموضح في الشكل رقم (26) يبينان هذه العلاقات حسب السلم الهرمي للسلطة.

### الجدول رقم (11): تصنيف العمال حسب المديريات لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

المجموع	الوسائل العامة	المالية والمحاسبة	التجارة	الإنتاج	الإدارة العامة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الأمانة	نائب المسير	المسير	المديريات / مستوى العمال
30	5	8	3	4	4	2	2	1	1	إطار
18	10	/	/	8	/	/	/	/	/	فني (تقني)
150	30	/	22	98	/	/	/	/	/	أعوان منفذين
198	45	8	25	110	4	2	2	1	1	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مديرية الإدارة العامة.

الشكل رقم (24) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر : مديرية الإدارة العامة.

أولاً: المدير التنفيذي: وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إدارياً و تقنياً و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

ثانياً: مكتب العلاقات الخارجية والبنكية: هو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها الأجانب " مجموعة الغرير للاستثمار بالإمارات العربية المتحدة "، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والمرددين الأجانب مقره الجزائر العاصمة.

ثالثاً: الأمانة العامة: مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد، و كذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرات والمصالح. وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

رابعاً: مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج خصوصاً من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج و مراقبة نوعية المنتج. وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

**1- المخبر:** تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الموردین وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- ❖ احترام مواصفات مراقبة الجودة، و كذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- ❖ إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- ❖ إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية منجزة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- ❖ تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء)؛
- ❖ الوزن النوعي (القمح بنوعيه)؛
- ❖ تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق؛
- ❖ نسبة المواد المعدنية؛
- ❖ نسبة الحلوتين؛

❖ تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن...).

بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه

كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

**2- مصلحة الإنتاج:** تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- ❖ استقبال المادة الأولية؛
- ❖ تحضير و تنظيف القمح بنوعيه لطحنه؛

❖ استقبال الأكياس؛

❖ تخزين و تصريف المنتج؛

❖ الصيانة الوقائية و الفنية؛

❖ تحضير الأجهزة و مراقبة النوعية و الجودة.

يتابع مدير الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة مراحل الإنتاج حتى الوصول إلى المرحلة النهائية بحيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية مرة ثانية.

خامسا: مديرية التجارة: وتشمل المصالح التالية:

**1- مصلحة التجارة:** يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال بيانات عن حجم الإنتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها:

حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الأولوية لأن الطلب يفوق حجم الإنتاج، إذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتبها حسب الأولوية حيث يوضع في سجل الطلبيات يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، حجم الحقوق، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات.

وتقوم أيضا باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

❖ نسخة من بطاقة الرقم الجبائي؛

❖ نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة؛

❖ وصل طلبية فارغ مع الختم؛

❖ نسخة من شهادة الميلاد؛

❖ تصريح شرطي؛

❖ نسخة مستخرجة من السجل التجاري؛

❖ وصل استقبال.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات. إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم تقرير شهري لمصلحة المحاسبة مصحوبا بنسخ عن الفواتير المحررة خلال الشهر.

**2- مصلحة الإرسال و التوزيع:** تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل

المعلومات اللازمة والخاصة بالعملاء، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه

المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة و التغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها. كما يمكن تلخيص مختلف الوصولات المستعملة فيما يلي:

- ❖ وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من عند أمين الصندوق (وصل الدفع) Bon de versement؛
- ❖ وثيقة تثبت قيمة مبلغ التسديد، تسلم من عند مصلحة التجارة (وصل التسديد) Bon à payer؛
- ❖ وثيقة تثبت أن هذا العميل باستطاعته استلام البضاعة المسجلة Bon d'enlèvement؛
- ❖ وثيقة تثبت بأنه استلم البضاعة (وصل الاستلام) Bon de livraison؛
- ❖ وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة (وصل الخروج) Bon de sortie؛
- ❖ وثيقة تملأ للزيائن الدائمين فقط و هي تثبت كم دفع نقودا و كم أخذ بضاعة (كشف العملاء) Fiche client-فاتورة-

سادساً: مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتنفرع عنها:

### 1- مصلحة المحاسبة العامة و المالية: تقوم بالمهام التالية:

- ❖ التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛
- ❖ إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية؛
- ❖ تسيير جميع العمليات المحاسبية؛
- ❖ العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية؛
- ❖ تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة؛
- ❖ متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة؛
- ❖ مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

2- مصلحة محاسبة المواد: تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

3- أمين الصندوق: يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال و قبض المداخيل النقدية للمؤسسة.

سابعاً: مديرية الوسائل العامة: تعمل هذه المديرية على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات ..) وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتندرج تحتها المصالح التالية:



**1- مصلحة الصيانة:** وتهتم هذه المصلحة بصيانة و مراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

**2- مصلحة الأمن (خلية الأمن):** مهمتها الحرص على أمن للمؤسسة، وتقوم كذلك بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الحمولة المشتراة.

**3- مصلحة النقل:** وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبات إلى العملاء ونقاط البيع وكذلك نقل عمال المؤسسة.

**ثامنا: مديرية الإدارة العامة:** تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها مصلحتين:

**1- مصلحة تسيير المستخدمين:** تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فان هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات.

**2- مصلحة الأجور:** تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

**3- مصلحة العلاقات العامة:** وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ...

#### المطلب الرابع: التعريف بالجانب الإنتاجي للمؤسسة

تتميز تجهيزات الإنتاج " المطحنة " بالعصرنة والحداثة فهي من ماركة عالمية من مؤسسة (BULHER) السويسرية والتي تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة الإنتاج النظرية لمطحنة السميد ب 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الدقيق فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة إلى أن الطاقة الحالية النظرية للطحن والتي تقدر ب 550 طن/يوم قابلة للتوسع إلى 1000 طن/يوم.

لقد دخلت المؤسسة السوق بتشكيلة واسعة من المنتجات، تظم كل واحدة منها عدة أصناف تختلف باختلاف أحجامها، لكي تستجيب لشريحة واسعة من العملاء، ويمكن توضيح تشكيلة المنتجات من خلال الجدول التالي:

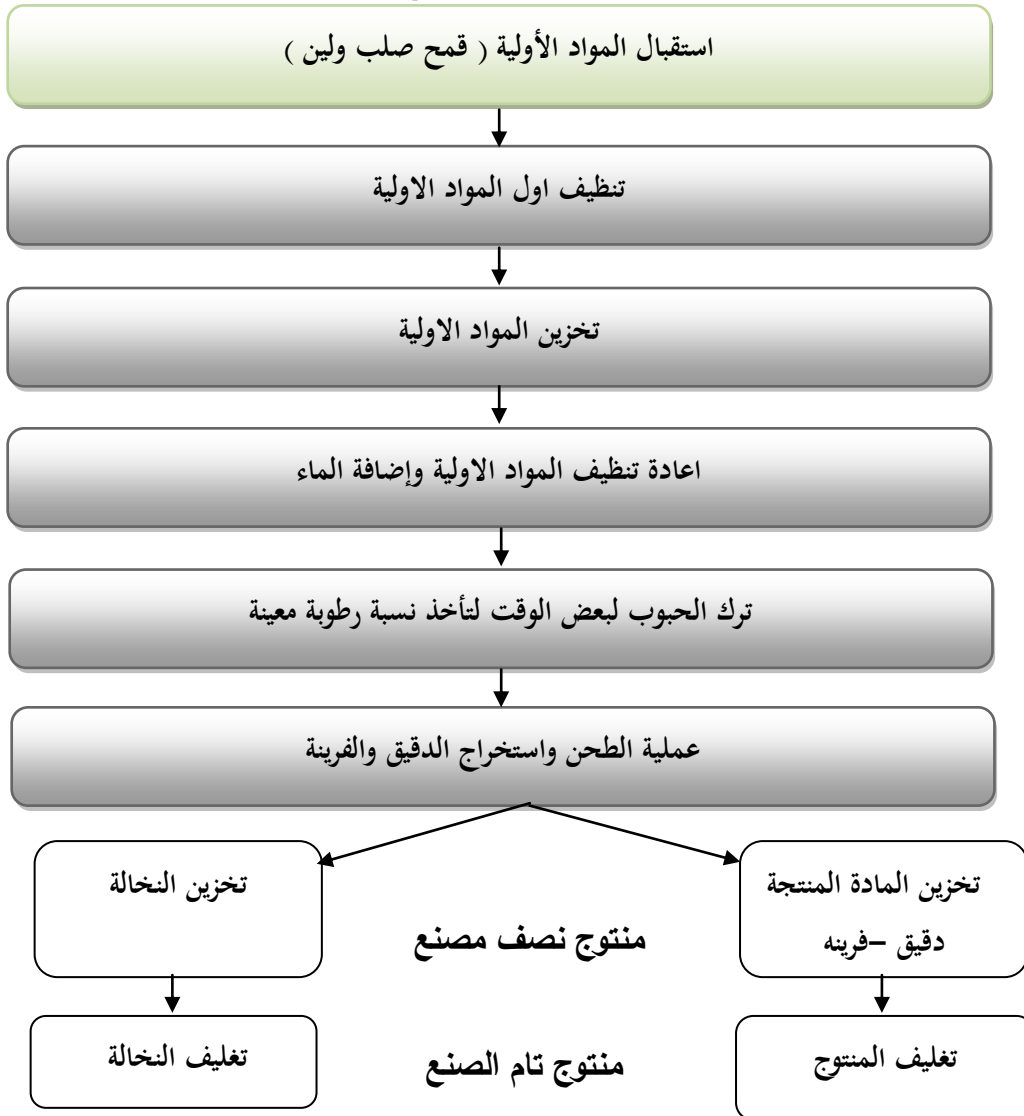
## الجدول رقم (12) : تشكيلة منتجات الدقيق والفرينة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية " خبز "	50 / 25/01/05 كغ
	ممتازة	50 / 25 / 10 / 05 / 02 / 01 كغ
الدقيق	خشن	25 كغ
	عادي	25 كغ
	ممتازة	25 / 10 / 05 كغ
	سمولات	25 كغ
النخالة		كغ 100 / 40

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة الإنتاج.

ويوضح الشكل الأتي مراحل إنتاج الدقيق والفرينة.

## الشكل رقم (25) : مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المقدمة من مصلحة الإنتاج.

## المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبية ومحاسبة التكاليف لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

## المطلب الأول: وصف نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

## 1. الانظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية

يشتمل نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة على نظم فرعية هي:

- ✓ النظام الفرعي للمحاسبة والمالية؛
- ✓ النظام الفرعي لمحاسبة المواد ويشبه إلى حد ما محاسبة التكاليف وان اختلفت التسمية؛
- ✓ النظام الفرعي للمحاسبة الموازية او الميزانية التقديرية (علما ان المؤسسة تلجا لإعداد الميزانية التقديرية فقط في حالة احتياجها لها) (حالة اقتراض مثلا) وتقوم بها مصلحة المحاسبة والمالية).

## 2. مكونات نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

- بشرية : لا يوجد نظام معلومات بدون أفراد كيفما كانوا مستخدمين للنظام عمال، إطارات، الذين من أجل تحقيق مهامهم يستخدمون المعلومة المنتجة بواسطة النظام و قدراته الآلية أو التي تمد النظام بمعطيات جديدة...، وتستعين المؤسسة محل الدراسة بمجموعة من الاطارات والفنيين والأعوان من اجل تحقيق أهداف نظام معلومتها بصفة عامة ونظام معلومتها المحاسبي بصفة خاصة.

- آلات : نظام المعلومات يقوم في أغلب الأحيان على تكنولوجيا المعلومات الرقمية (شبكة، كمبيوتر و وحدات ملحقه وحداث العمل...) لاحظنا من خلال زيارتنا للمؤسسة انها تعتمد على مجموعة كبيرة من الحواسيب من علامات تجارية مختلفة مثل ACER , HP , INTEL بالإضافة الى الملحقات كالألات الطابعة، IMPRIMANTE, PHOTOCOPIEUSE...

- برمجيات و إجراءات : في الحالات المألوفة نظام المعلومات يعتمد على استخدام الكمبيوتر و هذا الأخير لا يستطيع العمل بدون برامج بمعنى برامج مسجلة تتحكم في التشغيل الآلي للألات، ومن بين البرامج التي تستخدمها المؤسسة محل الدراسة برنامج PCCOMPTA(C)DLG؛ وبرنامج الاجور PCPAIE.

- المعطيات في أشكال متنوعة أرقام صور نصوص أصوات...، هذه الموارد الأساسية تجسيد المعلومة المحازة من طرف المؤسسة سوء كانت معطيات تعكس أحداث جديدة (إدخال أمر انتاج استجابة لطلب أحد عملاء المؤسسة) سوء معلومات نتيجة عن معالجات سابقة و مخزنة من أجل إعادة استخدامها (الكمية المخزنة من الدقيق مثلا و التي حسبت سابقا بواسطة الكمبيوتر مع كل حركة دخول و خروج)، هذه المعطيات تشكل المادة الأولية للمعالجة تشكيل معارف للمؤسسة و هي عبارة عن أصول حقيقية، ضرورة لتشغيله.

### 3. وظائف نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

**1.3 المدخلات:** توجد مجموعة كبيرة من المدخلات التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة من أهمها:

- فواتير شراء القمح الصلب واللين؛
- فواتير شراء قطع الغيار والأكياس والبطاقات ...؛
- فواتير البيع؛
- تقارير الانتاج الشهرية من مصلحة الانتاج؛
- تقارير المبيعات الشهرية؛
- فواتير استهلاكات الطاقة الكهربائية والماء ...؛

**2.3 المعالجة:** تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة بمعالجة بياناتها باستخدام الاعلام الالي بنسبة كبيرة؛ وعلى سبيل المثال بالنسبة للمحاسبة المالية تعتمد على برامج معدة مثل برنامج حساب الاجور، وتعد البرامج على حسب القوانين الموجودة بالنظام المحاسبي المالي والنسبة لمحاسبة التكاليف ايضا تعتمد المؤسسة على المعالجة الآلية لحساب سعر تكلفة المنتجات، وفيما يلي نعرض اهم المهام التي يقوم بها النظام.

**المحاسبة العامة و المالية:** تقوم بالمهام التالية:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛
- إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية؛
- تسيير جميع العمليات المحاسبية؛
- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية؛
- تأمين ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخزينة؛
- متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة؛
- مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

**محاسبة المواد:**

- تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)؛
- إنشاء كشف المبيعات؛
- اعداد جدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

**3.3 المخرجات :** تتمثل المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب التي ينتجها نظام المعلومات

المحاسبية في ثلاثة أنواع رئيسية هي:

○ **القوائم المالية:** وتمثل أهم التقارير التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية ويتم إعداد القوائم المالية وفقا للمخطط الوطني والمحاسبي وبداية من 2010/01/01 تم إعدادها وفقا للنظام المالي والمحاسبي الجديد، وتقوم بإعداد القوائم المالية كل سنة مالية إلا أن المؤسسة وبغية معرفة وضعية نشاطها تقوم بإعداد قوائم مالية مرحلية ( كل 3 أشهر ) وتمثل القوائم المالية في : الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملاحق.

○ **تقارير النشاط:** تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بإعداد تقرير عن النشاط بصفة شهرية حيث تتضمن:

- المبيعات الشهرية للمنتجات بالجملة أول نقاط البيع؛
- حركة المخزون من حيث الاستقبال والاستهلاكات ومخزون آخر مدة؛
- التنازل عن الدقيق لوحدة الكسكس؛
- رصيد العملاء؛
- كمية الإنتاج والمبيعات؛
- كمية المنتجات المحولة لنقاط البيع؛
- تطور المبيعات من حيث الكميات والقيمة.
- **الإقرارات الضريبية:** باعتبار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تخضع للنظام الحقيقي فهي ملزمة بتقديم تصريحات ضريبية سنوية وأخرى شهرية:
- السنوية تتمثل في الميزانية الضريبية وجدول حسابات النتائج الضريبي الذي يوضح النتيجة الخاضعة للضريبة ( مع العلم أن المؤسسة معفاة من الضريبة على أرباح الشركات)
- الشهرية تتمثل في التصريح الشهري لرقم الأعمال G50 والذي يتضمن الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الأجور ( IRG ).
- بالإضافة إلى التقارير السابقة تقوم المؤسسة بإعداد الميزانيات التقديرية التي تساعد في تقييم نشاطها، إضافة إلى تقرير محافظ الحسابات الذي يصادق على صحة الحسابات والقوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة.

### المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

في الواقع لا وجود لمصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات لكن تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش الربح للحصول على سعر البيع ولكن قبل التعرف على هذه الطريقة ينبغي إلقاء نظرة مختصرة على تكاليف المؤسسة.

**عناصر التكاليف:** تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

○ **المواد الأولية :** وتتمثل في العناصر التالية:

● **القمح**: وهو نوعان صلب ولين وقد يكون مستورد أو محلي، كانت المؤسسة في البداية تحصل على القمح إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث أن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم وبالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في أغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب، بالإضافة إلى قيد آخر يتمثل في الكميات الممنوحة من طرف الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة بـ 50% يومياً من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح، وفيما يأتي بعض المعلومات عن النوعين:

● **القمح الصلب**: يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق بمختلف أنواعه، ويقدر سعر القنطار من القمح الصلب الذي يستخدم في إنتاج الدقيق بـ 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 وقد تم تسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كلغ من الدقيق بـ 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك.

● **القمح اللين**: يستخدم القمح اللين لإنتاج الفرينة ويقدر سعر القنطار منه بـ 1285 دج ويصل السعر الحقيقي إلى 3500، وتم تسقيف سعر الفرينة حيث يقدر سعر خروجها بـ 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع.

#### ○ المستلزمات الوسيطة:

● **الأكياس**: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين.

● **الخيط**: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.

● **البطاقات**: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.

● **الماء الصالح لمعالجة القمح**: يتم الحصول عليه من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان... الخ، من خلال عقود مع مجموعة من الموردين.

○ **استهلاكات أخرى**: هي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين والملازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...

#### ○ تكاليف أخرى:

- **أجور المستخدمين**: تتمثل في الأجر القاعدي والعلاوات والتعويضات والمنح المقدمة للعمال كمقابل أداء وظائفهم.

- **مصاريف الإيجار**: كراء المحلات المستخدمة من طرف المؤسسة كنقاط بيع وكل ما يتعلق بها من مصاريف

كالكهرباء والماء، ....

**صيانة وإصلاحات:** ويقصد بها أعمال الصيانة المختلفة سواء كانت دورية (كل شهر أو شهرين أو ثلاثة أو كل سنة...) أو وقائية أو اضطرارية عند حدوث أعطاب، وتتعلق صيانة المؤسسة محل الدراسة في أغلبها بتجهيزات الإنتاج إلا أن هذا لا يمنع قيام المؤسسة بترميم المباني والصيانة وسائل النقل والتجهيزات الأخرى للمؤسسة دورياً أو عندما تقتضي الحاجة.

**الخدمات الأخرى:** تتمثل في مصاريف نقل القمح، ومصاريف البريد والاتصالات، ومصاريف تحميل السلع ومصاريف المهمة والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من موثقين ومحافظي حسابات ومحامين...، بالإضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة وغيرها من الخدمات.

- **الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقداً، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

- **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 الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات...

- **حقوق الاستغلال:** وهي تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج حساب سعر التكلفة وبرنامج الاجور...

- **المصاريف المختلفة:** وتنقسم الى:

- **التأمينات:** مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، الشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة هو تابع لوحدة الكسكس وبالتالي لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.

- **اقتطاعات أخرى ومنح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى...

- **المصاريف المختلفة الأخرى:** وتتمثل في مختلف المصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة والناجحة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...

**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشككة لمواجهة تديني قيم المخزون، والزبائن...

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

- **المحاسبة المالية:** من خلال حسابات الأعباء (المجموعة 6)؛

- مصلحة محاسبة المواد: توفر معلومات تتعلق بمشتريات و استهلاكات المواد الأولية وأسعار الحصول عليها وتقارير عن الانتاج والمبيعات الاجمالية؛
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية؛
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة يوميا وشهريا وأسعار البيع.

المطلب الثالث: الطريقة المعتمدة لحساب سعر تكلفة المنتجات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

### 1. وصف الطريقة

تعتمد المؤسسة في تحديد سعر تكلفة منتجاتها على طريقة بسيطة وتفتقر إلى حد بعيد عن الأسس العلمية وترتكز هذه الطريقة على الخطوات الآتية:

- تحديد التكلفة المباشرة للمنتج (وذلك من خلال تحديد تكلفة شراء القمح المستخدم ومواد أخرى كالأكياس والخيط والبطاقات).

- تحديد تكلفة المنتج غير المباشرة وذلك من خلال:

تقسيم الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة، حيث الأعباء الثابتة لا تتغير كالاكتلافات مثلا والمتغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج كالطاقة الكهربائية مثلا.

بحيث تحدد التكلفة الوحودية للعبء حيث:

ت و للعبء المتغير = العبء المتغير/X/عدد الوحدات المنتجة من الدقيق والفرينة

ت و للعبء الثابت = العبء الثابت/Y/عدد الوحدات المنتجة من الدقيق والفرينة

ومن ثم بالجمع نحصل على: التكلفة الوحودية المتغيرة و الثابتة للمنتج.

- حساب سعر التكلفة وذلك بجمع كل من:

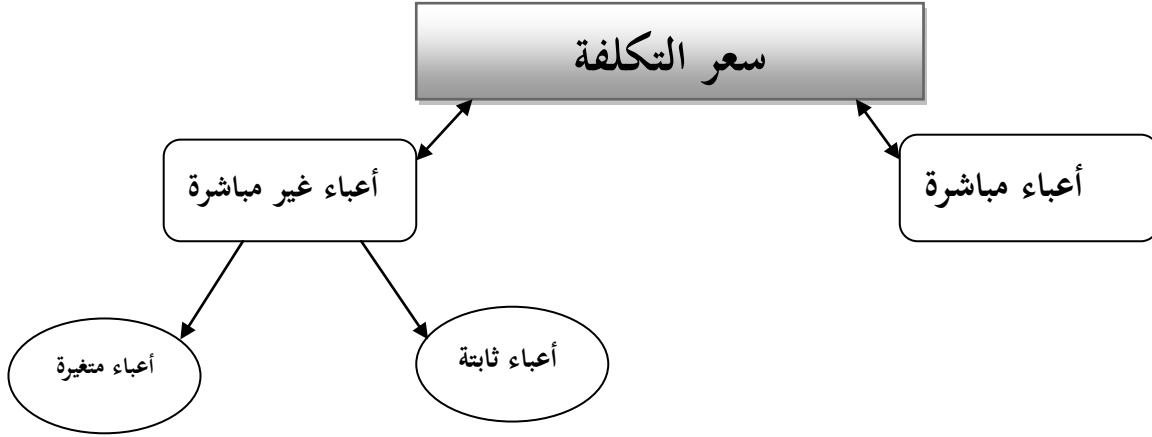
➤ التكلفة المباشرة لانتاج المنتج (تكلفة شراء القمح المستخدم في العملية الانتاجية).

➤ التكلفة غير المباشرة بجمع التكلفة الوحودية المتغيرة والتكلفة الوحودية الثابتة للمنتج.

➤ إضافة تكلفة التوزيع المباشرة (مواد التغليف كالأكياس والخيط والبطاقات). والشكل الأتي يوضح مكونات سعر التكلفة:



## الشكل رقم (26) : مكونات سعر التكلفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

## 2. عرض طريقة حساب سعر التكلفة للمنتجات في المؤسسة محل الدراسة

وفيما يلي سنقوم بعرض طريقة المؤسسة لحساب سعر تكلفة منتج 50 كغ من الفريئة العادية  
الخطوة الأولى: تقوم المؤسسة بحساب عدد الوحدات المنتجة من الدقيق والفريئة في الفترة التكاليفية المعنية (كل شهر). وكمثال اعتمدنا على شهر مارس وهذا من خلال الجدول الآتي:

## الجدول رقم (13) : إنتاج شهر مارس 2011 من الدقيق والفريئة الوحدة: القنطار

الكمية	النوع	
13911.80	دقيق	رقم 1
28369.71	فريئة	رقم 2
42281.51	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة العامة والمالية.

حيث يستخرج من الجدول عدد الوحدات المنتجة من الفريئة والدقيق.

## الخطوة الثانية: تحديد نصيب الوحدة المنتجة من الأعباء المتغيرة

حيث تقوم المؤسسة بحصر كافة الأعباء المتغيرة ثم تقوم بقسمة العبء على إجمالي الوحدات المنتجة من الدقيق والفريئة وبهذا تحصل على تكلفة الوحدة سواء دقيق او فريئة من الأعباء المتغيرة ويوضح الجدول الآتي هذه الخطوة.

## الجدول رقم (14) : الأعباء المتغيرة الوحودية لشهر مارس 2011 الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ	دقيق	الفريضة
	ماء	67,198.24	1.59	1.59
	طاقة كهربائية	811,684.75	19.20	19.20
	قطع الغيار	1,115,588.94	26.38	26.38
	خردوات ومواد	367,845.21	8.70	8.70
	لوازم المكتب	0.00	00.00	00.00
	وقود	238,549.43	5.64	5.64
	البسة العمال	5,790.83	0.14	0.14
	مواد ولوازم مختلفة	248,255.39	5.87	5.87
	صيانة وإصلاحات	90,930.00	2.15	2.15
	اتعاب	120,300.00	2.85	2.85
	اشهار وعلاقات عامة	1,669.95	0.04	0.04
	نقل السلع	233,608.65	5.53	5.53
	تنقلات، مهام، استقبالات	384,837.51	9.10	9.10
	مصاريف البريد والاتصالات	135,458.58	3.20	3.20
	خدمات بنكية	11,216.05	0.27	0.27
	اشتراقات	268,055.00	6.34	6.34
	الافراد	5,049,339.84	119.42	119.42
	ضرائب، ورسوم غير م CA	1,406.00	0.03	0.03
	ضرائب اخرى ورسوم	9,295.52	0.22	0.22
	اعباء استثنائية	0.73	00.00	00.00
<b>256.88</b>	<b>المجموع</b>	<b>9161030,62</b>	<b>216.67</b>	<b>256.88</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة العامة والمالية.

الخطوة الثالثة : تحديد نصيب الوحدة المنتجة من الأعباء الثابتة

الجدول رقم (15) : الأعباء الثابتة الوحودية لشهر مارس 2011. الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ	دقيق	فرينة
	التأمينات	196,375.04	4.64	4.64
	الاهتلاكات	8,329,350.41	197.00	197.00
	المجموع	8,525,725.45	201.64	201.64

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

○ التكلفة الوحودية الثابتة لقنطار من الفرينة هي : 201.64 دج

○ التكلفة الوحودية الثابتة لقنطار من الدقيق هي : 201.64 دج

تحديد تكلفة شراء القمح اللين:

عندما تنتج المؤسسة الفرينة العادية ينتج عن عملية الانتاج منتج ثانوي يسمى النخالة SON ، وفي بعض الحالات يكون هناك انتاج للفرينة الممتازة والمؤسسة في حسابها لسعر التكلفة لاتعتمد على ثمن شراء القنطار من القمح اللين مباشرة، وانما تقوم بحساب تكلفة شراء القنطار من القمح اللين لإنتاج الفرينة العادية من خلال حساب مايلي :

- وضع ثمن شراء القنطار من القمح اللين (للكمية المنتجة من الفرينة العادية (4) (III)
- وضع سعر البيع المتوقع للقنطار للفرينة الممتازة. - (2) (II)
- وضع سعر البيع المتوقع للنخالة للقنطار من النخالة (3) (III)
- حساب X متوسط سعر الشراء من خلال حل المعادلة التي تحقق جمع المبالغ (الثلاثة) وقسمتها على الكميات المنتجة (الثلاثة) يعطينا 1285 دج.

$$1285 = 17283610.56 + 116525.48 + (28334.85X) / 42562.43 \quad \text{المعادلة:}$$

$$X = 1316.14 \text{ دج}$$

- مع الاشارة الى ان كل هذا يتم بواسطة برنامج (LOGICIEL) محاسبي.

والجدول الاتي يوضح ذلك.

الجدول رقم (16) : تحديد تكلفة شراء القنطار من القمح اللين لشهر مارس 2011

النسبة	المنتوج	الكمية المنتجة (كغ)	سعر / شراء (دج)	المبالغ (دج)
66.57%	فرينة عادية	28334.85	1316.14(X)	37292629.51
0.08%	فرينة ممتازة	34.86	3,342.67(II)	116525.48
33.35%	نخالة	14192.72	1,217.78(III)	17283610.56
100%	المجموع	42562.43	1285.00(III)	54692765.55

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

وبهذا نحصل على تكلفة شراء القنطار من القمح اللين لصنع الفرينة العادية حسب طريقة المؤسسة محل الدراسة.

حساب سعر تكلفة المنتج 50 كغ من الفرينة العادية: في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بجمع كل من :

- ✓ تكلفة شراء القمح اللين اللازمة لإنتاج المنتج 50 كغ من الفرينة العادية؛
  - ✓ التكلفة الوحديّة المتغيرة لإنتاج 50 كغ من الفرينة العادية؛
  - ✓ التكلفة الوحديّة الثابتة لإنتاج 50 كغ من الفرينة العادية؛
  - ✓ تكلفة شراء مواد التعبئة والتغليف اللازمة لتعبئة منتج 50 كغ من الفرينة العادية.
- والجدول الآتي يوضح بالتفصيل هذه الخطوات.

الجدول رقم (17) : حساب سعر التكلفة لمنتج 50 كغ من الفرينة العادية لشهر مارس 2011

رقم المادة	التعيين	QX (كغ)	P/U (دج)	MANTANT/Qty (دج)
001	فريضة	50	658.07	658.07
002	كيس	1	19.50	19.5
003	خيط	0.7	232.56/1000	0.16
004	بطاقة	1	0.25	0.25
المجموع				677.99
CV				128.44
CF				100.82
سعر التكلفة				907.25

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

من الجدول أعلاه يتضح أن سعر التكلفة لمنتج 50 كغ من الفرينة العادية هو 907.25 دج .

## المطلب الرابع: الانتقادات الموجهة للطريقة المعتمدة من طرف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

الطريقة التي تستخدمها مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب غير مبنية على أسس علمية وسجلنا الملاحظات الآتية:

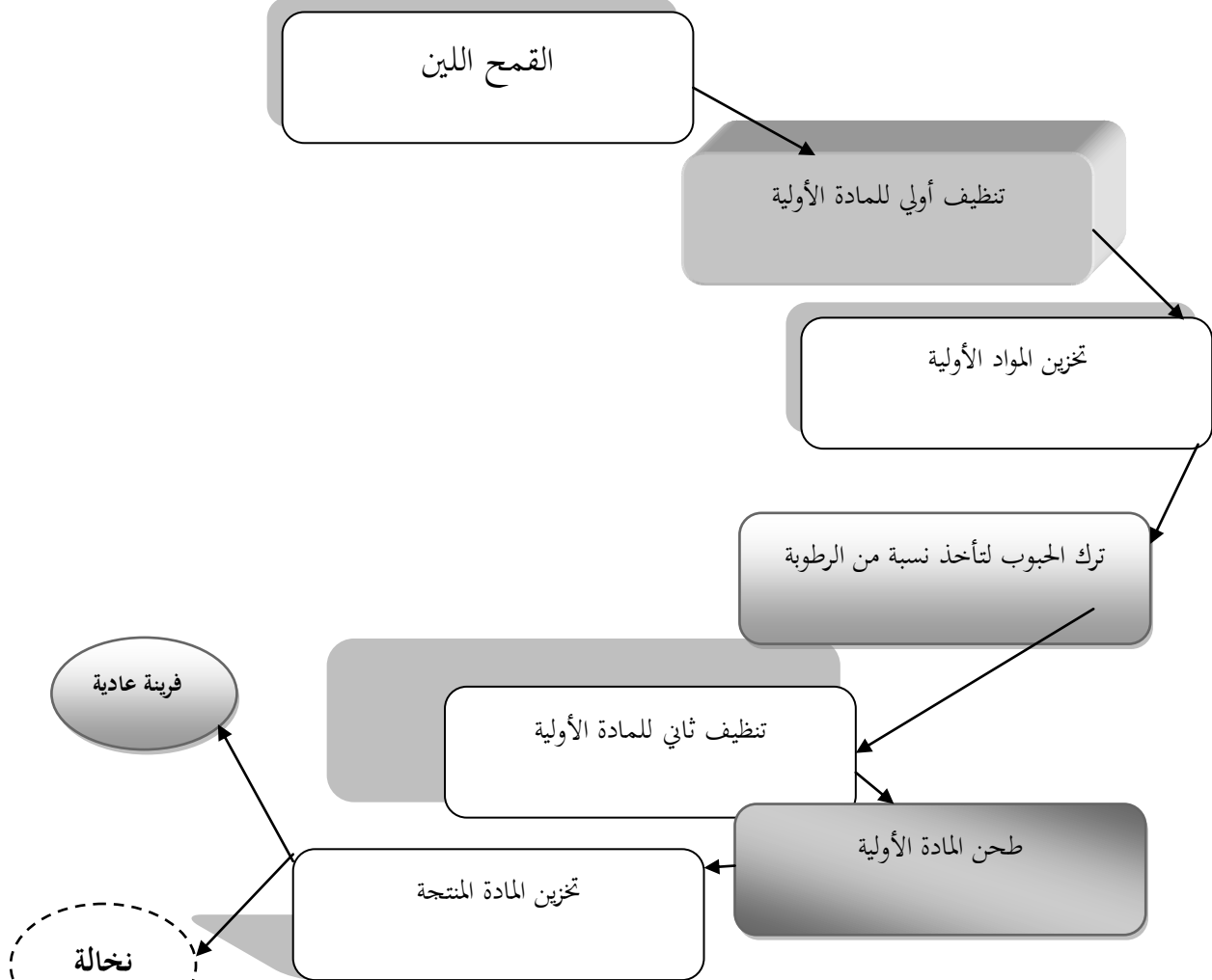
- ✓ تهتم المؤسسة فقط بأعباء المحاسبة المالية وتحمل الأعباء الأخرى (غير المعتبرة مثل الفائدة على رأس المال)، ولا تحصر كافة التكاليف المعنية.
- ✓ أساس تقسيم الأعباء إلى متغيرة وثابتة غير سليم فمثلا الاهتلاكات التي تعتبرها غير مباشرة ليست دائما كذلك بل هي في بعض الأحيان مباشرة مثلا في حالة آلات تعبئة الخاصة بمنتوج 1 كغ الاهتلاك يمثل عبء مباشر.
- ✓ لا وجود لمحاسب تكاليف ولمصلحة محاسبة التكاليف والذي يقوم بحساب سعر التكلفة هو فقط مصلحة المحاسبة المالية وتهدف بالدرجة الأولى إلى توفير معلومة محاسبية لانجاز القوائم المالية.
- ✓ تحميل الوحدة المنتجة من الدقيق أو الفرينة بنفس العبء المتغير أو الثابت وهذا ليس منطقي بدليل أن إنتاج الفرينة يمثل أكثر من ضعف إنتاج الدقيق وبالتالي إذا أخذنا الطاقة الكهربائية كمثال فلا ينبغي أن تتحمل الوحدة المنتجة من الدقيق نفس ما تتحمله الوحدة المنتجة من الفرينة.
- ✓ تكلفة شراء القمح والتي تحسب من خلال العلاقة السابقة الذكر لا تأخذ مخزون أول المدة بعين الاعتبار.
- ✓ لا تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مخزون أول المدة في حساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة .
- ✓ عدم وجود سجلات تعنى بتسجيل تفاصيل مهمة تساعد في حساب سعر التكلفة بشكل أدق مثلا سجل يعنى بالزمن وعدد العمال اللازم لإنتاج كل كمية منتجة سواء من الدقيق أو الفرينة. (تحديد تكلفة الأجر و الاهتلاكات بشكل أدق).

## المبحث الثالث: المساهمة في حساب سعر تكلفة منتج 50 كغ من الفرينة العادية وفق طريقة التكاليف الكلية

المطلب الأول: حصر أعباء المؤسسة لشهر مارس 2011 وتقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وثانوية

- 1- ينبغي الإشارة انه نظرا لتعدد منتجات المؤسسة محل الدراسة اخترنا منتج الفرينة العادية 50 كغ كنموذج لحساب سعر التكلفة. والشكل رقم (27) يوضح الخطوات اللازمة لإنتاج كيس 50 كغ من الفرينة العادية (نظرا لأنه من خلال جداول كميات الإنتاج يظهر انه المنتج الأكثر مبيعا والأكثر إنتاجا).
- 2- قمنا باختيار شهر مارس 2011 كفترة تكاليفية للدراسة نظرا لظهور بعض التكاليف الدورية كالتأمينات والإيجار التي لم تظهر في حسابات المؤسسة في الأشهر الأخرى.
- 3- نظرا لعدم توفر الحجم الساعي اللازم لإنتاج الفرينة اعتمدنا الكمية المنتجة كأساس للحساب فيما يخص تقسيم الاهتلاكات وبعض المصاريف الأخرى غير المباشرة.
- 4- استخدمنا طريقة التكاليف الكلية كوسيلة لحساب سعر التكلفة.

الشكل رقم (27) : مراحل إنتاج منتج فرينة عادية



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة الإنتاج

للتوصل لحساب سعر التكلفة يجب إتباع الخطوات الآتية:

### الخطوة الأولى:

✓ حصر كافة أعباء المؤسسة محل الدراسة بالاستعانة بوثائق المحاسبة المالية (ميزان المراجعة لشهر مارس 2011).

الخطوة الثانية: تقسيم الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة حيث:

○ الأعباء المباشرة: تتمثل في:

✓ القمح اللين: وهو المادة الأساسية المستخدمة في إنتاج الفرينة العادية؛

✓ الكيس: كمادة تغليف؛

✓ البطاقات: المستخدمة على أكياس الفرينة؛

✓ الخيط: المستخدم في خياطة الأكياس .

الأعباء غير المباشرة : الأعباء غير المباشرة وهي عبارة عن الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة للمنتجات بصفة مباشرة، إلا بعد توزيعها واستخراج نصيب الوحدة الواحدة منها، تحمل بعدها على سعر تكلفة المنتج أو الخدمة بمقدار مساهمة كل وحدة عمل في هذا المنتج، إن عملية حساب التكاليف أو سعر التكلفة لا تكون لمنتج واحد ولكن لكل المنتجات التي تنتج في فترة معينة وتكون عادة شهر، وهذا ما يتعارض مع طبيعة تسجيل الأعباء في المحاسبة العامة والتي تكون عادة كل ثلاثي، أو سداسي أو سنوي، لذلك وجب مراعاة تحميل الفترة التكاليفية بما يخصها فقط مثل الاهتلاكات التي تقسم على 12 شهر، أعباء الطاقة الكهربائية التي تقسم على شهرين، البريد والاتصالات التي تقسم على شهرين...

و في حالتنا هذه الأعباء غير المباشرة هي كل الأعباء التي لا تخص منتج الفرينة العادية فقط وفي الواقع هي كل الأعباء الحسابات المذكورة في ميزان المراجعة باستثناء الأعباء المباشرة المذكورة في الأعلى.

### الخطوة الثالثة:

ومن اجل تحميل الاعباء غير المباشرة للمنتج محل الدراسة وجب علينا إتباع ماياتي:

### تحديد الأقسام المتجانسة:

بإمكاننا تقسيم المؤسسة إلى عدد معين الأقسام، واستجابة إلى طبيعة وتنظيم المؤسسة فقد تم تقسيم المؤسسة على الشكل التالي:

1.1 الأقسام الرئيسية : كما ذكرنا في الفصول السابقة بأن الأقسام الأساسية هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة

بالمنتجات كقسم التموين قسم التوزيع، قسم الإنتاج. كما تعبر عن الأقسام التي تمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة.

لذا رأينا من الضروري أن تكون الأقسام الرئيسية كما يلي:-

- قسم التموين: يضم كافة نشاطات شراء المواد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية والمواد التي تحتاجها المؤسسة بصفة عامة.

- قسم الإنتاج : بحيث يضم فرع إنتاج الدقيق وفرع إنتاج الفرينة.

- **قسم التوزيع:** يضم كل نشاطات الإرسال والتوزيع للمنتجات والتعامل مع الزبائن.

**الأقسام المساعدة:** وبما أن ليس لهذه الأقسام علاقة مباشرة مع النشاط الرئيسي للمؤسسة بل وجدت من أجل مساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية فكان تقسيمها حسب المحاور الرئيسية لهذا النشاط الفرعي. إذ نجدها مجسدة في ثلاث أقسام وهي:

- **قسم الإدارة والأمن:** يضم نشاطات مصلحة العلاقات العامة والمخبر وتسيير المستخدمين والأمن العام للمؤسسة.

- **قسم المحاسبة والمالية:** يضم نشاطات مصلحة المحاسبة العامة والمالية ومحاسبة المواد وأمانة الصندوق و مصلحة الأجور.

- **قسم النقل و الصيانة:** يضم نشاطات خلية النقل (نقل العمال والبضائع) والصيانة بكل أنواعها التي تقوم بها المؤسسة داخليا اوخارجيا.

ويمكن توضيح الخطوات السابقة (تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية ومساعدة وتحديد الأعباء غير المباشرة التي يتضمنها كل قسم) في الجدول التوضيحي الآتي:

**جدول رقم (18) تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة وتوزيع الأعباء غير المباشرة عليها**

رقم. ح	المبالغ	ادارة وامن	صيانة ونقل	محاسبة ومالية	تموين	إنتاج		توزيع
						دقيق	فرينة	
60		X	X		X	X		
61					X	X	X	
62					.	.	.	
63				X	.	.	.	
64					.	.	.	
65					.	.	.	
66					.	.	.	
68					.	.	.	
T		T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.



## المطلب الثاني: تحديد نسب التوزيع الأولي وحساب إجمالي التوزيع الأولي

ويتضمن هذا المطلب تباعا للخطوات السابقة كل من الخطوات الآتية:

## الخطوة الرابعة: تحديد نسب التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

لتوزيع أعباء المحاسبة المالية غير المباشرة على الأقسام الرئيسية والمساعدة يجب تحديد نصيب كل قسم من الأقسام من

هذه الأعباء وقد تمت هذه الخطوة اعتمادا على:

الطاقة الكهربائية المستهلكة: اعتمادا على نسبة العتاد المستهلك للكهرباء داخل كل قسم وبيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

الصيانة: تقوم مصلحة الصيانة بالمؤسسة محل الدراسة التطبيقية بصيانة كافة استثمارات إلا أن 99% من عملها يتعلق

بقسم الإنتاج، وتنقسم الصيانة إلى:

✓ صيانة دورية (شهرية، كل شهرين، كل ستة أشهر، كل سنة...)

✓ تدخلات حسب الضرورة وتكون كل ما حصلت اعطاب في تجهيزات الإنتاج في اغلب الأحيان وقد تصل إلى

5-6 مرات في اليوم وقد لا تكون نهائيا.

وتسجل مصلحة الصيانة هذه التدخلات في وقت حصولها في دفتر يتكون من مجموعة أعمدة بحيث يحتوي

العمود الأول على تاريخ التدخل والعمود الثاني على الآلة التي تم التدخل فيها والعمود الثالث على قطع الغيار

المستخدم في العملية والأخير على العمال المعنيين بالتدخل.

وانطلاقا من من المعلومات المقدمة من هذه المصلحة واعتمادا على المعلومات الموجودة في الدفتر حاولنا حصر

تدخلات شهر مارس 2011 وإلحاقها بالأقسام المعنية بها (وهذا ما يوضحه الجدول رقم(19)).

## الجدول رقم (19) : أهم تدخلات مصلحة الصيانة لشهر مارس 2011

العملية	عدد العمال	توزيع	إنتاج		المحاسبة والمالية	الصيانة والنقل	الإدارة والامن	محل التدخل	تاريخ التدخل
			دقيق	فريفة					
Remontage	3		X	X				COMPRESSEUR N°1	2011/01/01
Changement	5		X	X X				COMPRESSEUR N°2 CYLINDRES CNB	2011/03/03
intervention	2			X				MACHINE CONDITIONEUSE FARINE 1KG	2011/03/07
Démontage	2		X	X				FILTRE D' AIR – COMPRESSEUR	2011/03/09
Modification	3			X				BOUCHE DU FARINE	2011/03/17
Lavise								SILO 101	2011/03/20
Soudure Contrôle			X	X				FILTRE D'EAU DÉCORTIQUESE	2011/03/28

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة الصيانة و الإصلاحات.

وخصيلة القول ان اجمالي التدخلات في مارس 2011 كان 25 تدخل منها ماهر وقائي (مثلا تبديل الزيت) ومنها ماهو نتيجة اعطاب وقد قمنا بتقسيم المبلغ الإجمالي للصيانة بناءا عليها وبناءا على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية حيث كانت قيمة البعض واضحة والبعض الأخر فقط قمنا بتقديرها بناءا على المعلومات المقدمة من مصلحة الصيانة (مثل عملية دهن PIENTURE تتم بجزء من علبة الطلاء فقدرنا فقط الجزء المستهلك في العملية أيضا عملية اللحام LA SODURE لان مثل هذه العمليات لا وجود لفواتير أو قيم مالية محددة خاصة بها) ،وهذا ما يوضحه الجدول رقم (20).

○ تجدر الإشارة إلى أن صيانة و إصلاحات وسائل النقل تتم خارج المؤسسة .

الجدول رقم (20) : نسب التوزيع الأولي لأعباء الصيانة و الإصلاحات

**قطع الغيار:** عموماً قطع الغيار تتعلق بالتدخلات التي تقوم بها مصلحة الصيانة هذه الأخيرة التي تتعامل بشكل كبير مع المخزن الذي يمدّها بكل مستلزماتها من قطع الغيار، وهو بدوره يسجل كل القطع المستعملة في التدخلات في دفتر من خلاله حاولنا حصر قطع الغيار المستهلكة في شهر مارس 2011 وإحاطها بالأقسام الخاصة بها، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي :

**الجدول رقم (21):** أمثلة عن قطع الغيار المستهلكة لشهر مارس 2011

التوزيع	إنتاج		تمويل	محاسبة ومالية	صيانة و نقل	إدارة وامن	قطع الغيار	تاريخ الاستهلاك
	الدقيق	الفريئة						
	X	x					RADIATEUR D'huile	2011/03/02
		X					4 courroies réf 5600	2011/03/06
	X						Tay	2011/03/21
	X						Câble de monte charge	2011/03/22
		X					3 courroies réf spb 6000	2011/03/27

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة التخزين.

وكخلاصة للقول بالنسبة لقطع الغيار اعتمدنا في التوزيع الأولي للمبلغ الموجود في ميزان المراجعة لشهر مارس 2011 و على المعلومات المقدمة من مصلحة الصيانة عن مواطن استخدام قطع الغيار (تحديد الأقسام) والمعلومات المقدمة من المخزن ومصلحة المحاسبة والمالية (تحديد القيم) ، حيث تمكنا من إعداد الجدول رقم (22) نسب التوزيع الأولي لأعباء قطع الغيار لشهر مارس 2011.

الوحدة : دج

الجدول رقم (22) : نسب التوزيع الأولي لأعباء قطع الغيار لشهر مارس 2011

التاريخ	قطع غيار	التعيين	المبالغ	الإدارة و الأمن	الصيانة و النقل	محا بة و مالية	التموين	الإنتاج	التوزيع	مجموع
								السميد		
								الفرينة		
01/03/2011	PEINTURE	morceau du à l'ensachage	400,00							
02/03/2011	radiateur d'h	compresseur n°2	350 000,00					115 150,00	234 850,00	
03/03/2011	courroies	cylindres CB	6 000,00					6 000,00		
06/03/2011	4courroies réf 5600 apr à cyl B4		12 000,00					12 000,00		
19/03/2011	cartouche d'huile	compresseur n°1	15 000,00					4 935,00	10 065,00	
19/03/2011	filtre séparateur compresseur n1		367 000,00					120 743,00	246 257,00	
22/03/2011	câble de monte charge		4 330,00					4 330,00		
27/03/2011	3 courroies réf SPB 6000	cylindre B4	54 000,00					54 000,00		
	قطع غيار مختلفة	صيانة دورية	306 858,94					101 048,65	206 209,21	
		المجموع	1 115 588,94					346 206,65	769 381,21	1 115 587,86
	المجموع							0,310335318	0,68966371	
			1 115 588,94					31,03353184	68,96637104	
	النسب							31,06%	68,94%	100%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

## التأمينات:

من خلال فاتورة التأمينات لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- والتي تتعاقد فيها هذه الاخيرة مع شركة CAAR للتأمينات، حيث توجد بعض التفاصيل في الفاتورة من خلالها و من خلال المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة و المالية تمكننا من وضع نسب تقريبية للاستثمارات المؤمن عليها في كل قسم حيث تؤمن المؤسسة على كل من :

- حرائق المباني (الصناعية)
  - تجهيزات الإنتاج يوجهه المبلغ لقسم الإنتاج ويقسم على فرعي الدقيق والفرينة حسب الكمية المنتجة من كليهما.
  - المسؤولية المدنية وتعلق بالعمال.
  - آثار الكوارث الطبيعية.
  - عتاد الصيانة ويوجه بكامله لقسم الصيانة
  - وسائل النقل ووجهت لقسم النقل والصيانة وقسم الادارة حسب القسم المستعمل لوسيلة النقل.
- وقد راعينا في ذلك أن التامين سنوي.(تقسيم المبلغ على 12 شهر)
- ألبسة العمال قسمت على حسب عدد العمال الذين يستفيدون من هذه الألبسة في كل قسم من الأقسام.
- إيجارات: وجهت لقسم التوزيع لأنها إيجارات نقاط بيع تابعة لقسم التوزيع، علما ان أقساط الإيجار سنوية وبالتالي تمت قسمة المبلغ على 12 شهر.
- إشهار، علاقات عامة: يستفيد منها قسم التوزيع.
- تنقلات، مهام واستقبالات: وزعت على قسم الإدارة والمحاسبة والمالية والإنتاج بحسب قيمة كل مهمة او تنقل وذلك اعتمادا على معلومات مصلحة المحاسبة المالية.
- خدمات بنكية: تتمثل في عمولات بنكية غالبا يتحملها قسم المحاسبة والمالية.
- أعباء المستخدمين: تم تقسيم العمال حسب كل قسم وبالاعتماد على برنامج الأجور وبمساعدة مصلحة الأجور تم تحديد نسبة استفادة كل قسم من أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة وزعت حسب القسم الذي يستفيد من الخدمات الخاضعة للضرائب والرسوم (مثل الرسم على النشاط المهني يفرض على المبيعات وبالتالي يتحملها قسم التوزيع. حقوق الطابع تفرض على الشراء نقدا وبالتالي يتحملها قسم التمويل...).
- الأعباء العمليانية الأخرى غالبا تمثل برامج جاهزة LOGICIELS مثل برنامج الأجور مثلا وقسمت حسب استفادة كل قسم من خدماتها.
- أعباء مالية: قسم المحاسبة والمالية غالبا فوائد قروض او عمولات.

الوقود المستهلك وزع حسب العتاد الذي يستهلك الوقود في كل قسم، علما أن استهلاك الوقود حسب LES BONS DE CONSOMMATIONS. ناتج عن وسائل النقل وخاصة الشاحنات الكبيرة المستخدمة في عملية التوزيع، والجدول رقم (23) يوضح كيفية تقسيم أعباء الوقود على الأقسام المعنية .

الجدول رقم (23) : نسب التوزيع الأولي لأعباء الوقود لشهر مارس 2011 الوحدة : دج

مجموع	توزيع	انتاج		التموين	محاسبة ومالية	الصيانة واصلاحات	ادارة وامن	المبالغ	البيان
		دقيق	فرينة						
						6 000,00		6 000,00	VEHICULE TOYOTA
						5 000,00		5 000,00	MINI BUS IVECO
						45 000,00		45 000,00	MIDLUM 210 16T
						4 000,00		4 000,00	JMC NKR Camion Contenaire
						3 500,00		3 500,00	Camion conteneur JMC NKR S/C
						2 000,00		2 000,00	Tracteur Renault vi type 33GVBE
								0,00	S/R Benne cerearriere S/G
							5 000,00	5 000,00	ATOS Prime GLS 1.0L
							4 000,00	4 000,00	Corolla Diese 2.0 XL
						29 000,00		29 000,00	JMC NKR S/C Camion plateau
							4 500,00	4 500,00	GOLF 1.6 Essence 102 Ch pack type 2
							6 000,00	6 000,00	Ranault Kangoo Vitree EX 115 080 P3
						9 000,00		9 000,00	County 29+1 Clim
							33 000,00	33 000,00	Citroen 1 cwaa-fh3-n510 a 01
						16 000,00		16 000,00	HAFEL HFJ1011G Camionnette-Conteneur
						17 560,00		17 560,00	JMC Camionnette Conteneur
							4 000,00	4 000,00	Peugeot Partner Origin Vp K 1.9d 70 1868
						44 989,43		44 989,43	إستعمالات أخرى
238 549,43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	182 049,43	56 500,00	<b>238 549,43</b>	مجموع
100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	76,32%	23,68%		

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.



مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة: بالاعتماد على بطاقة الاستثمارات وبطاقة الاهتلاكات المستخرجة من قسم المحاسبة والمالية والملاحظة والمعلومات المقدمة من كافة المصالح تم تقسيم استثمارات المؤسسة حسب استفادة كل قسم من هاته الأخيرة ومن ثم قسمت الاهتلاكات على أساسها. مع مراعاة تقسيم القسط السنوي على 12 شهر. والجدول رقم (24) نسب التوزيع الأولي لأعباء الاهتلاكات الموجود في الملحق رقم (1) يبين كيفية تقسيم الاهتلاكات على أقسام المؤسسة .

#### الخطوة الخامسة:

بعد تحديد نسب التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011 لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب يصبح لدينا الجدول رقم (25) :نسب التوزيع الأولي لأعباء المحاسبة المالية غير المباشرة لشهر مارس 2011. بعد حساب هاته النسب من المبالغ الموجودة في الجدول يصبح لدينا الجدول رقم (26): : التوزيع الأولي بالقيم للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011 بعد تجميع المبالغ الموجودة بالجدول رقم (26) نحصل على مجاميع الحسابات الرئيسية للتكاليف الخاصة بكل قسم، ومنه يكون لدينا الجدول رقم (27) إجمالي التوزيع الأولي لأعباء المحاسبة المالية لشهر مارس 2011، الجداول الثلاثة السابقة تكون على النحو الآتي:

الجدول رقم (25) : نسب التوزيع الأولي لأعباء المحاسبة المالية غير المباشرة لشهر مارس 2011

الجدول رقم (26) : التوزيع الأولي بالقيم للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011

الجدول رقم (27) : إجمالي التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011

الوحدة: دج

المجموع	الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية			المبالغ	رح
	التوزيع	فرع إنتاج الفريضة	فرع إنتاج دقيق	التمويل	المحاسبة والمالية	النقل والصيانة	الإدارة و الأمن		
<b>2 854 912,79</b>	39 850,49	1 497 286,28	739 543,42	22 471,30	26 017,79	269 791,53	259 951,98	<b>2 854 912,79</b>	<b>601</b>
<b>300 105,04</b>	5 440,19	118 085,35	51 855,17	1 767,38	17 767,69	70 980,73	34 208,53	<b>300 105,04</b>	<b>61</b>
<b>1 087 416,45</b>	394 437,61	10 159,39	10 159,39	140 604,64	98 530,80	71 955,53	361 569,08	<b>1 087 416,45</b>	<b>62</b>
<b>5 065 056,84</b>	465 478,72	1 186 236,31	970 464,89	156 003,75	415 841,17	811 422,11	1 059 609,89	<b>5 065 056,84</b>	<b>63</b>
<b>10 701,52</b>	14,62	0,00	0,00	9 295,52	394,95	153,11	843,32	<b>10 701,52</b>	<b>64</b>
<b>338 021,27</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	338 021,27	0,00	0,00	<b>338 021,27</b>	<b>65</b>
<b>8 382 699,59</b>	24 309,83	4 929 865,63	2 569 297,42	45 266,58	7 544,43	413 267,09	393 148,61	<b>8 382 699,59</b>	<b>68</b>
<b>18 038 913,50</b>	<b>929 531,46</b>	<b>7 741 632,96</b>	<b>4 341 320,30</b>	<b>375 409,17</b>	<b>904 118,09</b>	<b>1 637 570,10</b>	<b>2 109 331,41</b>	<b>18 038 913,50</b>	<b>مج</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

### المطلب الثالث: تحديد نسب التوزيع الثانوي وحساب إجمالي التوزيع الثانوي

وينقسم هذا المطلب تباعا للخطوات السابقة الى الخطوات التالية:

#### الخطوة السادسة: تحديد نسب التوزيع الثانوي

بعد إتمام التوزيع الأولي تأتي المرحلة الثانية وهي التوزيع الثانوي ومن اجل ذلك وجب تحديد نسب التوزيع الثانوي، ويتم إعداد هذه الأخيرة بناء على مايلي:

○ بالنسبة لقسم النقل والصيانة تم تحديد نسب التبادل بناء على ما يأتي:

- عدد تدخلات قسم الصيانة والإصلاحات في باقي الأقسام ومن خلال المعلومات المقدمة من مصلحة الصيانة والإصلاحات تمكنا من حصر عدد التدخلات في 25 تدخل اغلبيتها في قسم الإنتاج وخاصة التجهيزات المتعلقة بإنتاج الفريزة ومن ضمنها تدخل في قسم الصيانة والنقل نفسه.
- الساعات المقطوعة لنقل العمال أو البضائع الموجهة لنقاط البيع او للعملاء احيانا.
- عدد العمال الذين يستفيدون من خدمات النقل وهم عمال الإدارة او الإنتاج رغم أن عدد عمال الإنتاج المنقولين قلة نظرا لان أغلبية عمال الإنتاج من منطقة اوماش مكان تواجد المؤسسة محل الدراسة.

وبناء على ما سبق تم تحديد النسبة رياضيا والجدول الآتي يوضح هذه الخطوة.

الجدول رقم (28) : نسب التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة لقسم النقل والصيانة لشهر مارس 2011

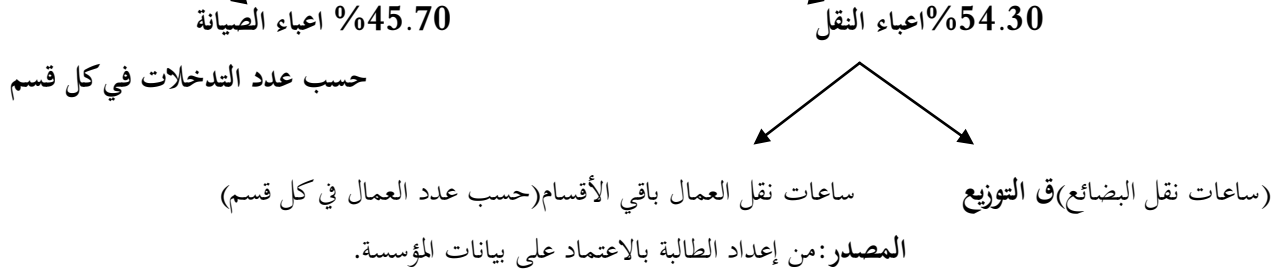
مجموع	توزيع	إنتاج		تمويل	محاسبة ومالية	نقل وصيانة	الإدارة والأمن	عوامل تحديد نسب التوزيع الثانوي
		فريزة	دقيق					
24		13	11					عدد تدخلات قسم الصيانة
%100		%54.17	%45.83					النسب من إجمالي مصاريف الصيانة%
%45.70		%24.75	%20.95					النسب من إجمالي مصاريف القسم%
	3	20	10		5		15	عدد العمال المستفيدين من النقل
%54.30	%51.21	%1.24	%0.62		%0.31		%0.92	النسب حسب(الساعات المقطوعة لنقل العمال و البضائع)%
	%51.21	%25.99	%21.57	0	%0.31	%100-	%0.92	نسب ت II لمصاريف قسم النقل والصيانة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

توضيح لكيفية حساب النسب: الشكل الأتي يوضح تقسيم الأعباء

الشكل رقم(28) : أسس تقسيم أعباء قسم النقل والصيانة.

100% اجمالي أعباء قسم النقل والصيانة



● نسبة اعباء النقل هي 54.30% وهي النسبة الأكبر من اجمالي مصاريف القسم وذلك لما تتضمنه من اهتلاكات لوسائل النقل، التامين عليها، استهلاكات الوقود الخاصة بها وصيانتها وإصلاحها الذي يتم في الخارج بالإضافة الى أجور عمال النقل وتم حساب هذه النسبة بجمع التكاليف السابقة الذكر.

● بعد تحديد نسبة أعباء قسم النقل تم تقسيم هذه الأخيرة على اقسام المؤسسة محل الدراسة، حسب وصولات استهلاك الوقود حيث حددنا نسبة قسم التوزيع بناء على كمية الوقود المستهلكة من هذا الاخير واتخذنا الساعات المقطوعة كعامل مشترك بين نقل البضائع والعمال علما ان نقل العمال يتم مرة في اليوم على دفعتين عمال الإنتاج، وعمال الإدارة وعليه بما ان الساعات المقطوعة لنقل البضائع تمثل الغالبية وتسبب استهلاك الوقود الأكبر وتسبب اهتلاكات الشاحنات الكبيرة والاجور الأكثر فكانت نسبة قسم التوزيع من مصاريف النقل هي 51.21% والباقي قسم على الاقسام حسب عدد العمال المستفيدين من خدمة النقل في كل قسم.

● أما نسبة اعباء الصيانة فتمثل 45.70% وقسمت حسب عدد تدخلات مصلحة الصيانة في كل قسم ومن ثم استخرجنا النسب الخاصة بالتدخلات.

○ بالنسبة لقسم الإدارة و الأمن فقد اعتمدنا في تحديد نسب التوزيع الثانوي بناء على مصاريف عمال الأمن (أجور، ألبسة....) والباقي يوجه للإدارة إلى:

11.86% امن	} إدارة وامن (100%)
88.14% إدارة	

## ثم:

- بما أن قسم الإدارة له علاقة بكل الأقسام من خلال العمال الذين يقوم بتعيينهم ومتابعتهم قمنا بحساب عدد عمال كل قسم من الأقسام وتحديد نسبها.
- يوجد عدد من أعوان الأمن في المؤسسة، قمنا بحسابهم وتوزيعهم على الأقسام التي لهم علاقة بها، ومن خلال الأولى والثانية قمنا بتحديد النسب رياضيا والجدول الآتي يبين العمل.

الجدول رقم (29) : نسب التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة لقسم الإدارة و الأمن لشهر مارس 2011

المجموع	توزيع	إنتاج		تمويل	محاسبة ومالية	صيانة ونقل	إدارة وامن	
		فرينة	دقيق					
182	18	84	40	3	8	29		عدد العمال
100	9.89	46.15	21.98	1.65	4.40	15.93		النسب %
88.14	8.72	40.68	19.37	1.45	3.88	14.04		النسب من إجمالي مصاريف القسم %
7	1	2	1	2		1		عدد أعوان الامن
100	14.30	28.57	14.30	28.57		14.30		النسب %
11.86	1.70	3.38	1.70	3.38		1.70		النسب من إجمالي مصاريف القسم %
0	10.42	44.06	21.07	4.83	3.88	15.74	100-	نسب ت II لمصاريف قسم إدارة وامن %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

- بالنسبة لقسم المحاسبة والمالية على أساس أن التسجيل المحاسبي (التقييد اليومي يعتبر أهم وأساس وأغلبية العمل الذي يقوم به القسم تم تحديد نسب التوزيع الثانوي بناء على عدد القيود المحاسبية المتعلقة بكل قسم والتي تم تحديدها انطلاقا من اليوميات المساعدة للمؤسسة محل الدراسة وهي :

- **يومية المبيعات:** كل قيودها تعبر عن مبيعات المؤسسة من مختلف منتجاتها من الدقيق والفرينة بانواعها وتعتمد مصلحة المحاسبة والمالية في التقييد على التقارير المقدمة من طرف مصلحة التجارة وتسجل في اليومية فقط المبالغ الإجمالية نظرا لكثرة الفواتير، مما ترتب عنه قيدين رئيسيين  
2.PIECES

- **يومية الشراء**: تتضمن قيود مشريات المؤسسة المختلفة من أكياس وماء وبطاقات وقمح وتمثلت في 12 قيد لشراء القمح و17 موزعة على البقية.
  - **يومية الصندوق**: غالبيتها تسديد لمصاريف المؤسسة حيث 114 قيدا أي ما يتجاوز 50% من إجمالي القيود تسديد لمصاريف نقل القمح، والباقي تسديد لمصاريف النقل والتنقل والصيانة لوسائل النقل التي سبق الإشارة إلى أنها تصان في الخارج.
  - **يومية البنك**: تنقسم إلى قسمين:
    - **إيرادات**: وتضم أكبر عدد من القيود ممثل في 329 قيد (329piece) تعبر عن إيرادات المؤسسة من مبيعاتها.
    - **النفقات**: وتتضمن 69 قيد حيث 32 منها تعبر عن اقتطاعات البنك من العمولات التي تترتب عن الخدمات المقدمة للمؤسسة في تعاملاتها مع الغير عن طريقه، والباقي بعض التسديدات البنكية الأخرى لبعض الموردين.
    - **يومية المخزون**: تضم 97 قيد 99% منها تمثل وضعية مخزون المؤسسة من القمح والماء والمنتجات التامة الصنع والخردوات والأكياس و الباقي مخزونها من الوقود...
    - **يومية العمليات المختلفة**: وتشتمل على 25 قيد تعبر عن مصاريف البريد والاتصالات والتأمينات والكهرباء والمياه والتنقلات والاستقبالات والضرائب مثل TAP, G 50
    - **يومية الاستثمارات**: تضم قيدين، تعبر عن الاستثمارات الجديدة المكتناة أحدهما جهاز كمبيوتر موجه للإدارة .
    - **يومية الاهتلاكات**: وتضم اهتلاكات استثمارات المؤسسة ممثلة في 30 قيد .
    - **يومية الأجور**: تضم قيد واحد يتمثل في أجور كافة عمال المؤسسة.
- من خلال ما سبق ذكره يمكن إعداد الجدول الآتي:

**الجدول رقم (30):** نسب التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة لقسم المحاسبة و المالية لشهر مارس 2011

القسم	إدارة وامن	نقل وصيانة	محاسبة ومالية	تمويل	إنتاج		توزيع	مجموع
					دقيق	فريئة		
عدد القيود	47	16	Z	194	32	50	352	691
النسب %	06,80%	02,32%	-100%	28,07%	04,63%	07,24%	50,94%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة العامة والمالية.

بعد تحديد نسب التوزيع الثانوي يصبح لدينا الجدول التالي :



الوحدة: دج

الجدول رقم (31) : نسب التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011

المجموع	الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية			المبالغ	رقم الحساب
	التوزيع	فرع انتاج الفرينة	فرع انتاج دقيق	التموين	المحاسبة والمالية	النقل والصيانة	الإدارة والأمن		
2,854,912.79	39,850.49	1,497,286.28	739,543.42	22,471.30	26,017.79	269,791.53	259,951.98	2,854,912.79	601
300,105.04	5,440.19	118,085.35	51,855.17	1,767.38	17,767.69	70,980.73	34,208.53	300,105.04	61
1,087,416.45	394,437.61	10,159.39	10,159.39	140,604.64	98,530.80	71,955.53	361,569.08	1,087,416.45	62
5,065,056.84	465,478.72	1,186,236.31	970,464.89	156,003.75	415,841.17	811,422.11	1,059,609.89	5,065,056.84	63
10,701.52	14.62	0.00	0.00	9,295.52	394.95	153.11	843.32	10,701.52	64
338,021.27	0.00	0.00	0.00	0.00	338,021.27	0.00	0.00	338,021.27	65
8,382,699.59	24,309.83	4,929,865.63	2,569,297.42	45,266.58	7,544.43	413,267.09	393,148.61	8,382,699.59	68
18,038,913.50	929,531.46	7,741,632.96	4,341,320.30	375,409.17	904,118.09	1,637,570.10	2,109,331.41	18,038,913.50	اجمالي التوزيع الاولي
									التوزيع الثانوي
0.00%	10.42%	44.06%	21.07%	4.83%	3.88%	15.74%	(-100%)X		الادارة العامة
0.00%	51.21%	25.99%	21.57%	0.00%	0.31%	(-100%)Y	0.92%		الامن والصيانة
0.00%	50.94%	7.24%	4.63%	28.07%	(-100%)Z	2.32%	6.80%		المحاسبة والمالية
									اجمالي التوزيع الثانوي
	نصف قنطار مباع	نصف قنطار فرينة منتجة	نصف قنطار دقيق منتج	قنطار مادة اولية مشتراة					طبيعة وحدة العمل
	124,231.82	56,738.72	27,824.30	58,292.60					حجم وحدة العمل

وبهذا يصبح لدينا جملة ثلاث معادلات من الدرجة الأولى هي:

$$\begin{cases} 1 & X = 2109331,41+0,0092*Y+0,068*Z \\ 2 & Y=1637570,10+0,1574*X+0,0232*Z \\ 3 & Z=904118,09+0,0388*X+0,0031*Y \end{cases}$$

نقوم بتعويض 2 في 1 نتحصل على :

$$X=2109331,41+[0,0092*(1637570,10+0,1574*X+0,0232*Z)]+ 0,068*Z$$

$$X=2109331,41+15065,64492+0,00144808*X+0,00021344*Z+ 0,068*Z$$

$$0,99855192*X=2124397,055+0,06821344*Z$$

$$4 \quad X=2127477,813+0,068312361*Z$$

نقوم بتعويض 2 في 3 نتحصل على :

$$Z=904118,09+0,0388*X+[0,0031*(1637570,10+0,1574*X+0,0232*Z)]$$

$$Z=904118,09+0,0388*X+5076,46731+0,00048794*X+0,00007192*Z$$

$$0,99992808*Z=909194,5573+0,03928794*X$$

$$5 \quad Z=909259,9513+0,039290765*X$$

نعويض 5 في 4 نجد

$$X=2127477,813+0,068312361*(909259,9513+0,039290765*X)$$

$$X=2127477,813+62113,69404+0,002684044*X$$

$$0,997315956 * X = 2189591,507$$

$$6 \quad X = 2195484,283$$

نعويض 6 في 5 نجد

$$Z = 909259,9513 + (0,039290765 * 2195484,507)$$

$$Z = 909259,9513 + 86262,26583$$

$$7 \quad Z = 995522,2171$$

و بتعويض 6 و 7 في 2 نجد :

$$Y = 1637570,10 + (0,1574 * 2195484,283) + (0,0232 * 995522,2171)$$

$$Y = 1637570,10 + 345569,2261 + 23096,11544$$

$$8 \quad Y = 2006235,442$$

و منه ينتج لنا :

$$\left. \begin{array}{l} 1 \quad 2195484,283 = X \text{ دج} \\ 2 \quad 2006235,442 = Y \text{ دج} \\ 3 \quad 995522,2171 = Z \text{ دج} \end{array} \right\}$$

### المطلب الرابع: اختيار وحدات العمل وحساب سعر التكلفة للمنتوج 50 كغ من الفريضة العادية

وينقسم هذا المطلب إلى الخطوتين الآتيتين:

#### الخطوة السابعة: اختيار وحدات العمل

بعد تعويض قيم  $X, Y, Z$  في الجدول أعلاه نحصل على نسب قيم استفادة كل قسم من الأقسام الرئيسة من الأقسام المساعدة وبالمجموع نحصل على مبالغ التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسة التي يجب أن تحمل على المنتجات من خلال وحدات العمل (كوسائط) وقد تم اختيار وحدات العمل (الظاهرة في الجدول رقم 31) انطلاقاً من الأسس الآتية:

قسم التموين: قنطار مادة أولية مشتراة نظراً لان الوزن يعتبر العامل المشترك لكل المواد المشتركة.

قسم الإنتاج: نصف قنطار مادة منتجة من الفريضة والدقيق.  $\left\{ \begin{array}{l} \text{على أساس أن الوزن هو العامل المشترك بين المنتجات} \\ \text{والأسهل تحديداً (لأنه مسجل من طرف المؤسسة).} \end{array} \right.$

قسم التوزيع: نصف قنطار مادة منتجة مباعه.

#### الخطوة الثامنة: حساب سعر تكلفة المنتوج 50 كغ فريضة عادية.

بعد تحديد إجمالي التوزيع الثانوي و اختيار وحدات العمل يتحدد نصيب كل وحدة عمل من الأعباء غير المباشرة للقسم وهذا ما يوضحه الجدول رقم (32) التوزيع الثانوي بالقيم للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011.

الجدول رقم (32) : التوزيع الثانوي بالقيم للأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2011

بتحديد نصيب الوحدة المنتجة من الأعباء غير المباشرة يمكن القيام بحساب سعر التكلفة للمنتوج محل الدراسة من خلال الخطوات الآتية:

حساب تكلفة شراء المادة الأولية وتكلفتها الوسطية المرجحة:

جدول رقم (33) : تكلفة شراء المادة الأولية لشهر مارس 2011

البيان والعمليات	كميات (قنطار)	قيم (دج)	القمح اللين (دج)	القمح الصلب (دج)
ثمن الشراء:	35650.00	1285	45810250.00	
1285x.35650.00				
2280X22642.60	22642.60	2280		51625128.00
مصاريف الشراء المباشرة:				
مصاريف الشراء غير المباشرة:	35650.00	13.05	465232.5	
13.05X35650.00				
13.05X22642.60	22642.60	13.05		295485.93
تكلفة شراء الفترة			46275482.5	51920613.93
تكلفة مخزون أول الشهر			4161887.54	16475778.72
إجمالي الوحدات المشتراة + المخزنة			38884.86	29162.92
التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة			1297.10	2345.32

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

بعد حساب تكلفة الشراء لكل من القمح الصلب و اللين نقوم بحساب تكلفة الإنتاج، مع الإشارة إلى أنه تم الاعتماد في حساب تكلفة مخزون أول المدة على وثائق مصلحة المحاسبة و المالية.

حساب تكلفة الإنتاج:

جدول رقم (34) : تكلفة إنتاج الفرينة العادية لشهر مارس 2011

البيان والعمليات	كميات(قنطار)	قيم (دج)	الفرينة العادية(دج)
تكلفة المواد الاولية المستعملة:			
	28334.85	1297.10	36753134
اعباء الانتاج المباشرة			
اعباء الانتاج غير المباشرة:	28334.85	327.9	9290997
تكلفة انتاج الفترة			46044131
تكلفة انتاج النخالة SON			
تكلفة مخزون أول الشهر			1756913.4
الكميات الإجمالية:			29324.85
التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة المنتجة			1630.05

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

ملاحظة : يطرح تكلفة إنتاج المنتج الثانوي النخالة (سعر البيع مطروحا منه هامش الربح ومواد التعبئة والتغليف يعطينا تكلفة إنتاج النخالة).

ولكننا لم نأخذ هذه الاخيرة بعين الاعتبار نظرا لعدم متابعة المؤسسة لها مما خلق صعوبة في تحديد المنتج الثانوي المتعلق بشهر مارس فقط، مما قد يجعل نسبة الخطأ في الحسابات كبيرة جدا.

اذن تكلفة إنتاج 50 كغ من الفرينة العادية هي 815.03 دج

بعد حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة المنتجة تأتي خطوة حساب سعر التكلفة، مع العلم في الخطوة السابقة اعتمدنا في تقييم مخزون أول المدة للوحدات المنتجة على وثائق مصلحة المحاسبة و المالية.

سعر تكلفة منتج 50 كغ من الفرينة العادية:

بعد حساب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة المنتجة نقوم بحساب سعر التكلفة بإضافة مصاريف التوزيع غير المباشرة و

مصاريف التوزيع المباشرة (مواد التعبئة و التغليف) و هذا ما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (35) : سعر تكلفة منتج 50 كغ من الفرينة العادية لشهر مارس 2011

رقم المادة	التعيين	الوحدة	QX	C/U (دج)	MANTANT/QtX (دج)
<u>تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة:</u>	فرينة عادية	2/1 قنطار	51547	815.03	42012351.4
<b>815.03X51547</b>					
<u>اعباء التوزيع المباشرة:</u>	كيس	1	51547	19.50	1005166.5
<u>مواد التعبئة والتغليف:</u>	بطاقة	1	51547	0.25	12886.75
	خيوط	كغ	.36082.9	232.56/1000	8391.44
<u>اعباء التوزيع غير المباشرة:</u>			51547	21.68	1117538.96
<u>تكلفة الفترة:</u>					44156335
<u>مخزون اول المدة</u>		½ قنطار	1363	907.25	1236581.75
<u>اجمالي الوحدات المباعة ومخزون I</u>					52910
			<b>سعر التكلفة</b>		<b>857.93</b>

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

إذن توصلنا إلى ان سعر تكلفة منتج فرينة عادية 50 كغ هو: 857.93 دج.

مقارنة بين نتائج الطريقة المعتمدة من المؤسسة والطريقة المقترحة:

الجدول رقم (36) : المقارنة بين نتائج طريقة المؤسسة وطريقة التكلفة الكلية. الوحدة: دج

طريقة التكلفة الكلية	طريقة المعتمدة من المؤسسة	
648.55	658.07	تكلفة الشراء
815.03	887.33	تكلفة الإنتاج
857.93	907.25	سعر التكلفة

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة العامة والمالية.



## المبحث الرابع: دور سعر التكلفة وتقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

### المطلب الأول: استخدام سعر التكلفة في دعم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة

يعود الأصل في حساب سعر التكلفة إلى تحديد سعر البيع المناسب الذي يحقق أهداف المستهلكين والمؤسسة التي تسعى إلى تحقيق الربح والاستمرار اللذان أصبحا توليفة صعبة في ظل السوق الحرة والمنافسة القوية، وبالرغم من إن تحديد التكاليف ومن ثم سعر التكلفة يعتبر من أهم أهداف محاسبة التكاليف إلا أنه ينبغي الإشارة إلى أن الغاية ليست تحديد سعر التكلفة فحسب وإنما محاولة تخفيضه لأقصى حد ممكن باستمرار وهذا لمجارات التغيرات الدائمة والمحافظة على تحقيق الربح والاستمرار من خلال تحقيق السعر التنافسي باستمرار، وعلى مستوى بحثنا هذا يعتبر تحديد سعر التكلفة نقطة ربط أساسية بين محاسبة التكاليف ونظام المعلومات المحاسبية.

حيث تعتبر محاسبة التكاليف بنك معطيات بالنسبة لنظام المعلومات المحاسبية حيث توفر معلومات هامة تساعد بشكل أساسي في إعداد القوائم الختامية المختلفة ومنها جدول حسابات النتائج والذي يعتمد على سعر التكلفة في تحديد حسابات مهمة مثل :

- ح/70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحققة الحساب ؛
- ح/72: تغيرات المخزون المنتجات التامة والقيود التنفيذ.

وفي حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة- يشتمل هذا الأول على الحساب الفرعي :

701: المبيعات من المنتوجات التامة والمصنعة.

حيث تظهر العلاقات الآتية دور سعر التكلفة في تحديد هذا الأخير

$$\text{ح/701: المبيعات من المنتوجات التامة والمصنعة} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{سعر البيع}$$

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{ح/72: تغيرات المخزون} = (\text{عدد الوحدات المنتجة} - \text{عدد الوحدات المباعة}) \times \text{تكلفة الإنتاج.}$$

$$\text{حيث : تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة الشراء} + \text{أعباء الإنتاج الثابتة والمتغيرة}$$

هذا و تساهم محاسبة التكاليف أيضا في تحديد قيمة الحساب:

- ح/73: الإنتاج المثبت والذي يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم الحساب ح/73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة.

حيث: يعتبر تحديد تكلفة إنتاج المؤسسة لذاتها من مهام محاسبة التكاليف والتي تعمل على تحديد كل من:

- تكلفة المواد الأولية.
- تكلفة العمالة. وإلى غير ذلك من ما يستخدم في العملية الإنتاجية بشكل مباشر أو غير مباشر.

وفي حالة المؤسسة محل الدراسة لا يوجد هذا الحساب في دورة 2011.

**الخلاصة:** تساهم محاسبة التكاليف بشكل عام وسعر التكلفة بشكل خاص في تحديد قيم الحسابات ح/701 وح/72، من خلال توفير سعر التكلفة وتكلفة الإنتاج.

فبتحديد قيمة كل من الحسابين رقم الأعمال وتغيرات المخزون و الإنتاج المثبت ويضاف إليهم حساب إعانات الاستغلال يمكن تحديد قيمة الحساب إنتاج السنة الصافية والذي يظهر كأول مستويات النتائج في جدول حسابات النتائج، ويظهر جليا من خلال العلاقات السابقة مساهمة سعر التكلفة في إعداد القوائم المالية والتي تعد من أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

إذن: (ح/701+ح/72+ح/73+ح/74) = إنتاج السنة الصافية

هذا ونشير إلى انه وتساهم محاسبة التكاليف في توفير معلومات أخرى مثل:

• أعباء المستخدمين .

• مخصصات الاهتلاكات.

والجدول رقم (37) يبين الخطوات التي يمكن إتباعها انطلاقا من سعر التكلفة وتكلفة الانتاج لتحديد قيمتي الحسابين

701 و72 لشهر فيفري 2011

جدول رقم (37) : تحديد قيمة الحسابين 72 و701 لشهر فيفري 2011 باستخدام تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة.

المنتوج	تكلفة الشراء(دج)للوحدة	ت م +ت ث(دج) للوحدة	تكلفة الإنتاج للوحدة (دج)	الرصيد(قنطار)	الحساب 72 تغيرات مخزون(دج)	مواد تغليف(دج)	هامش الربح	سعر البيع للوحدة(دج)	الكميات المباعة(قنطار)	الحساب 701 المبيعات من م تامة صنع(دج)
فريئة عادية 50	655,27	167,74	1 646,02	681,5	1 121 762,63	19,91	0,14	1 920,84	18 780,00	36 073 375,20
فريئة عادية 25	327,64	83,87	1 646,00	157,25	258 833,50	14,89	0,17	1 999,96	2 304,25	4 608 407,83
فريئة عادية 01	13,11	3,35	1 646,00	72,6	119 499,60	2,66	0,57	3 001,00	368,38	1 105 508,38
فريئة عادية 05	65,53	16,77	1 646,00	78,65	129 457,90	7,67	0,50	2 700,00	433,15	1 169 505,00
فريئة ممتازة05	66,25	16,77	1 660,40	52,95	87 918,18	12,58	0,71	3 271,00	68,85	225 208,35
فريئة ممتاز01	13,25	3,35	1 660,00	22,54	37 416,40	2,92	0,77	3 458,00	16,20	56 019,60
دقيق ممتاز 25	699,14	79,28	3 113,68	2752,25	8 569 625,78	14,89	0,09	3 473,12	8 901,25	30 915 109,40
دقيق ممتاز 10	279,66	31,71	3 113,70	190,85	594 249,65	11,37	0,11	3 577,90	708,00	2 533 153,20
دقيق ممتاز02 M+F	55,93	6,34	3 113,50	2,57	8 001,70	3,80	0,57	5 187,00	24,30	126 044,10
دقيق ممتاز M+F05	139,83	15,86	3 113,60	18,26	56 854,34	11,97	0,42	4 772,40	4,92	23 480,21
دقيق ممتاز EX25	750,10	79,28	3 317,52	30,5	101 184,36	25,39	0,20	4 090,92	89,75	367 160,07
دقيق ممتازEX10	284,66	31,71	3 317,52	1,2	3 981,02	21,37	0,22	4 131,20	10,00	41 312,00
دقيق خشن25	699,60	79,28	3 115,52	65,75	204 845,44	17,23	0,13	3 600,00	247,50	891 000,00
دقيق 2 CAT25	0,00	00,00		15	0,00				0,00	0,00
SSSF 25 كغ	219.50	79,28	1 195,12	147,5	176 280,20	15.21	0,19	1 500,00	1 963,50	2 945 250,00
نخالة 40 كغ			1 217,28	1 576,21	1 918 688,91					0,00
فضلات					725 925,16					0,00
<b>المجموع</b>					<b>14 114 524,76</b>					<b>81 080 533,34</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

وبنفس الطريقة يمكن تحديد قيمة الحسابين 701 و 72 لكل الأشهر ومن ثم قيمة الحسابين السنوية (انظر الجدول رقم (38) التي تدخل مباشرة في إعداد جدول حسابات النتائج كأحد أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (38): قيم الحسابين 701: رقم الأعمال و 72: تغيرات المخزون لسنة 2011. الوحدة: دج

الأشهر	الحساب 701	الحساب 72
جانفي	106606470	6153652,10
فيفري	81080533,34	14114524,76
مارس	100100544	6831504
افريل	101039236	2469438,30
ماي	112292377	10841921,50
جوان	82353254,90	12203350,70
جويلية	103599488	5503850,20
اوت	81296065,10	16075644,50
سبتمبر	104902011	6085157,80
أكتوبر	116428929	10712878,30
نوفمبر	93428943,50	6749931,60
ديسمبر	111754564	4370137,14
إجمالي الحساب	1194882666	102111990,9

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

يستخدم إجمالي الحسابين في إعداد جدول حسابات النتائج، من خلال الخطوات السابقة يظهر جليا كيف انطلقنا من سعر التكلفة كأحد مخرجات محاسبة التكاليف لحساب قيمة حسابين أساسيين في جدول حسابات النتائج وبالتالي أثبتنا مساهمة سعر التكلفة في إعداد جدول حسابات النتائج كأحد أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وهذا الأخير موضح في الجدول رقم (39) أسفله.

## الجدول رقم (39) : جدول حسابات النتائج لدورة 2011. الوحدة: دج

2010	2011	ملاحظة	العناصر
935 157 433,23	1 194 882 665,69		رقم الأعمال
98 392 619,29	102 111 990,90		تغيرات مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
<b>1 033 550 052,52</b>	<b>1 296 994 656,59</b>		<b>1- إنتاج السنة الصافية</b>
-865 195 490,44	-1 104 327 639,33		المشتريات المستهلكة
-13 945 222,68	-17 222 312,76		الخدمات الخارجة و الاستهلاكات الأخرى
<b>-879 140 713,12</b>	<b>-1 121 549 952,09</b>		<b>2- استهلاك السنة المالية</b>
<b>154 409 339,40</b>	<b>175 444 704,50</b>		<b>3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</b>
-48 483 718,94	-57 301 541,08		أعباء المستخدمين
-372 725,22	-2 773 847,78		الضرائب و الرسوم، و المدفوعات المشابهة
<b>105 552 895,24</b>	<b>115 369 315,64</b>		<b>4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>
6 680 999,38	4 778 917,23		المنتجات العملية الأخرى (فائض قيمة التنازل)
-5 467 858,92	-7 521 328,58		الأعباء العملية الأخرى
-80 473 916,78	-81 870 975,34		مخصصات الاهلاكات و المؤونات
1 645 447,52	2 304 683,20		استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
<b>27 937 566,44</b>	<b>33 060 612,15</b>		<b>5- النتيجة التشغيلية</b>
16 086,75	1 368 844,20		المنتجات المالية
-7 123 320,48	-6 233 817,08		الأعباء المالية
<b>-7 107 233,73</b>	<b>-4 864 972,88</b>		<b>6- النتيجة المالية</b>
<b>20 830 332,71</b>	<b>28 195 639,27</b>		<b>7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5 + 6)</b>
-4 000,00	-3 582 406,07		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (التغيرات) حول النتائج العادية
<b>1 041 892 586,17</b>	<b>1 305 447 101,22</b>		<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
<b>-1 018 567 177,46</b>	<b>-1 280 833 868,02</b>		<b>مجموع أعباء الأنشطة العادية</b>
<b>23 325 408,71</b>	<b>24 613 233,20</b>		<b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			العناصر غير عادية (نواتج) (للتوضيح)
			العناصر غير عادية (أعباء) (للتوضيح)
			<b>9- النتيجة غير العادية</b>
<b>23 325 408,71</b>	<b>24 613 233,20</b>		<b>10- النتيجة الصافية للفترة</b>
			حصة للشركات الموضوعة موضع للمعادلة في النتيجة الصافية (1)
			<b>11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)</b>
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: مصلحة المحاسبة العامة والمالية

## المطلب الثاني: تقييم المخزون في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

يعتبر تقييم المخزون نقطة الوصل الأساسية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، حيث تسعى الأولى لتوفير طرق تسمح بمتابعة وتقييم مخزونات المؤسسة، وتتجسد أهمية تقييم مخزونات المؤسسة المختلفة في أنها يجب أن تظهر في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة وتقدمها لمختلف المستعملين من إدارة الضرائب والملاك والمساهمين....، ومن بين أهم القوائم التي تتضمن قيمة المخزونات الميزانية وتظهر فيها في جانب الأصول لذا وجب على المؤسسة إتباع أسلوب ما لتقييم مخزوناتها حتى تتمكن من إعداد تقاريرها المالية بشكل موضوعي وسليم.

هذا ويجبر النظام المحاسبي المالي الجديد المؤسسات التي تخضع للنظام الحقيقي أن تقيم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO OU PEPS) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة (CMP).

كما ينص على تبين الطريقة المتبعة في تقييم المخزون أو متابعته في الملحق.

بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة تنقسم مخزوناتها بشكل عام إلى:

- ❖ المواد الأولية. كالقمح اللين والقمح الصلب والأكياس والخيط ...
- ❖ المنتوجات نصف المصنعة. مثل الفرينة بمختلف أنواعها أو الدقيق بمختلف أنواعه.
- ❖ المنتوجات التامة الصنع. الفرينة المعبئة في أكياس التعبئة والتغليف والجهاز للبيع وأيضاً الدقيق .
- ❖ مواد استهلاكية مثل ألبسة العمال ولوازم المكتب...

وتقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- بتقييم بعض مخزوناتها بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات (CMP)، و تحمل تقييم البعض الآخر وفيما يلي نعرض أمثلة عن ذلك.

## 1. تقييم المواد الأولية

تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بتقييم موادها الأولية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP لمجموع الإدخالات، وكمثال عن ذلك نعرض تقييم المؤسسة لمشترياتها من القمح الصلب المحلي خلال شهر مارس 2011.

## الجدول رقم (40) : التقييم الشهري لاستهلاكات القمح الصلب لشهر مارس 2011

إستهلاكات		CMP	إدخلات		البيان
القيمة (دج)	الكمية (قنطار)	التكلفة الوسطية المرجحة (دج)	القيمة (دج)	الكمية (قنطار)	
2754954.95	1090.26	2526.88	16473109.73	6519.15	مخزون أول الشهر
		2281.19	2668.99	1.17	مخزون أول الشهر CCL
			51376413.03	22517.6	إدخلات CCLS إدخلات محلية إدخلات مستوردة
51349808.94	22505.94	2281.61 2281.61			
54104763.89	23596.20	2336.68	67852191.75	29037.92	المجموع

المصدر: مصلحة محاسبة المواد.

ونلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تقوم بتقييم مخزونها من القمح الصلب خلال الشهر بشكل إجمالي بمعنى لا تسجل إلا المدخلات الإجمالية والاستهلاكات الإجمالية .

كما نلاحظ تقييمها للاستهلاكات بسعر الشراء 2281.61 دج وليس التكلفة الوسطية المرجحة رغم تسمية الطريقة كذلك.

## 2. تقييم المنتجات التامة الصنع

تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بتقييم منتجاتها التامة الصنع بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وذلك عن طريق مصلحة محاسبة المواد التي تقدم تقارير شهرية إجمالية لمصلحة المحاسبة والمالية وتستمد محاسبة المواد معلومتها من مصلحة الإنتاج ومصلحة المبيعات وكمثال عن ذلك ندرج منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز.

## الجدول رقم (41) : التقييم الشهري لمخزون المنتج التام الصنع (دقيق ممتاز 25 كغ) لشهر ديسمبر 2011

القيم	الأسعار	الكميات	القيم	الأسعار	الكميات	
			6499156.88	2492.68	2607.3	مخزون أول المدة
			15402580.52	3412.00	4514.00	إدخالات
6499164.56	2492.68	2607.30				إخراجات
7788983.29	3412.18	2282.70				هبات+مردودات
1598776.94	3412.18	468.55				فرق في الجرد
<b>15886924.79</b>	<b>3412.18</b>	<b>2231.30</b>	<b>21901737.4</b>	<b>3412.18</b>	<b>6418.69</b>	<b>المجموع</b>

المصدر : مصلحة محاسبة المواد.

## 3. الانتقادات الموجهة لأسلوب المؤسسة محل الدراسة في تقييم مخزوناتها

- ✓ من خلال الجداول أعلاه يتضح ان المؤسسة لا تقوم بتقييم استهلاكاتها اليومية من القمح الصلب ،بمعنى أنها تقوم فقط بتقييم الاستهلاكات الشهرية- الإجمالية -من ما لا يوفر معلومة تفصيلية حول الاستهلاكات اليومية.
  - ✓ عدم تقييم الاستهلاكات بشكل يومي يؤدي إلى الخطأ في حساب تكلفة المواد الأولية المستهلكة ومن ثم تكلفة الإنتاج ومن ثم سعر التكلفة ومن ثم سعر البيع(خاصة في حالة تغير الأسعار).
  - ✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لا يصلح تعميمها على كل مخزونات المؤسسة خاصة المواد القابلة للتلف والمواد التي تتعرض لتغيرات في أسعار الشراء.
  - ✓ عدم تقييم الكثير من مخزونات المؤسسة ،يؤدي إلى خطأ في حساب التكاليف الحقيقية لهاته المخزونات ومن ثم خطأ في حساب سعر التكلفة .
  - ✓ المؤسسة تسمي الطريقة التي تطبقها التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات ولكنها ليست كذلك فهي تقيم استهلاكاتها من القمح بسعر الشراء وليس التكلفة الوسطية المرجحة.
  - ✓ المؤسسة تقيم مخرجاتها من المنتجات التامة تكلفة إنتاج مخزون أول المدة(مخزون آخر المدة للفترة السابقة) وتقيم فرق الجرد بتكلفة الإنتاج،وهذا لا ينطبق على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
- المطلب الثالث: مساهمة في تقييم مخزون المؤسسة من القمح الصلب و منتج 50 كغ من الفريئة العادية من خلال هذا المطلب سنحاول تقييم صنفين من المخزونات المؤسسة (مادة أولية ومنتج تام) بهدف وضع نموذج لتقييم المخزونات يرتكز على أسس علمية، ولم تتمكن من الحصول على البيانات الخاصة بالمخزونات المقيمة من طرف المؤسسة في الجدولين أعلاه بغرض إجراء مقارنة لتناجنا مع نتائج المؤسسة.



## 1. مساهمة في تقييم مخزون القمح الصلب

الجدول رقم(42) : التقييم اليومي لاستهلاكات القمح الصلب لشهر ديسمبر 2011

استهلاكات			ادخالات			التاريخ	البيان
القيمة(دج)	السعر(دج)	الكمية(قنطار)	القيمة(دج)	السعر(دج)	الكمية(قنطار)		
1 997 906,06	2 280,09	876,24	4 555 573,09	2 281,05	1 997,14	مخزون	12/1
1 516 186,89	2 280,09	664,97					12/3
2 505 618,26	2 280,09	1 098,91					12/4
0,00	2 280,09	0,00					12/5
2 306 903,86	2 280,09	1 011,76					12/6
3 512 451,28	2 280,09	1 540,49					12/7
72 926,40	2 280,09	31,98					12/8
1 445 540,58	2 280,09	633,98	13 132 800,00	2 280,00	5 760,00		12/11
3 421 484,81	2 280,09	1 500,59					12/12
649 752,69	2 280,09	284,97					12/13
2 776 784,81	2 280,09	1 217,84					12/14
1 645 477,11	2 280,09	721,67					12/15
1 554 674,81	2 280,09	681,85					12/17
1 467 320,00	2 280,09	643,54					12/18
2 415 235,49	2 280,09	1 059,27					12/19
3 141 471,52	2 280,09	1 377,78					12/20
2 258 274,10	2 280,09	990,43	17 510 400,00	2 280,00	7 680,00		12/21
2 391 103,02	2 280,09	1 048,69					12/22
2 721 606,63	2 280,09	1 193,64					12/25
3 397 808,36	2 280,09	1 490,21					12/26
2 923 659,08	2 280,09	1 282,26					12/27
753 250,53	2 280,09	330,36					12/28
3 464 040,41	2 280,09	1 519,26					12/29
0,00	2 280,09	0,00	15 321 600,00	2 280,00	6 720,00		12/31
48 339 476,70	2 280,09	21 200,69					
2 180 796,64	2 280,09	956,45				مخزون آخر المدة	
50 520 373,09	2 280,09	22 157,14	50 520 373,09	2 280,09	22 157,14		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

## 2. مساهمة في تقييم منتج 50 كغ من الفريشة العادية

## الجدول رقم (43) : التقييم اليومي لمخزون المؤسسة من منتج 50 كغ فريئة عادية لشهر ديسمبر 2011

مبيعات			إنتاج			البيان	التاريخ
القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (قنطار)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (قنطار)		
			1 432 286,12	1 750,64	818,15		
1 703 627,39	1 812,86	939,75	1 757 905,75	1 814,50	968,81	انتاج / بيع	12/1
2 314 040,74	1 812,86	1 276,46	3 356 716,13	1 814,50	1 849,94	انتاج / بيع	12/3
1 559 287,84	1 812,86	860,13	2 329 400,67	1 814,50	1 283,77	انتاج / بيع	12/4
502 463,34	1 812,86	277,17	728 866,51	1 814,50	401,69	انتاج / بيع	12/6
1 935 592,07	1 812,86	1 067,70	2 452 333,04	1 814,50	1 351,52	انتاج / بيع	12/7
3 263 140,75	1 812,86	1 800,00	3 711 469,03	1 814,50	2 045,45	انتاج / بيع	12/8
1 825 040,61	1 812,86	1 006,72	1 739 706,31	1 814,50	958,78	انتاج / بيع	12/10
728 470,71	1 812,86	401,84	1 086 631,47	1 814,50	598,86	انتاج / بيع	12/11
3 136 813,59	1 812,86	1 730,31	2 594 753,15	1 814,50	1 430,01	انتاج / بيع	12/12
2 337 727,39	1 812,86	1 289,52	2 363 476,98	1 814,50	1 302,55	انتاج / بيع	12/13
2 086 106,04	1 812,86	1 150,73	2 577 769,43	1 814,50	1 420,65	انتاج / بيع	12/14
3 785 984,89	1 812,86	2 088,40	4 294 086,83	1 814,50	2 366,54	انتاج / بيع	12/15
1 320 208,77	1 812,86	728,25	1 179 824,19	1 814,50	650,22	انتاج / بيع	12/18
1 008 565,63	1 812,86	556,34	2 243 284,50	1 814,50	1 236,31	انتاج / بيع	12/19
2 218 844,38	1 812,86	1 223,95	1 544 466,11	1 814,50	851,18	انتاج / بيع	12/20
3 339 474,66	1 812,86	1 842,10	3 376 258,30	1 814,50	1 860,71	انتاج / بيع	12/21
3 659 832,22	1 812,86	2 018,82	4 757 328,68	1 814,50	2 621,84	انتاج / بيع	12/22
855 028,89	1 812,86	471,65	832 492,60	1 814,50	458,80	انتاج / بيع	12/25
4 759 294,83	1 812,86	2 625,30	2 631 823,38	1 814,50	1 450,44	انتاج / بيع	12/26
1 534 891,28	1 812,86	846,67	1 409 431,02	1 814,50	776,76	انتاج / بيع	12/27
2 733 296,16	1 812,86	1 507,73	2 487 062,57	1 814,50	1 370,66	انتاج / بيع	12/28
3 649 809,28	1 812,86	2 013,29	4 566 388,85	1 814,50	2 516,61	انتاج / بيع	12/29
1 348 242,11	1 812,86	743,71	2 453 566,90	1 814,50	1 352,20	انتاج / بيع	12/31
51 605 783,56	1 812,86	28 466,50	57 907 328,47	1 812,86	31 942,45		
<b>6 301 406,35</b>	<b>1 812,86</b>	<b>3 475,95</b>					مخزون آخر المدة
<b>57 907 328,47</b>	<b>1 812,86</b>	<b>31 942,45</b>	<b>57 907 328,47</b>	<b>1 812,86</b>	<b>31 942,45</b>		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

## المطلب الرابع: العلاقة بين تقييم المخزون ونظام المعلومات المحاسبية

من خلال الجدولين 42 و 43 قمنا بتقييم مخزون المؤسسة من القمح الصلب و منتوج الفرينة العادية 50 كغ لشهر ديسمبر 2011 وبنفس الطريقة يمكن تقييم بقية مخزونات المؤسسة محل الدراسة سواء كانت مواد أولية أو منتجات وذلك بهدف تحديد مخزون آخر المدة الذي يتكون من إجمالي مخزونات آخر المدة لجميع مخزونات المؤسسة، والجدول التالي يظهر مخزونات آخر المدة للمؤسسة محل الدراسة للفترة المالية 2011.

الجدول رقم (44) : مخزونات آخر المدة لسنة 2011. الوحدة: دج

4699835,21	قمح لين محلي	311000
0	مادة كيميائية Germix	311010
69600	مصحح فرينة GMS	311011
31919,53	ماء الصهاريج	311014
2180796,64	قمح صلب محلي	311500
167636,84	قمح صلب مستورد	311501
0	مجموع جزئي	311****
89770,03	طاقة كهربائية	321010
79025,19	قطع غيار	321040
0	مواد استهلاكية	321****
11951,19	خردوات ولوازم	322011
3762,02	لوازم مكتبية	322020
21752	وقود	322030
1443,2	البسة عمال	322050
11895,57	مواد ولوازم مكنت	322090
0	لوازم مستهلكة	322****
352572,23	أكياس تغليف	326101
2637,07	خيوط	326102
6 301 406,35	فرينة عادية 50 كغ	355110
14026003	مجموع جزئي	3***
88185641,8	بقية مخزونات المؤسسة	3****
102211645	مخزون اخر المدة	3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

يظهر مخزون آخر المدة في جانب الأصول من ميزانية المؤسسة الموضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (45) : أصول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب دورة 2011 الوحدة : دج

صافي N-1	صافي N	اهتلاك ومؤونات	إجمالي	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء ((goodwill)) تثبيتات معنوية تثبيتات عينية
74715080	74715080	0	74715080		الأراضي
328084132,8	316853496	110613764,7	427467260,7		المباني
172721780,5	97336125,56	609112435,9	706448561,5		تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها
9455449,95	9565529,93	0	9565529,93		تثبيتات يجرى إنجازها تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة
85545739,01	113909802,3	0	113909802,3		إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية
9853047,9	9853047,9	0	9853047,9		ضرائب مؤجلة على الأصل
<b>754149368</b>	<b>622233081,7</b>	<b>719726200,6</b>	<b>1341959282</b>		<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
					أصول جارية
59749405,41	102211645	0	44051799,84		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
69278509,74	92207917,66	9975756,8	102183674,5		الزبائن
84096090,87	85556801,35	0	85556801,35		مدينون آخرون الضرائب و ما شابهها
					حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها
41339404,87	23065475,88	0	23065475,88		الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى الخزينة
<b>254463410,9</b>	<b>303,041,839.89</b>	<b>9975756,8</b>	<b>254857751,5</b>		<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>1008612779</b>	<b>925,274,921.59</b>	<b>729701957,4</b>	<b>1596817034</b>		<b>المجموع العام للأصول</b>

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية.

يتضح من خلال الجدول رقم(44) أن جميع مخزونات آخر المدة للمؤسسة تجمع بهدف الحصول على مخزون آخر المدة الإجمالي (الذي يظهر في الجدول (45) أصول المؤسسة لسنة 2011)، وبذلك يظهر جليا الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف بصفة عامة و تقييم المخزون على وجه الخصوص في دعم نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

يجدر بنا التنويه إلى أن دور تقييم المخزون لا يتوقف على توفير معلومة محاسبية حول مخزون آخر المدة بل يشتمل أيضا على تقييم المخزون بصفة عامة.

## خلاصة الفصل الثالث

من خلال الدراسة التطبيقية تعرفنا على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة من الناحية القانونية و التنظيمية والإنتاجية و التكاليفية، هذا وقد سلطنا الضوء على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة كمحل الدراسة من ناحية أنظمتها الفرعية و وظائفه مركزين على واقع محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة، كما وجهنا مجموعة من الانتقادات إليها وذلك نظرا لعدم اعتمادها على أسس علمية في حساب سعر التكلفة و انطلاقا من هذا حاولنا المساهمة في إعداد نظام لمحاسبة التكاليف بهدف حساب سعر التكلفة و توصلنا لحساب سعر تكلفة المنتج 50 كغ من الفرينة العادية وبيننا مدى مساهمته في دعم نظام المعلومات المحاسبية، كما قمنا بتسليط الضوء على طريقة المؤسسة في تقييم مخزوناتنا و من ثم قمنا بانتقادها وساهمنا في تقييم نوعين من المخزونات مبينين دور تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

## الخاتمة

على ضوء الدراسة التي قمنا يمكن القول بان الحاسبة تطورت من تقنية لتسجيل المبادلات إلى نظام معلومات محاسبية هذا النظام تتفرع عنه شبكة من الأنظمة الفرعية تتكامل فيما بينها من اجل إنتاج المعلومة المحاسبية ذات الجودة العالية،ومن البديهي ابتعاد هذه الأخيرة عن المقاييس العالمية كلما كانت قاعدة معطيات النظام رشة وغير متخصصة مما فرض ظهور العديد من الفروع المحاسبية المتخصصة التي تزود نظام المعلومات المحاسبية بالمعطيات الضرورية لانجاز تقاريره بشكل موضوعي ومن بين أهم هذه الفروع محاسبة التكاليف هاته الأخيرة التي أضحت المورد الأول والرسمي للمعلومة التكاليفية بالدرجة الأولى، إضافة لما توفره من معلومات كمية تحليلية لاتتوفر على مستوى المحاسبة المالية بالإضافة إلى البعد الزمني لها والذي يمتد من الماضي إلى الحاضر، كل هاته المميزات التي اشتملت عليها محاسبة التكاليف دفعتنا إلى البحث في هذا المجال .

وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

### النتائج النظرية:

- 1-ازدياد أهمية نظام المعلومات بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، نظرا للدور الذي يلعبه في توفير المعلومة المحاسبية للأطراف الخارجية أو الداخلية.
- 2-نظام المعلومات المحاسبية جزء من نظام أكبر منه هو نظام المعلومات للتسيير وتوجد علاقة تكامل بينه وبين مختلف الأنظمة الفرعية الأخرى لنظام معلومات التسيير.
- 3-يتكون نظام المعلومات المحاسبية من أفراد و الآلات وبرامج جاهزة .
- 4-المعلومة المحاسبية باعتبارها المخرج الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبية،أضحت في عصرنا هذا سلعة تباع وتشتري وركيزة من شأنها أن تعكس الصورة الحقيقية للواقع المالي للمؤسسة كما قد لا تفعل ذلك اذا لم تتميز بخصائص معينة.
- 5-توجد مجموعة من الأنظمة الفرعية من شأنها دعم نظام المعلومات المحاسبية مثل الميزانية التقديرية ومحاسبة التكاليف.
- 6-تقوم محاسبة التكاليف بتوفير معلومات كمية ورقمية تفصيلية إلى مختلف المستويات الإدارية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة وتطوير أدائهم.
- 7تستخدم محاسبة التكاليف مجموعة من الطرق تسمح بتحديد سعر التكلفة و تحليل التكاليف ومتابعتها بهدف التحكم فيها ومن ثم تخفيضها وبالتالي تحسين مردودية المؤسسة.

- 8- توفر محاسبة التكاليف مجموعة من الأساليب لتقيين المخزون ،حساب الأجر وحساب الاهتلاكات .
- 9- تدعم محاسبة التكاليف نظام المعلومات المحاسبية بتقييم بعض عناصر الميزانية مثل المخزون، وحساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة اللذان يساهمان في إعداد جدول حسابات النتائج بالإضافة إلى الأجر كعنصر أساسي ومهم.
- 10- تهتم محاسبة التكاليف بحساب الاهتلاكات، والتي لا بد منها لإعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- 11- توفر محاسبة التكاليف معلومات عن التكاليف الوظيفية مثل التكاليف الإدارية والتكاليف التجارية كبنود رئيسة في إعداد جدول حسابات النتائج الوظيفي والذي تعده الكثير من المؤسسات، بموجب النظام المحاسبي المالي الجديد.
- 12- توفر محاسبة التكاليف بنك معطيات للمحاسبة الموازنة من خلا التكاليف المعيارية التي توفر التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة كما تقوم بحساب الانحرافات وتحليلها.

### النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة تم التوصل إلى أن المؤسسة تتبع طريقة غير علمية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها حيث:

- 1- تهتم المؤسسة فقط بأعباء المحاسبة المالية و تحمل الأعباء الأخرى غير المعتبرة، و لا تحصر كافة التكاليف المعنية؛
  - 2- أساس تقسيم المصاريف إلى مباشرة وغير مباشرة غير سليم فمثلا الاهتلاكات التي تعتبرها المؤسسة ثابتة ليست دائما كذلك بل هي في الكثير من الأحيان مباشرة؛
  - 3- لا وجود لمحاسب تكاليف ومصالحة محاسبة التكاليف والذي يقوم بحساب سعر التكلفة هو فقط مصلحة المحاسبة المالية وتهدف بالدرجة الأولى إلى توفير معلومة محاسبية لانبجاز القوائم المالية؛
  - 4- تقييم المخزون في المؤسسة محل الدراسة لا يعتمد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تماما وإنما طريقة تشبهها، وتعتمد على الاجمالي الشهري فقط، كما انها لا تقوم بتقييم كافة مخزوناتنا.
- من خلال المساهمة التي قمنا بها تمكنا من :

- 1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية من ما ساهم في تحديد تكاليف كل قسم.
- 2- تقسيم الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة بحسب علاقتها بالمنتج ومحاولة تحميل كل منتج بأعبائه الحقيقية. وذلك يفيد في تبين مدى ربح كل منتج بشكل موضوعي.
- 3- تحديد تكلفة منتج 50 كغ من الفرينة العادية كنموذج يمكن إتباعه لحساب سعر تكلفة باقي المنتجات وفي هذا الإطار توصلنا إلى سعر تكلفة اقل من السعر المعتمد من المؤسسة وهذا يفسح المجال للمؤسسة لوضع سعر بيع تنافسي يفسح لها المجال للعديد من الأسواق في ظل المنافسة الشديدة وتدخلات الدولة في تسقيف الأسعار.



أما بالنسبة لاختبار الفرضيات:

تم التأكد من صحة الفرضية الأولى حيث :

- ✓ يساهم حساب سعر التكلفة في دعم نظام المعلومات المحاسبية ،والذي من خلاله يمكن تحديد أسعار البيع للمنتجات المختلفة ومن ثم تحديد رقم الأعمال الذي يظهر كحساب مهم في جدول حساب النتائج.
- ✓ يساهم تقييم المخزون في دعم نظام المعلومات المحاسبية من خلال توفير مخزون آخر المدة الذي يظهر في الميزانية كمجموعة مهمة من الأصول.
- ✓ تساهم التكاليف المعيارية في دعم نظام المعلومات المحاسبية من خلال توفير قاعدة معلوماتية حول التكلفة الوحيدة للمنتج الضرورية لإعداد الميزانية التقديرية.

#### التوصيات:

نوصي بضرورة تبني نظام محاسبة التكاليف و إنشاء مصلحة لمحاسبة التكاليف وتوفير إطارات وبرامج متخصصة لانجاز ذلك، بإتباع الخطوات الآتية:

- ✓ بناء نظام معلومات للتسير على أسس علمية حتى يسهل القيام ببناء نظام محاسبة تكاليف ويوفر له بنك معطيات سليمة؛
- ✓ توفير كافة متطلبات نظام محاسبة التكاليف من إطارات و أعوان و أجهزة وبرامج وسجلات و إجراءات توفر المعلومة المفصلة؛
- ✓ ضرورة السعي لتوفير معلومات مفصلة عن استثمارات المؤسسة للتمكن من تقسيم الاهتلاكات حسب المنتوجات؛
- ✓ وضع عدادات للكهرباء للفروع الإنتاجية للتمكن من توزيع أعباء الطاقة الكهربائية.
- ✓ إعادة تقسيم المؤسسة إلى أقسام بحسب تجانس الوظائف وتبع تكاليف هذه الأقسام ؛
- ✓ ضرورة إعداد سجلات تهتم بتسجيل اختصاصات العمال والكميات التي ينتجونها يوميا
- ✓ ضرورة توفير سجلات يسجل فيها الزمن المستغرق في العمليات الإنتاجية ،لاتخاذ كأساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة بشكل أدق؛
- ✓ ضرورة الاهتمام بتقييم كل المخزونات بشكل يومي وتطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بحذفها لمجموع الإدخالات على المنتجات التي لاتتعرض لتغيرات في الأسعار

## آفاق البحث:

من خلال هذه الدراسة قمنا بتوظيف محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية ونظرا لصعوبة الحصول على المعلومات وقصر فترة التربص ساهمنا فقط في حساب سعر تكلفة منتج واحد وتقييم صنفين من المخزون، ولو توفرت لنا الظروف الملائمة في المستقبل فسنحاول القيام بدراسات مستقبلية تتسع لعدد أكبر من المنتجات وبتطبيق أساليب أحدث وانسب، ومن جملة تصوراتنا حول آفاق جديدة للبحث في هذا الموضوع نذكر:

1. المساهمة في إعداد نظام محاسبة تكاليف لمؤسسة اقتصادية؛
2. استخدام التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة التسعير؛
3. دراسة مقارنة بين الطرق القديمة والحديثة لحساب التكاليف؛
4. استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة.