



قسم: علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

أهمية إرساء ممارسات محاسبة التكاليف لتقييم المسؤولية الاجتماعية في
المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير
تخصص: مالية ومحاسبة

تحت إشراف الأستاذ:
❖ الدكتور: سفير محمد

من إعداد الطالبة:
❖ حمالة يمينة

لجنة المناقشة:

الصفة	مؤسسة الانتماء	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة -	أستاذ	أ. د / قرومي حميد
مشرفا ومقررا	جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة -	أستاذ محاضر قسم "أ"	د / سفير محمد
عضوا ممتحنا	جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة -	أستاذ محاضر قسم "أ"	د / زلاسي رياض
عضوا ممتحنا	جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة -	أستاذ محاضر قسم "أ"	د / بوسيعين تسعديت
عضوا ممتحنا	جامعة الجيلالي بونعامه - خميس مليانة -	أستاذ محاضر قسم "أ"	د / بوركايب محمد عبد الماجد
عضوا ممتحنا	جامعة يحي فارس - المدية -	أستاذ محاضر قسم "أ"	د / بوغرار شمس الدين

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

رمز الحنان والوفاء أُمي الغالية رحمها الله

إلى الذي حثني على العلم والعمل كل هذه السنين، وكان لي سندا ودعما آبي الكريم -حفظه الله-

إلى التي كانت لي بمثابة الأم خالتي العزيزة

إلى زوجي حفظه الله

إلى ابني الغالي أنس

إلى أختي وزوجها وأبنائها: نجيب، رانية، ريان وندير



شكر

قال الرسول صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له"

مصداقا لقول رسول الله، واعترافا بالجميل، أشكر الله عز وجل أولا الذي بسر لي اتمام هذا العمل،

ثم أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد، وأخص بالذكر

الأستاذ المشرف الدكتور "سفير محمد" الذي كان لي نعم المرشد ولم يبخل عليا بنصائحه القيمة وآرائه السديدة

وتوجيهاته طوال فترة العمل.

كما أ تقدم بالشكر الى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتفضلهم تقييم وتثمين هذا العمل



الملخص

تسعى المؤسسات الاقتصادية اليوم على اختلاف طبيعة نشاطها إلى تحسين أدائها الاجتماعي إلى جانب أدائها الاقتصادي والمالي وذلك في ضوء الاهتمام العالمي المتزايد اتجاه الرفاه الاجتماعي وحماية البيئة، وفي ظل توالي الآراء التي تنادي بضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة نتائج عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جانب أدائها الاقتصادي وحب على هذه الأخيرة إيجاد أساس يسمح بتقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه، ومن هنا جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على مدى مساهمة ممارسات محاسبة التكاليف في تقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية والإفصاح عنها، وذلك من خلال معرفة مدى امكانية هذه الأخيرة من تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية لهذه المؤسسات، والتي تشمل على عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية. إضافة الى معرفة مدى امكانية اعدادها لتقارير تمكن من الإفصاح عن هذه المساهمات. ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بدراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية، محاولين بذلك تقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه باستخدام أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تسمح بذلك.

وقد توصلنا من خلال دراستنا إلى أنه يمكن قياس تكاليف ومنافع الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، باستخدام أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف آل وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، وذلك نظرا للخصائص التي يتميز بها، والتي تسمح بتوسيع نطاقه ليشمل بعد المسؤولية الاجتماعية، كما استطعنا من خلال الدراسة التي قمنا بها تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية والإفصاح عنه في مجموعة تقارير بتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، والتي استنتجنا منها أن هذه الأخيرة على العموم قامت بالوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه كل من: الموظفين، البيئة، المستهلك والمجتمع خلال الفترة الممتدة من 2016 الى 2018 باستثناء بعض الأنشطة الاجتماعية التي لاحظنا فيها وجود بعض الانحرافات، كمنشآت تقديم التبرعات ونشاط إقامة معارض.

وبناء على النتائج التي توصلنا إليها نقترح ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية اذا ما أرادت تقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه.

الكلمات المفتاحية:

المسؤولية الاجتماعية، محاسبة التكاليف، نظام ABC، القياس المحاسبي الاجتماعي، الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

Abstract

Today, economic institutions, regardless of the nature of their activities, seek to improve their social performance as well as their economic and financial performance in light of the increasing global concern towards social welfare and environmental protection, and in light of the succession of opinions calling for the necessity that the published financial reports include results on the institution's social performance as well as its economic performance. The latter must find a basis that allows the evaluation and disclosure of their social performance, and hence this study came with the aim of identifying the extent to which cost accounting practices contribute to assessing and disclosing the social responsibility of economic institutions, through knowing the extent to which the latter can identify and measure the net social contribution of these institutions, which includes On the elements of social costs and benefits. In addition to knowing the extent of the possibility of preparing it, the reports enable the disclosure of these contributions. To achieve the objectives of the study, we conducted a field study at the National Foundation for Fat in Lakhdaria, trying to thus evaluate its social performance and disclose it using one of the modern cost accounting systems that allow this.

We have concluded through our study that the costs and benefits of the social performance of economic institutions can be measured, using one of the modern systems of cost accounting, the cost system based on ABC activities, due to its characteristics that allow it to expand its scope to include the social responsibility dimension. During the study that we conducted, we assessed the social performance of the National Fat Corporation in Lakhdaria and disclosed it in a group of reports on the application of the ABC system in the field of social responsibility, from which we concluded that the latter, in general, fulfilled its social responsibility towards each of: employees, the environment, the consumer and society during the period extending from 2016 to 2018, with the exception of some social activities in which we noticed some deviations, such as donation activities and exhibitions.

Based on the results we have obtained, we suggest that Algerian economic institutions should adopt the ABC system in the field of social responsibility if they want to evaluate and disclose their social performance.

Keywords: social responsibility, cost accounting, ABC system, social accounting measurement, social accounting disclosure.

Résumé

Indépendamment de leurs activités, les entreprises économiques cherchent aujourd'hui à rehausser leurs performances sociales, en sus de leurs performances économiques et financières, vu l'intérêt mondial croissant pour le bien-être social et la protection de l'environnement. Prenant de l'ampleur, des avis plaident pour la nécessaire inclusion des résultats de performance sociale et économique dans les rapports financiers des entreprises, qui doivent ainsi trouver un moyen favorisant l'évaluation et divulgation comptable de leur performance sociale. Aussi, la présente étude se propose-t-elle d'identifier le degré de contribution de la comptabilité analytique à l'évaluation et divulgation comptable de la responsabilité sociale des entreprises économiques, en déterminant dans quelle mesure ces entreprises arrivent à cerner et mesurer leur contribution sociale, considérant le facteur coût par rapport aux avantages sociaux, tout en déterminant dans quelle mesure ces entreprises peuvent élaborer des rapports mettant en évidence cette contribution. Pour atteindre ces objectifs, nous avons mené une étude de terrain auprès de l'Entreprise nationale des peintures, sise à Lakhdaria, en tentant une évaluation et une divulgation comptable de sa performance sociale, en appliquant l'une des méthodes modernes de comptabilité analytique.

Il ressort de notre étude qu'il est possible de mesurer les coûts et avantages de la performance sociale des institutions économiques, en utilisant l'un des systèmes modernes de comptabilité analytique, en l'occurrence le modèle de coût ABC (Activity-based costing), compte tenu de ses spécifications qui permettent l'inclusion du volet responsabilité sociale. Ainsi, nous avons évalué, à la faveur de notre étude, la performance sociale, de l'Entreprise nationale des peintures, que nous avons quantifiée dans des rapports sur la responsabilité sociale, en utilisant le modèle ABC. Nous avons conclu que, dans l'ensemble, cette entreprise a honoré sa responsabilité sociale envers les employés, l'environnement, le consommateur et la société, durant les exercices 2016 à 2018, à l'exception de certaines activités sociales dans lesquelles nous avons relevé des lacunes, comme les activités de bienfaisance et l'organisation d'expositions.

En conclusion, nous estimons nécessaire que les entreprises économiques algériennes adoptent le modèle de coût ABC dans l'évaluation de la responsabilité sociale, si leur objectif est l'évaluation et divulgation comptable de leur performance sociale.

Mots clés:

Responsabilité sociale, comptabilité analytique, système ABC, mesure comptable sociale, divulgation comptable sociale.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	01
65	أمثلة عن مسببات التكاليف	02
66	أمثلة عن مراكز الأنشطة، مسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	03
69	مقارنة بين نظام ABC والطرق التقليدية لحساب التكاليف	04
80	مقارنة بين نظام التكاليف المستهدفة والطرق التقليدية لحساب التكاليف	05
111	أبعاد المسؤولية الاجتماعية	06
115	مجالات المسؤولية الاجتماعية وأنشطتها	07
146	مسببات تكلفة الأنشطة اللازمة لتطبيق نظام ABC	08
147	النموذج المقترح لكشف تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على النشاط الاقتصادي	09
151	قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية المقترحة عن الفترة من X إلى Y والبيانات المكللة لها	10
153	تقرير كمي لانحرافات الأداء الاجتماعي عن الفترة من X إلى Y	11
155	قائمة التكاليف التقديرية المقترحة للوقاية من الأضرار الاجتماعية	12
175	الطاقة الإنتاجية والإنتاج المحقق بالوحدة الإنتاجية للدهن بالأخضرية لسنة 2018	13
175	عدد العمال الدائمين والمؤقتين بالوحدة الإنتاجية للدهن بالأخضرية حسب الوظيفة	14
187	مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسببات التكلفة اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن -وحدة الأخضرية-	15
190	تحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - على مراكز الأنشطة الاقتصادية (سنة 2016، 2017، 2018)	16
209	عدد العاملين المستفيدين من القروض السكنية والسيارات لسنة: 2016، 2017، 2018.	17
212	قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية المقترحة للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - لسنة: 2016، 2017، 2018.	18

قائمة الجداول

220	التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخرية- لسنة: 2016، 2017، 2018.	19
224	قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية المقترحة للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخرية- لسنة: 2016، 2017، 2018.	20

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	وظائف محاسبة التكاليف	01
10	التبويب الطبيعي للتكاليف	02
12	تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط	03
14	سلسلة القيمة ومحاسبة التكاليف	04
59	تجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة	05
61	فرضيات نظام ABC	06
68	مراحل تطبيق نظام ABC	07
177	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية -	08

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
ABC	Activity Based Costing	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
ABM	Activity Based Management	نظام الإدارة على أساس الأنشطة
TQM	Total Quality Management System	نظام إدارة الجودة الشاملة
JIT	Just in Time Production	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
N.A.A	National Association Of Accountants	الجمعية الوطنية للمحاسبين

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج بالأخصرية
02	تبرعات سنة 2016
03	تبرعات سنة 2017
04	تبرعات سنة 2018
05	عدد العمال في كل مصلحة
06	التعويضات، المنح والعلاوات المقدمة للعمال سنة 2016
07	التعويضات، المنح والعلاوات المقدمة للعمال سنة 2017
08	التعويضات، المنح والعلاوات المقدمة للعمال سنة 2018
09	فاتورة خاصة بتكاليف التكوين سنة 2016
10	تكاليف تكوين العمال سنة 2017
11	تكاليف تكوين العمال سنة 2018
12	تكاليف نقل العمال سنة 2016
13	تكاليف نقل العمال سنة 2017
14	تكاليف نقل العمال سنة 2018
15	تكاليف الأمن الصناعي سنة 2016
16	تكاليف الأمن الصناعي سنة 2017
17	تكاليف الأمن الصناعي سنة 2018
18	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية سنة 2016
19	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية سنة 2017
20	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية سنة 2018
21	تكاليف التدفئة، الإنارة والماء سنة 2016
22	تكاليف الهاتف سنة 2016
23	تكاليف الأنترنت سنة 2016
24	تكاليف التدفئة، الإنارة والماء سنة 2017

قائمة الملاحق

تكاليف الهاتف سنة 2017	25
تكاليف الأنترنت سنة 2017	26
تكاليف التدفئة، الإنارة والماء سنة 2018	27
تكاليف الهاتف سنة 2018	28
تكاليف الأنترنت سنة 2018	29
تكاليف القروض السكنية وقروض السيارات سنة 2016	30
تكاليف القروض السكنية وقروض السيارات سنة 2017	31
تكاليف القروض السكنية وقروض السيارات سنة 2018	32
فاتورة شراء معدات للحد من تلوث الهواء	33
تكاليف شراء قطع غيار للحد من تلوث الهواء	34
تكاليف توفير مواد كيميائية لمكافحة الحشرات والتخلص منها سنة 2017	35
تكاليف توفير مواد كيميائية لمكافحة الحشرات والتخلص منها سنة 2018	36
تكاليف اقامة معارض للمنتجات سنة 2016	37
تكاليف اقامة معارض للمنتجات سنة 2017	38
تكاليف اقامة معارض للمنتجات سنة 2018	39
تكاليف الاشهار سنة 2018	40

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
	❖ شكر
	❖ إهداء
	❖ الملخص باللغة العربية
	❖ الملخص باللغة الإنجليزية
II	❖ قائمة الجداول
V	❖ قائمة الأشكال
VII	❖ قائمة المختصرات
IX	❖ قائمة الملاحق
ب	❖ مقدمة
ب	● الإشكالية
ت	● الفرضيات
ت	● مبررات اختيار الموضوع
ث	● أهمية الدراسة
ث	● أهداف الدراسة
ث	● حدود الدراسة
ج	● منهج الدراسة والأدوات المستخدمة
ج	● الدراسات السابقة
ر	● ما يميز الدراسة عن سابقتها
ر	● صعوبات الدراسة
ر	● تقسيمات الدراسة
01	❖ الفصل الأول: عرض وتحليل الطرق التقليدية لمحاكاة التكاليف
02	● تمهيد
03	● المبحث الأول: مدخل إلى محاكاة التكاليف
03	– المطلب الأول: ماهية محاكاة التكاليف
08	– المطلب الثاني: تبويب التكاليف

15	– المطلب الثالث: مقومات واعتبارات تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف
21	● المبحث الثاني: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)
21	– المطلب الأول: مدخل لطريقة التكاليف الكلية
23	– المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة التكاليف الكلية
27	– المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف الكلية
29	● المبحث الثالث: طرق تقليدية أخرى لمحاسبة التكاليف
29	– المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة
34	– المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
39	– المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكلفة الهامشية
47	❖ الفصل الثاني: الاتجاه الى الطرق (الأنظمة) الحديثة لمحاسبة التكاليف
48	● تمهيد
49	● المبحث الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (Activity-based costing)
49	– المطلب الأول: الإطار النظري لنظام ABC
53	– المطلب الثاني: مقومات وفرصيات نظام ABC
62	– المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام ABC والفروق الجوهرية بينه وبين الطرق التقليدية
71	● المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
71	– المطلب الأول: مدخل لنظام التكلفة المستهدفة
75	– المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة
78	– المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة
81	● المبحث الثالث: أنظمة حديثة أخرى لمحاسبة التكاليف
81	– المطلب الأول: نظام ادارة الجودة الشاملة (TQM)
86	– المطلب الثاني: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)
93	– المطلب الثالث: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
98	❖ الفصل الثالث: تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
99	● تمهيد
100	● المبحث الأول: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية
100	– المطلب الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية وبعض المواصفات الدولية الخاصة بها
110	– المطلب الثاني: أبعاد ومبادئ المسؤولية الاجتماعية

الفهرس

114	– المطلب الثالث: مجالات المسؤولية الاجتماعية
118	• المبحث الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية
118	– المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية
124	– المطلب الثاني: القياس المحاسبي الاجتماعي
135	– المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي
141	• المبحث الثالث: نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
141	– المطلب الأول: الإطار التصوري لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
144	– المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
149	– المطلب الثالث: التقارير المقترحة كمخرجات لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
158	❖ الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية–
159	• تمهيد
160	• المبحث الأول: مدخل للمؤسسة الاقتصادية
160	– المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية وخصائصها
162	– المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية
167	– المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الاقتصادية
171	• المبحث الثاني: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية–
171	– المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)
174	– المطلب الثاني: بطاقة تعريفية للمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية – وامكانياتها
176	– المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية –
184	• المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية –
184	– المطلب الأول: تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسبباتها اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية –
189	– المطلب الثاني: تحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز الأنشطة الاقتصادية بالمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية –
211	– المطلب الثالث: التقارير المقترحة كمخرجات لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة الأخضرية –
231	❖ خاتمة

الفهرس

232	• نتائج اختبار الفرضيات
233	• نتائج الدراسة
235	• الاقتراحات
236	• آفاق البحث
238	❖ المراجع

مقدمة

مقدمة:

أصبحت المسؤولية الاجتماعية اليوم القضية الأكثر اهتماما من طرف المؤسسات الاقتصادية، نظرا لتعالى أصوات العديد من المنظمات والهيئات الدولية المطالبة بضرورة تبني هذه الأخيرة لمزيد من الدور الاجتماعي اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه. حيث أصبح تقييم المؤسسات لا يعتمد على أدائها الاقتصادي والمالي فحسب وإنما اتسع ليشمل الأداء الاجتماعي كذلك.

ومن أجل تمكين المؤسسات الاقتصادية من الاضطلاع بمسؤولياتها الاجتماعية اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، والارتقاء به الى المستوى المطلوب، وجب على هذه الأخيرة ايجاد طرق وأليات تسمح لها بتقييم أدائها الاجتماعي، وهذا ما أدى الى الاهتمام بتطوير أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية الى أنظمة حديثة تسمح بقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات، خاصة وأن الأنظمة القديمة ركزت جل اهتمامها على الأداء الاقتصادي وأهملت الجانب الاجتماعي بشكل كامل.

ومن أبرز الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC). الذي يتميز بمستوى عالي من الدقة في تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسات، ونظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر آلية لخفض التكاليف واطار للرقابة عليها، فهو جزء من نظام مكثف لإدارة الأرباح استراتيجيا يشمل على هندسة وتحليل القيمة، فضلا عن نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، التي تعتبر هي الأخرى من الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

وحتى يتسنى لنا دراسة هذا الموضوع بتعمق أكثر قمنا بدراسة حالة احدى المؤسسات الاقتصادية الوطنية، ألا وهي المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية، محاولين بذلك تقييم أدائها الاجتماعي والافصاح عنه باستخدام أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تسمح بذلك.

ومن هنا تتبلور الاشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو

التالي:

الاشكالية:

ما مدى مساهمة الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية؟

مقدمة

ويمكن تفريغ هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل تسمح الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف بقياس أفضل للتكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية عوض الاعتماد على الطرق التقليدية؟
- 2- هل يمكن أن تقديم الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف تقارير تسمح للمؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي؟
- 3- ما هو نظام التكاليف المناسب لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية؟
- 4- ما هي الفائدة التي تجنيها المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية من جراء تطبيقها لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية السابقة قمنا بإدراج الفرضيات الآتية:

- 1- تسمح الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف بقياس أفضل للتكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية عوض الاعتماد على الطرق التقليدية؛
- 2- تقدم الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف تقارير تسمح للمؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي؛
- 3- نظام ABC هو النظام المناسب لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية؛
- 4- تطبيق المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية يمكنها من تقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه.

مبررات اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار موضوع الدراسة إلى:

- الرغبة الذاتية في دراسة موضوع المسؤولية الاجتماعية؛
- معظم الدراسات والبحوث في مجال محاسبة التكاليف اهتمت بالأداء الاقتصادي للمؤسسات دون الاهتمام بالأداء الاجتماعي؛

مقدمة

- محاولة تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية باستخدام طريقة من الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة إيجاد حل لمشكلة قياس التكاليف الاجتماعية والافصاح عنها، في ظل الاهتمام العالمي الواسع بالمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تسليط الضوء على محاسبة التكاليف كألية لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، وإظهار مدى فعاليتها وقدرتها على قياس مدى وفاء هذه الأخيرة بالتزاماتها الاجتماعية اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة مساعدة المؤسسات الاقتصادية من تقييم أدائها الاجتماعي؛
- محاولة مساعدة المؤسسات الاقتصادية من الافصاح عن أدائها الاجتماعي؛
- العمل على ابراز دور وقدرة محاسبة التكاليف على تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية؛
- محاولة إثراء الرصيد المكتبي بمرجع جديد حول موضوع المسؤولية الاجتماعية ومحاسبة التكاليف.

حدود الدراسة:

- ✓ تمثلت حدود الدراسة النظرية في التركيز على مختلف الجوانب المتعلقة بمحاسبة التكاليف والمسؤولية الاجتماعية؛
- ✓ أما الحدود المكانية للدراسة فتمثلت في المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية؛
- ✓ وفيما يتعلق بالحدود الزمنية فقد تم إجراء الدراسة على المعطيات المالية للدورات المحاسبية لكل من سنة: 2016، 2017 و2018.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن إشكالية الدراسة والتساؤلات المطروحة، وكذا اختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من البحث، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا فيه على طريقة دراسة حالة فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

أما فيما يخص الوسائل والأدوات المستخدمة، فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والأجنبية من كتب، أطروحات دكتوراه، مجلات وملتقيات، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا فيه على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع موظفي هذه الأخيرة.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات ذات صلة بموضوع بحثنا ومن أبرز هذه الدراسات التي تم الاطلاع عليها والاسترشاد بها ما يلي:

1- دراسة يوسف محمود جربوع (2007): مقال بعنوان " مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة (دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في القطاع غزة/فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، فلسطين، المجلد: 15، العدد: 1.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى وجود مؤسسات اقتصادية تمارس المسؤولية الاجتماعية في قطاع غزة بفلسطين، حيث قام الباحث بإعداد استبيان وزع على 70 من المدراء الماليين ومحاسبي المؤسسات الفلسطينية في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لم تحظى بالقدر الكافي من الاهتمام من جانب الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في فلسطين، كما أظهرت أن الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية إطار غير محدد المعالم، كما أظهرت الدراسة أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات نشاط يمكن

تقنيته عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، وبالتالي يمكن تحديد سبل قياسه والافصاح عن نتائجه بشكل موضوعي.

يكمن الإختلاف بين هذه الدراسة والدراسة التي قمنا بها في أن هذه الدراسة ركزت على مدى اهتمام المؤسسات في قطاع غزة بممارسة المسؤولية الاجتماعية، دون محاولة إيجاد طريقة تساعد هذه الأخيرة في ذلك. أما الدراسة التي بين أيديكم فركزنا فيها على محاولة قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات بالاعتماد على إحدى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، الأمر الذي يسمح بتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات وتحسينه.

2- دراسة حسناء مشري (2014): أطروحة دكتوراه بعنوان "دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر.

هدف هذا البحث هو دراسة علاقة نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بتبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية بالتطبيق على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف.

وقد توصلت الدراسة الى أن المسؤولية الاجتماعية هي إطار غير محدد المعالم، ولم يتفق على أبعاده حتى اليوم بشكل قاطع، وضعف اهتمام المؤسسات الاقتصادية بها نجم عنه عدم انتهاج المبادرات بصفة طوعية في مجال تبني سياسات وإجراءات اجتماعية وبيئية مرغوبة تؤدي إلى قياس وتحليل آثار مزاولة المؤسسات الاقتصادية لأنشطتها على البيئة والمجتمع الذي تنشط فيه بجميع مكوناته، بالإضافة إلى عدم وجود إطار عام موحد للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، إلا أنه يجب عدم الاستسلام لهذه الصعوبات بل ضرورة العمل على التخلص والتخفيف منها للوصول إلى التقرير الموضوعي عن واقع حال المؤسسات الاقتصادية ومركزها المالي الحقيقي المحمل بتكاليف أداؤها الاجتماعي، وأن تعمل على تحديد إطار محدد المعالم للمسؤولية الاجتماعية مما يساعد على تبنيها، ويعد ذلك دافعا لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وتوفير إطار عام موحد للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة التي قمنا بها في أن هذه الدراسة ركزت على إمكانية تطبيق نظام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وكذا أهم الصعوبات التي تعترض تطبيق هذا النظام. في حين ركزت دراستنا

على إبراز أهمية ارساء ممارسات محاسبة التكاليف لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية والافصاح عنه.

3- دراسة سليمان وهيب (2018): مقال بعنوان "المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية"، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 02.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى التوافق والاختلاف الموجود بين المسؤولية الاجتماعية للشركات من المنظور التقليدي والمنظور الإسلامي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المسؤولية الاجتماعية هي من صميم مقاصد الشريعة الإسلامية، وتطبيقها في البنوك الإسلامية دليل على التزام هذه الأخيرة بالمبادئ والقيم الأخلاقية الإسلامية في عملياتها وخدماتها المصرفية.

يكنم الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة التي بين أيديكم في أن هذه الدراسة ركزت على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الشبه مالية الاسلامية، في حين ركزنا في دراستنا على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية.

4- دراسة نوفان حامد محمد العليمات (2010): أطروحة دكتوراه بعنوان " القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة"، جامعة دمشق، سوريا.

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار عام مقترح لقياس التكاليف الاجتماعية، وبيان أهمية قياس هذه التكاليف لتحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية لشركة مصفاة البترول الأردنية والشركات المماثلة لها.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تطبيق فعلي (قياس وإفصاح) للمحاسبة الاجتماعية في الشركة المذكورة، وأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف في الشركة المذكورة أنفاً يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط الشركة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف الاجتماعية، مما يؤثر في النتائج وبيانات التكاليف للنشاط، وعلى اتخاذ القرارات، وأن الشركة موضع الدراسة تلوث البيئة بحد أعلى من المستويات المسموح بها، مما

يؤدي إلى الإضرار بالعاملين، والمجتمع، والغلاف الجوي، وهدر للطاقات الإنتاجية الضائعة، وإرتفاع تكاليف الصيانة لممتلكاتها، وبالتالي تصبح هذه الشركات عبئا على المجتمعات التي تعيش فيها بدل المساهمة في تنميتها.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة التي قمنا بها في أن هذه الدراسة إهتمت بقياس التكاليف الاجتماعية للمؤسسات والافصاح عنها فقط، دون الاهتمام بكيفية تقويم الأداء الاجتماعي لهذه الأخيرة. في حين ركزنا في دراستنا على قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية والافصاح عنها في تقارير تسمح بتقييم الأداء الاجتماعي وتقويمه، كالتقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي، وتقرير التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية.

5- دراسة ابراهيم ميده (2005): مقال بعنوان " نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 21، العدد: 02، دمشق، سوريا.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إيجاد حلول لعدم إدراك الجهات المختلفة ذات العلاقة لأهمية نظام ABC في معالجة التكاليف التي تتحملها الوحدات الاقتصادية عند ممارستها لمسؤوليتها وأنشطتها الاجتماعية اتجاه المجتمع. وكذلك عرض نماذج التقرير عن المسؤولية الاجتماعية وتقييمها كمخرجات لنظام التكلفة على أساس النشاط.

وقد توصلت الدراسة إلى اقتراح نموذج يمكن من خلاله تقييم المسؤولية للمؤسسات الاقتصادية.

يكمن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة التي بين قمنا بها في أن هذه الدراسة كانت نظرية، اهتمت بمحاولة اقتراح نموذج للافصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية فقط، دون أن تحاول تطبيقه على إحدى المؤسسات الاقتصادية، عكس دراستنا التي حاولنا فيها تطبيق النموذج المقترح على المؤسسة الوطنية للدهن بالاختزيرة وتقييم أداؤها الاجتماعي.

6- دراسة عمر محمد هديب (2009): أطروحة دكتوراه بعنوان "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في

الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسن الأداء المالي لهذه الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أو شرعت في تطبيقه 16 شركة جميعها شركات مساهمة عامة، منها 05 شركات فقط اعتمدت تطبيقه، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل التطبيق بدءاً من مرحلة التخطيط ولغاية مرحلة انشاء النظام، كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ايجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسن الأداء المالي لشركتين من خمس شركات، أي بنسبة 40 % من العينة النهائية للدراسة، حيث ارتفعت متوسطات مؤشرات الأداء المالي لهما بعد التطبيق. بينما أظهرت عدم وجود علاقة ايجابية بين تحسن الأداء المالي لثلاث شركات مثلت 60 % من العينة النهائية للدراسة، حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد إنخفضت على عكس ما كان متوقعا، مما يشير إلى عدم وجود علاقة بين قيام الشركات بتطبيق النظام وتحسين الأداء المالي.

يكمّن الإختلاف بين هذه الدراسة والدراسة التي بين أيديكم في أن هذه الدراسة ركزت على دراسة أثر تطبيق المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أدائها المالي. في حين ركزنا في دراستنا على دراسة أهمية ارساء ممارسات محاسبة التكاليف لتقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

7- دراسة عبد الشكور عبد الرحمن الفرا (2012): مقال بعنوان "قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية"، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد: 14، العدد: 02، غزة، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس كفاءة وفعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية واستطلاع آراء المختصين والمهنيين، ولتحقيق ذلك قام الباحث بدراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن كل الشركات تستخدم طريقة التكاليف الكلية لاحتساب تكلفة الإنتاج نظراً لسهولة تطبيقها وملاءمتها لظروف العمل، وأن هذه الشركات تقوم بإعداد تكلفة معيارية لمنتجاتها ينحصر

مقدمة

استخدامها في عمل المقارنات وتكوين فكرة عن مدى الانحرافات في التكلفة وإمكانية تقييم الأداء، كما توصلت الدراسة الى أن كل الشركات موضع البحث تستخدم نظم محاسبية آلية وأنها تستفيد من القدرة العالية للمعالجة بالحاسوب.

ما يميز الدراسة عن سابقتها:

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة التي قمنا بها في أن هذه الدراسة إهتمت بقياس فعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسات السعودية، على عكس دراستنا التي إهتمت بدراسة أهمية ربط نظام محاسبة التكاليف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية.

بشكل عام تختلف الدراسة التي بين أيديكم عن الدراسات السابقة في كونها استهدفت قياس مدى مساهمة الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية. ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بدراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية. حيث توصلنا الى قياس الأداء الاجتماعي لهذه الأخيرة والإفصاح عنه باستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، الذي سمح لنا بتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة كما قدم لنا معلومات تمكن من تقوم هذا الأخير وذلك من خلال مجموعة من التقارير (تقرير تكاليف الأنشطة الاجتماعية، التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي، وتقرير التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية).

صعوبات الدراسة:

- قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول المسؤولية الاجتماعية؛
- صعوبة الحصول على بعض الوثائق التي تخدم الموضوع من طرف المؤسسة المستقبلة؛
- عدم وجد دراسات سبق وأن ربطت بين المسؤولية الاجتماعية ومحاسبة التكاليف باستثناء دراسة ابراهيم ميده.

تقسيمات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإمام بجميع جوانب الموضوع ارتأينا تجزئ دراستنا هذه إلى أربعة فصول، ثلاثة منها نظرية وفصل تطبيقي حيث:

مقدمة

سنتطرق في الفصل الأول إلى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، وذلك من خلال عرض مدخل لمحاسبة التكاليف، وعرض طريقة التكاليف الكلية، بالإضافة إلى عرض طرق تقليدية أخرى لمحاسبة التكاليف (طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكلفة الهامشية).

أما الفصل الثاني فسننتطرق فيه إلى الطرق (الأنظمة) الحديثة لمحاسبة التكاليف، وذلك من خلال عرض نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام التكلفة المستهدفة (Target Costing)، بالإضافة إلى عرض أنظمة حديثة أخرى لمحاسبة التكلفة (نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)).

أما الفصل الثالث فسننتطرق فيه إلى نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال عرض الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية بالإضافة إلى تقديم نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

أما الفصل الرابع فسنخصصه لدراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية محولين فيه تطبيق النموذج المقترح في الجانب النظري، بعد أن نقوم أولاً بعرض مدخل للمؤسسة الاقتصادية نتعرف فيه على مفهوم المؤسسة الاقتصادية، خصائصها، أهدافها، وظائفها وتصنيفاتها، بالإضافة إلى تقديم المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية-.

الفصل الأول

عرض وتحليل الطرق التقليدية لمحاسبة
التكاليف

تمهيد:

الانفتاح العالمي على الأسواق، وزيادة المنافسة بين المؤسسات، أدى إلى زيادة الاهتمام بمحاسبة التكاليف، لما لها من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات والمعلومات التي تساعد في التخطيط، والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة التي تجعلها تحتل مركز تنافسي قوي.

ومحاسبة التكاليف مجموعة من الطرق والأساليب التي تسمح لها بتوفير المعلومات الملائمة للإدارة، من أبرزها طريقة التكاليف الكلية التي تعتبر من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف وأقدمها.

كما أن لمحاسبة التكاليف طرق أخرى ظهرت بعد طريقة التكاليف الكلية عرفت بالطرق الجزئية، والمتمثلة في كل من: طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني، لتظهر بعدها طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكلفة الهامشية.

وبغرض التعرف أكثر على محاسبة التكاليف وعلى الطرق التقليدية لها، قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

على النحو التالي:

- المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.
- المبحث الثاني: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة).
- المبحث الثالث: طرق تقليدية أخرى لمحاسبة التكاليف.

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.

تعد محاسبة التكاليف من العلوم التي تساعد ادارات المؤسسات على تحقيق الربح، من خلال حسابها وتحليلها لمختلف التكاليف. الأمر الذي ينتج عنه تقديم بيانات للمسيرين تسمح بالرفع من كفاءتهم في أدائهم لمختلف الوظائف التشغيلية في المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

بحكم ان محاسبة التكاليف تلعب دورا هاما وحيويا في ادارة المؤسسات، سوف نحاول في هذا المطلب التعرف على هذه الأخيرة ، من خلال التطرق الى كل من تعريف محاسبة التكاليف، أهدافها، مزاياها وكذا أهم وظائفها.

أولا: تعريف محاسبة التكاليف.

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد جهات نظر المفكرين، وفيما يلي عرض لأهمها:

محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وهي أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.¹

كما أن محاسبة التكاليف هي مجموعة من الأساليب والطرق التي تطبق المبادئ والأسس المحاسبية في تحليل التكاليف وتسجيلها، بغرض تحديد تكلفة الوحدات المنتجة، سواء كانت سلعة أو خدمة. ومساعدة ادارة المؤسسة في تحسين مستوى كفاءة التشغيل في المؤسسة من خلال ما توفره من البيانات والمعلومات التي تساعد المستويات الادارية المسؤولة في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات.²

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، ط1، دار الحامد، عمان، الاردن، 2010، ص:24.

² - سامي محمد الوفاد، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف، المدخل النظري والتطبيقي، ط1، دار الاعصار العلمي، عمان، الاردن، 2012، ص:28.

كما أن محاسبة التكاليف هي الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها وتخطيط المستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية.¹

كما أن محاسبة التكاليف هي مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة الأنشطة المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ.²

مما سبق يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها. كما أنها تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف.

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها تتمثل في ما يلي:

1- تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها: يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:³

- تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
- تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

2- مساعدة الإدارة على التخطيط: تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.⁴

¹ - محمد علي احمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية، ط1، دار زهران، عمان، الأردن، 2010، ص: 10. ،

² - يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2004، ص: 10.

³ - كمال حسن جمعة الربيعي، وسعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، ب ط، اثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 17.

⁴ - حسين على حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 9.

3- الرقابة على عناصر التكلفة: تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها.

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.¹

4- المساعدة على اتخاذ القرارات: تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المحدولة خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:²

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح؛
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص:17.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص:17-18.

ثالثا: مزايا محاسبة التكاليف.

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط التالية:¹

- 1- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
- 2- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع؛
- 3- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المناقصات؛
- 4- مراقبة و ضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛
- 5- تحديد أسباب الربح و الخسارة في المشروع؛
- 6- تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
- 7- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المشروع وذلك عن طريق حصر التلف من المواد و معرفة الوقت الضائع.

رابعا: وظائف محاسبة التكاليف.

تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي:

- 1- **الوظيفة التسجيلية:** تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات)،² في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.³
- 2- **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- 3- **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها.

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص:18-19.

2 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص:25.

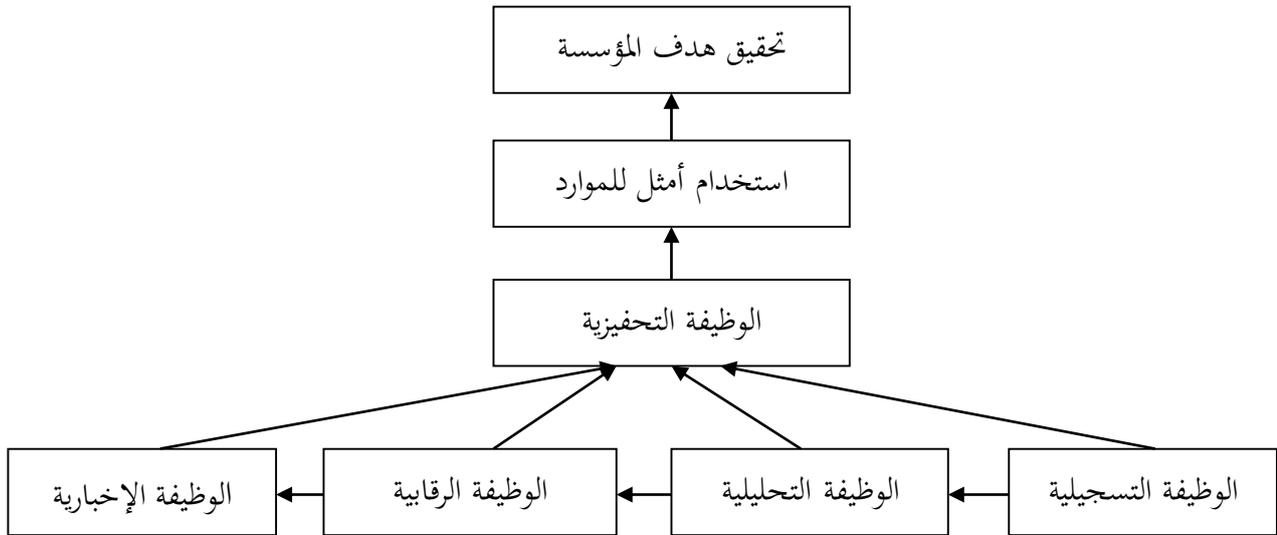
3 - الاخرس عاطف، الهنبي إيمان، حمود سمير والجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص:14.

4- **الوظيفة الإخبارية:** وترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تحدد القرارات الكفيلة بتصحيح الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

5- **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.¹

يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التركتي، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

من خلال الشكل اعلاه نلاحظ ان وظائف محاسبة التكاليف تعمل متكاملة على تحقيق اهداف المؤسسة، من خلال تحفيز هذه الاخيرة على الاستخدام الامثل لمواردها.

¹ - إسماعيل يحي التركتي، مرجع سبق ذكره، ص: 25-26.

المطلب الثاني: تبويب التكاليف.

حتى تحقق محاسبة التكاليف الاهداف التي انشأت من اجلها، سيكون من الضروري كخطوة اولى تبويب عناصر التكاليف بطريقة ملائمة تسمح بتقديم بيانات تلائم الغرض الذي تستخدم فيه.

أولاً: مفهوم التكاليف.

يعتبر مصطلح التكلفة من بين أهم المصطلحات المستخدمة في مجال محاسبة التكاليف، لذا وجب علينا التمييز بينه وبين المصطلحات التي تتشابه معه والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

- 1- **التكلفة:** تمثل تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو في المستقبل.¹ وتتمثل هذه التضحية في مجموع المبالغ التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين.²
- 2- **المصرف:** هو عبارة عن تكلفة أعطت منفعة وأصبحت مستنفذة.³ فهو بذلك يمثل التضحية التي يترتب عليها منافع في الفترة الحالية فقط. ويظهر المصرف في قائمة الدخل وفقاً لمبدأ المقابلة أي مقابلة إيرادات الفترة بالمصرفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة.⁴
- 3- **الاصل:** هو عبارة عن التكاليف الغير مستنفذة والتي يمكن أن تعطي منافع مستقبلية،⁵ تظهر على شكل أصل في الميزانية يساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية.⁶
- 4- **الخسارة:** هي التكاليف المدفوعة والتي لا يقابلها إيراد محقق.⁷ وتعني ايضاً ان استنفاد الاصل من قبل المؤسسة تم دون تحقيق أي ايراد.⁸

1 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف - نظم القياس والرقابة-، الجزء الأول، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص:9.

2 - أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص:27.

3 - كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:16.

4 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:9.

5 - الربيعي جمعة كمال حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:16.

6 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:9.

7 - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص:21.

8 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، ط1، دار اسامة، عمان، الأردن، 2013، ص:15.

5- **سعر التكلفة:** هو السعر الذي يعبر عن التكلفة الإجمالية لإنتاج منتج معين، بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه.

ويحسب بالعلاقة التالية:¹

- إذا كانت المؤسسة صناعية فإن:

سعر التكلفة =	تكلفة إنتاج	المنتج النهائي المباع	+	مصاريف التوزيع
---------------	-------------	-----------------------	---	----------------

- إذا كانت المؤسسة تجارية فإن:

سعر التكلفة =	تكلفة شراء	السلع المباعة	+	مصاريف التوزيع
---------------	------------	---------------	---	----------------

ثانيا: تبويب التكاليف.

هناك عدة اسس وطرق لتبويب عناصر التكاليف ولعل أهمها ما يلي:

1- **التبويب الطبيعي (الأساسي):** وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

- **تكلفة المواد:** ويتمثل في كل ما ينفق لتوفير كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت بشكل مواد خام أو مواد مصنعة جزئيا أو كليا من وحدات أخرى خارج المؤسسة وتستلزمها طبيعة العملية الصناعية، كما أنها تشمل كافة المواد التي تدخل في العملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية.²
- **تكلفة العمل (الأجور):** و يمثل كل ما يدفع من أجور للعاملين في مختلف أقسام المؤسسة.
- **تكلفة الخدمات (المصروفات):** وهي كل ما تتحمله المؤسسة من مصاريف باستثناء المواد والأجور، وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج، خدمات ادارة التسويق وخدمات الادارة من مصاريف صيانة الآلات ومن ايجار معارض البيع ومن مصاريف الادارة الاخرى.³

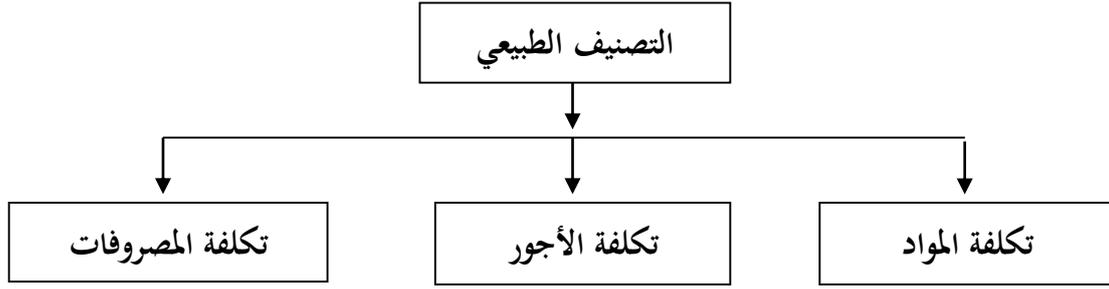
ويمكن توضيح ما سبق بالشكل التالي:

¹ - Beatrice et Francis Grand Guillot, **comptabilité Analytique**, 4^{eme} Edition, Gualino, Paris, 2001, p: 77

² - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

³ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 33-34.

الشكل رقم (02): التبويب الطبيعي للتكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

من خلال الشكل اعلاه نلاحظ ان التبويب الطبيعي يهدف الى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الانتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي، والمتمثلة في كل من عامل المواد، عامل العمل وعامل الخدمات .

2- التبويب الوظيفي: وفقا لهذا التبويب يتم تصنيف عناصر التكاليف وفقا للوظائف او الانشطة التي استفادت من هذه التكاليف بما يساعد على قياس تكاليف كل وظيفة على حدة، وتقييم اداء المسؤولين على تلك الوظائف¹، وتصنف التكاليف وفقا لهذا التبويب كما يلي:

- **تكاليف الانتاج:** هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الانتاجية بالمصنع مباشرة او بصورة غير مباشرة، من وقت شراء المواد الأولية حتى تصبح سلعة تامة الصنع.²
- **تكاليف التسويق:** وتشمل كافة التكاليف التي تنشأ داخل الوظيفة التسويقية والتي تتعلق بتخزين وتوزيع وبيع السلع التي انتجت داخل الوظيفة الانتاجية.
- **التكاليف الادارية:** وتشمل كافة عناصر التكاليف التي تنشأ داخل الادارات الاخرى، عدا الادارات والاقسام في الوظيفة الانتاجية والتسويقية.³

3- تبويب التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية: تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى نوعين من التكاليف، تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

- **التكاليف المباشرة:** وتشمل التكاليف الخاصة بالمواد، الأجور والمصروفات المباشرة التي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج وتنفق خصيصا لإنتاجه في شكله النهائي، والتي يشترط فيها الخصائص الاتية:
- وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي؛

1 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

2 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

3 - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص: 63-64.

- سهولة تخصيص وتحميل عنصر التكلفة على وحدة الانتاج بكل دقة، دون الرجوع الى قواعد او اجراءات حكيمة؛
- يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها والتعبير عنها بوحدات نقدية.¹
- **التكاليف غير المباشرة:** وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وأهم هذه العناصر المواد الغير المباشرة، الأجور الغير مباشرة والمصرفات الغير مباشرة.² والتي يمكن توضيحها فيما يلي:³
- **المواد غير المباشرة:** هي المزداد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج. مثل مواد صيانة الآلات، وقود سيارات الشحن والنقل، المواد المكتبية، مواد النظافة... الخ.
- **الأجور غير المباشرة:** وهي كافة الأجور التي لا يوجد لها ارتباط مباشر مع الوحدة المنتجة. مثل اجور العمال المساعدين، اجور المشرفين الفنيين داخل اقسام الانتاج، رواتب موظفي البيع، رواتب واجور موظفي الادارة..... الخ.
- **المصروفات غير المباشرة:** هي كافة المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الإنتاجية، بالاستثناء المصارف المباشرة مثل التأمين على المصنع، مصاريف التدفئة والتبريد، تأمين معارض البيع، مصاريف الضيافة... الخ.
- 4- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:** تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى التكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتكاليف مختلطة كالاتي:
- **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاض الإنتاج وفي حالة التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل الصفر، أي هي تكلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لإجمالي الإنتاج.
- **التكاليف الثابتة:** هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج، ومن صفات هذه التكاليف أنها ثابتة بالإجمالي متغيرة للوحدة فكلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة. فمثلا اذا كانت تكلفة ايجار المصنع 100000 دج لإنتاج اقصى حد وهو 20000 وحدة، فسوف يتحمل الانتاج بتكلفة ايجار المصنع سواء تم انتاج 12000 وحدة او 19000 وحدة او 20000 وحدة،

1 - سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

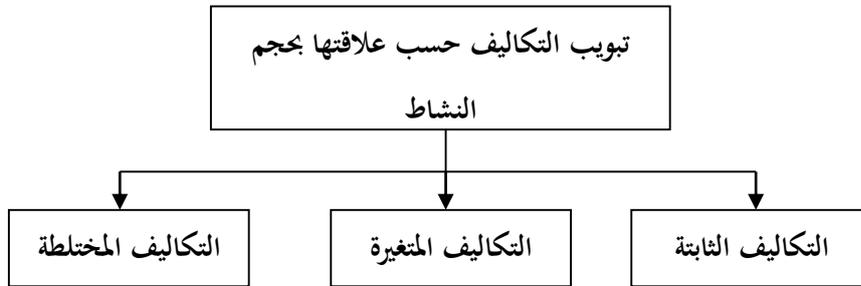
2 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

3 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 28-29.

ولكن التكلفة الثابتة للوحدة سوف تنخفض كلما زاد حجم الانتاج حتى يصل الى اقصى حجم انتاج وهو 20000 وحدة.

- **التكاليف المختلطة:** هي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة أي تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة والمتغيرة¹ ومن امثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات التي تتضمن عمليا شق ثابت يتمثل في تكلفة الصيانة الدورية الفترية، كما تتضمن شق متغير يتمثل في تكلفة صيانة واصلاح الآلات التي تزداد مع زيادة التشغيل.² و يمكن إيضاح هذا التبويب في الشكل الاتي:

الشكل رقم (03): تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه، أن هذا التبويب يهتم بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير والثبات)

5- تبويب التكاليف لأغراض الرقابة: وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

- **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل احد المسؤولين في المؤسسة وضمن مستوى اداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن امثلة هذه التكاليف: التكاليف الثابتة.³

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:31-32.

2 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:22.

3 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

- التكاليف الغير خاضعة للرقابة: وهي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين مثل التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.¹
- 6- تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات: تصنف التكاليف حسب هذا المعيار إلى:
 - التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.²
 - تكاليف الفرصة البديلة: هي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها إذا ما استخدمت هذه الموارد في البديل الاخر المتاح. وهذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.³
 - التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات. وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فان هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات.⁴
- 7- تبويب التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال: تعبر سلسلة القيمة (valeur chain) عن الانشطة التي تضيف قيمة الى السلعة او الخدمة التي تقدمها المؤسسة. اي يتم استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة للسلعة مثل التخزين، وهذا يتماشى مع فلسفة الانتاج في التوقيت المناسب. وتحتوي سلسلة القيمة على ستة انشطة رئيسية⁵ يمكن توضيحها في الشكل التالي:

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

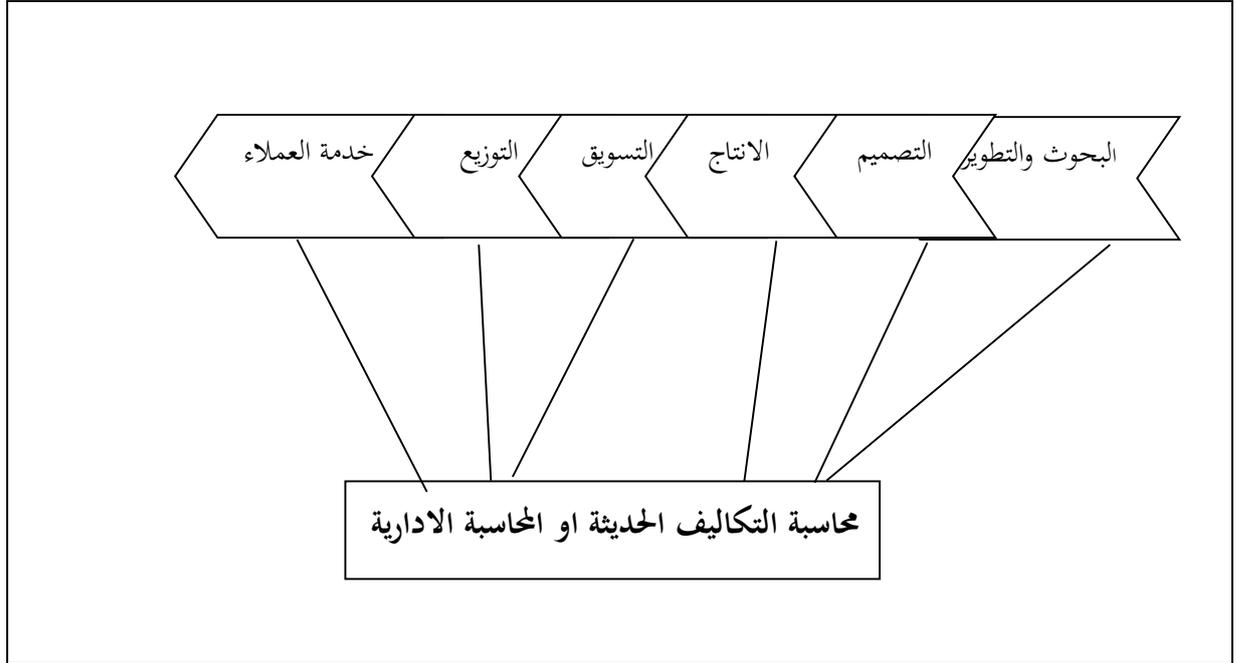
2 - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

3 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

4 - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

5 - زينبات محمد محرم، شحاتة السيد شحاتة، محمد رشيد الجمال، اصول محاسبة التكاليف، ب ط، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2005، ص: 18-19.

الشكل رقم (04): سلسلة القيمة ومحاسبة التكاليف



المصدر: زينات محمد محرم واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:19.

يتضح من الشكل أعلاه ان التكاليف تبوب حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال الى:¹

- **تكاليف وظيفة البحث والتطوير:** وهي كافة التكاليف الخاصة بتقديم الافكار المتعلقة بالسلع والخدمات او العمليات واختبارها.
- **تكاليف وظيفة التصميم:** هي التكاليف الخاصة بوضع التخطيط التفصيلي والهندسي للسلع والخدمات او العمليات واختبارها.
- **تكاليف وظيفة الإنتاج:** هي التكاليف الخاصة بتجميع الموارد والتنسيق بينها لإنتاج السلع او تقديم الخدمات .
- **تكاليف وظيفة التسويق:** هي التكاليف الخاصة بتعريف الافراد والجماعات بالسلعة او الخدمة التي تقدمها المؤسسة.
- **تكاليف وظيفة التوزيع:** ويقصد بها تكاليف توصيل السلع والخدمات الى العملاء.
- **تكاليف وظيفة خدمة العملاء:** وتمثل في تكاليف الصيانة وتكاليف أنشطة المعاونة بعد البيع.

¹ - زينات محمد محرم واخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص:19-20.

المطلب الثالث: مقومات واعتبارات تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف.

لكي يستطيع نظام معلومات محاسبة التكاليف تحقيق الأهداف التي أنشأ من أجلها، يجب أن تتوفر عوامل ومقومات، سوف نحاول في هذا المطلب التعرف عليها.

أولاً: ماهية نظام معلومات محاسبة التكاليف.

قبل التطرق الى مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف من الاجدر بنا التطرق الى مفهوم النظام، المعلومة ونظام المعلومات بشكل مختصر.

1- مفهوم النظام: يعرف على انه مجموعة من العناصر المرتبطة مع بعضها البعض، والتي تسعى الى تحقيق هدف معين.¹

2- مفهوم المعلومة: هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بحيث اصبحت لها دلالة معينة، يمكن اعتبارها كأساس يستند اليه المستخدمون المختلفون في اتخاذ القرارات.²

3- مفهوم نظام المعلومات: هو نوع من انواع الانظمة التي تختص بتجميع البيانات المختلفة والتي تتعلق بشيء محدد، ومعالجتها بهدف استخدام مخرجات هذه المعالجة (المعلومات) لاتخاذ القرارات.³

4- مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف: عرف كما يلي:

نظام معلومات محاسبة التكاليف هو عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... (تشغيل النظام) بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات (مخرجات النظام).⁴

كما عرفه رضوان محمد العناتي بأنه مجموعة من المقومات والاجزاء المترابطة والتي تسعى الى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف.⁵

1 - حسام عبد الله ابو خضرة، حسن سمير عشيش، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص:13.

2 - ياسر صادق مطيع، طارق سعيد ابو عقاب، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007، ص:16.

3 - حسام عبد الله ابو خضرة، حسن سمير عشيش، مرجع سبق ذكره، ص:14.

4 - احمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد ابراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص:04.

5 - اسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص:25.

كما عرف أيضا بأنه مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقا لمبادئ وأسس علمية محددة ويتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دوريا لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية.¹

مما سبق يمكن تعريف نظام المعلومات محاسبة التكاليف بأنه نظام معلومات يختص بتجميع البيانات المختلفة المتعلقة بالتكاليف ومعالجتها طبقا لمبادئ وأسس علمية محددة، ليتم الحصول على نتائج في شكل تقارير يتم استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة.

ثانيا: مكونات نظام معلومات محاسبة التكاليف.

يتكون نظام معلومات محاسبة التكاليف من العناصر الآتية:

- 1- **مدخلات النظام** : تتمثل مدخلات نظام معلومات محاسبة التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وهي المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها وتشغيلها وتبويبها ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بالقابلية للقياس، الموضوعية والصلاحية. فضلا عن مراعاة اهمية توفر الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بالتنوعية والقدر المطلوبين²
- 2- **المعالجة**: تتأثر عملية تشغيل البيانات بمدخلات نظام محاسبة التكاليف واحتياجات الإدارة للمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير والديناميكية المستمرة ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات والكشوفات التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.³
- 3- **مخرجات النظام** :تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الادارية من البيانات وطريقة استخدامها، فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن استخدام البيانات لغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتعد التقارير الدورية والخاصة من أهم مخرجات النظام. إذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات والآراء بين المستويات الادارية في المؤسسة. كما انه من المهم جدا مراعاة توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها عند وضع النظام.⁴

1 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:25.

2 - احمد حلمي جمعة واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:07.

3 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:26.

4 - احمد حلمي جمعة واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:07.

4- التغذية العكسية: تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لاي نظام معلومات وبدونها يصعب على النظام تحقيق أهدافه بالفعالية والكفاءة المطلوبة، وهذا في الحقيقة ما هو إلا انعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره هدف من أهداف دراسة التكاليف .والتغذية العكسية هي مجموعة من المعلومات المرتجعة أو المستخدمة عكسيا من استخدم النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، التشغيل وكذا المخرجات¹

ثالثا: مقومات نظام معلومات محاسبة التكاليف.

تتمثل مقومات نظام معلومات محاسبة التكاليف فيما يلي:

1- تحديد مجموعة مستنديه ودفترية سليمة: حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، وتكلفة اليد العاملة، وتكاليف الأخرى) دورة مستنديه خاصة بها، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات².

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة، كإذن صرف المواد. او تم الحصول عليها من طرف متعاملها، كقائمة الشراء او الايصالات المستلمة.³

2- تحديد دليل التكاليف: حيث يتم تحديد الأدلة الآتية:⁴

● **دليل لمراكز التكلفة:** توضح فيه مسؤولية كل مركز عن انفاق عناصر التكلفة المختلفة، وفقا لإمكانية تبويبها إلى عناصر تكاليف.

1 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:27.

2 - عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص:22.

3 - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص:37.

4 - عمر محمد هديب ، مرجع سبق ذكره، ص:21-22.

• **دليل لوحدة التكلفة:** بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتج أو المنتجات المتجانسة، سواء أكانت سلعا أو خدمات، ويعبر عنها في الغالب بالحجم أو الوزن أو العدد.

• **دليل العناصر:** يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد، الأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

3- تحديد فترة التكلفة: وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد اقفال الحسابات بصورة دورية تمهيدا لإعداد حسابات وقوائم التكاليف، ويتوقف اختيار فترة التكاليف على عدة عوامل أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلبه اقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.¹

4- تقارير التكاليف.

رابعا: الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف.

من أهم العوامل التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف ما يلي:²

1- حجم المؤسسة: يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام معلومات التكاليف المناسب، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في الوحدات الصغيرة عن ذلك المطبق في الوحدات المتوسطة والكبيرة من ناحية البساطة أو التعقيد، حيث نجد أن الوحدات الكبيرة يتطلب الأمر فيها تصميم أنظمة للتكاليف متقدمة من الناحية الفنية إلى جانب الاستعانة بالأدوات الحديثة والتقارير الإحصائية.

2- مدخل التكلفة/عائد نظام معلومات التكاليف: يقوم مصمم نظام معلومات التكاليف بتوضيح اقتصادية النظام وذلك بالتعرف على المفردات التالية:

- تكلفة تصميم النظام وتكاليف التطبيق.
- العائد من وجود النظام ويتمثل أساسا في مجموعة المنافع المرجوة من تحقيق النظام.

1 - عمر محمد هديب ، مرجع سبق ذكره، ص ص:22-23.

2- اسماعيل حجازي، معالم سعاد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 27-30.

فبعد تصميم نظام معلومات التكاليف يجب دراسة جدوى هذا النظام أولاً وذلك لتحديد العلاقة بين العائد المتوقع من تطبيق النظام وبين تكاليف تشغيله، ويعد هذا المعيار من أهم المعيار للاختيار بين النظم والطرق المحاسبية البديلة. والإدارة حريصة على اختيار النظام الذي تكون منافعه المتوقعة تفوق تكاليفه المتوقعة، وتتضمن تكلفة الحصول على نظام محاسبي جديد تكاليف تدريب وتعليم مستخدمي النظام بالإضافة إلى تكاليف شراء هذا النظام الجديد فضلاً عن تكلفة الوقت المستغرق لاقتناع الأفراد الذين لديهم قدراً كافياً من الرضا بالنظام الجديد في تطبيق النظام وشرح منافعه، ومهما تعددت أشكال هذه المنافع إلا أنه يمكن تلخيصها في صورة مجموعة القرارات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق النظام الجديد التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة بأكثر قدر من الكفاءة والفعالية.

3- الوضوح والملائمة: يجب أن يتصف نظام معلومات التكاليف عند تصميمه بالوضوح والسهولة لضمان الفهم

الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف، كما يجب أن يتصف بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل والإجمال.

4- المرونة والتكيف مع تطورات الأنشطة: إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة وعدد العمليات في

المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية، يسمح بتعديل النظام بكيفية مستمرة حتى يكون متصفاً بالمرونة والملائمة مع تطورات المحيط الداخلي والخارجي.

5- إمكانيات واحتياجات المؤسسة من المهارات والخبرات: إن تصميم نظام التكاليف داخل المؤسسة فضلاً عن

تشغيله يحتاج إلى مهارات وخبرات خاصة، وقد تلجأ الإدارة إلى البحث عن الأفراد ذوي كفاءات عالية من خارج المؤسسة لعدم توفر هذه المهارات داخله بالمستوى المطلوب واللازم.

6- الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد: إن إمداد إدارة التكاليف بالأدوات المكتبية والنظم الحاسوبية التي تساعد

عملية الضبط عند تجميع البيانات وتحليلها له مزايا يمكن تتبعها وقياسها، وذلك لمساعدتها على تقديم بيانات تتسم بالسرعة والدقة مع مراعاة أن التشغيل الإلكتروني للبيانات غالباً ما يتكلف نفقات رأسمالية باهظة.

7- مضمون التكلفة المتبعة: ويقصد بها الغرض الذي يرتبط بمدخل تصميم النظام، حيث تختلف أنواع النظم وفقاً

لنوع النشاط أو طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة، وكذلك تبعاً للعناصر التي تشمل عليها تكلفة الوحدة المنتجة، فضلاً عن اختلاف معظم التكاليف حسب طبيعة بيانات التكلفة التي يتم التعامل معها من حيث توقيت حدوثها.

8- دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم: يعتبر نظام معلومات التكاليف أحد المكونات الأساسية لنظم

المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة

البيانات والمعلومات التي تؤثر في نشاط المؤسسة. لما كانت المهام الإدارية الأساسية وعلى الأخص التخطيطية تتعلق بالمستقبل بكل تحدياته المستهدفة، فإن موقع نظام المعلومات المحاسبية ولا سيما التكاليفية منها في إطار أنظمة المعلومات هو موقع بالغ الأهمية لما يوفره هذا النظام من معلومات وقتية وملائمة تساعد الإدارة في القيام بمهامها واستراتيجياتها وخططها. ولهذا السبب يجب ارتباط واشتراك الإدارة في عمليات تصميم وتشغيل النظام التكاليفي ولا سيما الإدارة التنفيذية المسؤولة على رقابة التكاليف والإنتاج وأرباح المؤسسة.

9- العوامل السلوكية والنفسية للأفراد داخل المؤسسة: إن كل العوامل السابقة تساعد على تصميم نظم صحيحة وسليمة، إلا أن التطور والتقدم في أنظمة المؤسسات المعاصرة خلق أنواعا من الصعوبات التي لم تبق العبرة لمواجهتها بتصميم نظم سليمة وصحيحة، بل تعدى الأمر إلى مدى قبول هذه الأنظمة من قبل الأفراد المؤسسة التي تطبقها. فالمحاسب اليوم أصبح لازما عليه أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية والنفسية للأفراد أثناء أداء عملهم، فبعض الأفراد يرفضون التعديلات المحققة في النظام بالرغم من أنها تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة ومن أجل تجاوز هذه الحالة من عدم الرضا يجب تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام وتقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم ومسؤوليات عملهم مما يسهل تنفيذ تلك التعديلات التي يساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين.

المبحث الثاني: طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة).

إن عملية قياس التكاليف في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق، ومن بين هذه الطرق نجد طريقة التكاليف الكلية التي تعتبر من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف وأقدمها.

المطلب الأول: مدخل لطريقة التكاليف الكلية.

سنحاول في هذا المطلب التعرف على طريقة التكاليف الكلية من خلال التطرق الى: مفهومها، مبرراتها، نشأتها وكذا الاهداف التي ترمي اليها.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف الكلية.

إن طريقة التكاليف الكلية هي الطريقة التي تقوم على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف. فهي تقوم على اساس ان هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفة الانتاجية، اي انه لولا انتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلاً.¹ فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.²

ويمكن تعريف القسم المتجانس بأنه مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.³

كما يمكن تعريفه من وجهة النظر المحاسبية بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية او نسب مئوية تعطي قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.⁴

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

2 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص: 36.

3 - بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد: 03، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010، ص: 36.

4 - يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

ثانيا: مبررات طريقة التكاليف الكلية.

تستند هذه الطريقة إلى المبررات التالية:¹

- 1- إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة.
- 2- استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الربح عندئذ تعبيرا سليما عن نتائج الأعمال.
- 3- يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى بسعر البيع تطبيقا لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل لافتراض توافر ظروف التشغيل العادية.
- 4- تتمشى هذه النظرية أيضا مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابل الإيرادات بالمصروفات.....الخ.

ثالثا: نشأة طريقة التكاليف الكلية.

تعود اصول هذه الطريقة الى الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، بفضل أعمال العقيد الفرنسي RIMAILLION الذي كان ينتمي إلى اللجنة العامة للتنظيم العلمي. ثم بعد الحرب العالمية الثانية طورت هذه الطريقة من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، حيث تم المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيع في 04 افريل 1948، وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947، لتعتمد في سنة 1957 كطريقة اساسية لحساب تكاليف منتجات وخدمات المؤسسات.²

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

رابعاً: أهداف طريقة التكاليف الكلية.

تتمثل أهداف طريقة التكاليف الكلية فيما يلي¹:

- 1- إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- 2- كما تهدف هذه الطريقة أيضاً إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
- 3- أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الاستجابة للضغوط الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة التكاليف الكلية.

يتم تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية بالاتباع الخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الأقسام.

يتم في هذه الخطوة تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة، استناداً إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط القسم والمنتجات موضوع حساب التكاليف، واعتماداً أيضاً على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.² ويتم تصنيف الأقسام عادة في المؤسسة إلى صنفين رئيسيين هما:³

- 1- الأقسام الرئيسية: وتضم الأقسام التي لها علاقة مباشرة بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها، وتتمثل في كل من: قسم الإنتاج، قسم التموين وقسم التوزيع.

1 - درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص: 189.

2 - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 190.

3 - يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

2- الأقسام الثانوية (الأقسام المساعدة): هي الاقسام التي تستفيد من نشاطاتها اقسام اخرى مثل: قسم الصيانة، قسم النقل وقسم الادارة.

ثانيا: تحديد مفاتيح التوزيع.

يجب على المؤسسة أن تبحث عن مفاتيح توزيع مناسبة، لتوزيع وتحميل المصاريف غير المباشرة على كافة الأقسام حيث يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، وهكذا فلتوزيع اعباء الايجار والاهتلاكات تستعمل مساحة البناء، وتوزيع اعباء التامين تؤخذ قيم البناءات او الآلات كقاعدة للتوزيع.¹

ثالثا: توزيع الأعباء غير مباشرة على الأقسام.

بعد عملية تحديد الأقسام وتحديد مفاتيح التوزيع تأتي المرحلة الثالثة والتي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحهما كما يلي:

1- التوزيع الأولي: يتم في هذه الخطوة توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة من

النظام المحاسبي المالي) إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع.²

2- التوزيع الثانوي: يتم في هذه الخطوة توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية الى الأقسام الرئيسية، وتحميل

نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.³ ويتخذ التوزيع الثانوي

أشكالا عديدة نذكر منها:⁴

• التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على

الأقسام التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع

أعبائه معدوما، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن

هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

2 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 192.

3 - يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

4 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، دراسات في المحاسبة الادارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب، ب ط، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص: 204-205.

- **التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، وبالتالي يقوم كل قسم من الأقسام الثانوية بتوزيع تكلفته الاضافية المتضخمة بنصيبه من الأقسام الثانوية الاخرى على كل من الأقسام الثانوية السابقة له والتالية له. فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلة للخدمة في نفس الوقت.

رابعاً: تحديد وحدات العمل.

إن تحديد وحدات القياس أو وحدات العمل يطرح عدة مشاكل منها:¹

- 1- العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل: ساعات العمل، كمية الإنتاج، التكاليف، رقم الأعمال؛
- 2- وجود علاقات متشابكة بين هذه الوحدات فيما بينها وبين نشاط القسم، فمثلاً ساعات العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية وبعدهد ساعات عمل الآلة وبالوحدات المنتجة، وكل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات؛
- 3- وتكمن صعوبة اختيار وحدة العمل ايضاً في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة ونشاط القسم والتكاليف الإجمالية لهذا الأخير.

لذا يجب إجراء عدة ملاحظات لفترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع التحليل وتحديد العلاقات الموجودة بين التكاليف وعدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل في قسم معين، واختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطاً بينها وبين تكاليف القسم.

خامساً: استخراج تكلفة وحدة العمل وحساب سعر التكلفة.

بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بكل قسم رئيسي، يتم حساب تكلفة وحدة العمل المختارة في كل قسم، وذلك بقسمة اعباء القسم على عدد الوحدات كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{اجمالي تكاليف القسم}}{\text{عدد وحدات القسم}}$$

¹ - ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

وبضرب تكلفة وحدة العمل في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج او الطلبية نحصل على الجزء الذي يجب ان يتحمله هذا المنتج او الطلبية من اعباء القسم.¹ وبالتالي يتم حساب سعر التكلفة كما يلي:²

سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة المعالجة عن طريق الجدول

بحيث:

تكلفة الاننتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

2 - يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف الكلية.

باعتبار طريقة التكاليف الكلية، من الطرق الأكثر استخداما من قبل المؤسسات الاقتصادية والخدمية في تحديد تكلفة المنتجات او الخدمات المقدمة من قبلها. سوف نبرز في هذا المطلب اهم مزاياها لكن دون اغفال عيوبها.

أولاً: مزايا طريقة التكاليف الكلية.

من أهم الايجابيات التي تتميز بها طريقة التكاليف الكلية ما يلي:

- 1- تعتبر طريقة التكاليف الكلية من أحسن الطرق لحساب التكاليف لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي؛¹
- 2- تساهم في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح او خسارة بشكل صحيح عن طريق مقابلة اجمالي ايرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها؛²
- 3- هي طريقة لمراقبة التسيير تسمح ب:³
 - مراقبة التكاليف في الأقسام عن طريق مقارنة القيم الملاحظة مع القيم المقدرة مسبقا وتحليل الفرق،
 - تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام؛
- 4- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل، وذلك على اعتبار ان سعر البيع للوحدة المنتجة يجب ان لا يقل عن التكلفة الاجمالية لها طبقا لمبدأ التغطية او الاسترداد الشامل للتكاليف؛
- 5- تسمح بتحديد السياسات والخطط في الفترة طويلة الأجل والمتعلقة بتطوير الانتاج وزيادة الطاقة الانتاجية المتاحة.⁴

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

2 - نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، ج1، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002، ص: 84.

3- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

4 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 84.

ثانيا: عيوب طريقة التكاليف الكلية.

رغم المزايا التي جاءت بها طريقة التكاليف الكلية إلا انه وجهت لها بعض الانتقادات، يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- 1- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية: فكل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود تنظيمي للمؤسسة، وأي تغيير في الهيكل التنظيمي أثناء الدورة يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف لإعادة تحديد مراكز التحليل؛¹
- 2- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالبا ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من اجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والاسعار قبل حساب مجموع التكاليف؛² وبالتالي فهي لا تساعد الادارة في تخطيط الاسعار في تخطيط الاسعار ورسم السياسات المختلفة والاختيار بين البدائل المتعددة في الفترة قصيرة الاجل وفي ظروف الكساد والمنافسة الشديدة؛³
- 3- تعتمد هذه الطريقة على طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل؛
- 4- ان التحميل الشامل لعناصر التكاليف قد يؤدي الى تحميل نفقات الطاقة غير المستغلة على وحدات الانتاج وهي تعتبر من قبيل الخسائر وليست النفقات وهذا بدوره يؤدي الى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم صحتها؛⁴
- 5- لا تأخذ بعين الاعتبار أثر تغير حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات ودون أن يطرأ أي تعديل على الأعباء غير المباشرة. هذا ما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتجاتها، أو إلغاء منتج معين أو اللجوء إلى المقابلة من الباطن.⁵

1 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 199.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

3 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

4 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

5 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 199.

المبحث الثالث: طرق تقليدية أخرى لمحاسبة التكاليف.

نتيجة الانتقادات التي وجهت الى طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى، عرفت بالطرق الجزئية، وهي طرق تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف الى منتج او خدمة، وهي بذلك تأخذ بعين الاعتبار التغير في مستوى النشاط، فتحمل التكاليف تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط. ما يساعد على تحديد نتائج أكثر صدقاً تكون سبباً في اتخاذ قرارات صائبة.

بالإضافة الى هذه الطرق الجزئية المتمثلة في كل من: طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني. ظهرت طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكلفة الهامشية.

المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة.

سنحاول في هذا المطلب التعرف على طريقة التكاليف المتغيرة، من خلال الإلمام ببعض الجوانب المهمة لها، من مفهوم، مبادئ، مراحل، إضافة الى تقييم الطريقة من خلال التطرق الى كل من مزاياها وعيوبها.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة.

طريقة التكاليف المتغيرة هي الطريقة التي تحمل وحدات الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المتغيرة فقط، أما عناصر التكاليف الثابتة غير المباشرة فتعتبر أعباء دورية، يتم تحميلها على الفترة المالية. وتقوم هذه الطريقة على أساس تقسيم عناصر التكاليف إلى: تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة واعتبار التكاليف المتغيرة هي تكاليف الإنتاج ويتم تقويم المخزون على أساس التكلفة المتغيرة. ويعتبر الفرق بين المبيعات وتكلفتها (التكلفة المتغيرة) هو هامش المساهمة الذي يساهم بعد ذلك في تغطية التكاليف الثابتة والأعباء الأخرى بالمنشأة¹.

فهذه الطريقة تقوم بتحميل الانتاج بالتكاليف المتغيرة فقط، وتستبعد التكاليف الثابتة، وذلك على اعتبار ان التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج، وهي ثابتة وموجودة سواء تم الانتاج او لم يتم، بينما التكاليف المتغيرة تتوقف بتوقف الانتاج، لذا يجب تحميل التكاليف الثابتة على حساب الأرباح والخسائر وليس على المنتج².

¹ - عبد الشكور عبدالرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد:14، العدد:02، غزة، فلسطين، 2012، ص ص: 269-270.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 عند " جوناثان. هاريس " تحت اسم Direct costing، وقد انتقل فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم Marginal costing ثم إلى فرنسا.¹

ثانيا: مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كما يلي:

- 1- تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة؛²
- 2- اعتبار التكاليف المتغيرة فقط هي تكاليف انتاج ويجب تحميلها على تكلفة الوحدة المنتجة؛³
- 3- اعتبار التكاليف الثابتة هي تكاليف زمنية، يجب فصلها وتحميلها في نهاية الفترة المحاسبية على حساب الارباح والخسائر؛⁴
- 4- يتم تقويم المخزون السلعي للإنتاج، سواء التام او تحت التشغيل بتكلفة الانتاج المتغيرة؛⁵
- 5- حساب الربح الحدي للمنتجات (الهامش على التكلفة المتغيرة) من خلال الفرق بين ايرادات بيع المنتجات والتكلفة المتغيرة لها.⁶

ثالثا: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة.

يظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول الآتي:

- 1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص: 136.
- 2 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 99.
- 3 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 90.
- 4 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 101.
- 5 - سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص: 180 .
- 6 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

الجدول رقم (01): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

الرقم	البيانات	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال CA	xxx	% 100
02	التكلفة المتغيرة CV	(-)(xxx)	% 100
03	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	xxx	% 100
04	التكلفة الثابتة CF	(-)(xxx)	% 100
05	النتيجة R	xxx	% 100

المصدر: عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره، ص: 180.

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه، ان سعر التكلفة يتم حسابه وفق طريقة التكلفة المتغيرة بالتكاليف المتغيرة فقط. وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة.

فحسب هذه النظرية التكاليف الثابتة لا تمثل تكلفة للمنتوج وإنما هي تكاليف زمنية يتم طرحها من حساب الأرباح والخسائر.

رابعاً: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة.

إن طريقة التكاليف المتغيرة كغيرها من الطرق لها مزايا وعيوب، سوف نوجز أهمها فيما يلي:

1- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل فيما يلي:

- تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة الطريقة المثلى لإظهار الأرباح الحقيقية وعدم اظهار اي ارباح وهمية نتيجة المبالغة في تقدير تكلفة الانتاج؛¹
- تسمح بتطبيق اجراءات الرقابة على عناصر التكاليف باستبعاد التكاليف الثابتة التي لا تخضع لمسئولية الرؤساء والمشرفين؛²

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

2 - عبد الشكور عبدالرحمن الفراء، مرجع سبق ذكره، ص: 270.

- هذه الطريقة موجهة إلى التقديرات المستقبلية عكس طريقة التكاليف الكلية الموجهة للاستعمال التاريخي؛
- تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في الحساب؛¹
- تسمح هذه الطريقة للمؤسسة في حالة وجود عدة منتجات، بدراسة الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدى. وتحديد احسنها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها؛²
- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة؛³
- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بتحليل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة، وهذا ما يساعد في عملية التخطيط واعداد الموازنات التخطيطية والرقابة وتحديد الاسعار، واتخاذ القرارات الادارية المناسبة. حيث يمكن هذا التحليل من تحديد نقطة التعادل (عتبة المردودية).⁴ وهي النقطة التي منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح ويمكن تعريفها كما يلي:

■ **نقطة التعادل (عتبة المردودية):** يقصد بها ذلك الحجم من المبيعات الذي يكون مساويا لجميع التكاليف التي تحققت. أي ذلك المستوى من المبيعات الذي عنده لا تحقق المؤسسة ربحا او خسارة أي تكون في حالة تعادل.⁵ (النتيجة تكون مساوية للصفر) ويمكن تحديد عتبة المردودية بالكمية والقيمة كما يلي:⁶

✓ **عتبة المردودية بالكمية:** هي النقطة التي عندها تتساوى كمية المبيعات مع كمية الانتاج. وتحسب وفق القانون الاتي:

$$\text{عتبة المردودية بالكمية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

حيث أن: الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة

1 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص: 150.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص: 138.

3 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص: 151.

4 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

5 - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

6 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

✓ عتبة المردودية بالقيمة: هي النقطة التي تتساوى عندها إيرادات المؤسسة مع تكاليفها الكلية وتحسب وفق القانون الآتي:

$$\text{عتبة المردودية بالقيمة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{التكاليف المتغيرة للوحدة} / \text{سعر بيع الوحدة}}$$

كما يمكن حسابها وفق القانون الآتي:¹

$$\text{عتبة المردودية بالقيمة} = (\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}) / \text{هامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة}$$

فهذا التحليل يساعد المؤسسة خاصة في فترة الكساد، وعدم تشغيل المصنع بكامل طاقته الانتاجية. وفي تقييم السياسات البديلة واتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج والتكلفة والسعر في الفترة القصيرة.²

- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة أيضا بتحديد هامش الامان، الذي يعبر عن حجم المبيعات الذي يتحقق بعد نقطة التعادل، والذي يقوم بتحقيق الارباح الصافية للمؤسسة. لان المبيعات عند نقطة التعادل تغطي جميع التكاليف (المتغيرة والثابتة) دون زيادة او نقصان، وان اي زيادة في حجم المبيعات على مبيعات نقطة التعادل سوف تحقق ارباح اضافية لأنه ليس عليها ان تغطي اي تكاليف ثابتة.³ ويتم تحديد هامش الامان بالمعادلة التالية:⁴

$$\text{هامش الامان بالقيمة} = \text{رقم الاعمال الصافي} - \text{رقم اعمال نقطة التعادل}$$

$$\text{هامش الامان بالكمية} = \text{كمية المبيعات} - \text{كمية مبيعات نقطة التعادل}$$

2- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة: بالرغم من المزايا التي تتمتع بها طريقة التكاليف المتغيرة الا ان لها بعض العيوب، يمكن توضيحها فيما يلي:

- اظهار قيمة المخزونات باقل من قيمتها الحقيقية بسبب عملية استبعاد التكاليف الثابتة، والتي تعتبر غير منطقية لان الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة، والتي لا يمكن انتاجها بدون هذه التكاليف؛⁵

1 - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

2 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

3 - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

4 - محمد علي احمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

5 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 146.

- صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة؛¹
- لا تساعد هذه الطريقة الادارة في تسعير المنتجات خاصة في الاجل الطويل، وذلك لاستبعادها جميع التكاليف الثابتة.²
- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل، فالحد المميز بين التكلفة المتغيرة والثابتة هي المدة القصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف متغيرة.³

المطلب الثاني: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

سننتقل في هذا المطلب الى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التي جاءت كحل وسط بين الطريقتين السابقتين، الطريقة الكلية والطريقة المتغيرة، محاولة معالجة الانتقادات الموجهة اليهما فيما يخص توزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات.

أولاً: مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

تقوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على اساس تحميل الانتاج بكافة التكاليف المتغيرة، وبجزء من التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة، ولكل وظيفة من وظائف المؤسسة. اما التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة غير المستغلة، فإنها تستبعد من تكلفة الانتاج وتحمل على حساب الارباح والخسائر. لان وجود مثل هذه الطاقة العاطلة هي من مسؤولية ادارة المؤسسة، وعليه يجب ان تخصم من ارباحها او تزداد على خسائرها.⁴

في ضوء هذا المفهوم فان طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، تجنبت النقد الموجه لطريقة التكاليف الكلية، التي تقوم بتحميل وحدات الانتاج بكافة عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة، والتي تتضمن جزءا غير مستغل اي تحميل عبأ على تكاليف الانتاج.

1 - فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر ابراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، ط1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2009، ص:95.

2 - سامي محمد الوقاد، مرجع سبق، ذكره، ص: 183.

3 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

4 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 154-155.

كما تجنبت هذه الطريقة النقد الموجه الى طريقة التكاليف المتغيرة، والتي قامت على تحميل الانتاج بعناصر التكاليف المتغيرة فقط، واهمال باقي التكاليف دون تحميل، والتي يعتبر جزء منها خاص بالإنتاج ومسؤول عن تحمله بالفعل.¹

ثانيا: أهم الاعتبارات التي تقوم عليها طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

من أهم الاعتبارات التي تقوم عليها طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ما يلي:²

- 1- تهتم بتحديد الطاقة الانتاجية والبيعية المستغلة بالنسبة لحجم الطاقة المتاحة والتي يمكن استغلالها؛
- 2- تقوم هذه الطريقة على تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها، وحسب وظائف المؤسسة (انتاجية، تسويقية، تمويلية وادارية).
- 3- تحميل وحدات الانتاج والمبيعات بنصيبها من التكاليف المتغيرة، وجزء من التكاليف الثابتة بقدر نسبة الطاقة المستغلة؛
- 4- تقييم المخزون السلعي يكون على اساس تكاليف الانتاج المستغلة، والتي تتكون من عناصر التكاليف الصناعية المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وجزء من التكاليف غير المباشرة الثابتة، بنسبة الطاقة الانتاجية المستغلة الى الطاقة الانتاجية التي يمكن استغلالها. سواء في حالة تقييم المخزون تحت التشغيل او تام الصنع اول المدة واخر المدة. ويعني ذلك لا تدخل التكلفة الثابتة غير المستغلة في تقييم المخزون السلعي.

ثالثا: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التحميل العقلاني.

لتحديد التكلفة النهائية باستخدام طريقة التحميل العقلاني تتبع الخطوات التالية:

- 1- تحديد حجم النشاط العادي وحجم النشاط الحقيقي: يعتبر تحديد حجم النشاط النقطة الأهم في هذه الطريقة، حيث يمكن التمييز بين نوعين من حجم النشاط هما: حجم النشاط العادي وحجم النشاط الحقيقي.

1 - سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص: 189.

2 - سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 189، 191..

- **حجم النشاط العادي:** وهو عبارة عن حجم النشاط التقديري الذي تهدف المؤسسة الى تحقيقه. وتحديده يرجع إلى مجموعتين من العناصر الداخلية والخارجية هما:¹
 - **العناصر الداخلية:** وتشمل ما يلي:
 - معطيات تقنية: تمثل طاقة الإنتاج التي تمتلكها المؤسسة والتي تتكون من مجموع وسائل الإنتاج الممكن استعمالها؛
 - معطيات استراتيجية: وهي كل القدرات الإنتاجية المخصصة لمواجهة احتياجات حالية، بالإضافة إلى زيادة محتملة تتطلب استعمال كل وسائل الإنتاج على المستوى المتوسط أو البعيد؛
 - معطيات تنظيمية: تتمثل في تقليص النشاط بسبب التعطل، الصيانة، الإصلاحات، الجرد... الخ.
 - **العناصر الخارجية:** التي تأخذ بعين الاعتبار المنافسة التي تتعرض لها المؤسسة، الحالة الظرفية الدولية أو الوطنية أو الخاصة بقطاع نشاطها التي من آثارها تعديل مستوى الطلب.
 - **حجم النشاط الحقيقي:** وهو عبارة عن حجم النشاط الذي حققته المؤسسة فعلاً أثناء العملية الإنتاجية.
- 2- **حساب معامل التحميل العقلاني:** يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية:²

$$\frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}} = \text{معامل التحميل العقلاني}$$

- 3- **تحديد قيمة التكاليف الثابتة المحملة:** يستعمل معامل التحميل العقلاني لحساب التكاليف الثابتة المحملة، وذلك باستخدام العلاقة الآتية:³

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

ومنه يتم حساب سعر التكلفة كما يلي:⁴

$$\text{سعر التكلفة} = \text{المصاريف المباشرة} + \text{المصاريف غير المباشرة المحملة (المتغيرة والثابتة المحملة)}$$

1 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

3 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

4 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

غير أنه عند حساب النتيجة يجب أن ندرج فوارق التحميل حيث: ¹

- في حالة معامل التحميل العقلاني $1 >$: أي حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط العادي، وهذا يعني أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية وعليه النتيجة الإجمالية تحسب كما يلي:

$$\text{النتيجة الإجمالية} = \text{سعر البيع} - \text{سعر التكلفة} - \text{فرق التحميل}$$

- في حالة معاملة التحميل العقلاني $1 =$: أي حجم لنشاط الحقيقي يساوي حجم النشاط العادي ومنه فإن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.
- في حالة معامل التحميل العقلاني $1 <$: أي حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي أي أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية. والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط، وفي هذه الحالة فإن فرق التحميل يضاف للنتيجة المحاسبة التحليلية كما يلي:

$$\text{النتيجة الإجمالية} = \text{سعر البيع} - \text{سعر التكلفة} + \text{فرق التحميل}$$

رابعا: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

سوف نقوم فيما يلي باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة.

1- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: اهم المزايا التي تحققها طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ما يلي:

- تساهم هذه الطريقة في تحقيق نوع من العدالة في تحميل الوحدة المنتجة من نصيبها من التكاليف الثابتة التي استفادت منها؛²

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص: 118.

² - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

- تحقق رقابة فعالة على تشغيل الطاقة الانتاجية، باعتبارها توجه جهود الادارة نحو اتخاذ الاجراءات الفنية والتنظيمية المناسبة لاستغلال الجزء غير المستثمر من الطاقة الانتاجية؛¹
- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع،² وذلك لاستخدامها معامل التحميل العقلاني في الحساب؛
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛³
- تسمح باستقرار الاسعار بتحقيقها للثبات النسبي لتكلفة الوحدة الواحدة في ظل التغيرات المختلفة لمستويات النشاط،⁴

2- عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل فيما يلي:⁵

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها؛
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة؛ حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير.
- المخزونات النهائية التي تظهر في الميزانية ليست مقيمة بقيمتها الحقيقية بحيث:
- تكاليفها تكون اعلى من الحقيقة، عند بلوغ المؤسسة حجم نشاط اعلى من حجم النشاط العادي. وذلك لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها.
- تكاليفها تكون اقل من الحقيقة، عند بلوغ المؤسسة حجم نشاط اقل من حجم النشاط العادي. وذلك لأنها تتضمن جزء فقط من التكاليف الثابتة

1 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

2 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

3 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

4 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

5 - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكلفة الهامشية.

سنتعرف في هذا المطلب على طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكلفة الهامشية من خلال التطرق الى بعض الجوانب الأساسية المتعلقة بماتين الطريقتين.

أولاً: طريقة التكاليف المعيارية.

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية لمعالجة القصور الذي تعاني منه الطرق الجزئية، والطريقة الكلية لمحاسبة التكاليف، فيما يخص عملية التسيير واتخاذ القرارات الادارية المناسبة.

1- مفهوم التكاليف المعيارية: يمكن تعريفها كما يلي:

التكاليف المعيارية هي عبارة عن التكاليف المحددة مسبقاً، على أساس علمي وعملي والتي بموجبها تتم اجراءات مقارنة وتقييم النتائج الفعلية لفترة زمنية معينة¹.

فهي التكلفة واجبة الحدوث في ظل الظروف الطبيعية، والمألوفة للمؤسسة والتي لا تحتوي على أي نواح للإسراف أو الضياع غير الحتمي أو غير المسموح به.²

كما يمكن تعريفها بأنها تقديرات حددت مقدماً، سواء لتكلفة وحدة منفردة او عدد من وحدات الانتاج او الخدمات.³ بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة، وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها. وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف، وما يحدد من قبل. فهي إذا طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية.⁴

1 - عبد الشكور عبدالرحمن الفراء، مرجع سبق ذكره، ص: 270.

2 - سعيد يحي محمود ضو، حمدي احمد رمضان، التكاليف المعيارية، ب ط، مركز البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2009، ص: 03.

3 - سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات الحاسبية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص: 199.

4 - ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قرية معمر، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، ط1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص: 60.

مما سبق يمكن القول أن التكاليف المعيارية، هي عبارة عن التكاليف التي يتم تحديدها مسبقا على أساس علمي وعملي من قبل المختصين في المؤسسة. والتي ترمز الى قيمة التكاليف الواجبة الحدوث في حالة ما اذا تم الاداء بأعلى كفاية ممكنة. وهي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة، لأنها تسمح بمقارنة النتائج الفعلية بما هو محدد مسبقا.

2- أنواع التكاليف المعيارية: إن للتكاليف المعيارية عدة أنواع نوردتها فيما يلي:¹

- **التكلفة المعيارية النظرية:** تمثل الحد الأدنى للتكاليف، التي يتم تحدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الانتاج المزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط. ونلاحظ أن هذه التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائه، بل تكون غالبا بمحاولة اقتراب من تحقيقها.
 - **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:** تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق. ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها، فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.
 - **التكلفة التاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة، أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا فيجب استعمالها بكل حذر.
 - **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة. وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة، بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.
 - **التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:** وهي نوع آخر يشترك فيه بعض الطرق السابقة، وتستعمل في فترة التضخم حيث تكون عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكاليف المعيارية صعبة، لذلك فقد يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:
- الكمية المعيارية على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (معيارية عادية، معيارية نظرية).

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 162-163.

- السعر المعياري يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى.

هذا النوع من التكلفة المعيارية يعتبر حالياً نسبياً الأكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى، وهذا بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل دون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات الخاصة بالمؤسسة.

3- أهداف طريقة التكاليف المعيارية: هناك مجموعة من الأهداف تسعى طريقة التكاليف المعيارية إلى تحقيقها نوجزها فيما يلي:

- **المساعدة في التخطيط:** تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، وبذلك فهذا التحديد المسبق يساعد الإدارة في وضع الموازنات التخطيطية التي تعبر عن خطة المؤسسة وتستعمل في توجيه نشاطها خلال فترة زمنية قادمة، فتساعد التكاليف المعيارية مثلاً في تخطيط المشتريات ومخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج التام الصنع وتخطيط القوى العاملة... إلخ.
- **المساعدة في الرقابة:** من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتحدد الانحرافات وتحليلها لتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، وتجميع هذه المعلومات في شكل تقرير يقدم للإدارة لتمكين على ضوءه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.¹
- **المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مسبقاً:** من خلال تحديد تكلفتها المعيارية، حيث أن السعر يمثل التكلفة زائد هامش الربح. وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الانتاجية والتي تتصف بان التصريف يسبق الإنتاج.²
- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** في ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج

¹ - جيراثيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، رقابة وإثبات، ط4، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، صص: 29-30.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قصايا معاصرة)، ط2، دارا لحامد، عمان، الاردن، 2008، صص: 217-218.

التي تحقق أكبر ربحية ممكنة،¹ وتساعد ايضا في اتخاذ قرار المفاضلة بين الشراء الخارجي لجزء من المنتج في مواجهة قرار تصنيع هذا الجزء داخليا إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.²

- تحفيز اقسام المؤسسة لاستخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفؤ، وهذا يعتبر من احد عوامل تحقيق المؤسسة لهدفها الاساسي.³

4- مراحل عمل طريقة التكاليف المعيارية: يمكن تلخيص المراحل الأساسية لتطبيق طريقة التكاليف المعيارية في النقاط التالية:⁴

- صياغة مجموعة معايير التكلفة القبلية بتحديد الكميات المعيارية التي تحتاجها وحدة النشاط من كل مورد إنتاجي (عنصر تكلفة) مرجحة بالأسعار المعيارية التي يتم بها توفير هذه الموارد.
 - قياس التكلفة الفعلية، مع مراعاة ضرورة أن يتم هذا المقياس دون خطأ، وعلى نحو مطابق لطريقة قياس التكلفة المعيارية.
 - تحديد الانحراف الكلي لعنصر التكلفة، وتحليل هذا الانحراف إلى مجموعة فرعية أو جزئية من الانحرافات التحليلية، بما يساعد في توفير معلومات مفيدة تساعد الإدارة في تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولين.
 - فحص الانحراف وتتضمن: تشخيص مجالات حدوث الانحراف، أي تحديد الأسباب الرئيسية والفرعية لحدوث الانحراف، وتحديد الإجراءات العلاجية التي من شأنها عدم تكرار حدوث هذا الانحراف مستقبلا، والتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات العلاجية التي اتخذت لمنع حدوثه مستقبلا.
 - تعديل المعايير القبلية لجعلها صالحة للحكم على الأداء الفعلي وتقييمه، وذلك طالما اختلفت ظروف إعداد المعايير القبلية عن ظروف حدوث التنفيذ الفعلي. ويحقق هذا التعديل هدفين: أحدهما هو الحكم الموضوعي على الأداء، والآخر اعتماد المعايير البعدية للفترة الحالية كمعايير قبلية للفترة القادمة.
- 5- تقييم طريقة التكاليف المعيارية: بالرغم من المزايا التي جاءت بها هذه الطريقة، إلا أنها لم تخل من بعض النقائص والعيوب، لذا فسنقوم بعرض كل منهما على حدا فيما يلي:
- مزايا طريقة التكاليف المعيارية: يمكن إيجازها فيما يلي:

1 - جبرائيل جوزيف كحالة واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:31.

2 - سعيد يحيى محمود ضو واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:20.

3 - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قصايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص:218.

4 - سعيد يحيى محمود ضو واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:35.

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة الأمثلية (المعيارية)؛
- إمكانية تقدير التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وهذا ما يمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة؛¹
- مساعدة الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها لأنه يمكنها بسهولة من التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به؛
- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة واختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع؛²
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة؛³
- **عيوب طريقة التكاليف المعيارية:** يمكن إيجازها فيما يلي:⁴
 - إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
 - بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك إلا بعد نهاية الفترة؛
 - مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
 - صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
 - المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

1- Gérard Melyon, **Comptabilité analytique**, 2^{em} édition, Bréal, Paris, 2001, P: 207.

2 - جبرائيل جوزيف كحالة، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

3 - Gérard Melyon, **op-cit**, P: 207.

4 - هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبدربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص: 350.

ثانيا: طريقة التكلفة الهامشية.

هذه الطريقة استعملت قديما، لدى الاقتصاديين الرأسماليين وقد أطلق على مدرسة هؤلاء، إسم الحدين (الهامشين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج أي عدم رفعه أو تجاوزه.¹

1- مفهوم التكلفة الهامشية: يمكن تعريف التكلفة الهامشية كما يلي:

التكلفة الهامشية هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر زيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة.²

كما أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين، ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة.³

أما في المدى القصير فيمكن تعريف التكلفة الهامشية بأنها التكلفة الاضافية والتفاضلية التي عليها تغير الانتاج بوحدة واحدة اضافية من المخرجات، ومن هنا يتم تحديد المستوى الفوري للتكلفة الهامشية من اجل كل كمية منتجة، وهذا بالاستناد الى منحنى مستمر للتكاليف الكلية او بالاستناد الى دالة.⁴

كما سبق يمكن تعريف التكلفة الهامشية بأنها التغير الحاصل في التكاليف الكلية بالزيادة او النقصان، إثر التغير الحاصل بالزيادة او النقصان في الكمية المنتجة بوحدة واحدة.

1 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص: 179.

2 - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 195.

3 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 227.

4 - ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قرية معمر، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

2- أنواع التكلفة الهامشية: يمكن إيجازها فيما يلي:¹

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.
- تكلفة الإنتاج الهامشية: وتمثل في التكلفة الإضافية التي افقتها المؤسسة لإنتاج وحدة اضافية.
- تكلفة توزيع هامشية: وهي تلك التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وبما ان التكلفة الهامشية هي التغير الحاصل في التكلفة الكلية بالزيادة او النقصان، فان هذه الاخيرة قد تكون موجبة او سالبة.

3- تقييم طريقة التكلفة الهامشية: سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة فيما يلي:

- مزايا طريقة التكلفة الهامشية: تتمثل فيما يلي:²
 - تسمح بتحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية؛
 - تسمح بالوقوف على الاسعار التفاضلية، اي البيع بأسعار غير عالية؛
 - يمكن للمؤسسة عند استعمال هذه الطريقة ان تستفيد منها في اتخاذ الاجراءات المناسبة، خاصة فيما يخص الانتاج بالطلبية، عند وصول اقتراح طلبية اضافية.
- عيوب طريقة التكلفة الهامشية: بالرغم من الايجابيات المذكورة، الا ان لهذه الطريقة بعض السلبيات تتمثل فيما يلي:
 - هذه الطريقة تخلط المفاهيم بين التكاليف المتغيرة والهامشية، وذلك لان التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة، ذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة؛³
 - هذه الطريقة تجد صعوبة في حساب التكاليف الاجمالية الثابتة والمتغيرة.⁴

1 - ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قرية معمر، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

2 - ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قرية معمر، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

3 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص: 182-183.

4 - ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قرية معمر، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

خلاصة الفصل:

خلصنا من هذا الفصل، أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن طرق وأساليب تستخدم في المعالجة بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيورها، فهي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.

كما خالصنا أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتجات باستخدام إحدى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف، فطريقة التكاليف الكلية تقوم على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف على المنتجات، سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، وذلك على أساس أنه لولا انتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلا.

أما الطرق الجزئية التي ظهرت نتيجة للانتقادات التي وجهت لطريقة التكاليف الكلية، وخصوصا في مجال تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، فتعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف، وهي بذلك تحمل المنتجات بنصيبها من التكاليف تبعا للتغير الحاصل في مستوى النشاط، الأمر الذي يساعد مسيري المؤسسة كثيرا في تحديد النتائج واتخاذ القرارات الصائبة. إضافة الى هذه الطرق الجزئية نجد طريقتي: التكاليف المعيارية والتكلفة الهامشية اللتان يستفيد منهما أيضا مسيري المؤسسة في اتخاذ الاجراءات التسييرية المناسبة.

الفصل الثاني

الاتجاه الى الطرق (الأنظمة) الحديثة لمحاسبة
التكاليف

تمهيد:

زيادة تعقد بيئة أعمال المؤسسات والضغط الكبير للمنافسة الذي أدى الى تقلص هامش ربح المنتجات والخدمات؛ والانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة من قبل المحاسبين والأكاديميين ومسيري المؤسسات. كل هذا جعل المؤسسات تبحث عن أساليب ادارية حديثة لإدارة التكلفة تسمح لها بزيادة قدرتها التنافسية، وحصتها السوقية من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وأسعار منخفضة تفي برغبات ومتطلبات المستهلكين. ومن بين هذه الأساليب أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يسمح بتوفير معلومات دقيقة حول التكاليف تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.

كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو الآخر من الأساليب الحديثة التي ظهرت كأليه لخفض تكاليف المنتجات وتحسين جودتها.

ومن بين الأساليب الحديثة التي ظهرت أيضا بهدف تخفيض تكاليف المنتجات وتحسين جودتها، وضمان بقاء واستمرار المؤسسات في السوق: نظام ادارة الجودة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام الإدارة على أساس الأنشطة.

وبغرض التعرف أكثر على النظم الحديثة لحاسبة التكاليف، قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو

التالي:

- المبحث الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (Activity-based costing).
- المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة.
- المبحث الثالث: انظمة حديثة اخرى لحاسبة التكاليف.

المبحث الاول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (Activity-based costing).

يعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، التي ظهرت كوسيلة جديدة لتدارك القصور الموجود في الطرق التقليدية. وذلك لتمييز هذا النظام بمستوى عالي من الدقة في تحديد تكلفة المنتجات والخدمات، الأمر الذي يسمح بتوفير المعلومات الصحيحة والمفصلة التي تحتاجها ادارة المؤسسة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

المطلب الأول: الإطار النظري لنظام ABC.

في هذا المطلب سوف نقوم بالتعرف على نظام ABC، وكذا العوامل التي كانت سببا في تبنيه، بالإضافة إلى أهميته والأهداف التي يسعى لتحقيقها.

أولا: مفهوم نظام ABC.

يمكن تعريف نظام ABC كما يلي:

نظام ABC هو نظام لحساب التكاليف يقوم بتوزيع التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.¹

فهو النظام الذي يقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على مرحلتين. حيث في المرحلة الاولى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط. بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات بحسب درجة استفادة كل خدمة من هذا النشاط وبالتالي اذ لم تستخدم خدمة معينة نشاط ما فلا تتحمل باي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.²

1 - محمد الخطيب نمر، هواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مباح ورقلة، الجزائر، العدد: 04، 2013، ص: 74.

2 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الادارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الاداء والانتاجية وتدنية التكاليف، ب ط، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص: 74-75.

فهذا النظام يقوم على فلسفة أن المنتجات لا تستهلك موارد وإنما تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ الموارد، ومنه فتحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات.¹

كما عرف نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة بانه نظام للمعلومات يختص بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بالأنشطة كمدخلات، فهو يحدد الانشطة ويحدد تكاليفها، ثم يستخدم مسببات التكلفة في تتبع تكاليف الانشطة الى المنتجات اعتبارا ان مسببات التكلفة تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة.²

من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص أن نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة (ABC) هو نظام معلوماتي لحساب التكاليف يقوم على فلسفة أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، ومنه فيجب اولا تحديد الانشطة وتحديد تكاليفها، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب مسببات تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة.

ثانيا: أسباب تبني نظام ABC.

يمكن إيجاز أهم الأسباب التي أدت إلى استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات فيما يلي:³

- 1- الضغط الكبير للمنافسة الذي أدى الى تقلص هامش ربح المنتجات والخدمات؛
- 2- زيادة تعقد بيئة الأعمال، والتباين الكبير في انواع المنتجات والخدمات، وكذلك تصنيفات الزبائن. أدى الى تباين كبير في استهلاك موارد المؤسسة، مما تطلب تتبعاً دقيقاً لاستهلاك الانشطة المختلفة لتلك الموارد؛

¹ -MEBBANI Youcef, *La Méthode ABC (Activity Based Costing) Concepts et mise en place*, Journal de stratégie et de développement, Université Abdelhamid Ibn Badis de Mostaganem, Alger, Volume 2, Numéro 2, 31/07/2012, p: 52.

² - عبد الرحمن القرني، عروة محاد، قياس وتقييم الاداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC)، دراسة عينة من البلديات، مجلة افاق للعلوم، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد: 06، 2017، ص: 377.

³ - محمد سمير دهيرب، شادية حسين عباس، نور فاضل شحادة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية، بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور، موقع غماس، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة مثنى، العراق، المجلد: 07، العدد: 02، 2017، ص: 141-142.

- 3- التقنيات الحديثة للإنتاج ادت الى زيادة أهمية التكاليف غير المباشرة، حيث اصبحت نسبتها تزيد عن 50 % من اجمالي تكاليف المنتج في العديد من المؤسسات. وذلك نتيجة احلال العمل المباشر بمعدات اتوماتيكية. الامر الذي استلزم ضرورة قياس تلك التكاليف وتخصيصها بدقة؛
- 4- تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف تطوير وتشغيل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتابع العديد من الأنشطة؛
- 5- فائدة المعلومات المتوفرة في ظل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في التخطيط والرقابة على التكاليف بشكل افضل من الطرق التقليدية.

ثالثا: أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

إن لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات وتحديدتها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي:¹

- 1- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- 2- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف المختلفة على المنتجات، باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة؛
- 3- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية، تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة، مثل قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة. وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة وإعادة تصميم المنتج النهائي؛
- 4- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة. مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

1 - محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونيبي علي، البلدة 2، الجزائر، العدد: 13، جوان 2018، ص: 270.

رابعاً: أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

يسعى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف التالية:

- 1- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات؛¹
- 2- مساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات التسعير وذلك عن طريق توفير معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات؛²
- 3- مساعدة إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على إحدى؛
- 4- مساعدة إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- 5- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛³
- 6- تسهيل اجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الانتاجية المتاحة؛⁴
- 7- ربط علاقة مباشرة بين التكاليف والأنشطة والمسؤولية لتحقيق أفضل تسيير داخلي.⁵

1 - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

2 - زينات محمد محرم واخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 395.

3 - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

4 - نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، ب ط، دار البازوري، عمان، الاردن، 2011، ص: 287.

5 - أحمد طوابية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، دراسة حالة شركة نفضال، مجلة الاقتصاد الإحصاء التطبيقي، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، المجلد: 08، العدد: 01، 2011، ص: 84.

المطلب الثاني: مقومات والفرضيات نظام ABC.

يتطلب العمل بنظام التكلفة المبني على اساس الانشطة ضرورة توفر مجموعة من المقومات والفرضيات، سنقوم في هذا المطلب بتوضيحها.

أولاً: مقومات نظام ABC.

أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام ABC هي كالآتي:

- 1- **الأنشطة:** يعتبر النشاط جوهر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة. فحسب هذا النظام يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدلاً من تقسيمها إلى مراكز تحليل، وهذا يعني ان نظام ABC يقدم المؤسسة كلها كسلسلة مترابطة من الاعمال في إطار عمليات معروفة بوضوح.
- أ- **تعريف الأنشطة:** يمكن تعريف الأنشطة كما يلي:

الأنشطة هي عبارة عن توليفة من مجموعة مكونة من اشخاص، تكنولوجيا، مواد، اساليب ومحيط، تجتمع لتقدم منتج او خدمة معينة.¹

كما ان الانشطة هي مجموعة من العمليات او الاجراءات المسببة لحدوث التكاليف، والتي تقوم بالاستهلاك للموارد بغرض انتاج منتج معين.²

وهي ايضا تمثل أي طلب تأخذه المؤسسة لصنع منتج أو تأدية خدمة، كما انها تمثل اي هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات غرض محدد، ومن أمثلة هذه الأنشطة: التركيب اليدوي، الإدخال والتركيب الآلي، أنشطة مناولة المواد... الخ.³

من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص أن الأنشطة هي عبارة عن مجموعة من العمليات او الاجراءات تهدف لتقديم منتج او خدمة معينة ، وتعتبر مسبب رئيسي لحدوث التكلفة في المؤسسة.

1 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 102-103.

2 - محمد عبد الفتاح العثماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، ب ط، دار اليازوري، عمان، الاردن، 2011، ص: 298.

3 - إسماعيل يحيى النكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قصايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

ب- تصنيفات الأنشطة: تعدد تصنيفات الأنشطة بتعدد معايير التصنيف لدى كل مفكر وسنعرض فيما يلي أهم هذه التصنيفات.

- تصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة: ووفقا لهذا التصنيف يتم تبويب الأنشطة الى نوعين كما يلي:
 - أنشطة ذات قيمة مضافة (Value-Added Activities): وهي أنشطة أساسية ورئيسية متعلقة بعمليات الصنع والانتاج وتعمل على تعظيم قيمته، وتتولى ادارة المؤسسة التعرف على هذه الأنشطة بغرض محاولة تخفيض وترشيد تكاليفها، من خلال ترشيد ما تستهلكه هذه الأنشطة من موارد.¹
- وتتمثل الأنشطة التي تصنف قيمة في أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة كما يلي:

✓ الأنشطة الرئيسية: وهي الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون.² وقد تم تصنيفها حسب porter إلى خمسة أنشطة تتمثل في:³

- الإمداد الداخلي: وتتمثل في أنشطة الاستقبال، المناولة، تخزين المواد ومراقبتها... إلخ.
- الإنتاج: وهي كل الأنشطة المرتبطة، بتحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة مثل صيانة الأجهزة، مراقبة النوعية..... إلخ.
- الإمداد الخارجي: يخص الأنشطة التي تتكلف بتجميع المخرجات، التخزين، المناولة، النقل، إلخ.
- التسويق والبيع: يتمثل في الأنشطة التسويقية المادية والغير مادية كاختيار قنوات التوزيع، الإشهار، العلاقات العامة، ترقية المبيعات، وتحديد السعر..... إلخ.
- خدمات ما بعد البيع: وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج من تركيب، صيانة، تكوين، وإرشادات. وغيرها من الأنشطة التي تدعم قيمته لدى مستعمليه.

1 - محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 299.

2 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 109.

3 - سليمة غدير أحمد، سلمى كيجلي عائشة، دور الأداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، الجزائر، 22-23 نوفمبر، 2011، ص: 11.

✓ **الأنشطة الداعمة:** تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية إذ بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي،¹ وتتمثل في:²

- **التموين:** وهي الأنشطة المتعلقة بوظيفة شراء مستلزمات الإنتاج.
- **التطور التكنولوجي:** وهي الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج.
- **تسيير الموارد البشرية:** وهي الأنشطة المتعلقة بتسيير الافراد داخل المؤسسة كالتوظيف، الترقية، التكوين... إلخ
- **بنية المؤسسة:** تتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة، أنشطة التخطيط، المالية، المحاسبة..... إلخ.

■ **أنشطة لا تضيف قيمة (No Value-Aded Activities):** وهي أنشطة غير اساسية وايضا غير ورئيسية. وهي هامة لعمليات الصنع والانتاج، ولا تعمل على تعظيم قيمته، وتتولى ادارة المؤسسة التعرف على هذه الانشطة بغرض التخلص منها، او تخفيضها، او تحسين الفائدة المتوقعة من التكاليف المنفقة عليها.³

● **تصنيف الأنشطة حسب مستوى النشاط (تصنيف Cooper):** وفقا لهذا التصنيف يتم تبويب الأنشطة الى أربعة أنواع كما يلي:

■ **أنشطة على مستوى الوحدة (Unit-Level Activite):** وهي الأنشطة التي تحدث عند انتاج كل وحدة من المنتج او الخدمة، وهذا النوع من الأنشطة يستهلك الموارد بشكل يتناسب مع عدد الوحدات المنتجة، او حجم المبيعات.⁴ ومن أمثلة هذه الأنشطة: التقطيع، تركيب الاجزاء، التشكيل، الصباغة..... إلخ.⁵

■ **أنشطة على مستوى الدفعة (Batch-Level Activites):** هي الأنشطة المنجزة لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج، وبالتالي التكاليف التي ترتبط بهذه الأنشطة تتغير مع تغير في عدد الدفعات الانتاجية، الا أنه

1 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 109.

2 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 109-110.

3 - محمد عبد الفتاح العشناوي، مرجع سبق ذكره، ص: 299.

4 - قيصر علي عبيد الفتلي، عقيل حمزة حبيب الحسناوي، تقييم دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC في ادارة التكاليف البيئية في

الشركات الصناعية، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات في النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والمالية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد: 01، العدد: 37، 2016، ص: 275.

5 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

من ناحية أخرى تكون ثابتة فيما يختص بعلاقتها بعدد الوحدات المنتجة داخل كل دفعة انتاج. ومن أمثلة هذه الانشطة: تهيئة الآلات وتجهيزها، اصدار اوامر الشراء، جدولة الانتاج، الشحن للعملاء....الخ.¹

■ **أنشطة على مستوى المنتج (Product-Level Activites):** وهي تلك الانشطة المنجزة كلما كانت هناك حاجة لدعم وخدمة منتجات معينة تقوم المؤسسة بإنتاجها، بحيث تصبح تلك المنتجات في صورة صالحة للبيع. ومن ابرز امثلة تلك الانشطة: ادخال تعديلات هندسية، ادخال تطوير على المنتجات، ادخال تحسينات على اجراءات اختبار جودة المنتجات، وغيرها. وتميل هذه الانشطة وتكالييفها الى الزيادة مع زيادة عدد المنتجات المختلفة.²

■ **أنشطة على مستوى المصنع (Facility-Level Activites):** وهي تلك الانشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل،³ فهي انشطة تقدم منافع على مستوى المؤسسة في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه،⁴ لذلك فان الموارد التي تستهلكها هذه الانشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة. ومن امثلة هذه الانشطة: الاعلان عن المؤسسة، الادارة العامة، الانارة، الحراسة.....الخ.⁵

● **تصنيف الأنشطة حسب طبيعتها:** لقد تم تصنيف الانشطة حسب هذا الاساس الى ثلاثة اصناف هي:⁶

■ **أنشطة التصميم:** وتمثل اساسا في تصميم منتج او خدمة جديدة، القيام بتطوير او تحسين عملية وضع خطة او ميزانية، تصميم نظام جديد للتكاليف.....الخ.

■ **أنشطة الانجاز:** وتتعلق بالمهام العملية الكلاسيكية التي تتركز على تقنين نتائج التشغيل واثار التجربة كالأنشطة الانتاجية، اعداد الفواتير، دفع الاجور، البيع، التوزيع....الخ.

■ **أنشطة الصيانة:** وتمثل بمفهومها الواسع في صيانة جميع المواد الدائمة للمؤسسة مثل صيانة المعدات والآلات، صيانة الانظمة المعلوماتية، تكوين الافراد، صيانة وتحسين النظم...الخ. وذلك بهدف الحفاظ على راس المال الاقتصادي للمؤسسة وزيادة الاستغلال الحالي له.

1 - احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الادارية، محاسبة تكاليف النشاط اللوجستية والسوقية، محاسبة تكاليف النشاط في المنظمات الخدمية، محاسبة تكاليف النشاط في المنظمات الصناعية، ب ط، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص: 74.

2 - احمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

3 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

4 - احمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 74-75.

5 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

6 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 106-108.

1- مسببات التكلفة: ان نجاح نظام التكلفة المبني على اساس الانشطة يرتكز اساسا على التحديد الدقيق لمسببات التكلفة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.

أ- مفهوم مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة.¹ كما أن مسبب التكلفة هو مجموعة العوامل التي تؤدي إلى حدوث التكاليف وتؤثر عليها.² وفق علاقة سببية واضحة، حيث ان التغير في هذا المسبب يؤدي الى التغير في اجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة.³

وفي سبيل اختيار وتحديد مسبب التكلفة المناسب يجب أن تتوافر الشروط الآتية:

- أن يكون مسبب التكلفة قابل للقياس؛⁴

- ان ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط؛⁵

- أن يعكس بدقة تكلفة الأنشطة التي يقيسها؛⁶

- عدم زيادة تكلفة قياسه عن الضروري.⁷

ب- تصنيفات مسببات التكلفة: هناك تصنيفات عديدة لمسببات التكاليف سنستعرض أهمها فيما يلي:⁸

● **تصنيف مسببات التكلفة حسب مرحلة معالجة التكاليف:** حسب هذا الأساس تصنيف مسببات التكلفة الى نوعين هما:

■ **مسببات تكلفة المرحلة الأولى (مسببات الموارد):** وهي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة، وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة

1 - أحمد صلاح عطية ، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

2 - Khalid A. Abdullah and Marwan Irshaidat, **Activity Based Costing (ABC) A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as a Case Study**, Journal de Dirasat, Administrative Sciences, Volume 36, Numéro:0 1, 2009, P: 202.

3 - قيصر علي عبيد الفتلي، عقيل حمزة حبيب الحسناوي، مرجع سبق ذكره، ص: 276.

4 - قيصر علي عبيد الفتلي، عقيل حمزة حبيب الحسناوي، مرجع سبق ذكره، ص: 276.

5 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

6 - مليكة طاهري، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد:12، العدد:24، 2017، ص: 131.

7 - محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص: 303.

8 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 114-115.

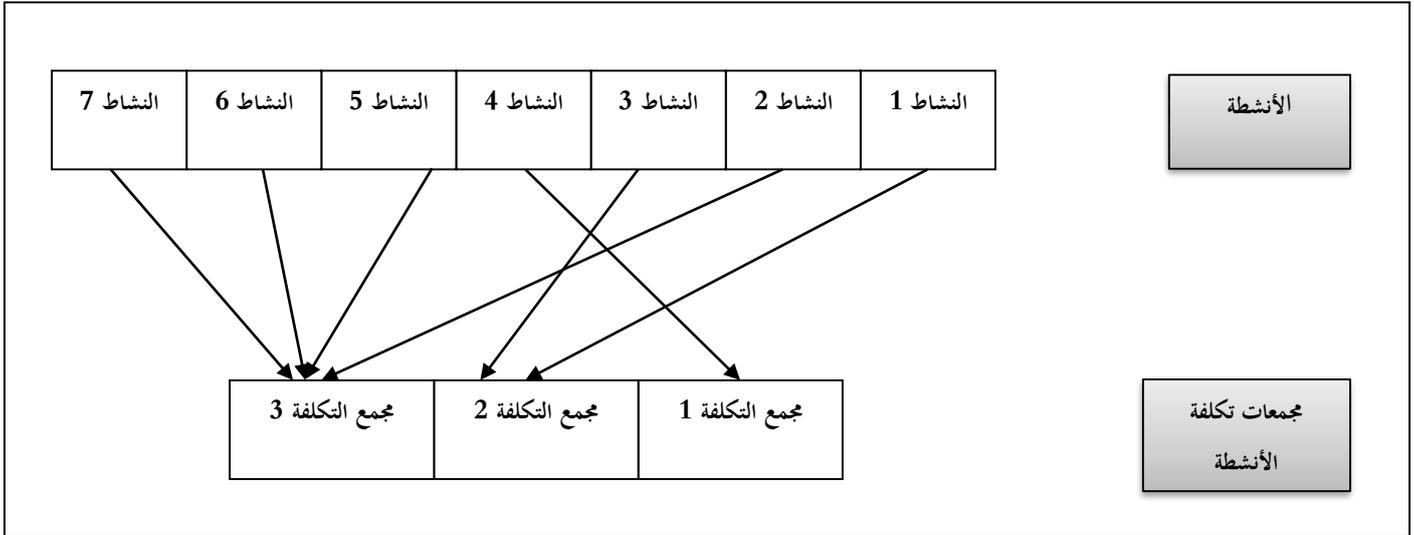
- **مسببات تكلفة المرحلة الثانية (مسببات الأنشطة):** وهي مسببات تتعلق باستنفاد الأنشطة من طرف المنتجات (اغراض التكلفة) وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات.

وقد قسمت **Carla Mendoza** مسببات الأنشطة الى نوعين هما:

- **مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة:** وهي مسببات عملية تستعمل في حالة استهلاك المنتج لنفس الوقت من النشاط (حالة المنتوجات المعيارية).
- **مسببات تتعلف بالعمليات الخاصة:** وهي مسببات تتطلب استهلاكاً للموارد وكذا الوقت باختلاف اغراض التكلفة (حالة الانتاج حسب الطلبيات أو حسب صفات معينة).
- **تصنيف مسببات التكلفة حسب درجة تسلسل تكاليف الأنشطة (تصنيف Cooper):** وفقاً لهذا التصنيف يتم تبويب مسببات التكلفة الى أربعة أنواع كما يلي:
 - **مسببات تكلفة على مستوى الوحدة المنتجة:** وهي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتجات وبالتالي فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أدائها في كل مرحلة تنتج فيها وحدة منتجة.
 - **مسببات تكلفة على مستوى الدفعة:** وهي مسببات تستهلك الموارد في كل مرحلة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعاً لعدد دفعات الإنتاج وليس لعدد الوحدات المنتجة أو المباعية، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشملته هذه الدفعة من وحدات.
 - **مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات:** وهي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، وبناء عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى. كنشاط الفحص لبعض المنتجات، أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من العملاء.
 - **مسببات على مستوى المصنع:** وهي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام، التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل وتشارك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، غير أنه في الحقيقة يعد من الصعب تحديد العلاقة السببية بين هذه الأنشطة ومختلف أغراض التكلفة، ولهذا فإنه يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة كيفية.

3- مجوعات التكلفة (مراكز النشاط): هي مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي، لتحميلها على المنتجات النهائية للمؤسسة، باستخدام مسببات تكلفة مناسبة.¹ فهي مراكز يتم فيها جمع الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة، لتسهيل عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية.² ويظهر تجميع الأنشطة في مجوعات التكلفة في الشكل التالي:

شكل رقم (05): تجميع الأنشطة في مجوعات التكلفة.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

يظهر من خلال الشكل أعلاه أن مجوعات تكلفة النشاط تمكن من الاختصار في عدد الأنشطة.

4- غرض التكلفة (وحدة التكلفة): هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة..... الخ)، وهي في نفس الوقت تعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.³ ومنه فغرض التكلفة يمكن أن يكون نهائيا أو متوسطا:⁴

- **غرض التكلفة النهائي (End cost object):** هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم انفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك (صاحب المؤسسة) بتحويله خارج المؤسسة، بعد أن تحمل فيه التكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

1 - محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 304.

2 - مليكة طاهري، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

3 - احمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

4 - مليكة طاهري، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

- **غرض التكلفة المتوسط (Interim cost object)**: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.
- 5- **الموارد**: هي العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط . وتتضمن: المواد، العنصر البشري، التكنولوجيا، والخدمات المشتراة من خارج المؤسسة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية.¹

ثانيا: فرصيات نظام ABC.

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:²

- 1- إن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف؛
- 2- إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة؛
- 3- إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو نموذج استهلاك وليس نموذج إنفاق، حيث يعتبر هذا الافتراض هو الأكثر أهمية فمن أجل خفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغير في مستوى الإنفاق، فنظام ABC لا يقيس الإنفاق وإنما يقيس الاستهلاك؛
- 4- هناك أسباب عديدة لاستهلاك الموارد، أي هناك العديد من مسببات التكاليف، وبالمقابل هناك مجموعة واسعة من الأنشطة وقياس هذه الأنشطة يجعلنا نحدد العديد من مجتمعات التكلفة بدلا من مجمع واحد فقط؛
- 5- إن مجتمعات التكاليف متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة؛
- 6- إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة تماما مع النشاط). فالتكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية يعتبرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تكاليف أنشطة تسهيلات أو أنشطة مساعدة.

¹ - سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، فلسطين، المجلد:15، العدد:01، 2007، ص:220.

² - إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قصايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص: 185.

ويمكن توضيح فرضيات نظام ABC في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): فرضيات نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص: 186

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ ان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على افتراض اساسي، مفاده ان المنتجات تستهلك الأنشطة وان هذه الانشطة بدورها تستهلك الموارد. وبذلك فهذا النظام هو نموذج استهلاك وليس نموذج إنفاق. كما يقوم على افتراض وجود أسباب عديدة لاستهلاك الموارد، الامر الذي يتطلب وجود العديد من مجموعات التكلفة المتجانسة بدلا من مجمع واحد فقط. وان تكون جميع التكاليف في هذه المجموعات متغيرة، اي متناسبة تماما مع النشاط.

المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام ABC والفروق الجوهرية بينه وبين الطرق التقليدية.

لحساب تكاليف المؤسسات الاقتصادية او الخدمية بالاعتماد على نظام ABC لبد من اتباع مجموعة من الاجراءات والخطوات، سنحاول في هذا المطلب عرضها. كما أننا سوف نقوم بمقارنة هذا النظام بالطرق التقليدية لحساب التكاليف.

أولاً: مراحل تطبيق نظام ABC.

تتمثل مراحل تطبيق نظام ABC فيما يلي:

1- تحديد الأنشطة: إن هذه المرحلة تعد بداية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات الإنتاجية،¹ من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية، واجراء المقابلات الشخصية مع العاملين بالمؤسسة.² ليتم في الأخير تحديد الأنشطة وتبويبها واعداد مخطط الانشطة او ما يسمى بنموذج النشاط، الذي يسهل عملية تخطيط واستخدام الموارد، ويساهم في تحسين سير العملية الوظيفية.³ من خلال تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد او الخدمة، مروراً بالعملية الانتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج في الأسواق.⁴

وفي الواقع العملي يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، حيث يتوقف عدد هذه الأنشطة في أي مؤسسة على درجة التعقد في العمليات الانتاجية، فكلما زادت درجة التعقيد كلما ازداد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكاليف، وكلما ازداد بذلك درجة تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج وهذا ما ينعكس سلباً على تكلفة وضع النظام وتنفيذه،⁵ لذلك فعند تحديد الأنشطة من المستحسن الأخذ بالنقاط الآتية في الحسبان:

1- محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، ص: 271.

2- امل ابراهيم احمد وادي، فتح الرحمن الحسن منصور، هدى سراج الدين محمد، الساره سعد علي أحمد، أسلوب التكلفة علي أساس النشاط و دوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية (بالتطبيق علي بنك امدرمان الوطني)، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد:03، العدد:01، 2016، ص: 94.

3- نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 396-397.

4- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

5- اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 131-132.

- استبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً؛¹
- استبعاد الأنشطة التي تمثل اقل من 10% من الوقت الكلي للفرد أو الخدمة؛
- عدد الأنشطة لا يجب ان يتجاوز 5 لكل فرد.²

2- تحديد تكلفة الأنشطة: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة استهلاك كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقة المتاحة للأنشطة. ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط.³

3- تحديد مراكز النشاط: غالباً ما تنشأ عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، ونظراً لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة الإدارة الى التقارير عن تكلفته بشكل مستقل، وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدتها، يلجأ مصمم النظام الى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد، بحيث يكون لها نفس مسبب التكلفة.⁴ فمثلاً يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في مركز نشاط واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمسبب تكلفة واحد هو ساعات عمل الآلات. أو يمكن تجميع أنشطة اللف والحزم وتعبئة المواد في مركز نشاط واحد باعتبار أن المسبب الرئيسي للتكلفة هو أوزان المواد.⁵

1 - محمد الخطيب نمر، هواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سريبر بورقلة، مرجع سبق ذكره، ص:74.

2 - شحتاني عبد العالي، غضاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنغست، الجزائر، المجلد:07، العدد:01، 2018، ص:386.

3 - محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، ص:272.

4 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:135.

5 - محمد سرور الحريري، المحاسبة الادارية المتقدمة، ط:01، الدار المنهجية، عمان، الاردن، 2015، ص:57.

وعموما يمكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامهما كمرشحات لاختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:¹

● **معيار مستوى النشاط:** بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، وهو ما يساهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقيا.

وطبقا لهذا المعيار يتم تبويب النشاط تحت واحد من المستويات الأربعة الآتية:

- مستوى وحدة الانتاج؛

- مستوى الطلبية او الدفعة الانتاجية؛

- مستوى المنتج؛

- مستوى المصنع.

● **معيار المسبب لتكلفة النشاط:** بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

4- تحديد مسببات التكلفة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط. كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة، وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج.²

وفيما يلي بعض الأمثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة الملائمة لكل منها:

1 - احمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 72-73.

2 - محمد الخطيب نمر، هوارى سويسى، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سيرير بورقلة، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

الجدول رقم (02): أمثلة عن مسببات التكاليف.

النشاط	مسبب التكلفة
- التشغيل الآلي	- ساعات عمل الآلات
- صيانة الآلات	- عدد ساعات الصيانة
- شراء المواد	- عدد طلبات الشراء
- تحضير وتجهيز الآلات	- عدد مرات التحضير او عدد ساعات التحضير
- خدمات هندسية وفنية	- عدد طلبات التعديل الهندسي، او ساعات العمل الهندسية
- فحص الجودة	- عدد ساعات الاختبار او الفحص
- المراقبة الآلية بواسطة الحاسوب	- عدد ساعات العمل الآلي

المصدر: نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 401.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مسببات التكلفة تختلف باختلاف نوع النشاط، فهي لا تنحصر في مسبب واحد فقط، بل تتعدد لتتلاءم مع طبيعة كل نشاط، بهدف تحقيق تخصيص دقيق وسليم للتكاليف.

وفي الجدول التالي سنقوم بعرض بعض الأمثلة عن مراكز الأنشطة، مسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها.

الجدول رقم (03): أمثلة عن مراكز الأنشطة، مسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها.

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
أنشطة علي مستوى وحدة الانتاج	أنشطة الآلات أنشطة العمل أنشطة الصيانة	ساعات العمل عدد وحدات المخرجات ساعات تشغيل الآلات	تكاليف القوة المحركة تكاليف العمل تكاليف الصيانة
أنشطة علي مستوى الدفعة الانتاجية	عمليات اوامر الشراء عمليات اوامر الإنتاج عمليات اعداد الآلات مناولة المواد.	عدد الاوامر عدد الاوامر ساعات تهيئة الآلات عدد اذونات استلام المواد	تكاليف اعداد الآلات تكاليف مكتبية تكاليف مناولة المواد اهتلاك الاجهزة والآلات
أنشطة علي مستوى المنتج	تصميم المنتج اختبارات المنتج فحص جودة المنتج ادارة مخزون القطع	عدد ساعات التصميم عدد اوامر التغير الهندسي عدد ساعات الفحص عدد انواع القطع عدد ساعات التشغيل	تكاليف التصميم وخدمة المنتج تكاليف تجهيز الآلات تكاليف رقابة الجودة تكاليف ادارة القطع تكاليف تخزين المواد
أنشطة علي مستوى المصنع	ادارة المصنع ادارة الافراد معدات المصنع العامة	عدد ساعات الآلات عدد ساعات العمل البشري عدد العاملين	مرتبات ادارة المصنع تكلفة تدريب العمال اهتلاك مباني المصنع

المصدر: عمر محمد هديب ، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، ان تصنيف الأنشطة حسب مستوى النشاط يمكن أن يخلق عدة مراكز نشاط، وعدة مسببات تكلفة تسمح بتخصيص مختلف تكاليف المؤسسة على مراكز النشاط المناسبة لها، ما يسمح بالتحديد الدقيق لتكاليف هذه المراكز. التي يتم تحميلها للمنتجات.

5- تحديد معدل تحميل تكلفة مركز النشاط (التكلفة الوحودية للمسبب): بعد تحديد الأنشطة وتكالييفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم في هذه المرحلة بتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة،¹ وذلك بقسمة اجمالي التكاليف غير المباشرة في كل مركز تكلفة نشاط على عدد وحدات مسبب التكلفة العائدة للنشاط،² وذلك وفق العلاقة التالية:³

$$\text{معدل تحميل تكلفة مركز النشاط (التكلفة الوحودية للمسبب)} = \frac{\text{اجمالي تكاليف مركز النشاط}}{\text{عدد المسببات}}$$

6- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء، والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد والتكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج. وليتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها الى ان تصبح وحدة تامة الصنع

وتخصص التكاليف على المنتجات، ويتم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل.⁴ وذلك وفق العلاقة التالية:⁵

$$\text{نصيب المنتج من تكاليف كل نشاط} = \text{معدل تكلفة مركز النشاط} \times \text{مجموع ما استهلكه المنتج من وحدات مسبب التكلفة العائد للمركز}$$

7- حساب سعر تكلفة المنتجات: تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بحيث يتم من خلالها الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات، وذلك بتجميع قيمة ما استهلكته هذه المنتجات من تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن مراكز الأنشطة.⁶ وهذا حسب العلاقة الآتية:⁷

$$\text{سعر تكلفة المنتج} = \text{تكاليف مباشرة} + \text{تكاليف غير مباشرة (تكاليف مراكز الأنشطة)}$$

1 - محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، ص: 273.

2 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 414.

3 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

4 - محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، ص: 273.

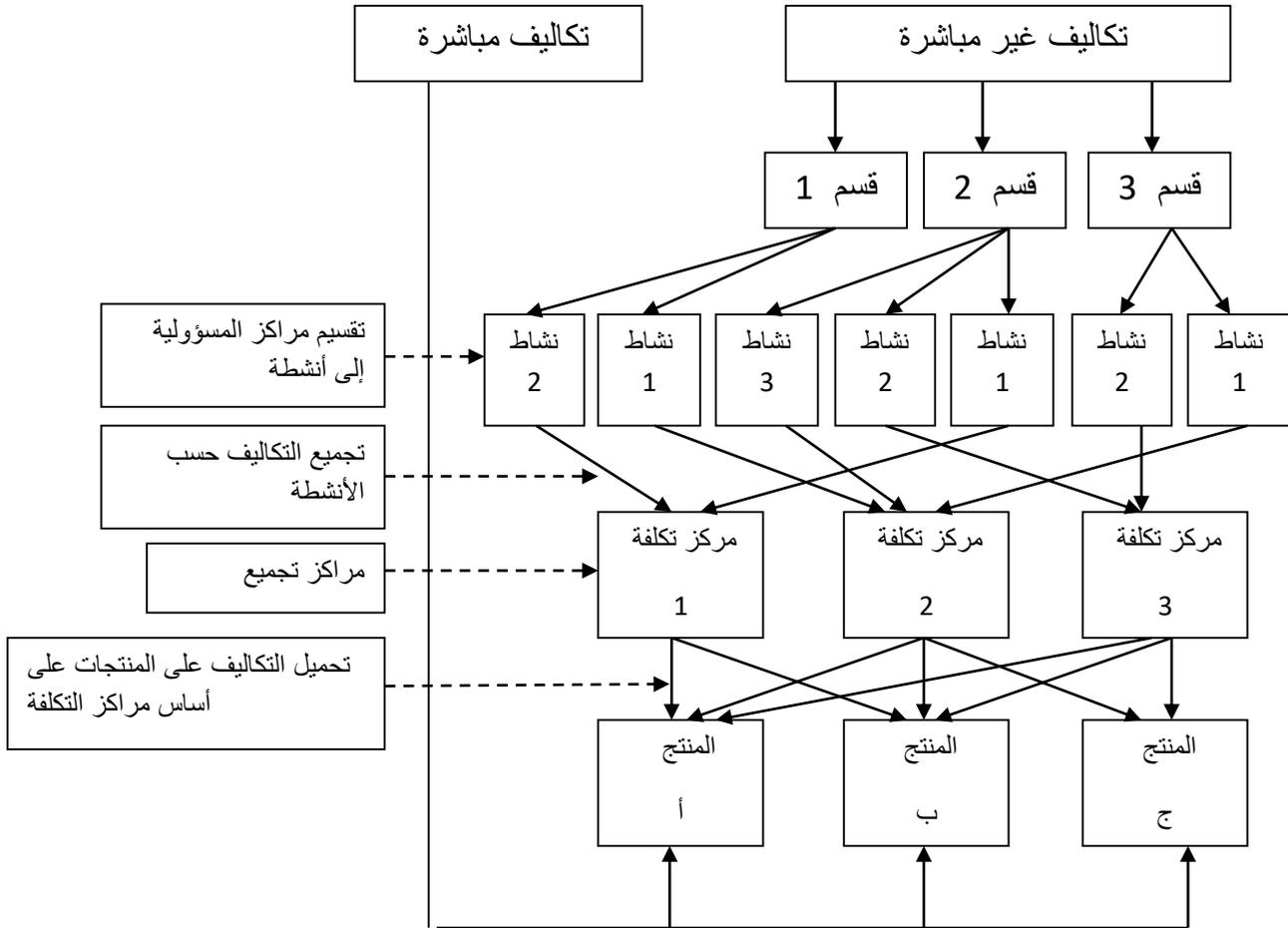
5 - نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 415.

6 - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

7 - محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

والشكل التالي يوضح مراحل تطبيق نظام ABC.

الشكل رقم (07): مراحل تطبيق نظام ABC.



La source: Alain Burlaud, Toufik Saada, Claude Simon, **Comptabilite analytique et controle de gestion**, 3^{ème} édition, Vuiber, Paris, France, 2005, p:114.

يتضح من الشكل أعلاه، انه يتم تحديد تكلفة المنتجات وفق نظام ABC بتحميل هذه المنتجات بكل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة. حيث يتم كخطوة أولى تحديد الأنشطة الموجودة في كل قسم من أقسام المؤسسة، ليتم بعد ذلك تجميع العديد من هذه الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة في مركز تكلفة واحد، ثم يتم تحميل تكاليف هذه المراكز على مختلف المنتجات التي استنفذتها بضرب معدل تكلفة كل مركز نشاط في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا المركز. ليتم في الأخير الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات، وذلك بتجميع قيمة ما استهلكته هذه المنتجات من تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن مراكز الأنشطة.

ثانيا: مقارنة بين نظام ABC والطرق التقليدية لحساب التكاليف.

من خلال دراستنا للطرق التقليدية ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم (04): مقارنة بين نظام ABC والطرق التقليدية لحساب التكاليف

أوجه المقارنة	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	الطرق التقليدية
المعلومات المقدمة	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي.	التركيز على المنتجات باعتباره هدف التكلفة الأساسي.
عدد المعدلات المستخدمة للتحميل	يستخدم هذا النظام موجه تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على العامل الموجه لتكلفة ذلك النشاط (مسبب التكلفة).	يستخدم معدل واحد لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للمؤسسة كلها، أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي. ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
طبيعة معدل التحميل	في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء وكمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل في الغالب متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
مجمعات التكلفة	تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويخصص كل مجمع لنشاط معين.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.
طريقة تحديد التكلفة	تحدد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحدد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على:

- إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص: 166-167.

- محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص: 62-63.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة ويعتبرها المصدر الاساسي لخلق التكاليف في المؤسسة، فهو يقدم معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم. ويتم تحميل المنتجات بتكاليف هذه الأنشطة وفق مسببات التكلفة، بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج النهائي بتجميع تكاليف جميع الأنشطة التي قامت ببنائه.

أما الطرق التقليدية فتركز على المنتجات. وتقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد. ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس وحدة القياس (وحدة العمل)، ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة.

في ظل المنافسة الشديدة التي تعيشها المؤسسات اليوم، اتجهت هذه الاخيرة للبحث عن أساليب ادارية حديثة لإدارة التكلفة تسمح لها بزيادة قدرتها التنافسية، وزيادة حصتها السوقية من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وأسعار منخفضة تفي برغبات ومتطلبات المستهلكين. ومن بين هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: مدخل لنظام التكلفة المستهدفة.

يعد نظام التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف الذي يعمل على تخفيض التكاليف في مرحلة ما قبل الانتاج، عن طريق تصميم منتج بتكلفة ومواصفات تلي رغبات المستهلك وتحقق للمؤسسة ربح مستهدف.

أولاً: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة (Target Costing).

يمكن تعريف نظام التكلفة المستهدفة كما يلي:

نظام التكلفة المستهدفة هو مدخل من مداخل محاسبة التكاليف، يهدف الى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتطوير، فضلاً عن تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء.¹

فهو نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للزبائن من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج؛ وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات والأفكار المختلفة المتاحة لخفض التكلفة في مرحلتى التخطيط والتطوير.²

¹ - عبد الوهاب بن بريك، حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجياً باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، جامعة عمار تليجي، الاغواط، الجزائر، العدد: 28، جانفي 2017، ص: 158.

² - اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر 1، باتنة، الجزائر، العدد: 12 (03)، جوان 2017، ص: 286.

أما Helms فيرى ان هذا المدخل ليس مجرد اية لخفض التكاليف او اطار للرقابة عليها، ولكنه جزء من نظام مكثف لإدارة الارباح استراتيجيا يشمل على هندسة وتحليل القيمة.¹

كما أن المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم فيرى ان نظام التكلفة المستهدفة هو نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف موجه نحو السوق لتحديد السعر، ويهتم بالزبون، ويركز على تصميم المنتج والتعاون الوظيفي.²

أما cooper و Slagmulder فيعرفان نظام التكلفة المستهدفة على انه مدخل منظم لتحديد التكلفة الإجمالية التي يجب أن ينتج بها منتج مقترح بوظيفة محددة، وذلك لتوليد الربحية المرغوبة بسعر البيع المتوقع في المستقبل.³

من خلال ما سبق نستخلص أن نظام التكلفة المستهدفة هو نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف، يعمل على تحديد التكلفة الإجمالية التي يجب على المؤسسة أن لا تتجاوزها لإنتاج منتج جديد بخصائص وظيفية معينة تلي احتياجات ومتطلبات الزبائن من جهة، وتحقيق الربح المستهدف للمؤسسة من جهة اخرى.

ثانيا: مبررات اعتماد نظام التكلفة المستهدفة.

تم ابتكار نظام التكلفة المستهدفة من قبل اليابانيين وانتشر استخدامه في الولايات المتحدة وأوروبا، وحاولت العديد من المؤسسات الكبيرة تبني هذا النظام⁴ وذلك لأسباب عديدة من أهمها ما يلي:⁵

1- زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، أدى الى البحث عن أسلوب جديد يمكن من البقاء والاستمرار في السوق، عن طريق تقديم منتجات بجودة عالية وبأقل تكلفة؛

2- توجه المؤسسات الصناعية الى تصميم منتجات تحقق التكنولوجيا المطلوبة عوضا عن تصميم منتجات بغرض تحقيق اعلى تكنولوجيا؛

1 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في الحاسبة الادارية المتقدمة للأغراض قياس وتصميم وتقييم الاداء وترشيد التكاليف (نظرية القيود-الانتاج بدون مخزون- الرقابة على الجودة)، ب ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص: 230.

2 - اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص: 286.

3 - Bradford Clifton , Henry M. B. Bird, Robert E. Albano, Wesley P. Townsend, **Target Costing, Market-Driven Product Design**, 1^{er} édition, Marcel Dekker, New York, United States of America, 2004, p: 01.

4 - صالح سميرة شهرزاد ، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، العدد:03، 2016، ص ص: 258-259.

5 - عبد الوهاب بن بركة، حفصة بكرون، مرجع سبق ذكره، ص: 158.

- 3- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المؤسسات الى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار؛
- 4- في الوقت الذي تزداد فيه الاسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهرت التكاليف المستهدفة لتحديد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الانتاج في حدود معينة وتجنب هدر الموارد والانشطة التي لا تضيف قيمة؛
- 5- الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة من قبل المحاسبين والأكاديميين ومسيري المؤسسات. والمتمثل فيما يلي:¹

- إذا أرادت النظم التقليدية اجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالمؤسسة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج؛
- تعطى الأنظمة التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً؛
- ان التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر الى سعر السوق مسبقاً؛
- النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الانتاج، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الانتاج، هذا عكس نظام التكلفة المستهدفة؛
- تبدأ النظم التقليدية بتحديد التكلفة اولاً ثم على ضوءها تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف الى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.

ثالثاً: أهداف نظام التكلفة المستهدفة.

من أهم الاهداف التي يسعى نظام التكلفة المستهدفة الى تحقيقها ما يلي:²

- 1- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- 2- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- 3- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل؛
- 4- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛

1 - محمد أكبر أحمد محمد، حسن عوض حسن خالد، نظام التكلفة المستهدفة واثره عمى قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد:07، العدد:28، 2017، ص:64.

2 - طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير(دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد:85، 2010، ص:05.

- 5- تخفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع؛
6- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

رابعاً: مبادئ نظام التكلفة المستهدفة.

يقوم نظام التكلفة المستهدفة على المبادئ التالية:

- 1- **قيادة السعر للتكلفة:** يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي.¹ وذلك وفق المعادلة التالية²:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

- 2- **التركيز على الزبون:** أي التركيز على متطلبات واحتياجات العملاء المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار متزامنة في قرارات المنتج والعمليات وتوجيه تحليل التكلفة.³
- 3- **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في نظام التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المستهدفة.⁴
- 4- **فرق عمل متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة تعاون فرق العمل المتنوعة الاختصاصات في المؤسسة ومن مختلف إدارات المؤسسة، كالمختصين في بحوث التسويق والمبيعات وهندسة التصميم وجدولة الإنتاج والتجهيز ومناولة المواد وإدارة التكلفة وغيرها من الإدارات.⁵
- 5- **دورة حياة التكاليف:** أنه يجب أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار بدءاً من مرحلة التصميم والتخطيط وانتهاء بمرحلة ما بعد البيع.⁶

1 - مسكين الحاج، صالح إلياس، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة

المشكاة، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، العدد: 04، 2017، ص: 114.

2 - مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة

الفلسطينية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية جامعة الأردن، المجلد: 41، العدد: 02، 2014، ص: 173.

3 - اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص: 286.

4 - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص: 173.

5 - نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية

الأردني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد: 21، العدد: 01، 2007، ص: 176.

6 - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص: 173.

6- توجيه سلسلة القيمة: يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردين، العملاء، الموزعين القائمون على خدمات الصيانة..... الخ) جزءاً لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة، حيث أن هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة، كما أنه في بعض الاحيان قد تزيد التكلفة المخطط لها عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم البحث عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة قصد حذفها، وبالتالي تخفيض التكلفة المخطط لها.¹

المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

يتم تحديد تكلفة المنتج وفقاً لنظام التكلفة المستهدفة بإتباع الخطوات الآتية:

أولاً: تحديد السعر المستهدف.

تعد هذه المرحلة نقطة البداية في نظام التكلفة المستهدفة، حيث يتم فيها تحديد السعر المستهدف، وهو ذلك السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات الآتية:²

- 1- ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال على أسعار المنافسين؛
- 2- الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة؛
- 3- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف، والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه ولا يمكنها التنازل عنه.

لأخذ هذه الاعتبارات بالحسبان عند تحديد السعر المستهدف، يجب أن يكون في المؤسسة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق واحتياجاته وجمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار. كذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المؤسسة في تحديدها لمنتجاتها.³

1 - مسكين الحاج، صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

2 - مسكين الحاج، صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

3 - غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، المجلد: 24، العدد: 02، 2008، ص: 287.

وتجدر الاشارة الى ان تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة يختلف عن تحديدها في حالة المنتجات الموجودة في السوق، حيث تعتبر عملية تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعبة على المؤسسة لأنها لا تتوفر على معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات حتى تقيم على أساسها تطور السوق.¹

ثانيا: تحديد الربح المستهدف.

وهو الربح الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي مؤسسة لا بد من الأخذ بالاعتبارات الآتية:²

- 1- أن يكون هذا المنتج واقعيا وكافيا لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج؛
- 2- حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها؛
- 3- معدلات التوزيعات السائدة لدى المؤسسات المنافسة.

في بعض الأحيان يتم تحديد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات عند استخدام المحاسبة على أساس التكلفة المستهدفة كمرشد في تسعير المنتجات، ويقل استخدام معدل العائد على الاستثمار، والسبب في تفضيل استخدام العائد على المبيعات في ظل استخدام التكلفة المستهدفة هو:

- أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج عدد من المنتجات؛
- قد يكون ليس من الممكن احتساب العائد على الاستثمار لكل منتج ولاسيما عندما تنتج المؤسسة عددا من المنتجات بأحجام صغيرة؛
- يعد العائد على المبيعات مفيدا في اتخاذ القرارات ومنها الشراء أو الصنع في الصناعات التي تعتمد على الآلية ككل؛
- سهولة المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية.

¹ - مسكين الحاج، صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

² - غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مرجع سبق ذكره، ص ص: 287-288.

ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها).

في هذه المرحلة يتم حساب التكلفة المستهدفة والتي تدعى ايضاً بالتكلفة المسموح بها، عن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف للوصول الى التكلفة المستهدفة،¹ وذلك وفقاً للعلاقة الآتية:²

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

رابعاً: احتساب التكاليف الحالية وفجوة التكلفة.

في هذه المرحلة يتم تقدير التكلفة الحالية وهي تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية، لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة السابقة لم تأخذ في الحسبان إمكانيات المؤسسة أو الموردين، لذا في هذه المرحلة تركز المؤسسة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة³ بالمعادلة الآتية⁴:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

خامساً: القيام بهندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

في هذه المرحلة تحاول المؤسسة القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، عن طريق إعادة تقييم كل مراحل أو أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنتج أو الخدمة المقدمة، وذلك بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة المطلوبة من قبل الزبائن.⁵ وتنجز هندسة القيمة من خلال الآتي:⁶

1 - صلاح مهدي الكوازي، شاكِر عبد الكريم البلداوي، استعمال تقنيي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت والتكلفة المستهدفة في تحسين

قيمة المنتج، المجلة العراقية للعلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، المجلد:12، العدد:48، 2016، ص:182.

2 - علاء جاسم سلمان، حنان صحبت عبد الله، جلييلة عيدان حليجل، مرجع سبق ذكره، ص: 222.

3 - مسكين الحاج، صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

4 - صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص: 264.

5 - نراس محمد عباس، استعمال آلية منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية، دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد:114، 2018، ص:290.

6 - علاء جاسم سلمان، حنان صحبت عبد الله، جلييلة عيدان حليجل، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، المجلد:07، العدد:21، 2012، ص:222.

- وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة؛
- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها.

المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة.

هناك مجموعة من المزايا والعيوب التي وجهت الى أسلوب التكلفة المستهدفة، سنحاول في هذا المطلب عرض أهمها، كما اننا سنقوم بمقارنة هذا النظام بالطرق التقليدية لحساب التكاليف.

أولاً: مزايا نظام التكلفة المستهدفة.

هناك العديد من المزايا التي يمكن للمؤسسة اكتسابها من خلال تطبيقها أسلوب التكاليف المستهدفة نذكر منها ما يلي:¹

- 1- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- 2- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتوجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وأن تكون تلك المنتوجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية؛
- 3- يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم؛
- 4- يسهل أسلوب التكاليف المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق؛
- 5- يبدأ أسلوب التكاليف المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف)، لأن بداية هذا الأسلوب هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- 6- يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار أن السوق هو الاتجاه الأول.

¹ - صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص: 266.

ثانيا: عيوب نظام التكلفة المستهدفة.

- على الرغم من المزايا العديدة التي يحققها نظام التكلفة المستهدفة، إلا أن له نقاط ضعف يمكن ذكر أهمها فيما يلي:
- 1- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من المؤسسات الاقتصادية؛¹
 - 2- يفرض أسلوب التكلفة المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة،² ضمن جدول زمني محدد؛³
 - 3- إن أسلوب التكلفة المستهدفة كما سبق ذكره يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبؤ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد؛
 - 4- كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة؛⁴
 - 5- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين؛
 - 6- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل؛
 - 7- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية؛
 - 8- صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة؛
 - 9- النقص الذي يواجه المؤسسات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.⁵
 - 10- بالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة قد تتحقق، إلا أنه قد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية لوصول المنتج متأخر الى السوق، الأمر الذي قد يكون مكلفا جدا خاصة في حالة بعض أنواع المنتجات، حتى وإن وصلت مدة التأخر لستة أشهر فقط.⁶

1 - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

2 - صالح سميرة شهرزاد ، مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص: 267.

3 - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

4 - صالح سميرة شهرزاد ، مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص: 267.

5 - مجدي وائل الكبيجي، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

6 - زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية و الادارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، العدد: 01، جوان 2017، ص: 402.

ثالثا: مقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة والطرق التقليدية لحساب التكاليف.

من خلال دراستنا للطرق التقليدية ونظام التكاليف المستهدفة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم (05): مقارنة بين نظام التكاليف المستهدفة والطرق التقليدية لحساب التكاليف

نظام التكلفة المستهدفة	الطرق التقليدية للتكلفة
سعر البيع المستهدف هو الذي يحدد التكلفة.	سعر البيع يتحدد في ضوء التكاليف.
بحوث السوق لتحديد متطلبات سعر البيع تساهم في تحديد التكاليف	بحوث السوق لتحديد متطلبات التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع
تحديد سعر البيع المستهدف.	تحديد أسعار الموردين.
تحديد هامش الربح المستهدف.	تقدير التكلفة.
تحديد التكلفة المستهدفة.	هامش الربح المطلوب.
يتم اشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم.	يتم اشراك الموردين بعد إتمام عملية التصميم.
أعضاء الفريق مسؤولون عن إدارة التكلفة.	محاسبي التكاليف مسؤولون عن خفض التكلفة.
الهدف هو التخفيض المستمر للتكلفة.	الهدف هو خفض التكلفة الى مستوى معين يعتبر مقبولا.
خفض التكلفة في مرحلة التصميم	خفض التكلفة في مرحلة التصنيع
خاصة بأسواق المشتري.	تلائم أسواق البائع.

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على:

- مسكين الحاج، صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص: 112.
- ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، المجلد: 09، العدد: 09، 2009، ص: 208-209.
- محمد عبد الفتاح العشموي، مرجع سبق ذكره، ص: 348.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نظام التكلفة المستهدفة هو مدخل من مداخل محاسبة التكاليف يهدف الى التخفيض المستمر لتكاليف المنتج في مرحلة التصميم، وذلك باشتراك كل من الموردين والمستهلكين والأخذ في الحسبان بقراراتهم واقتراحاتهم قبل عملية الانتاج. فهو نظام يركز على سعر البيع المستهدف في تحديد التكلفة المستهدفة، عكس الطرق التقليدية التي تحدد التكلفة أولا ثم على ضوءها تقوم بتحديد سعر البيع، حيث تضيف الى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع. فهذه الطرق إذا أرادت اجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالمؤسسة دون الاخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج. وهي لا تأخذ في

الحسبان قرارات واقتراحات الموردين والمستهلكين قبل عملية الانتاج، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الانتاج، هذا عكس نظام التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: أنظمة حديثة أخرى لحاسبة التكاليف.

في ظل التغيرات والتطورات المحلية والعالمية التي تعيشها المؤسسات، أصبح توجه هذه الأخيرة نحو نظم ادارية حديثة لإدارة التكلفة أمر ضروري لضمان بقائها واستمرارها في السوق. وذلك لتوفر هذه الأنظمة على العديد من المزايا. ومن بين هذه الأنظمة نظام ادارة الجودة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام الإدارة على أساس الأنشطة. فضلا عن الانظمة التي تطرقنا اليها في المبحثين السابقين.

المطلب الأول: نظام ادارة الجودة الشاملة (TQM).

يعد نظام ادارة الجودة الشاملة أحد الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف الذي يتيح للمؤسسة تحقيق ميزة تنافسية، عن طريق انتاج منتجات بمواصفات ذات جودة متميزة تلبي رغبات المستهلك وتحقق أرباح للمؤسسة.

أولاً: مفهوم نظام ادارة الجودة الشاملة.

يمكن تعريف نظام ادارة الجودة الشاملة كما يلي:

نظام ادارة الجودة الشاملة حسب Bernhard هو نظام يعمل على خلق ثقافة متميزة في الأداء، تتضافر فيها جهود المديرين والموظفين بشكل متميز لتحقيق توقعات العملاء، وذلك بالتركيز على جودة الأداء في مراحله الأولى وصولاً إلى الجودة المطلوبة بأقل تكلفة وأقصر وقت.¹

أما معهد المقاييس البريطاني فعرفه بأنه فلسفة ادارية تشمل كافة نشاطات المؤسسة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع وتحقيق اهداف المؤسسة بكفاءة الطرق واقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الامثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير.²

¹ - محمد فلاق، رضوان أنساعد، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين مستوى الخدمات الصحية المقدمة مستشفى الجامعة الأردنية أمودجا، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة2، الجزائر، العدد:04، 2013، ص:65.

² - سيد حياة، كلاخي لطيفة، التغيرات المطلوبة في وظائف ادارة الموارد البشرية في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل للتغيير في المنظمات المعاصرة، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد:17، العدد:35، 2018، ص:130.

أما معهد الجودة الفدرالي فقد عرفه على أنه تأدية العمل الصحيح على نحو صحيح من الوهلة الأولى لتحقيق الجودة المرجوة بشكل أفضل وفعالية أكبر في أقصر وقت، مع الاعتماد على تقييم المستفيد في معرفة مدى تحسن الأداء.¹

كما عرفه Potie christian على انه فلسفة المؤسسة التي تركز على تحقيق نتائج متوازنة تهدف إلى إرضاء مختلف المتعاملين مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، العمال، الشركات، المجتمع)، وذلك في ظل الوضعية الاستراتيجية للمؤسسة وبنيتها.²

من خلال ما سبق نستخلص أن نظام ادارة الجودة الشاملة هو فلسفة ادارية تهدف الى تلبية احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع وتحقيق اهداف المؤسسة بأقل تكلفة وأقصر وقت، وذلك عن طريق العمل بشكل تعاوني بين كل من الادارة والعاملين.

ثانيا: مبادئ نظام ادارة الجودة الشاملة.

يمكن تلخيص مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:

1- التزام الادارة العليا: من أهم مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة هو مبد القيادة الادارية للمؤسسة بتنفيذ وادارة

الجودة الشاملة، لأنه في غياب هذا الدعم تصبح الجودة مجرد شعار ليس له تأثير في بناء برنامج الجودة.

فالجودة تبدأ من هذا الالتزام وتكتسب قوتها وفعاليتها من الادارة العليا للمؤسسة لخلق ثورة تغيير في جميع

الانشطة وعمليات ونظم واجراءات العمل والعلاقات مع العاملين بما يساهم في بناء ادارة الجودة في المؤسسة.³

2- التركيز على المستهلك: تضع إدارة الجودة الشاملة المستهلك في مقدمة الاهتمامات ومنه تبدأ مراحل التعرف

على حاجات ورغبات المستهلك،⁴ ومن ثم ترجمتها في عمليات تصميم المنتج والعمليات وخدمات ما بعد البيع.

¹ - نبيلة بوعافية، بوعيسى عفاف، دور الجامعة الجزائرية في تحقيق التنمية البشرية من خلال تطبيق نظام الجودة الشاملة، مجلة التنمية وادارة الموارد

البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد:02، العدد:06، 2016، ص:209.

² - جمال العيفة، ليلي فقيري، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الإعلامية الأسس، المبادئ وآليات التطبيق، مجلة المعيار، كلية اصول الدين، جامعة

الأمير عبد القادر للعلوم الاسلامية قسنطينة، الجزائر، العدد: 42، جوان 2017، ص: 162.

³ - قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001:2000، ط3، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2013، ص:94.

⁴ - شليل عبد اللطيف، يزيد قادة، واقع تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم الجزائرية، دراسة تطبيقية على متوسطات ولاية سعيدة، مجلة

دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد:02، العدد:04، 2012، ص:194.

- والمستهلك لا يقصد به المستهلك الخارجي للمؤسسة فقط وإنما يشمل المستهلكين الداخليين، وهم جميع الافراد العاملين في مختلف الاقسام والادارات الفرعية داخل المؤسسة.¹
- 3- توطيد العلاقة مع الموردين:** أي خلق علاقة شراكة مع الموردين بما يجعل منهم امتداد للمؤسسة يوفر لها العون والدعم لتحقيق أهدافها.²
- 4- التعاون الجماعي:** يركز نظام إدارة الجودة الشاملة على أهمية التعاون بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بدلا من المنافسة بينهم، حيث انه من خلال هذا التعاون تستطيع الأقسام معرفة احتياجات الأقسام الأخرى من موارد مالية وفنية وغيرها من المستلزمات المختلفة التي تساعد على دعم عملية التحسين المستمر للمؤسسة.³
- 5- الوقاية من الاخطاء قبل وقوعها:** ان هذا المبدأ يؤكد على جودة أداء العمليات والنتائج على حد سواء وذلك كمؤشر لمنع حالات عدم المطابقة مع الموصفات، لان ذلك يحقق مبدأ الوقاية من الاخطاء قبل وقوعها،⁴ وهذا يتطلب استخدام معايير مقبولة لقياس المنتج او الخدمة اثناء عملية الانتاج بدلا من استخدام مثل هذه المعايير بعد وقوع الأخطاء، حتى لا يكون هناك ضياع للجهد وهدر للطاقات وبطء في الانجاز.⁵
- 6- اتخاذ القرارات استنادا الى الحقائق:** وهذا يتطلب وجود نظام معلومات فعال يقدم المعلومة المناسبة في الوقت والمكان الملائمين.⁶
- 7- تدعيم وتدريب العاملين:** تتوقف فاعلية نظام إدارة الجودة الشاملة على كفاءة العاملين، إذ يجب تدريبهم وتشجيعهم لتحقيق التطوير واكتساب الخبرات والمعارف ومواجهة التغيير.

1 - قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

2 - صبرينة خام الله، مساك أمينة، تدريب المورد البشري في ظل نظام إدارة الجودة الشاملة، مجلة الحكمة للدراسات الاجتماعية، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 05، 2015، ص: 240.

3 - سمر فناطل الزين، سميرة إبراهيم النيف، قياس كفاءة تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في مدينة الحسين الطبية، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، جامعة الاغواط، الجزائر، العدد: 17، 2012، ص: 243.

4 - قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

5 - سيد حياة، كلاخي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

6 - أحمد يوسف، محمد معد سليمان، فراس غفير، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في بناء الاستراتيجيات التنافسية في قطاع الصناعات النسيجية، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد: 10، سوريا، 2014، ص: 102.

8- معلومات التغذية العكسية: يعتبر هذا المبدأ مساهما بشكل كبير في تحقيق مبادئ إدارة الجودة وذلك من خلال توفير شبكة الاتصالات التي تحقق عملية الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت الملائم، والتي تعتبر من العوامل الأساسية التي تساهم في تمهيد وزيادة فرص النجاح والإبداع في المؤسسة.¹

ثالثا: أهداف نظام ادارة الجودة الشاملة.

يسعى نظام ادارة الجودة الشاملة الى تحقيق مجموعة من الاهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- إنتاج منتجات ذات جودة عالية؛
- 2- تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة، وتخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع؛²
- 3- الاستجابة السريعة لاحتياجات الزبون؛
- 4- تحقيق مرونة أكبر للتكيف مع التغيرات التي قد تحصل في احتياجات الزبون وسوق العمل المحيط بالمؤسسة؛³
- 5- امتلاك المؤسسة لأفضل قنوات توزيع المنتجات، بحيث تساهم بشكل سريع في تقديم خدمات ما بعد البيع وبما يتلاءم مع احتياجات المستهلك؛⁴
- 6- زيادة أرباح المؤسسة.⁵

رابعا: أهمية نظام ادارة الجودة الشاملة.

تتمثل أهمية نظام ادارة الجودة الشاملة في الآتي:⁶

- 1- تحسين سمعة المؤسسة في نظر العملاء؛
- 2- يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية وعائد مرتفع؛

1 - قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص: 96-97.

2 - قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

3 - ولد براهيم وهيبه، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق ادارة الجودة الشاملة، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، الجزائر، العدد: 20، 2016، ص: 330.

4 - قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

5 - انتصار كاظم الجيلاوي، انفال ناظم محمد، تطبيق متطلبات ادارة الجودة الشاملة في ادارة المخاطر في المشاريع الانشائية في العراق مجلة الهندسة، كلية الهندسة، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 22 العدد: 06، 2016، ص: 03.

6 - صبرينة خام الله، مساك أمينة، مرجع سبق ذكره، ص: 242.

- 3- يساعد على الحصول على بعض الشهادات الدولية للجودة مثل الايزو 9000؛
- 4- هو وسيلة لإرضاء المستهلك وزيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف وتحقيق الربحية إذا ما أدير بطريقة فعالة؛
- 5- تنمية الشعور بوحدة المجموعة وعمل الفريق والثقة المتبادلة بين الأفراد والشعور بالانتماء في بيئة العمل.

خامسا: تصنيف وقياس تكاليف الجودة.

تكاليف الجودة هي التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو هي التكاليف التي تحدث نتيجة حدوث الجودة المنخفضة.¹ ويمكن تقسيم تكاليف الجودة الى:

- 1- **تكاليف المنع:** هي التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات القياسية المقررة، وتشمل تكاليف هندسة التصميم والتشغيل، وتقييم الموردين، تكاليف تحسين المواد الخام المستخدمة في إنتاج المنتجات، تكاليف صيانة وتجهيز الآلات والمعدات المستخدمة في التصنيع، وتكاليف تدريب العاملين على الالتزام بقياسات الجودة.²
- 2- **تكاليف التقييم:** هي التكاليف التي تحدث لاكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتج غير المطابقة للمواصفات مثل: تكاليف فحص المواد المستلمة، واختبار المنتج خلال عملية التصنيع، وفحص المنتج النهائي.
- 3- **تكاليف الفشل الداخلي:** هي التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات قبل شحنه للزبون، مثل: تكلفة إعادة التصنيع للمنتجات غير المطابقة للمواصفات قبل شحنه للزبون، وتكلفة إعادة الفحص وهامش المساهمة الضائع بسبب جودة الإنتاج المنخفضة.
- 4- **تكاليف الفشل الخارجي:** هي التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات بعد شحنه للزبون، مثل: تكاليف المردودات والإصلاح والمسموحات التي تمنحها المؤسسة للزبائن لتشجيعهم على قبول تلك المنتجات، وهامش المساهمة الضائع من انخفاض المبيعات وحصصة السوق والسعر.³

1 - نضال محمد رضا الخلف، دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 06، العدد: 14، 2011، ص: 05.

2 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الادارية المتقدمة للأغراض قياس وتصميم وتقييم الاداء وترشيد التكاليف (نظرية القيود-الانتاج بدون مخزون- الرقابة على الجودة)، مرجع سبق ذكره، ص: 292.

3 - نضال محمد رضا الخلف، دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة، مرجع سبق ذكره، ص: 05-06.

ويمكن قياس تكاليف الجودة بالاعتماد على المعادلة الآتية:¹

$$\text{التكاليف الكلية للجودة} = \text{تكلفة المنع} + \text{تكلفة التقييم} + \text{تكلفة الفشل}$$

كما يمكن احتساب تكاليف الفشل من المعادلة الآتية:²

$$\text{إجمالي تكاليف الفشل} = \text{تكاليف الفشل الداخلي} + \text{تكاليف الفشل الخارجي} + \text{هامش المساهمة}$$

المطلب الثاني: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

يعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time Production)، من الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف التي ظهر كضرورة حتمية لمواكبة التطور السريع في طرق الإنتاج والتي أصبحت تعتمد بشكل كبير على الحاسبات الإلكترونية وأتمتة الآلات.

أولاً: مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد (الإنتاج بدون مخزون).

يمكن تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) كما يلي:

نظام الإنتاج في الوقت المحدد حسب **Monden** هو نظام إنتاجي هدفه الرئيسي هو إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أو المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماماً وبالكميات المطلوبة تماماً من دون السماح بالزيادة أو النقصان.³

¹ - شفيق كايد عبد الله شاكر، ادارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العراق، العدد:13، 2006، ص: 55.

² - نضال محمد رضا الخلف، دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

³ - برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري، دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL+)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد: 02، جوان 2017، ص: 29.

أما مؤيد محمد الفضل فعرفه بأنه فلسفة تركز على إلغاء المخزون بجميع مراحلها، إن كانت مواد خام، أو إنتاج تحت التشغيل، أو إنتاج تام الصنع، وأنه يركز على أداء ما هو مطلوب في الوقت المحدد، مع إدارة العنصر البشري بشكل جيد.¹

أما جيمس ستوك فقد عرفه على أنه برنامج يسعى لإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أي عملية بغرض إنتاج منتجات مرتفعة الجودة (أي المعيب صفر)، ومستويات إنتاجية مرتفعة، ومستويات مخزون منخفضة، وتطوير علاقات طويلة المدة مع الموردين.²

كما عرف بأنه ذلك النظام الذي يعمل على تخفيض التكاليف من خلال ازالة تأخر الانتاج وتخفيض المخزون.³

وعرف ايضا بأنه نظام يتم فيه انتاج كل جزء او مكون بواسطة احدى محطات التشغيل على خط الانتاج في ذات اللحظة التي تكون فيه المحطة التالية محتاجة اليه ومستعدة لاستلامه.⁴

وعرف ايضا بأنه نظام لإزالة الفاقد نتيجة الانتظار والفاقد نتيجة المواد المعيبة أو المعادة للتشغيل، والمخزون الفائض عن الحاجة والمساحات غير الضرورية.⁵

من خلال ما سبق نستخلص أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) هو نظام إنتاجي هدفه الرئيسي هو إلغاء المخزون بجميع مراحلها وإنتاج المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماما وبالكميات والجودة المطلوبة. وبأقل تكلفة، وذلك عن طريق إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أي عملية.

¹ - بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية الإلكترونيك (Condor) بـ برج بوعريـج، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد: 23، جوان 2018، ص: 98.

² - بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية الإلكترونيك (Condor) بـ برج بوعريـج، مرجع سبق ذكره، ص: 98.

³ - محمد رواق، نجمة عباس، محاولة بناء نموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، العدد: 17، 2017، ص: 318.

⁴ - هشام عمر الحديدي، سعد صالح الجوعاني، الاتجاه الحديث مقارنة بالاتجاه التقليدي في التلازم بين سمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد: 04، العدد: 12، 2008، ص: 183.

⁵ - هشام عمر الحديدي، سعد صالح الجوعاني، مرجع سبق ذكره، ص: 183.

ثانيا: أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

يهدف نظام الإنتاج في الوقت المحدد الى تحقيق الاهداف الاتية:¹

- 1- تخفيض أو إلغاء كافة أنواع المخزون (مخزون المواد الأولية، مخزون الإنتاج تحت التشغيل، ومخزون الإنتاج التام)؛
- 2- تخفيض التكلفة من خلال الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية، ويأتي تحقيق ذلك من خلال إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتؤدي إلى زيادة التكلفة؛
- 3- شراء المواد الخام وإنتاج البضائع وتسليمها فورا عند وقت بيعها؛
- 4- تلبية احتياجات الزبائن في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة؛
- 5- تنمية الثقة بين المؤسسة ومورديها وتقوية العلاقة بينهما، من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.

ثالثا: الركائز الأساسية لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

يتطلب تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بشكل جيد توافر الركائز الاساسية الاتية:

- 1- **إلغاء العادم أو التالف:** حتى تتمكن المؤسسة من إلغاء التالف عليها أن تستثني الأنشطة التي تزيد التكاليف ولا تضيف قيمة، وتتركز على الأنشطة التي تم العمل بشكل مباشر،² ومن أمثلة الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج أنشطة الفحص، النقل، التخزين... الخ.³
- 2- **العمال متعددي المهارات:** يجب أن يكون العامل متعدد المهارات، من أجل توفر مرونة عالية عند الحاجة إليه للقيام بمهام أخرى غير مهماته الأصلية داخل المؤسسة في الظروف غير العادية.⁴

1 - برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري، دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL+)، مرجع سبق ذكره، ص ص: 29-30.

2 - بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية الإلكترونية (Condor) بـ برج بوعربريج، مرجع سبق ذكره، ص: 98.

3 - برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري، دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL+)، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

4 - بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية الإلكترونية (Condor) بـ برج بوعربريج، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

- 3- الموردین:** يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردین بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردین بعقود توريد طويلة الأجل؛ ويجب أن يكون الموردین الذين تم اختيارهم على استعداد تام للتوريد على دفعات متكررة وبكميات صغيرة؛¹
- 4- الصيانة الوقائية:** يقوم برنامج الصيانة الوقائية على تدريب العمال على عمليات إصلاح الآلات والمعدات التي يستخدمونها على أن يقوموا بتهيئة آلاتهم يوميا قبل بدء العمل.
- 5- التركيز على الزبائن:** ويكون ليس فقط بتلبية طلباتهم من حيث الإنتاج والتوصيل بالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المناسب، وإنما أيضا بالقيام بتلبية رغباتهم وتأمين احتياجاتهم المستقبلية.
- 6- مرونة المعدات (قصر وقت الإعداد):** يقصد بالمرونة هنا مقدرة المعدات الإنتاجية على التحول السريع من تصنيع منتج إلى آخر، ويفهم من هذا أن عملية الإعداد وتجهيز الآلات للتحول من منتج إلى آخر يجب أن تتم بطريقة آلية وسريعة، حيث يكون الهدف هو تخفيض وقت هذا الإعداد إلى أقل حد ممكن.
- 7- رقابة الجودة الشاملة حتى يعمل نظام الإنتاج في الوقت المحدد بنجاح يجب إنشاء نظام لرقابة الجودة الشاملة** بدءا من عملية استلام المواد الأولية وانتهاء بعملية تسليم المنتج بشكل نهائي إلى الزبون، وأن تكون هذه الرقابة مستمرة.²
- 8- تصميم المصنع:** التصميم الأمثل طبقا ل فلسفة المخزون هو التصميم على شكل حرف U حيث يتميز هذا التصميم بما يلي:
- تسهيل عملية الاتصال بين العمال، بحيث يكونوا على مقربة من بعضهم البعض، وبذلك يستطيع العامل، على سبيل المثال الذي يعمل على آخر آلة أن يبلغ العامل الذي يعمل على أول آلة بمشكلات الجودة التي تواجهه ومن ثم سرعة اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها؛
 - إتاحة الفرصة للعامل بالتنقل بين عدة آلات في وقت واحد متى تطلب الأمر ذلك، حيث يكون العامل قريبا لأكثر من آلة، ومن ثم يمكنه تشغيل عدة آلات في نفس الوقت.³

¹ - عادل صالح مهدي الراوي، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) واثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الانبار، العراق، المجلد: 02، العدد: 03، 2010، ص ص: 05-06.

² - بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية الإلكترونية (Condor) بـ برج بوعربريج، مرجع سبق ذكره، ص ص: 99-101.

³ - برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري، دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL+)، مرجع سبق ذكره، ص ص: 32.

9- التنسيق بين مراكز العمل: من الركائز المهمة لنظام JIT هو التنسيق بين عمليات التصنيع والتجميع بين مراكز العمل التي تغذي خط الإنتاج، خاصة إذا تم تغيير مزيج المنتجات بشكل متكرر، وهناك أسلوبين في التنسيق بين مراكز العمل هما:

- **أسلوب الدفع:** ضمن هذا الأسلوب يتم الإنتاج بجدولة الكميات الضرورية من المواد الخام، وعندما يستكمل العمل في مركز عمل معين يتم دفع الوحدات إلى مراكز العمل اللاحق، وهكذا إلى أن تصل الوحدات التي تليها.
- **أسلوب السحب:** في ظل هذا الأسلوب يعمل المركز على تصنيع الوحدات التي يتم سحبها من قبل المركز اللاحق الأمر الذي يعيد كميات المخزون التي تتجمع بين كل من عمليات التشغيل والتجهيز لمراكز العمل.¹

10- نظام معلومات كانبان (نظام البطاقات): وهو نظم يدوي للسيطرة الفعالة على المخزون وتسهيل تدفق المنتج وتحسين الانتاجية. والكانبان عبارة عن بطاقات ورقية مستطيلة الشكل توضع في أغشية شفافة كما أنها تحمل ألوان وأحجام مختلفة لغرض تمييز البطاقات التي تعود الى منتجات وأصناف مختلفة. وتتضمن البطاقة جميع المعلومات المطلوبة لعملية الانتاج.

وفي ظل نظام كانبان فإن كل جزء أو صنف من المواد يصمم له صندوق حسب المواصفات والكمية الادنى المطلوبة من ذلك الجزء الذي ينتج خلال كل فترة. ويوجد لكل صندوق بطاقتان تحتوي كل منها على بيانات محددة.

- **البطاقة الأولى:** تعرف باسم بطاقة السحب وهي بطاقة تحدد كمية الموارد والاجزاء والمكونات الفرعية التي تقوم بسحبها من مركز عمل سابق له.

- **البطاقة الثانية:** تعرف باسم بطاقة الإنتاج وهي بطاقة تحدد كمية الجزء او التركيب الفرعية المعينة المطلوب انتاجها في مركز العمل بهدف احلالها محل الاجزاء التي تم سحبها.²

¹ - بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية للإلكترونيك (Condor) ببحر بوعريبيج، مرجع سبق ذكره، ص: 99-100.

² - محمد روازقي، نجمة عباس، مرجع سبق ذكره، ص: 322.

رابعاً: مزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يحقق عدداً من المزايا من أهمها ما يلي:¹

- 1- انخفاض زمن الإعداد للإنتاج نتيجة إنتاج دفعات صغيرة الحجم وتدفق سلس للإنتاج بين مراحل الإنتاج المختلفة؛
- 2- عدم وجود إنتاج معيب وفاقد كبير من المواد الخام وذلك من خلال العمل على تطبيق برنامج الجودة الشاملة في مجال الرقابة على المخزون،
- 3- زيادة إنتاجية العمال نتيجة العمل كفريق واحد على خطوط تدفق الإنتاج التي تم ترتيبها وتنظيمها في شكل خلايا؛
- 4- سرعة الاستجابة إلى تلبية طلبات الزبائن واستجابة أسرع لتغيرات السوق؛
- 5- انخفاض المخزون بكافة أشكاله من خلال رقابة أفضل على الموردين وانخفاض وقت الانتظار بين مراحل الإنتاج؛
- 6- توفير رأس المال المستثمر في المخزون واستخدامه في نواحي أخرى في المؤسسة؛
- 7- زيادة كفاءة استخدام المساحة المستعملة في المصنع، حيث تستخدم المساحات التي كانت مخصصة من قبل لحفظ المخزون في أغراض منتجة أخرى؛

خامساً: أثر نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على التكاليف الإنتاجية.

يمكن ملاحظة أثر نظام (JIT) على عناصر تكاليف الإنتاج في الآتي:²

- 1- **كلفة المواد:** تبرز أهمية المواد في كونها تمثل الجزء الأكبر من تكلفة الصنع المباشرة في معظم الصناعات، حيث تكلف عملية الاحتفاظ بمخزون المؤسسة مبالغ تتمثل في تكلفة رأس المال المستثمر في ملكية المخزون والاحتفاظ به، إضافة إلى تكاليف طلب الشراء والفحص والاستلام والفاقد وغيرها.
- و بموجب نظام الإنتاج (JIT) يتم إتباع مبدأ المخزون الصفري لمختلف أنواع المخزون من جهة، ومن جهة أخرى يتم إتباع السيطرة النوعية الشاملة والسيطرة على الأنشطة الإنتاجية، معززة بنظام السحب

1 - سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، أهمية نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الشركات العامة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق، المجلد: 02، العدد: 02، 2012، ص: 104-105.

2 - عادل صالح مهدي الراوي، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

KANBAN، ويؤدي تبني هذا النظام إلى تقليل التكاليف السابقة وإلى تسهيل وتبسيط الإجراءات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بتسعير المواد المصروفة من المخازن إلى العملية الانتاجية، حيث ان الاستخدام المباشر لهذه المواد وفور استلامها من المورد في العملية الانتاجية قد ازال العديد من الاجراءات المحاسبية.

2- كلفة العمل: يؤثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تأثيرا كبيرا على عنصر الأجور من حيث التكلفة والكفاءة والسيطرة والرقابة، إذ أن اعتماد هذا النظام على العمالة المتعددة المهارات وعلى إزالة الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة إلى وحدات الإنتاج، إضافة إلى التقدم التكنولوجي واستخدام الأتمتة غالبا يؤدي إلى انخفاض كبير وملحوظ في تكلفة الأجور. وتتحقق السيطرة على عنصر العمل والرقابة عليه في ظل تطبيق نظام (JIT) من خلال:

- تخطيط الإنتاج وجدولته كميا وزمنيا؛
- استخدام الموازنات التقديرية ووضع الأنماط القياسية؛
- الرقابة على الوقت الإضافي والتقليل منه قدر الإمكان؛
- إعداد التقارير الخاصة بأوقات الإنتاج الفعلية وتحديد الوقت الضائع.

3- التكاليف الانتاجية غير المباشرة: تتمثل ابرز الاثار الناجمة عن تطبيق نظام (JIT) في التخفيض الكبير والملحوظ في تكاليف العناصر الانتاجية غير المباشرة عن طريق ازالة الأنشطة والعمليات التي لا تضيف أي قيمة إلى المنتج، ومن هذه الأنشطة عمليات استلام وفحص المواد، تخزين المواد الاولية والاجزاء نصف المصنعة والانتاج التام، والحركة غير الملائمة وفترات الانتظار واي تجنب للفاقد والتالف من المواد.

المطلب الثالث: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity-based management) أحد الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف، والذي يهدف الى ادارة انشطة المؤسسة بالشكل الذي يسمح بتخفيض التكاليف وتحسين الاداء، وتحقيق الربحية وتحقيق رضا الزبون، وذلك اعتمادا على معلومات مستمدة من نظام ABC.

أولاً: مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).

يمكن تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) كما يلي:

نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) هو أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء، وتحسين القيمة لدى المستهلك، وتحسين الربحية.¹

كما عرف نظام ABM بأنه القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات نظام ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض التكاليف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج.²

وعرف كذلك بأنه الأسلوب الذي يمكن من خلاله تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. ويتضمن هذا النظام: تحليل مسببات التكلفة، تحليل الأنشطة وقياس الاداء.³

من خلال ما سبق نستخلص أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) هو أسلوب لإدارة التكلفة في المؤسسة، يستخدم معلومات نظام ABC لاتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تهدف الى تحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية.

¹ - علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد: 32، العدد: 98، 2010، ص: 231.

² - محمد سمير دهبوب الربيعي، مساهمة بعض تقنيات الحاسبة الادارية لتحقيق متطلبات الحصة السوقية، بحث ميداني في شركة أممنت المشني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 13، العدد: 42، 2018، ص: 258.

³ - Isabelle Lacombe, **Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational**, Thèse pour le doctorat es Sciences de Gestion, Institut de Recherche en Gestion (I.R.G.), Université Paris 12, Français, 1997, P: 49.

ثانيا: انواع تطبيقات نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).

تصنف الى نوعين كما يلي:

1- نظام ABM التشغيلي: ويقصد به مجموعة الاجراءات التي تحسن الكفاءة وتزيد مستوى طاقة الانتاج وتخفض

التكاليف، ويتضمن هذا النظام أنشطة: ادارة النشاط، إعادة هندسة العمليات، ادارة الجودة وقياس الاداء.¹

2- نظام ABM الاستراتيجي: ويقصد به مجموع الأنشطة والاجراءات التي تؤدي الى القيام بالأشياء الصحيحة،

ويوضع عدة طرق مختلفة يمكن للمؤسسة من خلالها ان توجد ميزة تنافسية في السوق وتحافظ عليها، وذلك من

خلال تغيير الطلب على الأنشطة لخفض التكاليف وزيادة الربحية،² فهذا النظام يعمل على تغيير مزيج أنشطة

المؤسسة من أنشطة ذات تكاليف عالية وغير مربحة الى أنشطة اقل تكلفة وأكثر ربحية،³ كما يتضمن القرارات

الخاصة ب:⁴

- تصميم المنتجات؛

- العلاقات مع الزبائن؛

- العلاقات مع الموردين؛

- خط الانتاج؛

- تجزئة السوق؛

- قنوات التوزيع.

¹ - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، دور التسيير على اساس الأنشطة ABM تحسين اداء المؤسسة، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد: 12، العدد: 28/27، نوفمبر 2012، ص: 108.

² - خديجة عرقوب، الادارة بالأنشطة ABM والية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية الإسلامية بالتعاون مع مركز بحاث فقه المعاملات الإسلامية، جامعة كاي، دمشق، سوريا، العدد: 38، 2015، ص: 57.

³ - عماد يوسف الشيخ، استخدام نظام الحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 21، العدد: 81، 2015، ص: 370.

⁴ - حيدر شاكر نوري، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، مجلة ديالى، جامعة ديالى، بعقوبة، العراق، العدد: 63، 2014، ص: 363.

ثالثا: مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM).

- يرى الباحثين Atkinson and Kaplan ان هناك جملة من الخطوات يجب إتباعها بهدف الاستفادة من نظام ABM في اتخاذ القرارات، لخصاها فيما يلي:
- 1- اعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة؛¹
 - 2- تحديد تكاليف كل نشاط: في هذه المرحلة يتم قياس تكاليف الأنشطة من خلال نظام ABC الذي يقوم بتوزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف؛²
 - 3- تحديد فرص التحسين (إعادة الهندسة للتخلص من الحاجة للأنشطة غير المضيفة للقيمة والتحسين المستمر لتحسين اداء الأنشطة المضيفة للقيمة)؛³
 - 4- وضع اولويات التحسين (حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة او تحسين كفاءة الاداء للأنشطة المضيفة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة)؛
 - 5- توفير المبررات المالية (الخطة المالية) لجهود إعادة الهندسة؛
 - 6- تحديد ما هي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الأنشطة
 - 7- القيام بالتغيرات المطلوبة؛
 - 8- متابعة المنافع المتحققة ومقارنتها بالتكاليف.⁴

رابعا: الفرق بين نظام (ABC) ونظام (ABM).

نظام ABC ونظام ABM يشكلان نظاما متكاملًا لتسيير المؤسسة، بحيث يقدم نظام ABC معلومات متعلقة بمسببات التكلفة والأنشطة والموارد ومقاييس الأداء، والتي تعد المدخلات الأساسية التي يعتمد عليها نظام ABM من أجل: تقويم كفاءة وفعالية أداء الأنشطة، وتحسين قيمة المنتجات والخدمات من وجهة نظر الزبون⁵. في حين يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM الاطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس

¹ - درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: ادارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2015، ص: 188.

² - خديجة عرقوب، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

³ - علي حازم يونس اليامور، مرجع سبق ذكره، ص: 230.

⁴ - درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص: 188.

⁵ - شحتاني عبد العالي، غضاب رانية، مرجع سبق ذكره، ص: 392.

الأنشطة ABC.¹ غير أن هذا لا ينفي وجود فوارق في اهداف كل من نظام ABC ونظام ABM والتي يمكن ايجازها فيما يلي:²

- 1- يركز نظام ABC على الأنشطة بهدف قياس تكاليف إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، اما نظام ABM فيركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها؛
- 2- نظام ABC يوفر المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة للقيام بوظائفها، بينما نظام ABM يستخدم هذه المعلومات بطرق مختلفة في سبيل تحسين قيمة المؤسسة في الأسواق المالية وتحسين الربحية للمؤسسة؛
- 3- نظام ABC يقوم على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة يتم فيها تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة من آلات وعمل ومواد خام وتقنيات على الأنشطة التي تسببت في استنفاد هذه الموارد، ثم توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت من هذه الأنشطة، وهذا يتطلب تحديد الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة وتحديد مجتمعات التكلفة ومسببات التكلفة ومعدلاتها، أما في ظل نظام ABM فيتم تحديد القيمة المستلمة من قبل المستهلك لكل نشاط وتحديد أي الأنشطة تضيف قيمة وأيا منها لا يضيف قيمة، ثم تحديد فرص تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهو يقوم على مجموعة من التحليلات، هي تحليل الأنشطة، وتحليل مسببات التكلفة وتحليل الأداء.

1 - أحمد طوايبي، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

2 - علي حازم يونس الياور، مرجع سبق ذكره، ص: 232.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، والذي يتميز بمستوى عالي من الدقة في تحديد تكلفة المنتجات والخدمات، وذلك من خلال قيامه على فلسفة ان المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، ومنه فيجب أولاً تحديد الأنشطة وتحديد تكاليفها، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب مسببات تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة.

أما نظام التكلفة المستهدفة فهو نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف، يعمل على تحديد التكلفة الإجمالية التي يجب على المؤسسة أن لا تتجاوزها لإنتاج منتج جديد بخصائص وظيفية معينة تلي احتياجات ومتطلبات الزبائن من جهة، وتحقيق الربح المستهدف للمؤسسة من جهة أخرى.

بينما نظام ادارة الجودة الشاملة (TQM) فيركز على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة، وتخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع. أما نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) فيساهم في تخفيض التكاليف من خلال ازالة تأخر الانتاج وتخفيض المخزون. بينما يهدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) الى ادارة أنشطة المؤسسة بالشكل الذي يسمح بتخفيض التكاليف وتحسين الأداء، وتحقيق الربحية وتحقيق رضا الزبون، وذلك اعتمادا على معلومات مستمدة من نظام ABC.

الفصل الثالث

تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية

الاجتماعية

تمهيد:

في ظل التغيرات والتطورات التي تعيشها بيئة الأعمال، ازداد اهتمام المجتمع الدولي بمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، حيث أصبح تقييم هذه الأخيرة لا يعتمد على أدائها الاقتصادي فحسب وإنما اتسع ليشمل الأداء الاجتماعي كذلك، وهذا ما جعل المؤسسات تتسابق لتحسين أدائها الاجتماعي والافصاح عنه في قوائمها المالية الى جانب أدائها الاقتصادي، سعياً منها الى اكتساب ميزة تنافسية تؤهلها لاحتلال المراتب الأولى، خاصة في ظل الانفتاح العالمي الذي تعيشه الاسواق.

ولتمكين المؤسسات الاقتصادية من تقييم أدائها الاجتماعي والافصاح عنه، تم الاهتمام بوظيفة محاسبة المسؤولية الاجتماعية، والتي تعتبر أحد الوسائل التي تهدف الى بيان أثار أنشطة وتصرفات المؤسسات على المجتمع من خلال قياسها للتكاليف والعوائد الاجتماعية لهذه الأنشطة.

وقد قام العديد من المفكرين في مجال المحاسبة بالبحث عن أنجع الطرق المحاسبية لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية والافصاح عنها في القوائم المالية. ومن أبرز هؤلاء المفكرين الدكتور " إبراهيم ميده" الذي اقترح نموذجاً لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية محاولة منه بتوسيع نطاق نظام ABC بإضافة بعد جديد وهو بعد المسؤولية الاجتماعية. ووضع إطار عام للقياس والافصاح المحاسبي عن الاداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

وبغرض التعمق أكثر في الموضوع قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية.
- المبحث الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- المبحث الثالث: نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية.

على ضوء الاهتمام العالمي المتزايد بتحقيق الرفاه الاجتماعي وحماية البيئة، ازداد اهتمام المؤسسات الاقتصادية بتحسين ادائها الاجتماعي والارتقاء به الى المستوى المنشود من قبل المجتمع، وهذا من خلال تبنيها للمبادئ والمعايير الدولية الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية ضمن استراتيجياتها ونظمها.

المطلب الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية وبعض المواصفات الدولية الخاصة بها.

باعتبار المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من المفاهيم الادارية الحديثة التي أثارت جدلا كبيرا في الأوساط العلمية والأكاديمية، سنحاول في هذا المطلب التعرف على هذا المفهوم من خلال التطرق الى اهم الجوانب المتعلقة به.

أولا: ماهية المسؤولية الاجتماعية.

سننطلق في هذا العنصر الى كل من: الخلفية التاريخية لنشؤ مفهوم المسؤولية الاجتماعية، الأهمية التي يكتسبها هذا المفهوم وكذا بعض التعاريف.

1- مفهوم المسؤولية الاجتماعي: تعددت تعريفات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بتعدد وجهات النظر، وفيما يلي سنورد أهم التعريفات التي وردت من قبل بعض المنظمات الدولية والمفكرين الإقتصاديين:

فالمسؤولية الاجتماعية حسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة هي الالتزام المستمر من قبل المؤسسات بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للموظفين وعائلاتهم والمجتمع المحلي ككل.¹

أما حسب الاتحاد الأوروبي فهي مفهوم تقوم المؤسسات بمقتضاه بتضمين اعتبارات اجتماعية وبيئية في أعمالها وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي، ويركز الاتحاد الأوروبي على فكرة أن المسؤولية الاجتماعية مفهوم تطوعي لا يستلزم سن القوانين او وضع قواعد محددة تلتزم بها المؤسسات للقيام بمسؤوليتها تجاه المجتمع.²

¹ - Dekkar Djenatte et Guettaf Lila, **Les Bénéfices D'ISO 26000 Pour Les Entreprises Algériennes Dans Le Cadre Du Projet –RSMENA- Cas De NCA Rouïba**, journal al bashaer economic , Université de Béchar, Algérie, Volume: 04, Numéro: 03, 2019 p: 792.

² - Mahmoudi Houcine, **Corporate Social Responsibility from Principles into Practice Case study: Experiment of Algerian Economic Enterprise**, el - hakika (the truth) journal for social and human sciences, Université Ahmed Draya d'Adrar, L'Algérie, Volume:17 , Numéro: 04, 2018, p: 544

أما البنك الدولي فقد عرفها على أنها التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة، من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد¹.

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها التزام المؤسسة بالمساهمة في التنمية الاقتصادية، مع الحفاظ على البيئة والعمل مع العمال وعائلاتهم والمجتمع بشكل عام بهدف تحسين جودة الحياة لجميع هذه الأطراف².

أما من وجهة نظر **Holmes** فهي تمثل التزام المؤسسة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر، تحسين الخدمات الصحية، مكافحة التلوث، خلق فرص عمل وحل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها³.

أما **Christian BRODHAG** فعرفها على أنها الأخذ بعين الاعتبار بصفة طوعية للاهتمامات الاجتماعية والبيئية من طرف المؤسسات أثناء أدائهم لأنشطتهم التجارية وكذلك في علاقاتهم مع أصحاب المصالح. فالمسؤولية الاجتماعية لا تعني فقط المطابقة لكل ما هو التزمات قانونية سارية المفعول ولكن أيضا الذهاب إلى ما هو أبعد من ذلك ويكون بالاستثمار في الرأسمال البشري وفي البيئة وفي العلاقات بين أصحاب المصالح⁴.

وحسب **Carroll** فالمسؤولية الاجتماعية هي ما يتوقعه المجتمع من المؤسسات في النواحي الاقتصادية، القانونية، الأخلاقية والتقديرية في فترة محددة⁵.

¹ - بلعور سليمان، دور منظومة القيم في دعم اخلاقيات الادارة والمسؤولية الاجتماعية في المؤسسة، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2015، ص: 252-253.

² - عجاس سهام، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة كمدخل أساسي لتجسيد التنمية المستدامة إزاء العاملين: دراسة تحليلية سوسولوجية، مجلة روافد للدراسات والأبحاث العلمية في العلوم الاجتماعية والإنسانية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 02، 2018، ص: 34.

³ - طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال (الاعمال والمجتمع)، ط: 3، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2010، ص: 49.

⁴ - فلاق محمد، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية، شركات الاتصالات الخلوية"جيزي، موبيليس، أريدو "أنموذجا، مجلة الباحث الإقتصادي، جامعة 20 اوت سكيكدة 1955، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 02، 2014، ص: 208.

⁵ - Bahia Ighilmane, *La contribution de la GRH à la responsabilité sociale de l'entreprise*, journal d'economie et de développement humain, Université de Blida 2, Algérie, Volume: 05, Numéro: 02, 2014, p: 370

من خلال ما سبق يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية ما هي إلا واجب والتزام طوعي من قبل المؤسسات بالتصرف أخلاقيا اتجاه البيئة والمجتمع الذي تعمل فيه بشرائحه المختلفة، وذلك بهدف تحسين نوعية الظروف المعيشية للموظفين والمجتمع المحلي ككل الى جانب تحقيق التنمية الاقتصادية.

2- التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية: إن المتتبع لتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية يستطيع أن يلتمس تغيرات مهمة وإضافات نوعية أدت إلى إثراء هذا المفهوم عبر الزمن وسنحاول فيما يلي استعراض أهم المراحل الزمنية لتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

أ- مرحلة الثورة الصناعية والإدارة العلمية: تميزت هذه المرحلة بوجود استغلال غير عقلاني لجهود العاملين والموارد البشرية، حيث تم تشغيل الأطفال والنساء لساعات طويلة وفي ظروف عمل قاسية وأجور متدنية، ومنه نستنتج أن المالكون هم المستفيدون بالدرجة الأولى من هذا الوضع، ولا وجود للاهتمام بالعاملين والمجتمع والوعي البيئي. وهذا يرجع لكون الثورة الصناعية في بداياتها ووفرة المياه والمساحات الشاسعة والموارد الطبيعية غير المستغلة لم تثر انتباه المجتمع الى خطورة التلوث والمشاكل البيئية الاخرى.

وبدافع زيادة كفاءة استغلال الموارد وخاصة القوى العاملة اتجه البحث في هذه المرحلة عن كيفية تحسين إنتاجية العاملين وكان ذلك من خلال دراسة الوقت وطريقة انجاز العمل الأفضل بالتركيز على تحفيز العاملين بالوسائل المادية عن طريق تحسين الأجور المدفوعة للعاملين مقابل جهد كبير يبذلونه لإعطاء إنتاج كبير. ومنه يمكن القول أن في هذه المرحلة هناك وعيا بسيطا بالمسؤولية الاجتماعية تجسد في تحسين أجور العاملين.¹

ب- مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتوسع الصناعي: تعد هذه المرحلة من المراحل الحاسمة في انطلاق مفهوم المسؤولية الاجتماعية بصورة حديثة. ففي هذه المرحلة توسع مفهوم الديمقراطية الصناعية وتعزز دور النقابات وتعالق أصواتها بالمطالبة بتحسين ظروف العمل وسن القوانين التي تحمي العاملين وتعزز مشاركتهم في مجالس الإدارة، كما تعزز في هذه المرحلة أيضا النظام الاشتراكي. إن هذه الأحداث كلها انعكست بشكل كبير على المؤسسات حيث تم تحديد حد أدنى للأجور، وإشراك العاملين بالإدارة، ووضع نظم التامين الاجتماعي والصحي وقوانين معالجة حوادث العمل، وظهور جمعيات حماية المستهلك خاصة في الدول الغربية. وهذا ما يفسر نقله نوعية حقيقية في تبني المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات وليس طرحا نظريا فقط.²

1 - طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

2 - نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، ط: 1، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 58.

ت- مرحلة المواجهات الواسعة بين الإدارة والنقابات: تميزت هذه المرحلة بتعاظم قوة النقابات، فقد أصبحت قوة لا يستهان بها من حيث تأثيرها في قرارات المؤسسة وزيادة عدد الإضرابات وتعرض الكثير من المؤسسات الى خسائر كبيرة بسببها، كما كان لتطور وسائل الاتصال دورا كبيرا في توعية المجتمعات من خلال نشر اخبار المكتسبات التي حققتها هذه النقابات العمالية في بعض الدول مثل: بريطانيا وألمانيا، وهذا ما أدى إلى تعميق الوعي بالمسؤولية الاجتماعية. كما تعالت أصوات تدعو إلى حماية البيئة ونشر الوعي البيئي كمحاولة للحد من التلوث الحاصل جراء العمليات الصناعية التي اتسعت بشكل كبير، كما تميزت هذه المرحلة بكثرة القضايا المرفوعة أمام المحاكم لأسباب تتعلق بجوانب مهمة من الانتهاكات التي تقوم بها المؤسسات تجاه المجتمع كعدم صلاحية المنتجات او عدم جودتها، او قضايا التسمم الغذائي او اصابات العمل او الانتهاكات البيئية المختلفة.¹

ث- مرحلة القوانين والمدونات الأخلاقية: لقد تجسدت النداءات والاحتجاجات في المراحل السابقة في شكل قوانين ودرسات أخلاقية بدأت المؤسسات بصياغتها وتبني بنودها، وبدأت الأهداف الاجتماعية والاستعداد للالتزام بالقيم الأخلاقية بالظهور في شعارات المؤسسات ورسائلها بشكل واضح.² وهذا ما سعى إليه الميثاق العالمي للمسؤولية الاجتماعية الذي يعتبر من المبادرات الأولى في مجال المسؤولية الاجتماعية، والذي يستند على مبادئ تشمل مجالات: حقوق الإنسان، حقوق العمال، البيئة، محاربة الفساد.³

ج- مرحلة اقتصاد المعرفة وعنصر المعلوماتية: تتسم هذه المرحلة بتغير طبيعة الاقتصاد وبرز ظواهر مثل العولمة والخصخصة وانتشار شبكات المعلومات وازدهار صناعة تكنولوجيا المعلومات واتساع نمو قطاع الخدمات، ان هذه المظاهر تحمل في طياتها مخاوف حقيقية وذلك لتزايد هيمنة المؤسسات العملاقة نتيجة لتخلي الحكومات عن دورها التقليدي في تقديم كثير من الخدمات بسبب اتساع نطاق ظاهرة الخصخصة وما حملته معها من تسريح للعمال وتغيير هيكل الاقتصاديات في دول العالم. وهنا لا بد من الاشارة الى ان صناعة المعلوماتية وشبكة الانترنت ولدت قيما وجرائم جديدة كذلك وأنواعا من الانتهاكات والتجاوزات التي ترتبط بالطبيعة الرقمية للاقتصاد الجديد.

1 - طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 58-59.

2 - نجم عبود نجم، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

3 - مقدم وهبية، بكار بشير، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية من خلال تطبيق المواصفة الدولية ايزو 26000 للمسؤولية الاجتماعية، مجلة: algérienne d'économie et gestion، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، الجزائر، المجلد: 07، العدد: 01، 2014، ص: 11.

كل هذا حث المؤسسات باتجاه تطوير مبادراتها الاجتماعية خصوصا وان انخيار بعض المؤسسات العملاقة في الاقتصاد الأمريكي مثل (انرون) قد كشف عن عدم الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال من حيث الإفصاح المحاسبي الصادق عن موقفها المالي وأصولها الحقيقية، وتضخيمها بهدف تعظيم قيمة السهم بشكل غير صحيح، الأمر الذي ألحق أضرارا بالغة بالمالكين والمستهلكين والمجتمع على حد سواء.¹

3- أهمية المسؤولية الاجتماعية بين التأييد والمعارضة: هناك وجهات نظر متعارضة حول تبني المؤسسة لمزيد من الدور الاجتماعي، ولكن على العموم هناك اتفاق عام بكون الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية من شأنه ان يحقق عدة مزايا بالنسبة للمجتمع والدولة والمؤسسة أهمها ما يلي:

- أ- **بالنسبة للمؤسسة:** تتضح أهمية المسؤولية الاجتماعية بالنسبة للمؤسسة من خلال ما يلي:
 - تحسين صورة المؤسسة في المجتمع وخاصة لدى العملاء والعمال خصوصا إذا اعتبارنا أن المسؤولية تمثل مبادرات طوعية للمؤسسة اتجاه أطراف مباشرة أو غير مباشرة من وجود المؤسسة؛²
 - من شان الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين المؤسسة ومختلف الأطراف ذات المصلحة؛³
 - تمثل المسؤولية الاجتماعية تحاوبا فعالا مع التغييرات الحاصلة في حاجات المجتمع؛
 - تحسين المردود المادي والأداء المتطور من جراء تبني هذه المسؤولية؛⁴
 - المنع أو الحد من الصراعات المحتملة مع المستهلكين بشأن المنتجات أو الخدمات؛
 - تعزيز ولاء الموظفين للمؤسسة؛
 - تقليل تكاليف التخلص من النفايات من خلال مبادرات إعادة تدويرها؛⁵

1 - طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

2 - عجاس سهام، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

3 - زروخي فيروز، ممارسات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في إطار وظائف إدارة الموارد البشرية، مجلة دراسات في علم اجتماع المنظمات، جامعة الجزائر2، أبو القاسم سعد الله، الجزائر، المجلد:06، العدد:01، 2017، ص: 14.

4 - ضيف احمد، زيان عاشور، مساهمة المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في تنمية التفكير الابداعي للعاملين - مؤسسة Condor - برج بوغريج أنفوذجا، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد:03، العدد:01، 2017، ص: 85.

5 - عجاس سهام، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

- زيادة مبيعات المؤسسة وارتفاع قيمة أسهمها؛¹
- ب- بالنسبة للمجتمع: تتجلى أهمية المسؤولية الاجتماعية بالنسبة للمجتمع من خلال ما يلي:²
 - تحقيق الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفر نوع من العدالة وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص الذي يعد جوهر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛
 - زيادة التكافل الاجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع مع توليد شعور عالي بالانتماء من قبل الافراد ذوي الاحتياجات الخاصة كالمعوقين وقليلي التأهيل والاقليات والمرأة والشباب؛
 - تحسين نوعية الحياة في المجتمع سواء من ناحية البنية التحتية او الناحية الثقافية؛
 - ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات المختلفة ومختلف الفئات ذات المصلحة؛
 - تحسين التنمية السياسية انطلاقا من زيادة التثقيف والوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمؤسسات وهذا يساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية،
 - كون المسؤولية الاجتماعية مرتبطة بمفاهيم اساسية كتقليل السرية بالعمل والشفافية والصدق في التعامل، وهذه تزيد من الترابط الاجتماعي وازدهار المجتمع على مختلف المستويات.
- ت- بالنسبة للدولة: تتضح أهمية المسؤولية الاجتماعية بالنسبة للدولة من خلال ما يلي:³
 - تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهماتها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى؛
 - يؤدي الالتزام بالمسؤولية البيئية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية؛
 - المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من المجالات التي تجد الدول الحديثة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعا بعيدا عن تحمل المؤسسات الاقتصادية الخاصة دورها في هذا الإطار.

¹ - داود خيرة، قراءات في أدبيات المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، المجلد:12، العدد:02، 2019، ص: 07.

² - زروخي فيروز، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

³ - سليمان وهيب، المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، المجلد:04، العدد:02، 2018، ص:273.

على الرغم من أهمية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الا انه هناك جدلا بخصوص تبني المؤسسات لمزيد من الدور الاجتماعي، دون أن يتم التوصل إلى اتفاق نهائي حول عدد من الأسئلة الرئيسية أهمها: ¹

- كيف يمكن توزيع موارد المؤسسة بشكل يساعد في حل المشاكل الاجتماعية؟
 - ما هي المشاكل التي يجب على المؤسسة أن تعنى بها بشكل خاص؟
 - ما هي الأولويات التي يتوجب اعتبارها؟
 - هل المسؤولية الاجتماعية تقتصر على نشاطات المؤسسة واستجابتها للقوانين أم أنها تتعلق أيضا بالنشاطات التطوعية التي تمتد إلى ما هو ابعد من المتطلبات القانونية؟
 - ما هي الأهداف والمعايير التي يمكن اعتبارها كافية أو ملائمة؟
 - ما هي المعايير والمقاييس التي يجب استخدامها لتقرير ما إذا كانت المؤسسة مسؤولة أو غير مسؤولة اجتماعيا؟
- وقد ركز المؤيدون للمسؤولية الاجتماعية مناقشتهم حول القضايا الرئيسية التالية:

- تحقيق الأرباح يجب إن ينظر إليها بمنظور الأجل الطويل وليس بمنظور الأجل القصير كما كان في الماضي، حيث إنفاق المؤسسة لحل المشاكل الاجتماعية والذي يؤدي إلى خفض الأرباح في الأجل القصير من شأنه خلق ظروف بيئية ملائمة لبقائها ونموها واستمرار تدفق أرباحها في الأجل الطويل؛
- كسب صورة جيدة للمؤسسة؛
- المؤسسة التي تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية عادة ما تتجنب وطأة التشريعات والقوانين الحكومية؛
- تحويل المشاكل الاجتماعية إلى فرص مربحة للمؤسسة؛
- المؤسسة مصدر المشاكل الاجتماعية حيث تخلق مشكلة تلوث البيئة وأماكن عمل غير صحية.

وبالمقابل تركز مناقشة المعارضين لتبني المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية في النقاط التالية:

- من شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية أن يؤدي إلى زيادة إنفاق المؤسسة والذي ينعكس على تكلفة السلع والخدمات التي يقدمها وبالتالي تنخفض قدرته على منافسة المؤسسات الأخرى وخاصة الأجنبية منها؛

¹ - عجيلة محمد، شبنبي عبد الرحيم، فعالية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المنظمات الأعمال، مفاهيم وأسس، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث بعنوان: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري، 2012، ص ص: 09-10.

- يؤدي مزيد من الدور الاجتماعي للمؤسسة إلى خرق قاعدة تعظيم الأرباح وتصبح عاجزة عن الارتقاء بالإنتاجية والاستثمار في البحث وتطوير تكنولوجيا الإنتاج وتقديم منتجات جديدة، حيث وجدت المؤسسة أساسا للعمل وتقديم سلع وخدمات بنوعية عالية وأسعار معقولة ومن حقها الحصول على العائد تعيد استثماره مما يسمح لها بالتوسع وبالتالي زياد تشغيل العمال؛
- مهما كانت موارد المؤسسة فان قدرتها محدودة وإذا جمعت بأهداف اجتماعية تتجاوز هذه القدرة فتستعرض للمخاطر وبالتالي إلحاق الضرر بالمجتمع ككل؛
- صعوبة المساءلة والمحاسبة عن الأنشطة الاجتماعية ويرجع سبب ذلك إلى عدم وجود معايير موحدة لقياس الأداء الاجتماعي.

ثانيا: مواصفات دولية لتنفيذ المسؤولية الاجتماعية.

هناك العديد من المواصفات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية التي قد تطورت الى أن وصلت الى ISO 26000، ومن أبرزها ما يلي:

- 1- مواصفة SA8000: جاءت هذه المواصفة من اجل تحديد شروط العمل وتحقيق مستوى معيشة أفضل للعمال، ومنع عمل الاطفال. وتناولت المواصفة 8 معايير من معايير حقوق العمال طبقا لما تنص عليه منظمة العمل الدولية والاعلان العالمي لحقوق الانسان، واتفاقية الامم المتحدة حول حقوق العامل وغيرها من المواثيق الدولية.
- 2- مواصفة AA1000: ساهمت هذه المواصفة في تنمية الحوار مع الاطراف المتعاملة مع المؤسسة، وتتعلق اساسا بالإجراءات المتمحورة حول المؤسسة والخاصة بجودة المسؤوليات والمراجعات في المستوى الاجتماعي والاخلاقي، وهذه المواصفة موجهة اساسا لتقييم الاداء الاجتماعي للمؤسسة، وتتضمن هذه المواصفة ثلاث مواصفات فرعية:

- AA1000 APS: مبادئ المسائلة (Account Ability principles) (2008) توفر المبادئ العامة للقابلية للمسائلة.
- AA1000 AS: معيار الضمان (Assurance Standard) (2008) توفر المتطلبات اللازمة لإجراءات التأكد من الاستدامة.

• **AA1000 SES**: معيار التزام اصحاب المصلحة (Stakeholder Engagement Standar) (2011)

توفر اطار عمل لاشراك اصحاب المصلحة.¹

3- سلسلة الايزو 14000 نظم ادارة البيئة: هي مجموعة من المواصفات الاختيارية التي تحافظ على البيئة، ومن

ثمة فهي تتيح للمؤسسات والهيئات على مستوى العالم اتباع إدارة بيئية واحدة متفق عليها، وبالتالي فهي تضمن وتكفل حماية البيئة من التلوث وذلك بالتوازي مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية.²

4- مواصفات ادارة السلامة والصحة المهنية (OHSAS18000 Occupational Safety Systems Management)

هو نظام الادارة الموحد يتضمن تفاصيل متطلبات ادارة الصحة والسلامة المهنية لتمكين الجهات المطبقة لذلك النظام من التحكم في المخاطر المتصلة بالصحة والسلامة المهنية وتحسين ادائها.

5- سلسلة مواصفات ادارة انظمة سلامة الغذاء ISO22000: هو نظام مكون من مجموعة من العناصر تعمل

على تأمين سلامة الغذاء في جميع المراحل التي يمر بها على امتداد السلسلة الغذائية حتى استهلاكه، ومعترف به دوليا في مجال سلامة الغذاء.³

6- مواصفة ISO 26000: هي مواصفة علمية تقدم الإرشادات العامة للمبادئ الأساسية للمسؤولية الاجتماعية

والمواضيع والقضايا المرتبطة بها، كما أنها تتطرق للوسائل التي تمكن المؤسسات من إدخال مفهوم المسؤولية الاجتماعية ضمن إطار الاستراتيجيات والآليات والممارسات والعمليات الخاصة بها، وبما أن هذه المبادئ والتوجيهات لن تكون متساوية في الاستخدام، فإن المسؤولية تقع على المؤسسات في تحديد ما يهمها منها وتنفيذها بالتساوي والتعاون مع شركائها. وقد ترغب بعض المؤسسات الحكومية في استخدام هذه المواصفة إلا أنها لا تستهدف أو تغير من واجبات الحكومات. وهي مواصفة اختيارية ولا يعمل بها لأغراض الترخيص والمطابقة أو التشريع أو لإبرام أي عقود لأي صفقات كما أنها لا تقصد أن تكون من العوائق غير الجمركية

¹ - مشري حسناء، دراسة أثر نظام الحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2013/2014، ص ص: 60-61.

² - بسمة مناخ، جبار بوكثير، أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية وفق المواصفة الدولية ISO 14000 على الأداء البشري في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة السميت تبسة)، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2018، ص: 225.

³ - مشري حسناء، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

للتجارة أو أن تغير من الوضع القانوني للشركات، ولذلك فإنها لا تكون مستندا قانونيا لأي إجراءات قضائية دفاعا أو اتهاما على أي مستوى محلي أو عالمي أو غيرها.¹ وتتضمن المواصفة العناصر الآتية:²

أ- المقدمة: تعرض معلومات عن محتوى المواصفة القياسية الإرشادية والأسباب التي تدعو لإعدادها؛

ب- البند الأول: النطاق (مجال التطبيق): هو دليل لكل المؤسسات بشتى الانواع بصرف النظر عن حجمها وموقعها، حيث يقوم بتعريف موضوع المواصفة القياسية الإرشادية؛

ت- البند الثاني: المصطلحات والتعاريف: تحديد واعطاء تعريف للمفاهيم الاساسية من اجل فهم المسؤولية الاجتماعية وتطبيق المواصفة؛

ث- البند الثالث: فهم المسؤولية الاجتماعية: ويتضمن ما يلي:

- يقوم بوصف العوامل والشروط التي لها أثر على تطور المسؤولية الاجتماعية؛
- تحديد مفهوم المسؤولية الاجتماعية وكيفية تطبيقها،
- يحتوى على الخطوط الارشادية من اجل تطبيق المواصفة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ج- البند الرابع: مبادئ المسؤولية الاجتماعية: يحدد ويشرح مبادئ المسؤولية الاجتماعية؛

ح- البند الخامس: ممارسات المسؤولية الاجتماعية: ويتضمن:

- التعرف على المسؤولية الاجتماعية؛
- التعرف على اصحاب المصلحة ومشاركتهم؛
- يعطي الخطوط الارشادية حول العلاقة بين المؤسسة، اصحاب المصلحة والمجتمع.

خ- البند السادس: المواضيع الاساسية: شرح المواضيع الاساسية للمسؤولية الاجتماعية وهي: حقوق الانسان، ممارسات العمل، البيئة، ممارسات التشغيل العادلة، قضايا المستهلك، مشاركة المجتمع وتنميته، ومختلف الاجراءات والتوقعات ذات الصلة؛

د- البند السابع: دمج المسؤولية الاجتماعية داخل المؤسسة: يعطي الخطوط الارشادية حول تطبيق المسؤولية الاجتماعية وهذا ما يتضمن:

¹ - بحوصي مجذوب، بخوش مديحة، دور مواصفة الايزو 26000 في التعريف بمعايير المسؤولية الاجتماعية، ورقة بحثية مقدمة ضمن المنتدى الدولي الثالث بعنوان: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري، 2012، ص ص: 08-09.

² - مشري حسناء، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

- خطوط ارشادية تتعلق بفهم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛
- خطوط ارشادية تتعلق بدمج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛
- خطوط ارشادية تتعلق بسياسة الاتصال ذات الصلة بالمسؤولية الاجتماعية،
- خطوط ارشادية تتعلق بتحسين مصداقية المؤسسة اتجاه المسؤولية الاجتماعية؛
- خطوط ارشادية تتعلق بتحسين الاداء وتقييم اهمية المبادرات الطوعية للمسؤولية الاجتماعية.

ذ- الملحق A: يقدم امثلة للأدوات والمبادرات التطوعية للمسؤولية الاجتماعية التي تعالج جانب واحد أو أكثر من

المواضيع الأساسية أو دمج المسؤولية الاجتماعية في جميع أنحاء المؤسسة؛

ر- الملحق B: يقدم اختصارات المصطلحات المستعملة في الايزو 26000؛

ز- المراجع: بيان بالمراجع المتصلة بالموضوع.

المطلب الثاني: أبعاد ومبادئ المسؤولية الاجتماعية.

للمسؤولية الاجتماعية اربعة ابعاد يجب على المؤسسات الاضطلاع بها اذا ما أرادت أن ترقى الى مستويات

الأداء الاجتماعي المطلوب، كما أن هناك مجموعة من المبادئ يجب عليها احترامها.

أولاً: أبعاد المسؤولية الاجتماعية.

يمكن توضيح أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وعناصرها الرئيسية والفرعية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(06): أبعاد المسؤولية الاجتماعية.

العناصر الفرعية	العناصر الرئيسية	البعد
<ul style="list-style-type: none"> - منع الاحتكار وعدم الإضرار بالمستهلكين - احترام قواعد المنافسة وعدم إلحاق الأذى بالمنافسين. 	المنافسة العادلة	الاقتصادي
<ul style="list-style-type: none"> - استفادة المجتمع من التقدم التكنولوجي. - استخدام التكنولوجيا في معالجة الأضرار التي تلحق بالمجتمع والبيئة. 	التكنولوجيا	
<ul style="list-style-type: none"> - حماية المستهلك من الموارد الضارة. - حماية الأطفال صحيا وثقافيا. 	قوانين حماية المستهلك	القانوني
<ul style="list-style-type: none"> - التقليل من إصابات العمل. - تحسين ظروف العمل ومنع عمل المسنين وصغار السن. - توظيف المعاقين. 	السلامة والعدالة	
<ul style="list-style-type: none"> - منع التلوث بشتى أنواعه. - صيانة الموارد وتنميتها. - التخلص من المنتجات بعد استهلاكها. 	حماية البيئة	البيئي
<ul style="list-style-type: none"> - مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص في التوظيف. - مراعاة حقوق الإنسان. - احترام العادات والتقاليد ومراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك 	<ul style="list-style-type: none"> - المعايير الأخلاقية والقيم الاجتماعية 	الاجتماعي
<ul style="list-style-type: none"> - نوعية المنتجات والخدمات المقدمة. - المساهمة في تقديم الحاجات الأساسية للمجتمع. 	نوعية الحياة	

المصدر: فلاق محمد، مرجع سبق ذكره، ص:211.

إن الأبعاد المذكورة في الجدول أعلاه يمكن طرحها بصيغة تشكل التزامات أي مؤسسة تجاه مجتمعها كالتالي:

1- الالتزامات التنموية: يقصد بها التزامات المؤسسة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك بتحقيق الأهداف التنموية والسياسات التي تتبناها الدول وتعمل بها نحو تحقيق النمو والتنمية، لهذا لا بد من أن تساهم المؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها في تحقيق تقدم اقتصادي واجتماعي وبيئي كعمل مساند للتنمية المستدامة.

فتقديم الخدمات العامة ونقل التكنولوجيات مع العمل على ممارسة التقاليد المتعارف عليها في القطاع

الأعمال كلها تمثل دليلا يمكن أن يساهم في تحقيق المزيد من التنمية والتقدم.¹

2- الالتزامات السياسية والاجتماعية: إن مسؤولية المؤسسة تجاه مجتمعها تنبع من العلاقة بينها و بين المجتمع الذي

يضيفها، ويقصد بالالتزامات السياسية والاجتماعية: احترام النظم والقوانين والإجراءات والتقاليد الإدارية، احترام

القيم العليا والثقافية والأهداف، وعدم التدخل في الأنشطة السياسية والحكومية.²

3- الالتزامات البيئية: التزام المؤسسة ومسؤوليتها الاجتماعية بخصوص البيئة يتمثل في الحرص على عدم تشويه

البيئة أو الإضرار بها، أو تلويثها على أي نحو من الأنحاء، كما يشمل ذلك الحفاظ على المصادر المائية، وعدم

تلويثها بالمخلفات الصناعية، أو استخدام مواد تؤثر سلبا في سلام البيئة والالتزام بالمواصفات العالمية الخاصة بعلو

أبراج المداخن وغيرها.

كما يتوجب على المؤسسة أن تحافظ على الحياة الطبيعية والثروات الحيوانية ومراعاة مواسم التكاثر، بحيث

لا يؤدي عمل المؤسسة إلى أي شكل من أشكال التهديد البيئي، أو يقود إلى كوارث مثل حرائق الغابات أو

اندلاع بقع زيت أو مواد كيماوية في مجاري الأنهار.³

4- الالتزام بحماية المستهلك: إن الانتشار الكبير للأعمال في العالم وفرض ظاهرة تخطي الحدود بهدف التوسع

والبحث عن الأسواق والزبائن فرض قيودا والتزاما جديدا على المؤسسة تمثل في: مسؤولية حماية المستهلك والتي

تتضمن:

- الالتزام والأمان؛

- حماية المنافع الاقتصادية للزبون (الحماية من تضليل الإعلان، مؤشرات الأسعار، الحماية في التعاقدات)؛

- توفير المعلومات والحد الأدنى من الثقافة.

¹ - فاطمة الزهراء عراب، المسؤولية الاجتماعية للاستثمار الأجنبي المباشر و دورها في التنمية في الدول النامية، ورقة بحثية مقدمة ضمن المنتدى الدولي

الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري

2011، ص: 8.

² - فلاق محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

³ - فاطمة الزهراء عراب، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

5- الالتزام بالممارسات الجديدة والناشئة: لقد أفرزت التغيرات والتطورات عناوين جديدة في ممارسات المؤسسات والحكومة، هي أساسا في صلب المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أيا كانت وطنية أم أجنبية، ومنها حاكمية المؤسسة ومعايير أخلاقيات الأعمال وحقوق العمال.¹

ثانيا: مبادئ المسؤولية الاجتماعية.

تقوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على المبادئ الأساسية الآتية:²

- 1- مبدأ الإذعان القانوني: أن تلتزم المؤسسة بجميع القوانين واللوائح السارية المحلية والدولية المكتوبة والمعلنة والمنفذة طبقا لإجراءات راسخة ومحددة والإلمام بها.
- 2- مبدأ احترام الأعراف الدولية: أن تحترم المؤسسة الاتفاقيات الدولية والحكومية واللوائح التنفيذية والإعلانات والمواثيق والقرارات والخطوط الإرشادية عند قيامها بتطوير سياساتها وممارساتها للمسؤولية الاجتماعية،
- 3- مبدأ احترام مصالح الأطراف المعنية: أن تقر المؤسسة وتتقبل أن هناك تنوعا بالمصالح للأطراف المعنية وتنوعا في أنشطة ومنتجات المؤسسة الرئيسية والفرعية، وغيرها من العناصر التي قد تؤثر على تلك الأطراف المعنية.
- 4- مبدأ القابلية للمساءلة: أن تكشف المؤسسة وبشكل منظم للجهات المتحكمة والسلطات القانونية والأطراف المعنية بطريقة واضحة وحيادية وأمينة والى حد ملائم السياسات والقرارات والإجراءات، ومن ضمنها الإجراءات التصحيحية التي تتحمل مسؤوليتها بشكل مباشر وأيضا الآثار المتوقعة لما سبق على الرفاهية المجتمعية وعلى التنمية المستدامة.
- 5- مبدأ الشفافية: أن تفصح المؤسسة على نحو واضح ودقيق وتام عن سياستها وقراراتها وأنشطتها بما في ذلك التأثيرات المعروفة والمحتملة على البيئة والمجتمع، وان تكون هذه المعلومات متاحة للأشخاص المتأثرين او المحتمل تأثرهم بشكل جوهري من قبل المؤسسة.

1 - فلاق محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

2 - مولاي لخضر عبد الرزاق، بوزيد سايج، دور الاقتصادي الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الاول حول: الاقتصادي الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بقرادبية، الجزائر، 23-24 فيفري، 2011، ص ص: 6-7.

6- مبدأ احترام الحقوق الأساسية للإنسان: أن تنفذ المؤسسة السياسية والممارسات التي من شأنها احترام الحقوق الموجودة في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.

المطلب الثالث: مجالات المسؤولية الاجتماعية.

ان تبني المؤسسات لمفهوم المسؤولية الاجتماعية في ممارساتها وانشطتها يستلزم منها الأخذ بعين الاعتبار المجالات الأربعة المشار إليها في تقرير لجنة الجمعية الوطنية للمحاسبين بأمريكا (NAA)** والمتمثلة في: مجال التفاعل مع المجتمع، مجال الموارد البشرية، مجال المساهمات البيئية والموارد الطبيعية، مجال المنتج أو الخدمة.

أولاً: مجال التفاعل مع المجتمع.

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع وليس لأفراد المنطقة الجغرافية التي تعمل بها المؤسسة فقط.¹

ثانياً: مجال الموارد البشرية (العاملين).

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تعمل على تحسين ظروف العاملين بالمؤسسة، ويمثل هذا المجال مجالاً داخلياً للمسؤولية الاجتماعية.²

ثالثاً: مجال المساهمات البيئية والموارد الطبيعية.

يتضمن هذا المجال مجموعة الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي.³

** N.A.A هي اختصار لـ National Association Of Accountants، وهي الجمعية الوطنية للمحاسبين، والتي تأسست بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1972 كهيئة تتولى عملية التنظيم المهني وتحقيق مستوى جيد من التعليم ونوعية وتدريب المحاسبين في هذا المجال، وهي تمنح شهادة المحاسب الإداري.

1 - محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع (بين النظرية والتطبيق)، ب ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص:84.

2 - مقدم وهيب، تقييم مدى استجابة منظمات الاعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وهران، الجزائر، 2013/2014، ص:175.

3 - إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد: 21، العدد: 02، 2005، ص: 295.

رابعاً: مجال المنتج أو الخدمة.

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة.¹

وفيما يأتي توضيح لبعض الأنشطة الاجتماعية التي تندرج ضمن كل مجال من المجالات السابقة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): مجالات المسؤولية الاجتماعية وأنشطتها.

المجال	الأنشطة الاجتماعية
مجال التفاعل مع المجتمع	1- تقديم مساهمات مالية تهدف إلى: - تدعيم المؤسسات العلمية والتعليمية؛ - تدعيم الهيئات التي تقوم بأنشطة ثقافية؛ - تدعيم الهيئات الخاصة بالرعاية الصحية؛ - تدعيم الهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.
	2- النقل والمواصلات: الإسهام في تخفيف مشكلات النقل والمواصلات أو منعه، ومن أمثلة ذلك توفير وسائل لنقل العاملين.
	3- الخدمات الصحية: الإسهام في توفير إمكانات العناية الصحية وخدماتها، وتدعيم البرامج التي تخفف من الأوبئة والأمراض.
	4- الإسكان: الإسهام في حل مشكلات الإسكان ومن أمثلة ذلك إنشاء مساكن جديدة.
	5- رعاية مجموعات معينة من الأفراد: مثل الإسهام في حل مشكلات المعوقين، الإسهام في رعاية الطفولة والأفراد غير المؤهلين.
	6- تخطيط المجتمع وتحسينه: ومن أمثلة ذلك الإسهام في إعداد برامج لتخطيط المدن وتحديد وإعداد برامج لمنع الجريمة.
	7- برامج تغذية متخصصة: الإسهام في وجبات غذائية مجانية أو شبه مجانية للمسنين غير القادرين مالياً، الأطفال المعوقين والجماعات الأخرى المشابهة.

¹ - محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

<p>8- التعليم: الإسهام في تطوير التعليم، ومن ذلك السماح للباحثين بإجراء البحوث الميدانية والتطبيقية وإمدادهم بالبيانات المطلوبة بدقة ودون تأخير.</p>	
<p>1- توظيف العمالة: يجب مراعاة توفير فرص عمل متساوية لكل الأفراد وتوفير فرص عمل للطلاب في العطلة الصيفية.</p>	<p>مجال الموارد البشرية (العاملين)</p>
<p>2- برامج تدريب: يجب توفير برامج تدريب لكل العاملين لزيادة مهاراتهم وقدراتهم ورضائهم عن العمل.</p>	
<p>3- سياسات ترقية: الاعتراف بقدرات كل العاملين وتحقيق فرص متساوية لترقية.</p>	
<p>4- المحافظة على استقرار العمالة: ومن أمثلة تحقيق ذلك جدولة الإنتاج والصيانة المستمرة للآلات بحيث يمكن الحد من البطالة.</p>	
<p>5- عدالة المقابل المادي للعمل: يجب أن يكون إجمالي ما يتقاضاه العاملون من مرتبات وأجور وميزات وحوافز لا يقل عن المستويات السائدة في الصناعة أو في المجتمع.</p>	
<p>6- ظروف العمل: تهيئة ظروف العمل بشكل يحقق الأمن والاستقرار والرعاية الصحية.</p>	
<p>7- برامج توعية: يجب إعداد برامج توعية للعمال لإبعادهم عن المخدرات والمسكرات وأمثالها.</p>	
<p>8- الاتصال: يجب توفير نظام اتصالي ذو اتجاهين بين جميع المستويات الإدارية، وذلك لإمداد العمال بجميع المعلومات عن العمل، وكذلك توفير الفرصة لهم لتقديم مقترحاتهم لتحسين العمل.</p>	
<p>1- الحد من تلوث الهواء: يجب الالتزام بنصوص القانون واعتبارها حدا ادني يجب العمل على عدم تجاوزه، وذلك في سبيل تجنب إحداث عناصر تلوث الهواء أو التخفيف منها.</p>	<p>مجال المساهمات البيئية والموارد الطبيعية</p>
<p>2- الحد من تلوث المياه: يجب الالتزام بنصوص القانون وعدها حدا ادني يجب العمل على عدم تجاوزه، وذلك في سبيل تجنب إحداث عناصر تلوث المياه أو التخفيف منها.</p>	
<p>3- الحد من تلوث الصوت (الضوضاء): يجب الالتزام بنصوص القانون وعدها حدا ادني يجب العمل على عدم تجاوزه وذلك في سبيل تجنب إحداث الضوضاء أو التخفيف منها.</p>	
<p>4- الحد من تلوث الأرض: وذلك بالتخلص من المخالفات بطريقة تكفل تقليل تلوث الأرض إلى اقل حد ممكن، وتصميم المنتجات وعمليات التشغيل بطريقة تؤدي إلى تخفيف كمية المخالفات.</p>	
<p>5- الاقتصاد في استخدام الموارد النادرة: ومن أمثلة ذلك الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة الموجودة، الاقتصاد في استخدام المواد الخام النادرة والإسهام في البحث عن مصادر جديدة لهما.</p>	
<p>6- إضفاء القيمة الجمالية: يجب مراعاة القيمة الجمالية في تصميم مظهر المؤسسة والمنطقة المحيطة بها، ويمكن استخدام أسلوب الاستزراع والتشجير لتحقيق ذلك.</p>	

<p>1- عبوة المنتج: يجب توضيح بعض البيانات الأساسية على عبوة المنتج كطرق الاستخدام، حدود الاستخدام، مخاطر الاستخدام، فترة الصلاحية وكمية المحتويات.</p>	<p>مجال المنتج أو الخدمة</p>
<p>2- ضمان المنتج: إذا كانت المؤسسة تعطي ضمان لمنتجاتها، فيجب أن يكون هذا الضمان حقيقيا يتضمن إصلاح المنتجات واستبدالها دون مقابل ما دام السبب هو عيب أو قصور راجع للعملية الإنتاجية، ولا يرجع لسوء استخدام المستهلك، وهذا يتطلب ضرورة توفير مراكز خدمة لهذه المنتجات.</p>	
<p>3- الاستجابة للشكاوى من المنتج: يجب الاستجابة لجميع شكاوى المستهلكين بدراستها وتوفير الحلول المناسبة لها.</p>	
<p>4- برامج إعلامية: يجب القيام ببرامج إعلامية لتوفير معلومات للمستهلكين عن خصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه والتغيرات المزمع إجراؤها على المنتج.</p>	
<p>5- جودة المنتج: يجب الرقابة الفعالة على جودة المنتج، كما يجب عدم إنتاج منتجات قصيرة العمر إذا أمكن إنتاجها كي تعمل مدة أطول.</p>	
<p>6- أمان المنتج: يجب تصميم المنتجات أو تعبئتها بشكل يحقق أمان المنتج، ويؤدي إلى تقليل احتمالات التعرض لأي إصابة عند استخدام المنتج.</p>	
<p>7- صدق الإعلانات عن المنتج: يجب أن تراعي المؤسسة الصدق في الإعلان عن منتجاتها ، ويجب أن لا يتضمن الإعلان عن منتجاتها أي أمور قد يساء فهمها وتضلل المستهلك.</p>	
<p>8- البحوث التسويقية: يجب القيام بالبحوث التسويقية لتوفير الحاجات الاجتماعية للمستهلكين وتجنب المشكلات الاجتماعية أو البيئة للمنتج.</p>	

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على: إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص ص: 295-298.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان التبويب الذي أشار إليه تقرير لجنة الجمعية الوطنية للمحاسبين بأمريكا

(NAA) للأنشطة الاجتماعية، يشمل جميع الأنشطة الاجتماعية التي يمكن أن تضطلع بها الوحدات الاقتصادية.

المبحث الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

أدى الاهتمام المتزايد بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من قبل مختلف الأطراف المعنية الى ظهور ما يسمى بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، والتي تعتبر فرع جديد للمحاسبة يهدف إلى قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات والافصاح عنه في القوائم المالية علاوة عن الاداء الاقتصادي.

المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

سنحاول في هذا المطلب التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، أهدافها وكذا العوامل التي كانت سببا في ظهورها، بالإضافة الى بعض المفاهيم المتعلقة بها.

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية بتعدد جهات النظر، وفيما يلي بعض منها:

محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي فرع جديد للمحاسبة، يهدف إلى القياس والافصاح عما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث وإضرار للمجتمع، وما تقدمه من عوائد ومنافع.¹

أما حسب الشيرازي فمحاسبة المسؤولية الاجتماعية هي مجموعة الانشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للمؤسسات وتوصيل تلك المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات.²

1 - نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا 2010، ص:29.

2 - عبد الزهرة عطية عودة الأسدي، اشرف عبد ربه أحمد، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصحية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في مستشفى الصدر التعليمي في البصرة، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، المجلد: 12، العدد:03، 2017، ص: 63.

أما فريدريك فعرها بأنها التزام يتوجب على قطاع الأعمال القيام به تجاه المجتمع وأن من شأن هذا الالتزام زيادة الآثار الإيجابية لنشاطات المؤسسات على المجتمع، وتخفيض الآثار السلبية لتلك النشاطات إلى أكبر قدر ممكن.¹

من خلال ما سبق يمكن القول أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي فرع من فروع المحاسبة، تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للمؤسسات والافصاح عنه في القوائم المالية، وذلك بهدف توصيل المعلومات اللازمة للأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، والتي تساعدهم في تقييم الأداء الاجتماعي واتخاذ القرارات المناسبة.

ثانياً: أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

يمكن حصر أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:²

- 1- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة، وإنما تتضمن أيضاً عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي؛
- 2- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجيتها وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء المؤسسات الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضاً بوظيفة القياس المحاسبي؛
- 3- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية (اثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد)، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضاً إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من اجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة

¹ - مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، المجلد: 14، العدد: 14، 2014، ص: 244.

² - بن فرج زوبنة، الإفصاح المحاسبي الاجتماعي ضرورة للحكم على المسؤولية الاخلاقية والاجتماعية للمقاولة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 18، 2017، ص: 396.

- الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.
- 4- توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة، من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض؛
- 5- مساعدة إدارة المؤسسة في وضع البرامج الاجتماعية وتحديد مساهمتها اللازمة في ضوء الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها؛
- 6- مساعدة الأجهزة التخطيطية في تحديد أولوية البرامج والأنشطة الاجتماعية التي يجب أن تحظى باهتمام أكبر من الدولة والمؤسسة، من خلال ما يوفره النظام من بيانات ومعلومات تؤثر نقاط القوة والضعف في مستوى المساهمات الاجتماعية للوحدات الاقتصادية؛
- 7- كما ان من اهم أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي معرفة قياس التكاليف والفوائد الاجتماعية التي تسببت المؤسسة بها، ومعرفة طريقة الإفصاح عن الفوائد والتكاليف التي تكبدتها المؤسسة.

ثالثاً: عوامل ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

ظهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية نتيجة العديد من العوامل اهمها ما يلي:

- 1- تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية التي كان هدفها تعظيم الربح، إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة بالمؤسسة كظهور التفاوت الكبير في الدخل وتلوث البيئة نتيجة الأنشطة التي تمارسها تلك المؤسسات قد اثر في مكانة هذا الهدف، ولم تعد الارباح المحققة تستخدم كمعيار شامل لتقييم الاداء، بل يتعين القيام بتحليل الاثار الاجتماعية التي تخلفها المؤسسات وتوفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والمنافع الاجتماعية المترتبة عليها وكيفية توزيع تلك المنافع على المجتمع؛¹
- 2- المطالبة المتزايدة من قبل الدول والهيئات والجمعيات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي، و يبرز هذا ذلك من خلال ما يلي:²

¹ - طرشي محمد، يخلف إيمان، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 05، 2017، ص: 102.

² - يوسف هارون خميس محمد، فاطمة عامر حماد، تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية ودوره في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد: 16، العدد: 02، 2015، ص ص: 136-137.

- إيضاح جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accountants Association) أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية،
- تكوين عدد من اللجان التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لدراسة وتطوير أنظمة القياس في المحاسبة الاجتماعية، لمعاونة المؤسسات الاقتصادية في هذا المجال؛
- مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية الشركات بضرورة الإفصاح عن سياساتها في مجال محاربة تلوث البيئة وما تم تنفيذه منها؛
- مطالبة مجمع المحاسبين القانونيين بالانجلترا بإعادة النظر في مجال وأهداف القوائم المالية المنشورة على ضوء المتطلبات الجديدة لمستخدميها، ولقد أوضح المجمع أن المجتمع يعتبر من بين مستخدمي بيانات القوائم المالية المنشورة ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة أهداف المجتمع.
- 3- التوجه نحو احتساب التكلفة الاجتماعية عند تحديد التكلفة الفعلية لأنشطة المؤسسات التي تعتبر عنصرا مؤثرا في تحديد التكلفة الحقيقية لنشاطها؛¹
- 4- التركيز على جانب التكاليف دون المنافع في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، حيث كان نتيجة ذلك ارتفاع التكاليف الكلية للمؤسسات التي تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية وانخفاض أرباحها مما أدى الى إظهارها بمظهر غير ملائم عند مقارنتها بالمؤسسات الأخرى التي لا تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية. لذا تطلب الأمر عند دراسة الأداء الاجتماعي أن يؤخذ في الاعتبار المنافع الاجتماعية التي تسببها أنشطة المؤسسة من جهة والتكاليف الاجتماعية لتلك الأنشطة من جهة ثانية.²

1 - طرشي محمد، يخلف إيمان، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

2 - يوسف هارون خميس محمد، فاطمة عامر حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 137.

رابعاً: مفاهيم تتعلق بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

إن ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية تطلب ظهور مجموعة من المفاهيم المرتبطة بها والتي تتلاءم وطبيعتها، ومن أهم هذه المفاهيم ما يلي:

1- الأداء الاجتماعي: يقصد به النتائج التي تحقّقها المؤسسات في المجالات غير الاقتصادية،¹ ويعني أيضاً تحويل الرسالة الاجتماعية لمؤسسة ما إلى حقيقة واقعة وممارسة تتماشى مع القيم الاجتماعية المقبولة المرتبطة بخدمة أعداد أكبر من الفقراء والمعوزين، وتحسين جودة وملائمة الخدمات المالية، وخلق مزايا للعملاء، وتحسين المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

يهتم الأداء الاجتماعي بالكيفية التي تدير بها المؤسسة الآثار المترتبة على أعمالها على المجتمعات والمجموعات التي تعمل في نطاقها، ومن المحتمل أن تكون هذه الآثار ايجابية أو سلبية، ولذلك فإن الأسلوب الذي تدير به المؤسسة هذه الآثار يؤثر بالطبع على رفاهية الجيران المقيمين في المنطقة وفي نهاية الأمر على أعمالها.²

2- التكاليف الاجتماعية: تختلف وجهات النظر حول تحديد ماهية التكاليف الاجتماعية سواء من النظرة المحاسبية أو الاقتصادية.

فمن وجهة النظر المحاسبية فإن التكاليف الاجتماعية هي المبالغ التي تنفقها المؤسسة الاقتصادية نتيجة تحملها لمسئولياتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية، والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف.

أما من وجهة النظر الاقتصادية فإن التكاليف الاجتماعية هي قيمة ما يتحمّله المجتمع من أضرار نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي مثل تلوث الهواء، الماء، التربة والضحيج، فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يضحي بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات، ونجد أن هذا المفهوم يعتمد على تكلفة الفرصة البديلة أساساً في القياس.

¹ - فاتن باشا، اتجاه القادة الإداريين نحو المسؤولية الاجتماعية للمنظمات، دراسة حالة مَجْمَع سونلغاز، بسكرة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص: 196.

² - عزوي عمر، مولاي لخضر عبد الرزاق، بوزيد سايج، دوافع تبني منظمات الأعمال أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية كميّار لقياس الأداء الاجتماعي، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، 15/14 فيفري، 2012، ص: 10.

مما سبق يتضح أن كل من وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية تكمل أحدهما الأخرى، وبالتالي لا يمكننا الأخذ بوجهة النظر المحاسبية دون وجهة النظر الاقتصادية والعكس صحيح، بل يقضي الأمر الأخذ بوجهتي النظر معاً لتلافي القصور في كل منهما، لذا رأى الشيرازي انه يجب تقسيم التكاليف الاجتماعية إلى تكاليف اجتماعية مباشرة (تمثل وجهة نظر النظر المحاسبية)، وتكاليف اجتماعية غير مباشرة (تمثل وجهة النظر الاقتصادية)¹.

3- المنافع الاجتماعية: تمثل المزايا التي يحصل عليها المجتمع وكذلك المؤسسة نتيجة لممارستها لأنشطتها الاجتماعية، فزيادة اهتمام المؤسسة بالعاملين فإنها تحقق الرضا والولاء مما ينعكس إيجاباً على الإنتاجية ونقص معدلات دوران العمل وخفض تكاليف الرقابة، كما أن بتحقيقها منافع للمجتمع ستحصل على رضا المستهلكين و المواطنين ومحافظتهم على ممتلكات المؤسسة وبالتالي فهي تحقق منافع كثيرة.²

4- صافي الأصل الاجتماعي: يعبر هذا المفهوم بصورة عامة عن القيمة الحقيقية للخدمات الاجتماعية التي ينتظر تقديمها، وبأخذ صورة الممتلكات التي تخصصها المؤسسات لأداء الخدمات الاجتماعية مطروحاً منها مصروف النفاد أو الإهلاك. ومن أمثلة الأصول الاجتماعية: المباني بقصد إيواء العاملين، والحدائق التي تقيمها المؤسسات وتترع بها لصالح المجتمع المحلي.³

5- النشاط الاجتماعي: ليس هناك اتفاق على الأنشطة التي تعتبر داخل نطاق المحاسبة الاجتماعية والأنشطة التي لا تدخل ضمن هذا النطاق. ولكن هناك معياران للتمييز بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية:

- **المعيار الأول:** هو وجود أو عدم وجود الإلزام القانوني بالنشاط، فالأنشطة الاجتماعية هي الأنشطة التي تنفذها المؤسسة اختياريًا للإيفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع، أي أن صفة الاختيار أو الالتزام هي التي تحدد طبيعة النشاط فيما إذا كان اجتماعي أم لا.

¹ - يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة (دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في القطاع غزة/فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، فلسطين، المجلد: 15، العدد: 1، 2007، ص: 249.

² - أزهري يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، المجلد: 08، العدد: 22، 2012، ص: 242.

³ - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

- المعيار الثاني: هو معيار النشاط ذاته أي أن الأنشطة الاجتماعية تشمل كل الأنشطة ذات الطبيعة الاجتماعية وليس فقط الأنشطة التي تقوم به المؤسسة بصفة اختيارية، بمعنى آخر يقوم هذا المعيار على وجود الصفة الاجتماعية للنشاط بغض النظر عن وجود إلزام قانوني أو عدم وجوده¹.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي الاجتماعي.

يعد القياس المحاسبي الاجتماعي أحد الوظائف الأساسية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، والذي ظهر كضرورة حتمية لقياس الاداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي الاجتماعي.

قبل التعرف على مفهوم القياس المحاسبي الاجتماعي، سنقوم أولاً بالتعرف على مفهوم القياس المحاسبي بشكل عام.

1- مفهوم القياس المحاسبي: تم تعريفه كما يلي:

عرف Campell القياس بشكل عام بأنه قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.²

أما لجنة المعايير المحاسبية في عرضها لاطار عملية اعداد القوائم المالية فقد عرفت القياس بانه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار اساس معين للقياس.³

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير الجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) والذي ورد فيه بان القياس المحاسبي يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.⁴

1 - يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 247.

2 - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

3 - عبد الزهرة عطية عودة الأسدي، اشرف عبد ربه أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

4 - ابراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، ط 1، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2014، ص: 165.

كما عرف القياس المحاسبي بأنه تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بمؤسسة معينة، وعرضها في صورة ناعمة ومفهومة.¹

من خلال ما سبق يمكن القول أن القياس المحاسبي هو التعبير الكمي والنقدي عن الأحداث والعمليات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا بالاستناد إلى معلومات تاريخية ومستقبلية وبموجب قواعد محددة.

2- مفهوم القياس المحاسبي الاجتماعي: تم تعريفه كما يلي:

القياس المحاسبي الاجتماعي هو عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لتحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للفترة، والتي تشمل العناصر الخارجية للمؤسسة بالإضافة إلى العناصر الداخلية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع وإيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.²

فالقياس المحاسبي الاجتماعي ما هو إلا تعبير نقدي عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، والتي يمكن قياسها بمقاييس نقدية، وتحديد آثارها على القوائم المالية بالاستناد إلى معلومات تاريخية ومستقبلية، ووفقاً للمبادئ المحاسبية والتشريعات الاجتماعية.³

مما سبق يمكن القول ان القياس المحاسبي الاجتماعي هو عملية اختيار مقاييس وإجراءات من اجل التعبير النقدي عن الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، وتحديد آثارها على القوائم المالية بالاستناد إلى معلومات تاريخية ووفق المبادئ المحاسبية والتشريعات القانونية والأعراف السائدة، وذلك بهدف إيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة.

1 - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

2 - بن العايش فاطمة، مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 02، 2018، ص: 44.

3 - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

ثانياً: معايير القياس المحاسبي الاجتماعي.

يرى البعض أن المعايير المحاسبية العامة التي وضعتها جمعية المحاسبين الأمريكية سنة 1963 ونشرت في سنة 1966 هي انبساط أسلوب وعلى هذا الأساس فإن المعايير الاجتماعية المقترحة كالتالي:¹

1- معيار الصلاحية: يشير هذا المعيار الى ضرورة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامها، وان تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الاجتماعية المستفيدة بصورة حقيقة تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب، وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم الاجتماعية الختامية.

2- معيار الخلو من التمييز: يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقرير عنها بنزاهة وتجرد وبحيث لا تنطوي على أي تمييز بالتضمين أو استخدام طرق القياس التي يظهر بها التمييز واضحاً، والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية.

3- معيار السببية: مضمون هذا المعيار يكمن في ضرورة تبيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الاجتماعية للمؤسسة حتى يمكن الوصول إلى درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الاجتماعية وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الاجتماعية لنشاط المؤسسة.

4- معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية: يقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة التاريخية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي للنشاط الاقتصادي، وبالرغم من تعرضه للنقد الشديد، إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يتوقع أن تزداد أهميته لما يتحقق عنه قدر ليس بالقليل من الموضوعية والقابلية للمقارنة.

5- معيار العائد الاجتماعي: ويمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية محل مبدأ تحقيق الإيراد في مجال المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق.

6- معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها: يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية

¹ - سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر القومي العربي الثاني في الإدارة بعنوان: التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الابداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2006، ص: 202.

الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد ويتسع ليشمل الأساليب المستحدثة في القياس الاجتماعي أو التكاليف الاجتماعية.

ثالثا: أساليب القياس المحاسبي الاجتماعي.

من الملاحظ أن هناك صعوبة في تحديد قيمة نقدية للأضرار التي تصيب المجتمع أي تحديد التكاليف الاجتماعية الناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها باستخدام الأسلوب المباشر للقياس، لذا بالإمكان تحديد التكاليف الاجتماعية أو الأضرار الاجتماعية عن طريق اللجوء لأسلوب القياس غير المباشر حيث يمكن من خلاله الوصول لمبلغ تكلفة يمكن اعتباره بديلا للتكلفة الاجتماعية في ظل الظروف الحالية للقياس ومن أهم أساليب القياس غير المباشرة للتكاليف الاجتماعية نجد:¹

1- أسلوب منع حدوث الأضرار الاجتماعية: نظرا لصعوبة قياس أو تحديد التكلفة الاجتماعية الصحيحة لغرض

إثباتها في السجلات المحاسبية، فإنه بالإمكان الحصول على أفضل رقم تقريبي للتكلفة الاجتماعية عن طريق تحديد تكلفة تجنب الأضرار التي تلحق بالمجتمع أي تكاليف منعها. ووفقا لهذا الأسلوب فإن العلاقة بين قيمة الأضرار التي تلحق بالمجتمع وتكاليف منعها هي علاقة عكسية في حين يرى البعض أن هذا الافتراض (العلاقة العكسية) ليس صحيحا دائما، فإنفاق المؤسسة لمبلغ قليل نسبيا قد يمنع أضرار اجتماعية كبيرة نسبيا كما أن في كثير من الأحيان قد لا تعرف تكلفة الأضرار التي تصيب المجتمع كالألم والمرض.

2- أسلوب التصحيح (إزالة الضرر): وفقا لهذا الأسلوب فإن التكاليف البديلة للتكاليف الاجتماعية هي المبالغ

التي تنفقها المؤسسة لإعادة الشيء لأصله وحالته، ومن ذلك المبالغ التي تتحملها المؤسسة لإعادة بعض الموارد الطبيعية لحالتها الأولى، أو لإحلال مورد مكان المورد الذي استهلكته المؤسسة. فمثلا التكاليف الاجتماعية المترتبة على قيام أحد مصانع الاسمنت بتلويث البيئة المجاورة للمصنع، تتمثل في التكاليف التي يتحملها المصنع لإعادة هذه البيئة إلى ما كانت عليه كتشجير المناطق المحيطة وتخصيرها. ويعد هذا الأسلوب أقل من الأسلوب الأول لما يعتره من غموض نسبي ومن ثم فهو يناسب بعض الحالات.

¹ - سفير محمد، حيدوشي عاشور، قياس الأداء الاجتماعي ونطاق الإفصاح عن معلوماته في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي بعنوان: دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة (الواقع والرهانات)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة حسينية بن بوعلی الشلف، الجزائر، 15/14 ديسمبر، 2016، ص: 04.

رابعا: قياس مجالات الأنشطة الاجتماعية.

يعد قياس الأنشطة الاجتماعية العمود الفقري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وبالتالي سيتم التطرق إلى قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية وفق مجالات الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي كما يلي:

- قياس عمليات مجال المساهمات البيئية؛
- قياس عمليات مجال المساهمات العامة؛
- قياس عمليات مجال الموارد البشرية؛
- قياس عمليات مجال المنتج.

1- قياس عمليات مجال المساهمات البيئية: ينطوي هذا المجال على مجموعة من العمليات التي تؤثر على نوعية

البيئة الطبيعية، والتي تتمثل بتجنب مسببات تلوث الهواء وإحداث الضوضاء والتخلص من المخلفات بطريقة تقلل من تلوث المياه والتربة والمساهمة في تحسين المظهر الجمالي للبيئة.¹ وتتمثل عمليات هذا المجال فيما يلي:²

أ- **القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية:** غالبا ما يحدد القانون مستويات قياسية للتلوث، ويفترض أن الالتزام بها يحقق الحد الأدنى من سلامة البيئة لذا فإن العمليات التي ينطوي عليها مجال المساهمات البيئية ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية الإجبارية للمؤسسة، وعند قياس مساهمات المؤسسة في هذا المجال ينبغي التفرقة بين ما يلي:

- **المساهمات الموجبة:** التي ترتبط بتحقيق المؤسسة للمستويات القياسية للتلوث (مساهمات إجبارية) وقيامها بتحقيق مستويات أفضل (مساهمات اختيارية).
- **المساهمات السالبة:** والتي تنشأ في الحالات التالية:
 - عدم قيام المؤسسة بأي عملية رقابة على التلوث؛
 - قيام المؤسسة بعمليات الرقابة على التلوث بصورة جزئية؛

1 - سفير محمد، حيدوشي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

2 - محمد فلاق، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال، دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الإيزو 9000، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2013/2014، ص ص: 149-151.

- وجود المؤسسة بمنطقة تجمع صناعي، حيث توجد العديد من المؤسسات الصناعية والتي تؤدي بدورها إلى تراكم مسببات التلوث بكميات تفوق المستويات القياسية. والمشكلة الأساسية هنا تكمن في إمكانية قياس قيمة أضرار التلوث، بالإضافة إلى مشكلة تحديد كل مؤسسة من قيمة الأضرار، والمشكلات السابقة تنسحب على كل من تلوث الهواء، وتلوث المياه والتربة، وسيتم التعرض لهذه النقاط على التوالي كالتالي:

❖ **في مجال تلوث الهواء:** يترتب على التزام المؤسسة بتحقيق المستويات القياسية لتلوث الهواء مجموعة من التكاليف والتي تعد بمثابة تضحية إجبارية تفرضها الدولة، لذلك يتم قياس أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية لعمليات الرقابة على تلوث الهواء بمقدار تكلفة ما تقوم به المؤسسة من برامج رقابة على تلوث الهواء (اهتلاك معدات وأجهزة الرقابة على التلوث ومصاريف تشغيلها، المصروفات الإدارية المتعلقة بإدارة هذه البرامج... الخ) هذا فيما يتعلق بأسس قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة.

أما عن قياس المساهمات الاجتماعية السالبة، والتي تتمثل في الأضرار الناتجة عن زيادة مستويات التلوث عن المستويات القياسية، فإنه يمكن تقدير ذلك بقياس قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب التلوث، أما إذا كانت عمليات المؤسسة قد نتج عنها مخلفات أدت إلى الإضرار بالموارد أو المباني أو المرافق الموجودة في محيط المؤسسة، فيقاس الضرر على أساس تقدير نفقات التصحيح.

❖ **في مجال تلوث المياه والتربة:** تضع الدول مواصفات واشتراطات يجب توافرها في المخلفات السائلة التي يتم التخلص منها في المجاري المائية أو في الأرض، والناتجة عن أنشطة المؤسسات الصناعية. وتتميز العناصر المسببة في تلوث المياه والتربة بالإمكانية السيطرة عليها بدرجة أكبر من العناصر المسببة لتلوث الهواء، حيث يمكن القضاء عليها من خلال معالجتها بطرق متعددة كيميائية أو غير كيميائية، لهذا السبب تكون إمكانية وجود مساهمات اجتماعية اختيارية في هذا المجال أكبر من فرصة وجودها في مجال تلوث الهواء، وهنا يتم قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة بقيمة التضحيات التي تتحملها المؤسسة لتحقيق المستويات القياسية أو تحقيق مستويات أفضل منها، أما بالنسبة للمساهمات السالبة فيتم قياسها اعتماداً على أسس تقديرية بحيث يتم تقدير التكلفة اللازمة لمعالجة المخلفات قبيل التخلص منها.

ب- القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية: قد يتخذ القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية شكل قياس كمي، كتحديد مدى التزام المؤسسة بالنسب القانونية للمخلفات التي تصدر عن أنشطتها، وقد يأخذ هذا القياس شكل غير كمي، كأن يتم الإفصاح عن مدى خطورة الأمراض التي تسببها المخلفات الناتجة عن أنشطة المؤسسة.

2- قياس عمليات مجال المساهمات العامة: تتسم العمليات التي ينطوي عليها مجال المساهمات العامة بأن تأثيراتها عامة، بمعنى أنها تقع على جميع أفراد المجتمع حتى وإن كانت غايتها المباشرة تحقيق منافع أو منع أضرار عن فئة اجتماعية معينة.¹ ويكون القياس وفق الآتي:²

أ- القياس النقدي لتأثيرات مجال المساهمات العامة: ولقياس تأثيرات العمليات المرتبطة بمجال المساهمات العامة يجب التمييز بين نوعين من هذه العمليات:

● **العمليات المباشرة:** وهي تتعلق بمساهمات المؤسسة في حل المشكلات الاجتماعية بطريقة مباشرة من خلال قيامها بعمليات اجتماعية معينة، وغالبا ما يقع تأثير هذه العمليات على الفئات الاجتماعية التي ترتبط مباشرة بالمؤسسة كالعاملين، أو ترتبط بصورة غير مباشرة كسكان المنطقة الموجود فيها المؤسسة. ويمكن تقدير قيمة هذه التأثيرات كالتالي:

- توظيف عمالة زائدة: تتدخل بعض الدول في سياسة التوظيف الخاصة بالمؤسسات عن طريق نظام التعيين الإلزامي. وهذا ما يؤدي إلى توظيف عاملين في المؤسسات بما يزيد عن الحاجة الحقيقية لتلك المؤسسات وهو ما يعرف بالبطالة المقنعة وتقاس هذه المساهمة من خلال الأجرور التي تمنحها المؤسسة لهذه العمالة الزائدة.

- توظيف المعوقين: قد تصدر بعض الدول تشريعات تلزم المؤسسات العاملة على أراضيها بتوظيف عدد معين من المعوقين لا يقل عن حد معين من إجمالي عدد العاملين، الأمر الذي يؤدي إلى تحمل المؤسسة بمبالغ إضافية تعد مساهمة اجتماعية موجبة

- المساهمة في تحسين الظروف المعيشية للأسر المحتاجة والفقيرة: تتوقف المساهمة في تحسين الظروف المعيشية للأسر المحتاجة والفقيرة على المقابل الذي يحصلون عليه تلك الأسر.

- دعم الأبحاث العلمية ومؤسسات التعليم: قد تقوم المؤسسة بإعداد برامج لدعم الأبحاث العلمية ومؤسسات التعليم إدراكا منها بأهمية دعم البحث العلمي في تطوير ورقي المجتمع، وما ينعكس على سمعة المؤسسة. والأساس المعتمد في قياس هذه المساهمة هو قيمة ما تتحمله من تكاليف مقابل توفير هذا الدعم.

● **العمليات غير المباشرة:** سبق الإشارة إلى أن العمليات غير المباشرة تدخل في نطاق المسؤولية الاجتماعية الاختيارية وتأثيرات هذه العمليات غالبا ما تتصف بالعمومية لدرجة يصعب معها على المؤسسة تقدير نصيبها

1 - عبد الزهرة عطية عودة الأسدي، اشرف عبد ربه أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

2 - عبد الزهرة عطية عودة الأسدي، اشرف عبد ربه أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 69-70.

منها، لذا فالأساس المستخدم في تقدير قيمة هذه المساهمات هو قيمة التضحيات التي تتحمل المؤسسة أعبائها للقيام بهذه العمليات.

ب- القياس غير النقدي لتأثيرات مجال المساهمات العامة: بالإضافة إلى المعلومات التي توضح نتائج القياس النقدي لتأثيرات العمليات الاجتماعية لمجال المساهمات العامة، فإن قياس هذه التأثيرات في صورة كمية غير نقدية يمكن أن يوفر معلومات تضيف دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحاً ومن أمثلة هذه المعلومات: عدد العاملين الذين يزيدون عن حاجة المؤسسة، نسبة المعوقين إلى إجمالي العاملين، عدد الأفراد من خارج المؤسسة الذين تم تدريبهم.... الخ.

3- قياس عمليات مجال الموارد البشرية: عادة ما تنظم كل دولة الشؤون المرتبطة بالحفاظ على مواردها البشرية وتميئتها، لذلك يمكن القول أن العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال الموارد البشرية غالباً ما تدور في نطاق المسؤولية الاجتماعية الإجبارية.¹ وتتمثل عمليات هذا المجال فيما يلي:²

أ- القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المورد البشرية: يعد مجال الموارد البشرية مجالاً داخلياً في غالبية الأحيان وأهم مجالات المساهمات في مجال الموارد البشرية وأسلوب قياسها هي كما يلي:

- **إعداد وتنفيذ برامج التدريب للعاملين:** يؤدي تدريب العاملين إلى زيادة مهاراتهم وبالتالي زيادة إنتاجيتهم والذي سيؤدي إلى زيادة الدخل المتوقع أن يحصلوا عليه في عملهم، ولقياس المساهمة الاجتماعية فيما يخص برامج التدريب يمكن الاعتماد على تكلفة هذه البرامج كأساس لتقدير مساهمة المؤسسة في هذا المجال.

- **توفير بيئة تتصف بالأمن:** تعد مساهمة الدولة في توفير بيئة عمل تتصف بالأمن من المساهمات التي تقوم بها التزاماً بالمسؤولية الاجتماعية الإجبارية، حيث تفرض القوانين في معظم الدول على المؤسسات اتخاذ الاحتياطات الضرورية في بيئة العمل بما يكفل حماية العاملين من مخاطر العمل وأضراره.

- **المساهمة في تحسين الرفاهية المادية للعاملين:** وتتوقف الرفاهية المادية للعاملين على المقابل المادي الذي يحصلون عليه، وتقوم الدولة بالتدخل في تحديد المبلغ الذي يحقق للعاملين مستوى معقول من الرفاهية وذلك من خلال إصدار فئات الأجور، المرتبات والعلاوات.

- **توفير وحدات سكنية:** قد تتجه بعض المؤسسات إلى تأمين وحدات سكنية للعاملين إما امتثالاً لمتطلبات قانونية أو من خلال مبادرة خاصة من قبل هذه المؤسسات.

1 - سفير محمد، حيدوشي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

2 - سفير محمد، حيدوشي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

- توفير وسائل النقل للعاملين: تعمل المؤسسات عادة على توفير وسائل نقل للعاملين إما وفقا لتعليمات قانونية أو وفقا لمبادرة خاصة من قبل هذه المؤسسات، والأساس المعتمد في قياس هذه المساهمة هو إما تقدير ما تتحمله من تكاليف مقابل توفير هذه الوسائل، أو من خلال تقدير ما يتحقق من منافع للعاملين نتيجة استفادتهم من هذه الخدمة.

ب- القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال الموارد البشرية: وهي لا تعتمد على القياس النقدي بشكل كلي، وإنما يتم من خلال استخدام القياس الوصفي للنشاط، ومن هذه المعلومات، عدد العاملين المستفيدين من برامج التدريب، مؤشرات توضح جهود المؤسسة في توفير بيئة عمل تتصف لأمن... الخ.

4- قياس عمليات مجال المنتج: يشمل مجال المنتج على عملية الرقابة على المواصفات القياسية لجودة المنتج وعملية اختبار أمان استخدامه وغالبا ما تدور هذه العمليات في نطاق المسؤولية الاجتماعية الإجبارية أي في حدود ما تتطلبه القوانين من إجراءات لحماية المستهلك.¹ ويكون القياس وفق الآتي:²

أ- القياس النقدي لتأثيرات المنتج: لقياس مساهمات المؤسسة في توفير حماية المستهلك يفرق بين ما يلي:

- قياس المساهمات الموجبة لتأثيرات المنتج: وهي تلك المساهمات التي تنشأ عن الالتزام بالمواصفات القياسية للجودة واشتراطات أمان الاستخدام، ويتم قياس هذه المساهمات على أساس تكلفة تجنب الضرر والتي تتمثل في إجمالي المبالغ التي تتحملها المؤسسة لتحقيق المواصفات القياسية وفاء بمسئوليتها الاجتماعية الإجبارية، وما تتحمله من مبالغ إضافية مساهمة منها في تحقيق مواصفات أفضل من المواصفات القياسية امثالاً لمسئوليتها الاجتماعية الاختيارية، وتحدد هذه المبالغ بمقدار تكلفة أجهزة ومعدات الرقابة على الجودة، واختبار أمان المنتج، ومصاريف تشغيلها وغير ذلك من التكاليف التي يكون الدافع من تحمل المؤسسة لها توفير الحماية للمستهلك.
- قياس المساهمات السالبة: تنشأ هذه المساهمات نتيجة عدم تنفيذ المؤسسة للمواصفات القياسية للجودة أو اشتراطات أمان استخدام المنتج أو تنفيذها بصورة جزئية، مما يؤدي إلى عدم قدرة المنتج على إشباع حاجات المستهلك أو إصابة المستهلك بضرر لعدم أمان المنتج، وبسبب صعوبة قياس ما يصيب المستهلك من ضرر بسبب عدم أمان المنتج تعد طريقة تكلفة التصحيح أفضل الطرق المتاحة لتوفير معلومات تعكس نتائج قيمة المساهمات السالبة في مجال المنتج.

1 - محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص: 195.

2 - محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص: 195-197.

ب- القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات المنتج: يؤدي القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات المنتج إلى توفير معلومات تعطي دلالة اجتماعية لمساهمات المؤسسة في هذا المجال أفضل مما يوفره القياس النقدي، خصوصا بالنسبة للمساهمات السالبة. ومن أمثلة القياس غير النقدي عدد شكاوى العملاء، كمية البضاعة المرتدة عن العملاء، عدد الحوادث التي نشأت عن استخدام المنتج.

خامسا: مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي.

هناك تحدي يواجه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، نظرا لوجود تشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية، وهذا نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشاكل في كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل.

فتكاليف تدريب الموظفين على سبيل المثال يمكن النظر إليها على اعتبار أنها تكاليف اجتماعية ضرورية لإتاحة الفرصة أمام العاملين للترقية والتدرج الوظيفي لخلق حالة من الانتماء والولاء لديهم تجاه المؤسسة، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن اعتبارها أنها تكاليف اقتصادية لازمة لزيادة الإنتاجية والارتقاء بها كما ونوعا لزيادة الربحية في المؤسسة.

وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس المحاسبي الاجتماعي من جهة ثانية.¹ وهنا نستطيع أن نقول بأن أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي هي:²

1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المؤسسة: تكمن هذه المشكلة في وجود اختلاف في وجهات النظر حول تحديد ماهية التكاليف الاجتماعية سواء من النظرة المحاسبية أو الاقتصادية، والتي تم التطرق اليهما فيما سبق.

2- مشكلة قياس المنافع الاجتماعية على مستوى المؤسسة: المشكلة تكمن في أن المنافع (العوائد) الاجتماعية تتحقق لأطراف قد تكون خارج المؤسسة أو داخلها كالعمال والمستهلكين مثلا، فضلا عن أن العديد من المنافع الاجتماعية قد يصعب قياسها بشكل نقدي وبأسلوب مباشر، وهذا يرجع إلى أن المنافع قد تكون في صورة

1 - سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره، ص ص: 200.

2 - سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره، ص ص: 200-201.

سلوكية تؤثر على النواحي النفسية فتؤدي الى حالة من الرضا لدى الافراد عن المؤسسة ينعكس أثره إيجابا على المؤسسة في شكل منافع اجتماعية يصعب قياسها.

3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي: تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأية مؤسسة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسئوليتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الاداء الاجتماعي، ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للمؤسسة اكتسابها نتيجة هذه التضحية، والتي تنبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة باعتبارها النشاط المسبب لعملية الاتفاق، وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفه وأبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العملية، وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق، وهذا مما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماما. ولهذا فان اهم مشاكل التقرير المحاسبي للنشاط الاجتماعي تتبلور في مشكلة الوقوف على اسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي، ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي وصولا الى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

أدى ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الى زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي، باعتباره الأسلوب الذي يمكن من خلاله تتبع كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية للمؤسسات الاقتصادية على المجتمع، وذلك من خلال اعداد تقارير اجتماعية تبين وتعكس مدى التزام هذه الأخيرة بمسئولياتها الاجتماعية.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

يعرف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي بأنه الأسلوب أو الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية او التقارير الملحقه بها أداة ملائمة لتحقيق ذلك.¹

كما عرف بانه عرض للبيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.²

وعرف كذلك بأنه العملية التي بواسطتها تستطيع المؤسسة التواصل مع المجتمع من خلال اظهار كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية سواء بالنسبة لذوي المصالح أو للمجتمع.³

في حين عرفه ماثوس (Mathews) بانه الإفصاح الاختياري عن المعلومات الوصفية والكمية سواء كانت تلك المعلومات الكمية مالية أو غير مالية والذي تقوم به المؤسسة لإعلام أو التأثير على فئات مختلفة من مستخدمي تلك المعلومات، فالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية يعتبر من قبيل القرارات التي تتخذها المؤسسة والمتعلقة بالإفصاح الاختياري.⁴

1 - بن العايش فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

2 - بن فرج زوبينة، مرجع سبق ذكره، ص: 398.

3 - محمدي فطوم، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية، نموذج مقترح، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 13، 2015، ص: 304.

4 - سفير محمد، حيدوشي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي بأنه أسلوب لعرض البيانات والمعلومات الوصفية والكمية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمؤسسة في القوائم المالية، وهذا بهدف توفير معلومات تسمح بتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وتقويمه.

ثانياً: أسباب زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية ما يلي:¹

- أسباب تتعلق بتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: منها ما يلي:
- إن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يساهم في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المؤسسات؛
- إن تضمين القوائم المالية بالأنشطة الاجتماعية يساهم بشكل أفضل في تقويم أداء المؤسسة اجتماعياً؛
- لم يقتصر المستثمر على الجانب الاقتصادي فقط لاتخاذ قرار الاستثمار بل تعدى ذلك إلى الجوانب والمعايير الأخرى مثل الدينية والسياسية والاجتماعية وهذا ما نتج عنه ظهور ما يسمى بالمستثمر الأخلاقي؛
- ازداد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشكلات البيئية والاجتماعية التي قد تسببها المؤسسات مما دفع الحكومات لإصدار قوانين وتحقيق نوع من الإشراف وفرض عقوبات وغرامات على المؤسسات المخالفة، الأمر الذي أدى إلى حث المؤسسات على إعطاء قدر أكبر من الاهتمام ببيانات التكلفة الاجتماعية والإجراءات القانونية.
- أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة: أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية يمكن تلخيصها فيما يلي:
- إن العديد من المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية وتؤثر جوهرياً على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها، ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها؛
- إن التغيير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر الاجتماعية بضرورة تحمل المؤسسات للتكاليف الاجتماعية يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الاجتماعية عن طريق وظيفة المحاسبة.

¹ - سفير محمد، حيدوشي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

ثالثاً: أشكال الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

يمكن ان يأخذ الإفصاح المحاسبي الاجتماعي أحد الأشكال التالية:

- 1- **الإفصاح الكافي:** يعني هذا الإفصاح أن تشتمل القوائم المالية والتفسيرات المرفقة بها على الحد الأدنى من المعلومات التي يستطيع جميع المهتمين اتخاذ قراراتهم على أساسها بكل دقة ودون أية معوقات.¹
- 2- **الإفصاح الكامل:** أي أن يشمل الإفصاح على كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما معه يعني إظهار معلومات بكميات كبيرة، مما يؤدي إلى إغراق مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد لا يكون هناك حاجة لها.²
- 3- **الإفصاح العادل:** ويتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة، وبذلك يجب تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المالية نفسها في وقت واحد.³

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الآتي:⁴

- **معلومات كمية (مالية):** يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية ، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة.
- **المعلومات غير الكمية (غير المالية):** يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية، إذ أن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة، كما أن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

1 - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 75-76.

2 - بن فرج زوية، مرجع سبق ذكره، ص: 397.

3 - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

4 - يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 251.

ويبوب الإفصاح المحاسبي طبقا للتشريعات إلى:¹

- 1- الإفصاح الاجباري (القانوني): وهو ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة الى ما تقضي به التشريعات والقوانين كإيضاحات محددة وضرورية. ويهدف هذا النوع من الإفصاح المحاسبي الى تقديم القدر الكافي والمناسب من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة.
- 2- الإفصاح الاختياري (الاضافي): يتمثل في المعلومات الاضافية التي تقدمها المؤسسة والتي قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية او المعايير المحاسبية، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية وحتى لا يلجؤوا الى مصادر اخرى للمعلومات قد تكون مضللة. ومثال ذلك تقديم القوائم المالية المرحلية لكل ثلاثة أشهر، والقوائم المالية القطاعية وغير ذلك من المعلومات الاضافية التي ترفع من درجة الإفصاح المحاسبي.

رابعاً: معايير اختيار المعلومات الاجتماعية.

- إن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يواجه مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها بصورة مناسبة لمن يهمه التعرف على الأداء الاجتماعي للمؤسسة. ولهذا ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات،² وفيما يلي أهم المعايير:³
- 1- الملائمة: وهي علاقة المعلومة بالهدف الذي تعد من أجله، وتعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات الاجتماعية التي تدرج بالتقرير الاجتماعي، فالمعلومات الملائمة هي التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسة في المجالات التي تم الفئات الاجتماعية التي تقع عليها هذه التأثيرات.
 - 2- البعد عن التحيز: إن هذا المعيار يقتضي أن تكون المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف. وينطوي ذلك على المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي والتي ينبغي أن تعكس كلا من التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية والاجتماعية المتعلقة بمسؤولية المؤسسة الاجتماعية.

1 - عكسة أحلام، سعادة فاطمة الزهرة، دور التشريعات و القوانين في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، المجلد: 01، العدد: 01، 2017، ص: 96.

2 - سفير محمد، حيدوشي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

3 - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص: 81-83.

- 3- القابلية للفهم:** يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي مع القدرة الاستيعابية لمستخدميها، وهذا مطلب أساسي عند إعداد التقرير تجنباً للغموض والتعقيد، خصوصاً وأن التعامل مع بعض المعلومات يعتبر أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد.
- 4- القابلية للمقارنة:** هذا المعيار ضروري حيث يتم على أساسه اتخاذ القرارات الرشيدة، من خلال مقارنة أداء المؤسسة الاجتماعي مع الأداء الاجتماعي للمؤسسات الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والاجتماعي للوصول إلى حقيقة أداء المؤسسة الاجتماعي.
- 5- المرونة:** تعتبر من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خاصة بالنسبة للتقرير الاجتماعي والبيئي الذي تتصف عناصره بالتغير، فالمسؤولية الاجتماعية قد تتغير من سنة إلى أخرى نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمؤسسة، وقد تكون العمليات البيئية والاجتماعية الخاصة بالوقت الماضي غير ملائمة للوقت الحاضر وكذلك العمليات في الوقت الحاضر قد تكون غير ملائمة في المستقبل.

خامساً: طرق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

يتم الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي في القوائم المالية بأحد الأساليب الآتية:¹

- 1- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير منفصل عن التقارير المالية:** ويتضمن المبالغ التي انفتحت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية، ويعرض متزامناً مع القوائم المالية، ولا يتضمن المنافع التي حققتها تلك النشاطات؛
- 2- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية متضمنة تكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية:** ويطلق عليها اسم قائمة التأثير الاجتماعي، وفيها يتم الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف وصافي العجز أو الفائض الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع؛
- 3- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية دون الاعتماد على تحليل التكاليف والمنافع من هذه الأنشطة:** ويتخذ هذا التقرير شكل وصفي لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبويب النشاطات الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربعة مجموعات: العاملين أو الموارد البشرية، البيئة، المجتمع والمستهلكين؛

¹ - بن العايش فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

4- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع اظهار جميع المبالغ التي انفقت على كل نشاط: ويعتمد هذا الأسلوب على الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات مما يتناسب مع قيمة ما انفق.

مما سبق نلاحظ أن هناك طريقتين للإفصاح عن الأداء الاجتماعي:¹

- **طريقة الفصل:** ووفقا لهذه الطريقة يتم عرض المعلومات الاجتماعية في تقارير اجتماعية منفصلة عن تقارير المحاسبة المالية، وتأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية في هذه الطريقة أحد الأشكال التالية:
 - التقارير الوصفية: تتجنب هذه التقارير مشكلات قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية، وتكتفي بوصف الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية؛
 - تقارير تفصح عن جانب التكاليف فقط؛
 - تقارير تفصح عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية.
- **طريقة الدمج:** ووفقا لهذه الطريقة يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مالية تعرض الأداء الاجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي، وذلك بالنسبة إلى التكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كمياً، أما بالنسبة إلى البنود التي لا يمكن قياسها كمياً فيتم عرضها في قوائم ملحقة أو كملاحظات هامشية.

¹ - منى لطفي بيطار، منى خالد فرحات، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية، جامعة كاي، سورية، العدد: 07، 2012، ص: 45.

المبحث الثالث: نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

نظرا للمستوى العالي من الدقة الذي يتميز به نظام ABC في تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسات، اقترح الدكتور " إبراهيم ميده " توسيع نطاق هذا النظام ليشمل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، محاولة منه توفير قدر كاف من المعلومات الصحيحة والدقيقة للمسيرين بالشكل الذي يسمح لهم باتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق التوازن بين مصالح جميع فئات المجتمع التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، ومنه سنعرض في هذا المبحث النموذج المقترح من طرف الدكتور " إبراهيم ميده " لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، بما فيها التقارير المقترحة كمخرجات لهذا النظام للإفصاح عن الاداء الاجتماعي للمؤسسات.

المطلب الأول: الإطار التصوري لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

سنحاول في هذا المطلب التعرف على أهداف وخصائص نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، وكذا المبادئ التي يقوم عليها بالإضافة إلى الدوافع التي أدت إلى تبنيه.

أولا: أهداف نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

يقترح الدكتور " إبراهيم ميده " إجراء توسيع لأهداف نظام ABC بحيث لا يقتصر على قياس القرارات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية ورقابتها وترشيدها، ولكن يجب أن يشمل أيضا كل ما يتعلق بالأنشطة الاجتماعية، ومن أهم الأهداف المقترحة لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية ما يلي:¹

- 1- قياس تكاليف الأداء الاجتماعي والتي تتضمن تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية وفاء لمسئوليتها الاجتماعية؛
- 2- الرقابة على تكاليف الأداء الاجتماعي بهدف تحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية ومن ثم الإسهام في الحد من الإسراف والضياع في استخدام موارد المؤسسة الاقتصادية؛
- 3- ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بالأداء الاجتماعي سواء أكانت تلك القرارات قرارات تخطيطية تتعلق بإعداد موازنة تخطيطية للأداء الاجتماعي أو قرارات مصححة تعمل على تشجيع الفروق الموجبة وعلاج الفروق السالبة الناتجة عن مقارنة الأداء الاجتماعي الفعلي بالأداء الاجتماعي المخطط، وذلك بعد تحليلها ودراسة أسبابها في ضوء مبدأ الإدارة بالاستثناء.

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 286.

ثانياً: خصائص نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

يجب التنويه إلى أن نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية هو نظام فرعي للتكاليف ومن المنطقي أن يتسم بخصائص النظام الفعال للتكاليف ومن هذه الخصائص:¹

- 1- الكفاءة التحليلية: يجب أن تتوفر هذه السمة في نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية فيقوم بتجميع بيانات التكاليف الخاصة بالأنشطة وتحليلها إلى أعماق متعددة تنتهي بتوفير ثروة من البيانات والمعلومات الاجتماعية تجعله قادراً على مواجهة جميع الخدمات التي تطلب منه؛
- 2- الكفاءة الرقابية: بمعنى أنه يجب أن يجمع إلى جانب المحاسبة عن الفعاليات، إعداد المعايير العلمية الدقيقة التي تتيح فرصة المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية وتحديد الفروق بينهما ودراسة أسبابها أولاً بأول دون الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية، وبذلك تصبح التكاليف الفعلية للأنشطة الاجتماعية باستمرار تحت المراقبة؛
- 3- ارتكاز النظام على علمية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى: حيث أن فاعلية نظام التكاليف تقاس بدرجة تحقيق التوازن بين الركيزتين المذكورتين، بحيث لا تغلب القواعد والأصول العلمية القائم عليها النظام لدرجة أن يصبح غير قابل للتطبيق، ولا يغلب واقع ظروف الحال والإمكانات المتاحة لدرجة أن يصبح النظام غير علمي في بنيانه مما يؤدي إلى نتائج مشكوك في صحتها.

ثالثاً: مبادئ تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

- المبادئ العلمية التي يجب مراعاتها في تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية تتمثل في الآتي:²
- 1- مبدأ التسجيل التاريخي التحليلي: وذلك كي تتوفر البيانات التفصيلية عن تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف نظام التكاليف؛
 - 2- مبدأ المحاسبة الكمية والمالية: إذ يجب أن يراعى في تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية ارتكازه على مبدأ المحاسبة الكمية إلى جانب المحاسبة المالية، إذ أن المحاسبة الكمية تمكن من تتبع مواطن الكفاءة ومواطن الإسراف في استخدام عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية؛
 - 3- مبدأ إعداد تقارير دورية لمراكز المسؤولية: بهدف الرقابة على عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية.

1 - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 287.

2 - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 287.

4- مبدأ مراعاة الاعتبارات السلوكية في إعداد أساليب الرقابة على التكاليف واستخدامها.

رابعاً: دوافع مراعاة المسؤولية الاجتماعية في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

من أهمها ما يلي:¹

1- الاتجاه نحو تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها فالكفاءة الاقتصادية وحدها لم تعد المعيار الوحيد للحكم على أداء المؤسسة الاقتصادية، ولذلك يجب أن يراعى في تطبيق نظام التكلفة ABC أن يكون من ضمن مخرجاته ما يساعد على تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية إلى جانب تقييمها من الناحية الاقتصادية، وذلك لازدياد الطلب على المعلومات الاجتماعية من جانب العديد من الفئات المجتمع ومن أهمهم المستثمرون، حيث أوضحت الدراسة التي قام بها " A. Belkaoui " على 50 مؤسسة أمريكية تقوم بالإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث في تقاريرها المالية المنشورة أن أسعار أسهم هذه المؤسسات عرفت ارتفاعاً من تاريخ إعلان هذه التقارير، ولذلك دعت اللجنة التي كونتها الجمعية الوطنية للمحاسبين N.A.A إلى ضرورة وجود مقياس اقتصادي اجتماعي لتقييم أداء المؤسسة، حيث ركزت في التقرير عن محاسبة الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية الذي قدمته على أهمية الاعتراف بالأنشطة الاجتماعية وتحديد مقاييس لتقييمها لتكامل المقاييس الاقتصادية والتقليدية والتي من أهمها الربح؛

2- حاجة الإدارة الماسة إلى معلومات دورية عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك لتمكينها من أداء وظائفها بفعالية وكفاءة في مجال الأداء الاجتماعي، فهناك أنشطة اجتماعية يؤدي القيام بها إلى تحسين الأرباح في كل من الأجل القصير والأجل الطويل معاً، فعلى سبيل المثال قد تقوم إحدى المؤسسات الاقتصادية بالمحافظة على البيئة عن طريق تعبئة المنتج في عبوات يمكن للعميل ردها للمؤسسة مرة أخرى والحصول على مقابل لها، ويكون من نتيجة هذا التصرف تحقيق هدفين معاً.

- حماية البيئة من التلوث نتيجة تشجيع العميل على عدم إلقاء العبوات الفارغة؛

- تخفيض تكلفة المنتج بالنسبة للعميل نتيجة استلام مقابل للعبوات الفارغة التي ردها، ومن ثم زيادة حجم المبيعات ومن ثم الأرباح، ومن الأمثلة الأخرى للأنشطة الاجتماعية التحكم في المخلفات وإعادة استخدامها.

3- الطبيعة الكمية والمالية لمعظم الأنشطة الاجتماعية والتزايد المستمر في أهميتها النسبية: ويتفق هذا مع ما أشارت إليه جمعية المحاسبة الأمريكية A.A.A في أنه من أقوى الأسباب التي تدعو المحاسبين إلى مراعاة المسؤولية

¹ - إبراهيم ميدة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 287-289.

الاجتماعية في تطبيق النظم المحاسبية والاهتمام بقياس المعلومات وعرضها عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسات هو ان الكثير من هذه المعلومات ذات طبيعة كمية ومالية وتؤثر تأثيرا جوهريا في تكاليف الإنتاج.

4- ترشيد قياس تكلفة الإنتاج وتجنب نتائج عدم القياس السليم لها.

المطلب الثاني: خطوات تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

سنقوم في هذا المطلب بعرض الخطوات المقترحة من طرف الدكتور " إبراهيم ميده " لتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

أولا: تحديد الأنشطة الاجتماعية.

اعتمد الدكتور " إبراهيم ميده " في تحديد الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق نظام ABC على التبويب الذي أشار إليه تقرير لجنة الجمعية الوطنية للمحاسبين بأمريكا (NAA)، الذي قسمها إلى أربعة مجالات كما ذكرنا سابقا في الجدول رقم (07) في المطلب الثالث للمبحث الأول وهي: مجال التفاعل مع المجتمع، مجال الموارد البشرية، مجال المساهمات البيئية والموارد الطبيعية ومجال مساهمات المنتج أو الخدمة

ثانيا: تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق نظام ABC.

انسجاما مع التبويب الشامل للأنشطة الاجتماعية وهو تبويب N.A.A اقترح " إبراهيم ميده " تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية كخطوة ثانية من خطوات تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بما يأتي:¹

1- مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة فئات أخرى في المجتمع: والتي تهدف إلى تحقيق فائدة للجمهور العام،

وتضم هذه المراكز عددا من مراكز الأنشطة الفرعية الآتية:

- مراكز نشاط الإسهامات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية؛

- مراكز نشاط رعاية المعوقين.

2- مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة الموارد البشرية العاملة في المؤسسة الاقتصادية: وتتضمن هذه المراكز

الرئيسية والتي تهدف إلى تحقيق رضى العاملين عددا من المراكز الفرعية وهي:

- مركز نشاط الأمن الصناعي؛

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص ص: 298-299.

- مركز نشاط تدريب العاملين؛
- مركز نشاط تغذية العاملين وعلاجهم؛
- مركز نشاط نقل العاملين وإسكانهم؛
- مركز نشاط خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم؛
- مركز نشاط تحميل مظهر المؤسسة الاقتصادية.

3- مراكز الأنشطة الاجتماعية لحماية البيئة: وتتضمن هذه المراكز الخاصة بحماية البيئة من الآثار العرضية الضارة

الناجمة عن النشاط الرئيسي للمؤسسة الاقتصادية عددا من مراكز الأنشطة الفرعية الآتية:

- مركز نشاط الحد من تلوث الهواء؛
- مركز نشاط الحد من تلوث المياه والأرض؛
- مركز نشاط الحد من تلوث الصوت (الضوضاء).

4- مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة المستهلكين: والتي تهدف إلى تحقيق وكذلك المحافظة على رضى المستهلكين،

وتضم عددا من مراكز الأنشطة الفرعية الآتية:

- مركز نشاط دراسة شكاوي العملاء؛
- مركز نشاط صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله؛
- مركز نشاط بحوث التسويق.

ثالثا: تحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية.

هناك صعوبة نسبية تكتنف خطوة تحديد محركات تكلفة الأنشطة الاجتماعية أو مسبباتها، إذ تتسم بأنها غير ملموسة ويصعب قياسها كميًا بعكس الحال عند تحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاقتصادية، ولكن لا يعني ذلك أنه لا يمكن تحديدها وتميزها،¹ وفي هذه الخطوة سنعرض محاولة لتحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية اقترحها الدكتور " إبراهيم ميده " في الجدول التالي:

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 299.

الجدول رقم (08): مسببات تكلفة الأنشطة اللازمة لتطبيق نظام ABC.

مسببات (محركات) التكلفة المقترحة	مراكز الأنشطة الاجتماعية
<p>1- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمات فئات أخرى في المجتمع:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مساهمة مالية. - رعاية معوق نوع الرعاية. 	<p>1- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمات فئات أخرى في المجتمع:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط المساهمة المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية وغيرها. - مركز نشاط رعاية المعوقين.
<p>2- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - خدمة أمن صناعي للعامل. - ساعة تدريب الفرد. - خدمة غذائية / خدمة علاجية للعامل. - خدمة نقل العاملين / متر مربع سكن. - خدمة ترفيهية للعامل - نوع الخدمة والرعاية لأطفالهم. - متر مربع مساحة مجاملة. 	<p>2- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط الأمن الصناعي. - مركز نشاط تدريب العاملين. - مركز نشاط تغذية العاملين وعلاجهم. - مركز نشاط نقل العاملين وإسكانهم. - مركز نشاط خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم. - مركز نشاط تجميل مظهر المؤسسة الاقتصادية.
<p>3- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة :</p> <ul style="list-style-type: none"> - طن / عنصر تلوث الهواء. - طن / عنصر تلوث المياه والأرض. - ديسيبل *** / ضوضاء. 	<p>3- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط الحد من تلوث الهواء. - مركز نشاط الحد من تلوث المياه والأرض. - مركز نشاط الحد من تلوث الصوت (الضوضاء).
<p>4- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المستهلكين:</p> <ul style="list-style-type: none"> - شكوى. - وحدة المنتج - نوع الصيانة. - بحث أو دراسة تسويقية. 	<p>4- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المستهلكين:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط دراسة شكاوي العملاء والرد عليها. - مركز نشاط صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله. - مركز نشاط البحوث والدراسات التسويقية.

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 300.

*** الديسيبل هو وحدة مستخدمة لقياس شدة الصوت وهو ادنى فرق بين صوت وآخر يمكن أن تحسه الأذن البشرية فمثلا صوت الإنسان العادي من 30 إلى 60 ديسيبل.

رابعاً: اقتراح نموذج لتحميل (تخصيص) تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي بالمؤسسة.

اقترح الدكتور " إبراهيم ميده " تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي بالمؤسسة الاقتصادية والتي تشمل: مراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية ومراكز الأنشطة الاستثمارية. وفسر سبب ذلك بتداخل الأنشطة الاجتماعية مع جميع الوظائف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية ومن ثم يجب أن تتحمل بها، وتواجه المعالجة المحاسبية السابقة مشكلة تتعلق بكيفية تحديد أنصبة مراكز النشاط الاقتصادي من تكاليف الأنشطة الاجتماعية، وفي هذا الصدد يعرض " إبراهيم ميده " نموذجاً مقترحاً لكشف تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي في المؤسسة الاقتصادية.¹

الجدول رقم (09): النموذج المقترح لكشف تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على النشاط الاقتصادي.

مراكز النشاط الاقتصادي				أساس التخصيص Allocation base	تكاليف الأنشطة
مراكز الأنشطة الاستثمارية	مراكز الأنشطة الإدارية	مراكز الأنشطة التسويقية	مراكز الأنشطة الإنتاجية		
تكاليف الأنشطة الاجتماعية لخدمة فئات أخرى للمجتمع:					
-	XX	-	-	تخصيص	تكلفة المساهمات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية
-	XX	-	-	تخصيص	تكلفة رعاية المعوقين "معظم أعمالهم أمن إداري"
تكاليف الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية :					
-	-	-	XX	تخصيص	تكلفة الأمن الصناعي
XX	XX	XX	XX	تخصيص، والبنود المشتركة توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من خدمة التدريب.	تكلفة تدريب العاملين
XX	XX	XX	XX	تخصيص، والبنود المشتركة توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الخدمات الطبية والأغذية.	تكلفة تغذية العاملين وعلاجهم

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 300.

XX	XX	XX	XX	تخصيص، والبنود المشتركة توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من خدمة النقل والسكن	تكلفة نقل العاملين وإسكانهم
XX	XX	XX	XX	توزع بنسبة عدد العمال في المراكز	تكلفة الخدمات الترفيهية ورعاية أطفال العاملين
XX	XX	XX	XX	توزع بنسبة عدد العمال في المراكز	تكلفة تحميل مظهر المؤسسة الاقتصادية
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية البيئة:					
-	-	-	XX	تخصيص	تكلفة الحد من تلوث الهواء
-	-	-	XX	تخصيص	تكلفة الحد من تلوث المياه والأرض
-	-	-	XX	تخصيص	تكلفة الحد من الضوضاء
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلكين:					
-	-	XX	-	تخصيص	تكلفة دراسة شكاوي العملاء
-	-	XX	-	تخصيص	تكلفة صيانة المنتج وإصلاحه
-	-	XX	-	تخصيص	تكلفة البحوث التسويقية لسلوك المستهلكين
XX	XX	XX	XX		إجمالي أنصبة مراكز النشاط الاقتصادي من تكاليف الأنشطة الاجتماعية

المصدر: إبراهيم ميدة، مرجع سبق ذكره، ص: 301.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن في هذه الخطوة يتم تحميل كل مركز من مراكز النشاط الاقتصادي بنصيبه من التكاليف الاجتماعية، حيث ان هناك أنشطة اجتماعية يتم تخصيص تكاليفها بصفة كلية لمركز نشاط اقتصادي واحد فقط، في حين هناك أنشطة أخرى يتم تخصيص تكاليفها الى أكثر من مركز اقتصادي.

المطلب الثالث: التقارير المقترحة كمخرجات لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

سنعرض في هذا المطلب التقارير الثلاثة المقترحة من طرف الدكتور " إبراهيم ميده " كمخرجات لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية.

أولاً: تصميم قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية.¹

يفصح هذا التقرير عن تكاليف ومنافع النشاط الاجتماعي الذي قامت به المؤسسة الاقتصادية وفاء لمسئوليتها الاجتماعية عن فترة زمنية معينة، ويمثل هذا التقرير محاولة من قبل الباحث لعرض نوعين رئيسيين من المعلومات عن النشاط الاجتماعي وهما:

- 1- تكاليف أداء الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية وفاء لمسئوليتها الاجتماعية في صورة مالية؛
- 2- المنافع الاجتماعية وهي تمثل الإنجازات الاجتماعية التي تحققت للمجتمع نتيجة تحمل المؤسسة الاقتصادية لتكاليف أداء الأنشطة الاجتماعية، ويتم عرضها في صورة كمية.

ويهدف الباحث من تضمين قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية بالمنافع الاجتماعية (الإنجازات الاجتماعية) التي حققتها المؤسسة الاقتصادية في المجال الاجتماعي، إلى جانب التكاليف الاجتماعية التي تحملتها في سبيل تحقيق تلك الإنجازات، إلى إعطاء صورة صادقة عن النشاط الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية، إذ أن اقتصار هذا التقرير عن توضيح التكاليف الاجتماعية فقط دون الإنجازات (البيانات المكمل لها) التي تحققت في المجال الاجتماعي لن يمكن المطلع عليه من الحكم السليم على كفاءة النشاط الاجتماعي.

كما أن هناك العديد من الأسباب التي دعت الباحث إلى عرض المنافع الاجتماعية في صورة كمية من أهمها:

- صعوبة قياس المنافع الاجتماعية في صورة مالية، فالمنافع الاجتماعية هي فوائد تتحقق لفئات اجتماعية متعددة داخل المؤسسة الاقتصادية وخارجها نتيجة قيامها ببعض الأنشطة الاجتماعية والعديد من هذه المنافع يصعب قياسه قياساً مالياً فعلى سبيل المثال كيف يمكن تقدير قيمة مالية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية؟ وكذلك كيف يمكن تقدير قيمة مالية

1 - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 302-303.

للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة تخفيض الضوضاء التي تحدثها آلات المصنع؟ وكيف يمكن تقدير قيمة مالية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الإضافة الجمالية التي أضافتها المؤسسة الاقتصادية بتشجير المنطقة المحيطة بالمؤسسة واستزراعها؟

- عدم موضوعية قياس المنافع الاجتماعية في صورة مالية، فعلى الرغم من صعوبة قياس المنافع الاجتماعية في صورة مالية، إلا أن هناك دراسات مثل دراسة " R.W.Estes " قامت بتحديد قيم مالية للمنافع الاجتماعية ولكن هذه القيم خضعت للتقدير الشخصي واتسمت بعدم موضوعية القياس مما يخفف درجة الثقة إلى حد كبير.
- إمكانية قياس المنافع الاجتماعية بالنسبة لمعظم الأنشطة الاجتماعية بصورة كمية بطريقة أكثر موضوعية، كأن يتم قياس المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء في صورة كمية بمقدار كمية تلوث الهواء التي تم تخفيضها، أو قياس المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة تخفيض الضوضاء التي تحدثها المصانع في صورة كمية بمقدار كمية الضوضاء بالديسبل التي تم تخفيضها، لأن هذا القياس الكمي للمنافع يعد أكثر موضوعية.
- إن قياس المنافع الاجتماعية في صورة كمية، مع توافر معلومات عن تكاليف أداء الأنشطة الاجتماعية التي تحملتها المؤسسة الاقتصادية لتحقيق تلك المنافع، يمكن من قياس متوسط تكلفة الوحدة من المنفعة الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي، وذلك بقسمة تكاليف كل نشاط اجتماعي على المنافع الاجتماعية في صورة كمية لذلك النشاط، وهذا المتوسط له استخدامات عديدة منها انه يساعد في تحديد التكاليف المحددة مقدما لتحقيق منافع اجتماعية معينة في الفترة القادمة.

وتجرب الإشارة إلى أنه في بعض الحالات قد يتطلب القياس الكمي للمنافع الاجتماعية توضيحاً وصفاً لها ففي مثل هذه الحالات يوصي الباحث بضرورة الاستعانة بأسلوب القياس الوصفي إلى جانب أسلوب القياس الكمي لإعطاء صورة أوضح عن المنافع الاجتماعية. ويقصد بالقياس الوصفي التوصيف الإنشائي لخصائص شيء أو مظهره، أو حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذه الخصائص أو المظاهر.

والجدول الآتي يوضح قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية والبيانات المكملة لها المقترحة بصورتها المالية فيما يخص التكاليف الاجتماعية، وبصورتها الكمية والوصفية فيما يخص المنافع الاجتماعية:

الجدول رقم (10): قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية المقترحة عن الفترة من X إلى Y والبيانات المكمل لها.

متوسط تكلفة الوحدة	بيانات المنافع الاجتماعية			البيان	المبلغ	
	ملاحظات وصفية	كمية المنفعة	وحدة قياس المنفعة		جزئي	كلي
أنشطة خدمة الجمهور العام						
XX	-	XX	مساهمات مالية	المساهمات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية	XX	
XX	-	XX	رعاية معوق - نوع الرعاية	رعاية المعوقين	XX	
				(مجموع تكاليف أنشطة خدمة الجمهور العام)		XXX
أنشطة الموارد البشرية						
XX	-	XX	خدمة الأمن الصناعي	الأمن الصناعي	XX	
XX	-	XX	ساعة تدريب الفرد	تدريب العاملين	XX	
XX	-	XX	وجبة - خدمة علاجية	تغذية العاملين وعلاجهم	XX	
XX	-	XX	خدمة نقل - متر مربع	نقل العاملين وإسكانهم	XX	
XX	-	XX	خدمة ترفيهية	خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم	XX	
XX	-	XX	متر مربع - مساحة مجلدة	تجميل مظهر المؤسسة الاقتصادية	XX	
				(مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية)		XXX
أنشطة حماية البيئة						
XX	-	XX	طن/عنصر تلوث الهواء	الحد من تلوث الهواء	XX	
XX	-	XX	طن/عنصر تلوث المياه والأرض	الحد من تلوث المياه والأرض	XX	
XX	-	XX	ديسيبل / ضوضاء	الحد من تلوث الصوت (الضوضاء)	XX	
				(مجموع تكاليف أنشطة حماية البيئة)		XXX
أنشطة حماية حقوق المستهلك						
XX	-	XX	شكوى	دراسة شكاوي العملاء والرد عليها	XX	

XX	-	XX	وحدة المنتج - نوع صيانة	صيانة المنتج وإصلاحه واستبدله	
XX	-	XX	بحث أو دراسة	تكاليف البحوث والدراسات التسويقية	
				(مجموع تكاليف أنشطة حماية حقوق المستهلكين)	XXX
				(إجمالي تكاليف الأنشطة الاجتماعية)	XXX

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 304.

ثانياً: تصميم تقرير (كمي) لانحرافات الأداء الاجتماعي.

يهدف الباحث من تصميم هذا التقرير إلى توفير معلومات تساعد الإدارة في الحكم على مقدار وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية وتمكنها من تقييم الأداء الاجتماعي لها وتنبهها إلى ضرورة اتخاذ القرارات المصححة لمعالجة الانحرافات السالبة وتشجيع الانحرافات الموجبة لتحقيق أداء اجتماعي أفضل.

وللحكم على مقدار وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية يجب مقابلتها بالمستويات الفعلية للأداء الاجتماعي في صورة كمية أيضاً، ويعود السبب في إعداد هذا التقرير في صورة كمية إلى أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية يتم تحديدها في الغالب في قوانين الدولة واللوائح الحكومية والقرارات السياسية وغيرها في صورة كمية.

يتضمن التقرير المقترح أنواع الأنشطة الاجتماعية ووحدة قياس هذه الأنشطة بصورة كمية وكذلك المستويات المحددة مقدماً للمسؤولية الاجتماعية في صورة كمية، والمستويات الفعلية للأداء الاجتماعي في صورة كمية أيضاً، ويبين كذلك الانحرافات بين المستويات المحددة مقدماً والفعلية. وتجدر الإشارة إلى أن الانحرافات السالبة تعني عدم وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية بالنسبة للنشاط الاجتماعي الذي خضع لهذه المقارنة، وأن الانحرافات الموجبة تعني وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية بالنسبة لذلك النشاط الاجتماعي، ويفضل أن تقوم الإدارة بدراسة أسباب الانحرافات والعمل على إيجاد الأسلوب المناسب لمعالجة السالب منها وتشجيع الموجب¹ والجدول الآتي يوضح النموذج المقترح لتقرير الانحرافات في الأداء الاجتماعي في صورة كمية عن الفترة من.....إلى.....:

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 304-305.

الجدول رقم(11): تقرير كمي لانحرافات الأداء الاجتماعي عن الفترة من X إلى Y

الأنشطة الاجتماعية	وحدة القياس	الكميات		
		الانحراف	الفعالية	المخططة
أنشطة خدمة الجمهور العام:				
- المساهمات المالية للهيئات التعليمية والثقافية والصحية	- مساهمة مالية	XX	XXX	XXX
- رعاية المعوقين.	- رعاية معوق-نوع الرعاية.	XX	XXX	XXX
مجموع أنشطة خدمة الجمهور		XXX	XXX	XXX
أنشطة الموارد البشرية:				
-الأمن الصناعي.	- خدمة الأمن الصناعي.	XX	XXX	XXX
- تدريب العاملين.	- ساعة تدريب الفرد.	XX	XXX	XXX
- تغذية العاملين و علاجهم	- وجبة- خدمة علاجية.	XX	XXX	XXX
- نقل العاملين و إسكانهم.	- خدمة نقل- متر مربع.	XX	XXX	XXX
- خدمات ترفيهية للعاملين و رعاية أطفالهم.	- خدمة ترفيهية.	XX	XXX	XXX
- تحميل مظهر المؤسسة الاقتصادية.	- متر مربع مساحة مجاملة	XX	XXX	XXX
مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية.		XXXX	XXXX	XXXX
أنشطة حماية البيئة:				
-الحد من تلوث الهواء.	- طن/عنصر تلوث الهواء.	XX	XXX	XXX
-الحد من تلوث المياه و الأرض.	- طن/ عنصر تلوث المياه والأرض	XX	XXX	XXX
- الحد من تلوث الصوت/(الضوضاء).	- ديسيبل/ضوضاء.	XX	XXX	XXX
مجموع تكاليف أنشطة حماية البيئة		XXXX	XXXX	XXXX
أنشطة حماية حقوق المستهلك:				
- دراسة شكاوي العملاء و الرد عليها.	- شكوى.	XX	XXX	XXX
- صيانة المنتج و إصلاحه و استبداله.	- وحدة المنتج -نوع الصيانة.	XX	XXX	XXX
-تكاليف البحوث والدراسات التسويقية.	- بحث أو دراسة	XX	XXX	XXX
مجموع تكاليف أنشطة حماية حقوق المستهلكين.		XXXX	XXXX	XXXX
إجمالي الأنشطة الاجتماعية.		XXXXXX	XXXXXX	XXXXXX

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 305-306.

ثالثاً: تصميم قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية.

يقترح الباحث إعداد هذا التقرير عندما لا تنمي المؤسسات الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية أو عندما لا تصل المستويات الفعلية للأداء الاجتماعي إلى المستويات المحددة مقدماً له. يهدف هذا التقرير إلى إمداد الإدارة بمعلومات عن التكاليف التي يجب إنفاقها للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية في جميع مجالاتها، والمنافع الاجتماعية التي ستتحقق من خلال هذه التكاليف. يتضح مما سبق أن إعداد هذا التقرير يعتمد على المعلومات التي يقدمها التقرير السابق المتعلق بالانحرافات السالبة التي تدل على عدم وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية، كما يعتمد على التقرير الأول السابق في المعلومات التي يقدمها عن متوسط تكلفة الوحدة من الانجازات الاجتماعية خلال الفترة الحالية، ويقترح الباحث أن يتم تعديل هذا المتوسط في ضوء الزيادة المتوقعة في أسعار عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية خلال الفترة المقبلة ويفضل أن يتم التعديل من خلال الرقم القياسي للأسعار، ونتيجة لذلك تتحدد تكاليف الوقاية من الأضرار الاجتماعية وذلك بضرب الانحرافات السالبة التي تدل على عدم وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية، في متوسط تكلفة الوحدة من الانجازات الاجتماعية، معدلاً وفق الرقم القياسي للأسعار في الفترة القادمة. يفيد هذا التقرير المقترح في تقديم محاولة لاستبعاد الانحرافات السالبة الناجمة عن عدم وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية وتلافيها، ويفضل أن يتم إعداده في صورة مالية وكمية، كي تقدر المؤسسة الاقتصادية التكاليف الاجتماعية التي يجب عليها إنفاقها للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية، وتوضح الانجازات أو المنافع الاجتماعية التي ستتحقق نتيجة لهذه التكاليف.¹ والجدول الآتي يوضح النموذج المقترح لقائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية:

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 306-307.

الجدول رقم (12): قائمة التكاليف التقديرية المقترحة للوقاية من الأضرار الاجتماعية.

متوسط تكلفة الوحدة المعدل	إنحرافات المنافع الاجتماعية		البيان	المبلغ	
	كمية الانحراف	وحدة القياس		جزئي	كلي
أنشطة خدمة الجمهور العام					
XX	XX	مساهمات مالية	المساهمات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية	XXX	
XX	XX	رعاية معوق - نوع الرعاية	رعاية المعوقين	XXX	
			(مجموع أنشطة خدمة الجمهور العام)		XXXX
أنشطة الموارد البشرية					
XX	XX	خدمة الأمن الصناعي	الأمن الصناعي	XXX	
XX	XX	ساعة تدريب الفرد	تدريب العاملين	XXX	
XX	XX	وجبة - خدمة علاجية	تغذية العاملين وعلاجهم	XXX	
XX	XX	خدمة - نقل - متر مربع	نقل العاملين وإسكانهم	XXX	
XX	XX	خدمة ترفيهية	خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم	XXX	
XX	XX	متر مربع - مساحة مجاملة	تجميل مظهر المؤسسة الاقتصادية	XXX	
			(مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية)		XXXX
أنشطة حماية البيئة					
XX	XX	طن/عنصر تلوث الهواء	الحد من تلوث الهواء	XXX	
XX	XX	طن/ عنصر تلوث المياه والارض	الحد من تلوث المياه والأرض	XXX	
XX	XX	ديسيبل / ضوضاء	الحد من تلوث الصوت (الضوضاء)	XXX	
			(مجموع تكاليف أنشطة حماية البيئة)		XXXX
أنشطة حماية حق المستهلك					
XX	XX	شكوى	دراسة شكاوي العملاء والرد على عليها	XXX	
XX	XX	وحدة المنتج - نوع صيانة	صيانة المنتج وإصلاحه واستبدله	XXX	
XX	XX	بحث او دراسة	تكاليف البحوث والدراسات التسويقية		
			(مجموع تكاليف أنشطة حماية حقوق المستهلكين)		XXXX

			(إجمالي تكاليف الأنشطة الاجتماعية التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية)		XXXX
--	--	--	--	--	------

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سبق ذكره، ص: 307.

خلاصة الفصل:

المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي التزام المؤسسات بالتصرف أخلاقيا اتجاه البيئة والمجتمع الذي تعمل فيه بشرائحه المختلفة، وذلك بهدف تحسين نوعية الظروف المعيشية للموظفين والمجتمع المحلي ككل الى جانب تحقيق التنمية الاقتصادية. فظهور هذا المفهوم كان نتيجة العديد من الأسباب من أهمها: تعالي أصوات النقابات المطالبة بتحسين ظروف العمل وسن القوانين التي تحمي العاملين، والثورة الصناعية، اضافة للأهمية الكبيرة التي يحققها تبني هذا المفهوم للمؤسسات، حيث أن ممارسة المؤسسات لمسؤوليتها وأنشطتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة المحيطة بها من شأنه أن يحسن صورتها ويضمن بقاءها وازدهارها. وفي هذا السياق ظهرت عدة مواصفات دولية لتنفيذ المسؤولية الاجتماعية من أبرزها: ISO 26000، SA8000، AA1000، ISO 14000.....الخ.

ولإثبات وفاء المؤسسات الاقتصادية بالتزاماتها الاجتماعية وجب قياس كل من تكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية لمختلف مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والإفصاح عنها في تقارير اجتماعية تبين وتعكس مدى التزام هذه الأخيرة بمسؤولياتها الاجتماعية، وبذلك خروج المحاسبة عن دورها التقليدي المتمثل في قياس الأحداث المالية فقط والإفصاح عنها، الى دور أكثر اتساعا والمتمثل في قياس الأداء الاجتماعي أيضا والإفصاح عنه.

وأفضل نظم محاسبة التكاليف الملائمة لقياس تكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC). الذي تم توسيع نطاقه من طرف الدكتور " إبراهيم ميده" بإضافة بعد جديد وهو بعد المسؤولية الاجتماعية، بعد أن اقتصر تطبيقه على الأنشطة الاقتصادية فقط، حيث يسمح هذا النظام بتحديد مجموعة العوامل المسببة والمتحكمة بالتكاليف الاجتماعية، وهذا ما يسمح بتقييم وتقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية والارتقاء به الى المستويات المطلوبة. الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين أرباح المؤسسات في كل من الأجل القصير والطويل.

الفصل الرابع

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية-

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية التي قمنا بها حول موضوع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط ما تم تناوله على إحدى المؤسسات الاقتصادية الوطنية، محاولين بذلك تقييم الأداء الاجتماعي لها والافصح عنه باستخدام أحد أنظمة محاسبة التكاليف المناسبة.

وقد وقع اختيارنا على المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية التي تعتبر من أهم المؤسسات الوطنية الناشطة في القطاع الصناعي الجزائري، وذلك نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في تلبية احتياجات السوق بمختلف المنتجات في مجال الدهون ومشتقاتها، إضافة الى اتساع نطاق أداؤها الاجتماعي ليشمل المجالات الأربعة المحددة من قبل لجنة الجمعية الوطنية للمحاسبين بأمريكا (NAA).

ولقياس مختلف النفقات التي تتحملها هذه المؤسسة في سبيل وفائها بالتزاماتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، قمنا باستخدام أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف آل وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

وقد قسمنا هذا الفصل الى المباحث الثلاثة التالية:

- المبحث الأول: مدخل للمؤسسة الاقتصادية.
- المبحث الثاني: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية-.
- المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الوطنية للدهن- وحدة الأخضرية -.

المبحث الأول: مدخل للمؤسسة الاقتصادية.

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية للنهوض باقتصاد أي دولة، وذلك لما لها من خصائص تسمح لها بتحقيق أهدافها بسهولة، سواء كانت أهداف اقتصادية أو إجتماعية أو تكنولوجية أو ثقافية، لذا سنحاول في هذا المبحث التطرق الى أهم الجوانب المتعلقة بها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية وخصائصها.

سنتعرف في هذا المطلب على المؤسسة الاقتصادية من خلال التطرق الى التعريف، وكذا أبرز الخصائص التي تتميز بها

أولاً: مفهوم المؤسسة الاقتصادية.

يمكن تعريف المؤسسة الاقتصادية كما يلي:

المؤسسة الاقتصادية هي منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال وقدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من سعر تكلفتها.¹

كما يمكن اعتبارها تنظيم يستخدم عدة وسائل تسمى عوامل الإنتاج بطريقة مثلى لبلوغ الأهداف التي سطرها لإنتاج أو بيع سلع أو خدمات.²

كما يمكن تعريفها أيضا بأنها مجموع عناصر الإنتاج البشرية والمادية والمالية، التي تستخدم وتنظم وتسير بهدف إنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع.³

مما سبق يمكن تعريف المؤسسة الاقتصادية بأنها تنظيم يعمل على الجمع بين مختلف عوامل الإنتاج البشرية والمادية والمالية، وذلك بهدف تحقيق الربح من خلال إنتاج أو بيع سلع أو خدمات.

1 - غول فرحات، الوجيز في اقتصاد المؤسسة، ط 01، دار الخلدونية، الجزائر، 2008، ص: 08.

2 - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

3 - هودة سلطان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية واثرها على استخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد: 05، العدد: 01، 2014، ص: 55.

ثانيا: خصائص المؤسسة الاقتصادية.

- من خلال التعريف السابقة للمؤسسة، يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص تتصف بها المؤسسة الاقتصادية تتمثل فيما يلي:¹
- للمؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسئولياتها؛
 - القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛
 - ان تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة؛
 - التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها؛
 - ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف؛
 - لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لها، فالمؤسسة لا توجد منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها؛
 - المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، فبالإضافة إلى مساهمتها في الانتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد؛
 - يجب أن يشمل إصلاح مؤسسة اقتصادية بالضرورة فكرة زوال المؤسسة، إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

¹ - عمر صخري، اقتصاد مؤسسة، ط 04، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص ص: 25-26.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية.

تسعى المؤسسات الاقتصادية، العمومية منها والخاصة الى تحقيق مجموعة محددة من الاهداف، وذلك استنادا على مجموعة متعددة من الوظائف لذا سنحاول في هذا المطلب التعرف على كل منهما.

أولا: أهداف المؤسسة الاقتصادية.

تختلف أهداف المؤسسات الاقتصادية باختلاف نشاط المؤسسة ونوعها وحجمها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:

1- الأهداف الاقتصادية: وتتمثل في:¹

- تحقيق الربح: يعتبر الربح من اهم المعايير الدالة على صحة المؤسسة اقتصاديا، نظرا الى حاجة المؤسسة الى الاموال من اجل تحقيق الاستمرارية في النشاط والنمو، حيث ان تحقيق الربح يسمح بتوسيع نشاطات المؤسسة، تجديد التكنولوجيات المستعملة وتسديد الديون؛

- الاستجابة لرغبات المستهلكين؛

- عقلنة الإنتاج: يتم ذلك من خلال الاستعمال العقلاني لعوامل الانتاج، ورفع انتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة الى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج، وهو ما يسمح بتحقيق رضا المستهلكين والارباح وتدنية التكاليف.

2- الأهداف الاجتماعية: وتتمثل في:²

- ضمان مستوى مقبول من الأجور؛
- تحسين مستوى معيشة العمال؛
- إقامة أنماط استهلاكية معينة وذلك بتقديم منتجات جديدة للمستهلكين، او بواسطة التأثير في ادواقهم عن طريق الاشهار والدعاية، سواء لمنتجات قديمة او لمنتجات جديدة غير موجودة من السابق، وهذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية غالبا ما تكون في صالح المؤسسات؛

¹ - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 12-13.

² - ناصر دادي عدون، المؤسسة الاقتصادية، موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها، ب ط، دار المحمدية العامة، الجزائر، ب س ن، ص ص: 28-

- الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال؛
- توفير تأمينات ومرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل وكذا التقاعد، كما انها تخصص مساكن سواء الوظيفية منها او العادية لعمالها او المحتاجين منهم. بالإضافة الى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك والمطاعم... الخ.

3- الأهداف الثقافية والرياضية: وتتمثل في:¹

- توفير وسائل ترفيهية وثقافية من مسرح ومكتبات ورحلات، للعمال وابنائهم وذلك نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري والرضا والشعور باهتمام المؤسسة به، والعمل على تحسين مستواه وكفاءته من أجل مسايرة تطورات العصر؛
- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى؛
- تخصيص أوقات للرياضة.

4- الأهداف التكنولوجية: وتتمثل في:²

- إنشاء هيئة للبحث والتطوير؛
- استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليل التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة.
- كما يمكن النظر إلى المؤسسة كمتعامل اقتصادي، تربطه التزامات داخلية وخارجية اتجاه خمس ممثلي مجموعات يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة وهم:³
- الملاك: لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل أهداف تتعلق بالمحيط وخدمة الصالح العام وتحسين الظروف المعيشية للعمال؛
- الزبائن: من بين المجموعات التي تهتم بها المؤسسة هي الزبائن حيث يتم من خلالها تحديد قيمة الإنتاج على أساس سعر البيع الذي يقبلونه أو يرفضونه، وتحدد أهداف المؤسسة تجاه الزبائن عن طريق العوامل الآتية: النشاط، السعر، النوعية، آجال التسليم، و الخدمات ما بعد البيع.
- السلطات العمومية: ويتعلق الأمر هنا ببعض الالتزامات التي يجب أن تخضع لها المؤسسة، وتجعل تحقيق أهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها: الإطار القانوني الذي يحكم المؤسسة سواء تعلق الأمر بالقوانين الوطنية أو

1 - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص:14.

2 - درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص:18.

3 - LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, Alger, 2001, PP: 14 – 15

الدولية، احترام حقوق العمال وهذا طبقا لما جاءت به بعض المدارس التنظيمية التي تلت المدرسة الكلاسيكية، والامتثال إلى بعض الضغوطات التي تنادي بها مجموعات المحيط خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج مواد كيميائية أو مواد سامة.

■ **العمال**: إن مستقبل المؤسسة وبلوغ أهدافها مرهون بمهارات عمالها، فالعامل الذي اكتسب خبرة طوال السنوات التي قضاها في المؤسسة لا يمكن استبداله بسهولة، خاصة في تلك التي تتمتع بتقنيات عالية في عملية الإنتاج، أو بصفة خاصة تلك التي تعتمد على فكر وذكاء العمال. فمعرفة العمال تكون ما يسمى برأس المال المعرفة الذي يصعب حقيقة تقييمه كباقي عناصر أصول المؤسسة، ولا يمكن الإحساس بفعاليته إلا بفقدانه، وكل تصرف إيجابي تجاه العمال يؤدي إلى تخفيض التكاليف، احترام أجال التسليم، وتحسين النوعية، وذلك يجعل العامل يحس بأنه جزء لا يتجزأ من هذه المؤسسة.

■ **الموردون**: يشكل الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة سواء كانت موارد مادية، مالية، أو بشرية. فالموارد المادية تتمثل في الاستثمارات والسلع التي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليها دون أن تدفع ثمنها فورا، وبالتالي يمكن لها استغلالها والحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها وتحقيق ربح للمؤسسة. أما الموارد المالية فتتمثل في القروض الطويلة، المتوسطة وقصيرة الأجل التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها، وأما بخصوص الموارد البشرية فالمقصود هنا المقابلة من الباطن التي تمكن المؤسسة من رفع رقم أعمالها وبالتالي من أرباحها.

ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية.

للمؤسسة الاقتصادية عدة وظائف تمكنها من تحسين ادائها وتحقيق اهدافها، يمكن توضيحها فيما يلي:

1- وظيفة الإنتاج: تعتبر وظيفة الإنتاج من الوظائف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية سواء كانت صناعية او خدمية، والتي تضمن التوليف بين مختلف عوامل الإنتاج من اجل الحصول على سلع وخدمات قادرة على التنافس. ومن الناحية التنظيمية فان وظيفة الإنتاج تتكفل بها ادارة الانتاج والعمليات، والتي يمكن تعريفها على انها ادارة الموارد المباشرة اللازمة لإنتاج السلع او الخدمات، حيث تقوم ادارة الانتاج والعمليات باتخاذ القرارات الخاصة بالعمليات الانتاجية بغرض التأكد من ان السلع والخدمات تم انتاجها طبقا للمواصفات الموضوعة وبالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد وباقل تكلفة ممكنة.¹

¹ - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 117-118.

2- وظيفة التسويق: تعتبر هذه الوظيفة من اهم الوظائف الادارية لأية مؤسسة اقتصادية، والعامل المحدد لنجاحها وهذا بالأخص في ظل تحول السوق من سوق بائعين الى سوق مشتريين، حيث تزداد الكميات المعروضة من المنتجات عن الطلب عليها، الامر الذي جعل المستهلك يحظى باحترام واهتمام كل المؤسسات،¹ ووظيفة التسويق هي الوظيفة التي تربط بين المؤسسة والمستهلك، وذلك باعتبارها مجموعة العمليات والمجهودات التي تبذلها المؤسسة من اجل معرفة اكثر لمتطلبات السوق، وما يجب انجازه في مجال مواصفات المنتج الشكلية والتقنية، حتى تستجيب اكثر لهذه المتطلبات من جهة، وكل ما يبذل من جهود في عملية ترويج وتوفير المنتج للمستهلك في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة وبأسعار ملائمة تحقق اكثر ارباح لها من جهة اخرى.

فوظيفة التسويق اذا لا تشمل فقط الاطلاع على الطلب الحالي للسلع والمنتجات التي توفرها المؤسسة، بل ايضا التنبؤ بالطلب المستقبلي وميزاته ومكانه، حتى يتم البحث والتطوير الذي يستوجبه ذلك على المنتجات الحالية، وما يمكن تغييره منها، او ادخاله من منتجات او تقنيات جديدة لتلبية ذلك الطلب في المستقبل.²

3- وظيفة التموين: في إطار دورة استغلال المؤسسة، يعتبر التموين المرحلة الأولى التي تسبق الإنتاج والتسويق، ووظيفة التموين هي مجموعة من المهام والعمليات تعمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج وخطط المؤسسة. والمقصود بتوفير مختلف عناصر المخزون: الشراء والاحتفاظ بعناصر المخزون من اجل تنفيذ البرامج الخاصة بنشاط المؤسسة، سواء الانتاجية أو البيعية في اطار متناسق وفي الوقت المطلوب. وتتوقف فعالية وظيفة التموين على العناصر التالية:

- تدنية تكاليف التموين (الشراء والتخزين) اقل ما يمكن من خلال الضغط على مختلف مكوناته؛
 - اختيار الجودة المناسبة للمواد الداخلة الى المخازن؛
 - ضمان اوصول المواد التي تحتاجها المؤسسة في الوقت المناسب؛
 - توفير الظروف المناسبة للتخزين التي تضمن سلامة المواد والمنتجات في المخازن الى حين استعمالها او بيعها.
- نستنتج بأن وظيفة التموين في الواقع العملي تضم مجموعتين مترابطتين من الأعمال تكمل بعضها البعض، تتمثل أساسا في:

- وظيفة المشتريات وما يتبعها من مهام ومسؤوليات؛
- وظيفة التخزين وما يتبعها من مهام ومسؤوليات.³

1 - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص:92.

2 - ناصر دادي عدون، المؤسسة الاقتصادية، موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها، مرجع سبق ذكره، ص:326-327.

3 - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص:139-140.

4- وظيفة المحاسبة والمالية: لا تخلو مؤسسة من هذه الوظيفة لما لها من أهمية تزويد المسؤولين بمعلومات تتعلق بالوضع المالية للمؤسسة، كما تسمح بتوحيد القرارات المستقبلية على أساس النتائج التي توصلت إليها هذه المهمة. ومن المؤسسات من يصنف المحاسبة ضمن المهام الإدارية والكثير منها من يعتبرها من مسؤولية الرجل المالي لما له من مؤهلات علمية ومهنية تسمح له بقراءة المعلومات والمعطيات بطريقة تختلف عن تلك التي يستعملها المسؤول الإداري.

وإذا نظرنا إلى الواقع، فإننا نجد ارتباط وثيق بين وظيفتي المحاسبة والمالية ولا يكون من الخطأ اعتبارهما

متكاملتان من خلال الوظائف التي تقوم بها كل منهما وهي:

- تكمن المهمة الأساسية لوظيفة المحاسبة في:
 - الاستجابة لمطلب قانوني: حيث أن المحاسبة في كل الدول ومنها الجزائر تعتبر قانونية وإلزامية فيما يتعلق بإمسك الدفاتر المحاسبية وإعداد الميزانية؛
 - المهمة الاقتصادية: أداة تسيير داخلية ونظام معلومات خارجية. وقد تطور مفهوم هذه الوظيفة لينتقل من إعطاء الصورة الوافية لذمة المؤسسة إلى إنشاء أدوات تسمح بتسييرها، وفي هذا الإطار تقوم معظم المؤسسات بتجزئتها إلى مصطلحين: المحاسبة العامة التي تعالج العمليات حسب الطرق القانونية، والمحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير) ذات الاستعمال الداخلي، والتي تعطي معلومات تسمح بتوجيه قرارات التسيير.
 - أما الوظيفة المالية فدورها يكمن في ضمان التوازن المالي للمؤسسة، وذلك باختيار أحسن مصادر التمويل وبأحسن الشروط، وهذا باحترام أهداف الملاءة والمردودية¹.

5- وظيفة الموارد البشرية: هي الوظيفة التي تقوم باستقطاب واختيار وإدارة الموارد البشرية التي تحتاجها المؤسسة،

حيث تنطلق هذه العملية من تخطيط الموارد البشرية (تحديد الاحتياجات)، إلى تقييم الأداء مروراً بالاستقطاب والاختيار والتدريب والتطوير مع مراعاة القيود القانونية والنقابات أو الاتحادات العمالية،² وعموماً يمكن تلخيص مختلف الجهود والمهام التي تقوم بها وظيفة الموارد البشرية فيما يلي:³

- العمل على اكتشاف واجتذاب القدرات والخبرات بين القادرين على العمل والراغبين فيه، مع العناية باختيارهم وتعيين المناسبين منهم في الاعمال المناسبة لهم؛

1 - درجمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 29-30.

2 - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص: 146.

3 - ناصر دادي عدون، المؤسسة الاقتصادية، موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها، مرجع سبق ذكره، ص: 272.

- توفير ظروف العمل الملائمة من اجل تحقيق اعلى درجات الاستثمار للموارد البشرية؛
- توفير الرعاية الضرورية والخدمات العمالية اللازمة، بهدف تشجيع العاملين على تحقيق تقدمهم ورفع كفاءتهم الانتاجية؛
- الاحتفاظ بسجلات العمال منظمة، جاهزة وتحت الطلب؛
- القيام بالبحوث المفيدة في شؤون العمال للنهوض بهم فنيا ومعنويا، مع فتح مجال الترقية أمامهم؛
- وتكتمل هذه الجهود والأعمال بجهود أخرى في مجال المفاوضة الجماعية وتسيير الأجور، وكذا مجال الخدمات الاجتماعية، والاهتمام بالاتصال وتوفير المعطيات والمعلومات المفيدة، ووسائل اتصال تمكن العمال من ايصال آرائهم وانشغالاتهم.

المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الاقتصادية.

يمكن للمؤسسات الاقتصادية ان تأخذ اشكالا متعددة ومختلفة وذلك نظرا لتعدد واختلاف المعايير المعتمدة في تصنيفها والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

أولا: تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب الشكل القانوني.

تصنف المؤسسات الاقتصادية طبقا لهذا المعيار إلى صنفين أساسيين هما:

- 1- المؤسسات الخاصة: وهي بدورها يمكن أن تتخذ الأشكال الآتية:
 - المؤسسات الفردية: وهي مؤسسات يمتلكها شخص واحد ويؤسسها برأسمال شخصي، وتشمل عادة الوحدات الحرفية، المحلات التجارية، الفنادق... الخ.
 - مؤسسات الشركات: وهي مؤسسات يمتلكها أكثر من شخص وتخضع لشروط قانونية خاصة، كتوفر الرضا بين الشركاء، ومساهمة كل شريك بجزء من رأس المال إما في شكل نقدي أو عيني أو حصة عمل.¹ وتنقسم الشركات بشكل عام الى قسمين رئيسيين هما:²
 - شركات الاشخاص: كشركات التضامن، شركات التوصية البسيطة وشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
 - شركات الأموال: كشركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة.

1 - درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

2 - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

فشركة التضامن: هي الشركة التي يكون فيها كل شريك مسؤول مسؤولية تضامنية وغير محدودة عن ديون الشركة، أي ليس بمحدود حصته بل تتعدى ذلك إلى أمواله الخاصة، وهذا النوع يناسب الشركات الصغيرة، التي لا تحتاج إلى رأس مال كبير.¹

أما الشركة ذات المسؤولية المحدودة: فحسب القانون التجاري الجزائري هي شركة تؤسس بين شركاء لا يتحملون الخسائر الا في حدود ما قدموه من حصص، فهذه الشركة تتميز بمحدودية مسؤولية الشريك بقدر الحصص التي يقدمها، والتي تكون متساوية وغير قابلة للتداول، كما تتميز بان رأس مالها محدود ولا يجب أن يكون أقل من مبلغ معين وينقسم الى حصص ذات قيمة متساوية، مبلغها الادنى محدد بالدينار الجزائري. وعدد الشركاء فيها بالتالي محدود. اما الادارة فيها فتكون من طرف شريك أو أكثر، او من طرف شخص خارجي عنهم.

نلاحظ أن أهمية هذه الشركة تكمن في احتوائها على مزايا شركات الأشخاص من ناحية قلة عدد الشركاء، وعدم جواز تبادل الحصص بدون قيود، وعلى مزايا شركات الأموال من ناحية تحديد المسؤولية على قيمة الحصص المكتتبه.²

أما شركة التوصية البسيطة: هي الشركة التي تقوم بأعمالها تحت عنوان تجاري، وتشمل نوعين من الشركاء: الشركاء المتضامنين وهم الذين يقوموا بالأعمال الإدارية، وتتجاوز مسؤوليتهم عن ديون الشركة لتتعدى الأموال الخاصة، والشركاء الموصون الذين تكون مسؤوليتهم عن ديون الشركة بمقدار حصتهم من رأس المال.

أما شركة المساهمة: هي الشركة التي يقسم فيها رأس المال إلى أسهم متساوية القيمة، وتكون قابلة للتداول، وتنتقل ملكيتها بالوفاة، وهي تناسب المشروعات الكبيرة، ولا تتكون إلا من نوع واحد من الشركاء المساهمون.

أما شركة التوصية بالأسهم: فهي تشبه شركة التوصية البسيطة في أنها تتكون من نوعين من الشركاء، الشركاء الموصون، والشركاء المتضامنون، إلا أنها تختلف في أن حصص الشركاء الموصون تكون على شكل أسهم قابلة للتداول، وتنتقل ملكيتها بالوفاة.³

1 - محمود عزت اللحام، أيمن هشام عزريل، دور التحليل المالي في تحديد مسار المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية في الشركات التجارية في محافظة نابلس، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد: 49، 2016، ص: 303.

2 - ناصر دادي عدون، المؤسسة الاقتصادية، موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها، مرجع سبق ذكره، ص: 85-86.

3 - محمود عزت اللحام، أيمن هشام عزريل، مرجع سبق ذكره، ص: 303-304.

2- المؤسسات العمومية: وهي شركات تكون ملكيتها تابعة للدولة بصفة كاملة إما في شكل مؤسسات وطنية تابعة لإحدى الوزارات أو مؤسسات تابعة للجماعات المحلية.¹

ثانيا: تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب طبيعة النشاط.

تصنف المؤسسات الاقتصادية طبقا لهذا المعيار إلى الانواع الآتية:

1- المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وهي تقدم ثلاثة أنواع من الانتاج: الإنتاج النباتي، الانتاج الحيواني والانتاج السمكي.²

2- المؤسسات الصناعية: وهي المؤسسات التي تعمل على تحويل المواد الطبيعية اساسا إلى منتجات قابلة للاستعمال أو الاستهلاك النهائي أو الوسيط، وتشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية الى منتجات غذائية وصناعية مختلفة، بالإضافة الى صناعات تحويل وتكرير المواد الطبيعية من معادن وطاقه وغيرها (الصناعات الاستخراجية).³

3- المؤسسات الخدمية: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة، كمؤسسات النقل ومؤسسات البريد والمواصلات.

4- المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي... الخ.⁴

ثالثا: تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب الحجم.

رغم اختلاف الآراء حول المعايير المستعملة للتصنيف حسب الحجم، إلا أن الأغلبية تتفق على استعمال معيار العمال كأساس للتصنيف. وعليه فإن التصنيف الشائع على أساس معيار الحجم يقسم المؤسسات إلى نوعين هما:⁵

1 - درجمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص:23.

2 - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص:30.

3 - غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18-19.

4 - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص:31.

5 - درجمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص:21.

1- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: وهي أهم ركيزة تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكذا اليابانية، باعتبارها مؤسسات يمكن أن تنشأ من طرف شخص واحد، ولا تقتصر على نشاط اقتصادي معين، وهي مؤسسات تشغل عدد لا يتعدى 500 عامل ومقسمة كما يلي:

- المؤسسات الصغيرة جدا: تشغل ما بين 1 الى 9 عمال.
- المؤسسات الصغيرة: تشغل ما بين 10 الى 49 عامل.
- المؤسسات المتوسطة: تشغل ما بين 50 الى 499 عامل.

2- المؤسسات كبيرة الحجم: هي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل.

رابعا: تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب طبيعة الملكية.

تصنف المؤسسات الاقتصادية طبقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع كما يلي:¹

- 1- المؤسسات الخاصة: هي المؤسسات التي تعود ملكيتها لشخص واحد أو مجموعة من الأشخاص.
- 2- المؤسسات العمومية: هي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف كيفما شاءوا ولا يحق لهم بيعها أو اغلاقها الا إذا وافقت الدولة على ذلك..
- 3- المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص.

¹ - عمر صخري ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 28-29.

المبحث الثاني: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية-

تعتبر المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) بصفة عامة، والوحدة الانتاجية بالأخصرية بصفة خاصة، من اهم المؤسسات الوطنية الناشطة في القطاع الصناعي الجزائري، وذلك نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في تلبية احتياجات السوق بمختلف المنتجات في مجال الدهون ومشتقاتها، لذا سنحاول في هذا المبحث تقديم المؤسسة الوطنية للدهن بالأخصرية وذلك من خلال التعريف بها وبميكالها التنظيمي، والامكانيات التي تحوزها. اضافة الى اعطاء لمحة عن تاريخ نشؤ المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) بصفة عامة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP).

قبل التعرف على المراحل التاريخية التي مرت بها المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)، سنقوم اولا بتعريف هذه الاخيرة.

أولا: التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP).¹

المؤسسة الوطنية للدهن هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم (SPA) اسمها التجاري (م و د) (ENAP). يقدر رأسمالها حاليا 9 000 000 000 دج مقسمة على 90000 سهم بقيمة 100 000 دج للسهم. وتمثل منتجات هذه المؤسسة في:

1- المنتجات المصنعة: والتي تتمثل في:

- دهون البناء: تشمل دهون الأشغال العمومية والعقارات؛
- الدهون الصناعية: تتمثل في الدهون التي تستعمل ضد التآكلات الحديدية مثل دهن العتاد الفلاحي الأجهزة الإلكترونية، او الدهون البحرية.
- كما تنتج كذلك المؤسسة الغراء والبرنيق.

2- المنتجات نصف مصنعة: تتمثل في:

- الرتنجات (Les résines)؛
- المستحلبات (les émulsions)؛

¹ - معلومات مستمدة من وثائق داخلية للمؤسسة.

- المجففات (les siccatis).

ثانيا: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP).¹

تم انشاء المؤسسة الوطنية للدهن سنة 1968 تحت اسم المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماائية (SNIC)، بعد تأميم الدولة لممتلكات الاستعمار، ونظرا للتغيرات والتحويلات التي طرأت على الساحة السياسية والاقتصادية تم اعادة هيكله مؤسسة SNIC ، وتم تقسيمها الى خمسة مؤسسات فرعية هي:

- المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)؛
- المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة (ENAD)؛
- المؤسسة الوطنية للزجاج (ENAVA)؛
- المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماائية (EDIC)؛
- المؤسسة الوطنية لتموين وتوزيع المواد الكيماائية (DIPROCHIM).

وبموجب المرسوم رقم 417/82 الصادر بتاريخ 04 ديسمبر 1982 تم تحويل جميع الهياكل والسلع والعمال والمعدات، الخاصة بمجال الدهون إلى المؤسسة الوطنية للدهن، بحيث بدأت هذه المؤسسة نشاطها في 01 جانفي 1983 جانفي برأسمال يقدر 1000.000.000 دج.

وفي 14 ماي 1984 وبموجب المرسوم رقم 113/84 تم تحويل هذه المؤسسة من وصاية وزارة الصناعات الخفيفة إلى وزارة الطاقة والصناعات الكيماائية.

وقد كانت المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) ما بين 1984 و 1985 تشتمل على اربعة وحدات انتاجية

هي:

- الوحدة الإنتاجية بالأخرضية UPL؛
- الوحدة الإنتاجية بوهران UPO؛
- الوحدة الإنتاجية بالشرافة UPC؛
- الوحدة الإنتاجية بواد السمار UPAS.

¹ - معلومات مستمدة من وثائق داخلية للمؤسسة.

وفي سنة 1985 ويهدف دعم الطاقة الانتاجية للمؤسسة الحقت هذه الاخيرة بوحدتين اضافيتين في كل من سوق أهراس، وسيق بمعسكر، ليصبح العدد النهائي بذلك ستة وحدات انتاجية.

وفي 1990/03/31 دخلت ENAP مرحلة الاستقلالية واصبحت مؤسسة ذات أسهم بعدما كانت موزعة على ثلاثة صناديق كما يلي:

- كيمياء صيدلية: 40 %؛
- مناجم -ري- محروقات: 30 %؛
- صناعات مختلفة: 30 %.

وفي أوت 1995 تحولت كل أسهم المؤسسة إلى هولدينغ (Holding) كيمياء - صيدلية- خدمات.

وفي 2013/01/02 قامت المؤسسة الوطنية للدهن وبقرار من مجلس مساهمات الدولة CPE بإدماج المؤسسة الوطنية **SOLIDPIENT** والتي تضم وحدتين تجاريتين هما:

- وحدة الوسط- ولاية الجزائر-: تتكون من 10 نقاط بيع متواجدة في الوسط والغرب الجزائري.
- وحدة الشرق- ولاية سطيف-: تتكون من 10 نقاط بيع متواجدة في الشرق الجزائري.

وفي سنة 2015 انضمت المؤسسة الوطنية للدهن إلى المجمع الجزائري للكيميائيات المتخصصة (ALGERIA **CHEMICAL SPECIALITIES GROUPE**) (ACS) والذي يضم مجموعة من المؤسسات الوطنية إلى جانب المؤسسة الوطنية للدهن، والتي تتمثل في كل من:

- المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة (ENAD)؛
- المؤسسة الوطنية للزجاج (ENAVA)؛
- المؤسسة الوطنية لتموين وتوزيع المواد الكيميائية (DIPROCHIM)؛
- مؤسسة إعادة معالجة ورسكلة وإعادة تثمين الصحة (3R SANTE)؛
- مجمع صناعة الورق والسليلوز (GIPEC)؛
- مجمع تونيك للصناعة (TONIC INDUSTRIE)؛
- المؤسسة العمومية لصناعة المواد شبه الصيدلية والنظافة الجسدية (SOCOTHYD)؛

- المؤسسة الوطنية لتوزيع الأدوية (ON DEMED).

المطلب الثاني: بطاقة تعريفية للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - وامكانياتها.

تعتبر وحدة الاخضرية من اهم الوحدات الانتاجية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن، لذا سنحاول في هذا المطلب التعريف بها وبامكانياتها.

أولاً: بطاقة تعريفية للوحدة الإنتاجية بالأخضرية.¹

تقع الوحدة الانتاجية بالأخضرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن على بعد 05 كلم شرق مدينة الأخضرية، وعلى بعد 40 كلم غرب ولاية البويرة. تتربع على مساحة قدرها 8000 م² يحدها من الجنوب الطريق الوطني رقم 05 الرابط بين الجزائر وقسنطينة، ومن الشرق المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة (ENAD)، ومن الشمال مدينة الحيا، ويتوسطها خط السكة الحديدية وهو يقسم الوحدة إلى جزأين الشمالي والجنوبي. فالجزء الشمالي يضم ورشة الانتاج نصف المصنع التي تدخل في صناعة الدهون، اما الجزء الجنوبي فيضم ورشة الإنتاج، مخازن المواد الأولية، مواد التغليف، المنتجات تامة الصنع والمكاتب الإدارية.

بدأت هذه الوحدة نشاطها ضمن المؤسسة الوطنية للدهن في 01 جانفي 1983، إلا أن نشأتها الأولى ضمن المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية كان سنة 1972.

ثانياً: إمكانيات الوحدة الإنتاجية بالأخضرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن.

تتمتع الوحدة الإنتاجية بالأخضرية بإمكانيات إنتاجية وبشرية هائلة يمكن توضيحها فيما يلي:

1- الإمكانيات الإنتاجية: تقوم وحدة الأخضرية بإنتاج أنواع متعددة من المنتجات والتي تتمثل في كل من الدهون، المستحلبات، الرتنجات، المحففات، الغراء والبرنيق. وقد قدر انتاجها خلال سنة 2018 بحوالي 28898 طن، وهذا ما يعادل 80.65 % طن من طاقتها الانتاجية لسنة 2018 التي قدرت بحوالي 35830 طن.² ويمكن توضيح الطاقة الانتاجية والإنتاج المحقق لسنة 2018 لهذه الوحدة في الجدول الآتي:

¹ - معلومات مستمدة من وثائق داخلية للمؤسسة.

² - مقابلة شخصية مع السيدة: بوفركاس نصيرة، رئيسة مصلحة التخطيط والاحصاء بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/08/15 على الساعة 10:00.

الجدول رقم (13): الطاقة الإنتاجية والإنتاج المحقق بالوحدة الإنتاجية للدهن بالأخصرية لسنة 2018.

المنتج	الطاقة الإنتاجية (طن)	الإنتاج المحقق (طن)
الدهون (الأبيض والملون)	27470	23443
المستحلبات والغراء	2500	1932
الرتنجات	5500	3302
المجففات	360	221
المجموع	35830	28898

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بالاعتماد على مقابلة شخصية مع السيدة: بوفركاس نصيرة، رئيسة مصلحة التخطيط والاحصاء بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/08/15 على الساعة 10:00.

وقد حققت هذه الوحدة سنة 2018 رقم أعمال يساوي 893635683.43 دج.¹

2- الطاقة البشرية: حسب احصائيات سنة 2018 فقد بلغ عدد عمال الوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية 365 عامل منهم 326 عامل دائم يتوزعون على ثلاث وظائف أساسية المتمثلة في الإطارات، أعوان التحكم وأعوان التنفيذ، هذا بالإضافة إلى 39 عامل مؤقت. ويمكن توضيح تصنيف العمال الدائمين والمؤقتين حسب الوظيفة بالوحدة الإنتاجية للدهن بالأخصرية حسب احصائيات سنة 2018 في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): عدد العمال الدائمين والمؤقتين بالوحدة الإنتاجية للدهن بالأخصرية حسب الوظيفة

الوظيفة	عدد العمال الدائمين	عدد العمال المؤقتين
اطارات	43	00
اعوان التحكم	83	16
اعوان التنفيذ	200	23
المجموع	326	39

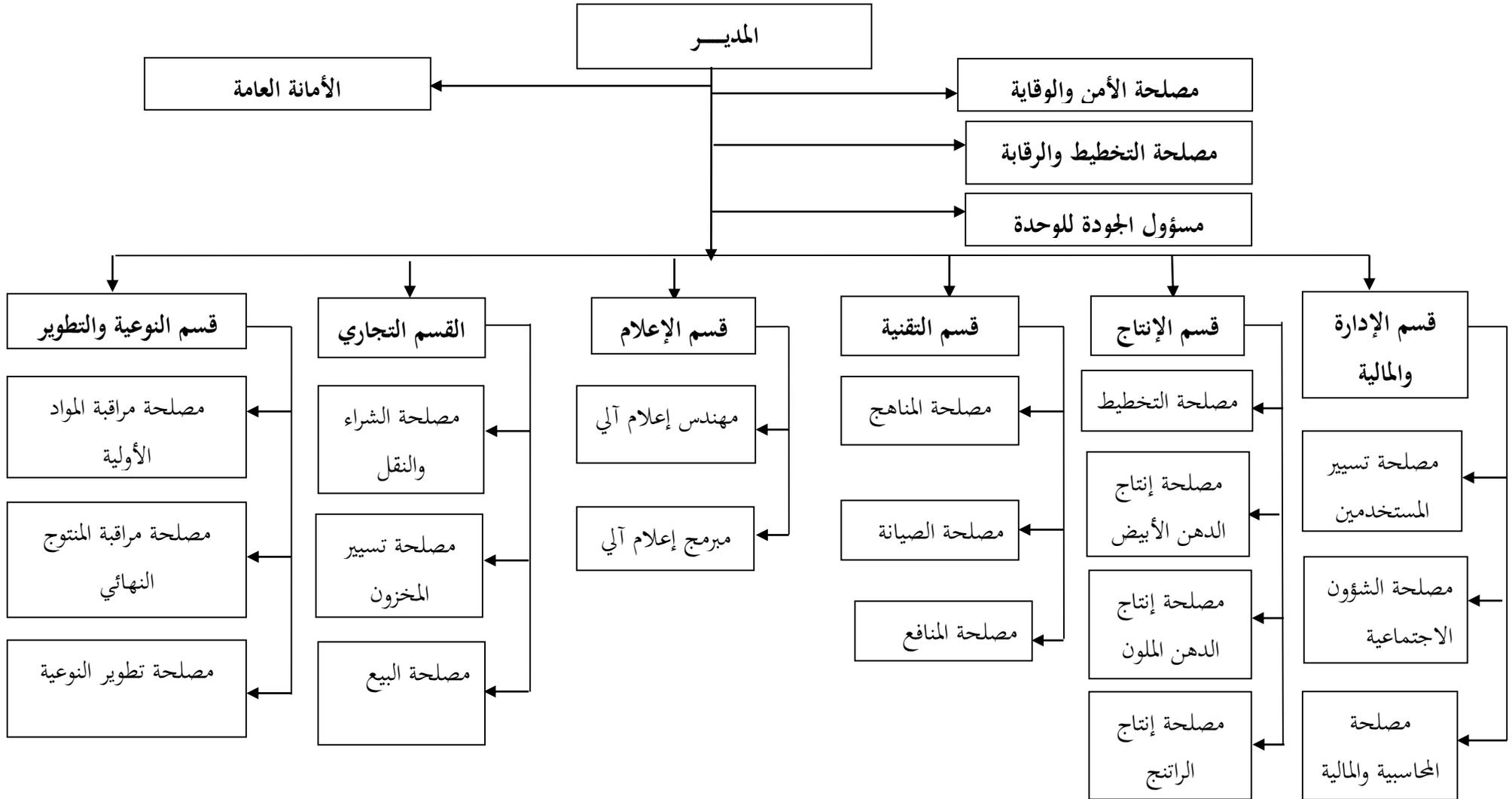
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بالاعتماد على مقابلة شخصية مع السيد: عمراش عزالدين، رئيس مصلحة تسيير المستخدمين بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/08/15 على الساعة 14:46.

¹ - مقابلة شخصية مع السيد: حمداوي هارون، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/08/15 على الساعة 14:30.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية -

يعد الهيكل التنظيمي للمؤسسات من أهم العوامل التي تؤدي إلى تحقيق أهدافها، فهو يظهر الوظائف ويحدد المسؤوليات وسنوضح في الشكل التالي الهيكل التنظيمي للوحدة الانتاجية بالأخصرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن.

الشكل رقم (08) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخريرية -



المصدر: مصلحة تسيير المستخدمين.

يتضح من خلال الشكل أعلاه ان الوحدة الانتاجية بالأخضرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن تتكون من ستة أقسام أساسية، كل قسم منها يحتوي على مجموعة من المصالح والفروع، بالإضافة إلى وجود مجموعة من المصالح تابعة مباشرة لمدير الوحدة.

أولاً: المدير.

المدير هو المسؤول الأول عن النظام والانضباط في المؤسسة، فهو شخص يتمتع بالقدرة على التسيير والادارة ويحرص على الاداء الجيد للمؤسسة، وذلك باتخاذ جميع الإجراءات الضرورية التي تضمن السير الجيد للمؤسسة.

ثانياً: المصالح التابعة مباشرة للمدير.

تتمثل المصالح التابعة مباشرة للمدير في كل من:

1- الأمانة العامة: وهي تابعة مباشرة للمدير حيث تلعب دور الوسيط أو مركز العبور ويتم على مستواها:

- مسك السجلات والملفات الآتية من خارج المؤسسة وتصنيفها حسب نوعية كل مصلحة؛
- إعلام المصالح المعنية بوصول ملفات خاصة بهم تستوجب دراستها؛
- إرسال نسخة من الملفات ذات الأهمية الكبرى إلى المدير لاتخاذ القرار اللازمة بشأنها؛
- مسك الملاحظات والاحتياجات الخاصة بالمصالح وإرسالها إلى المدير.

2- مصلحة الأمن والوقاية: هي مصلحة تابعة للمدير تتكون من تقني سامي في الوقاية والأمن بالإضافة إلى أعوان

ورؤساء فرق، وتوكل إليهم مهام تتعلق بأمن المؤسسة والحفاظ عليها وعلى سلامة العاملين بها، ومن هذه المهام نذكر:

- القيام بالحراسة اليومية ليلاً، نهاراً؛
- إعلام العاملين بوجود خطر داخلي أو خارجي؛
- التنسيق بين فروعها، والتي تتمثل في:
 - ✓ فرع الوقاية: مهمته إعطاء تعليمات أمنية وتوفير شروط العمل المناسبة؛
 - ✓ فرع التدخل: ينظم عمليات التدخل، ويكون المستخدمين في فروع التدخل؛
 - ✓ فرع مشكل الهاتف: مهمته تصليح أعطال الهاتف وربط المكالمات بين المؤسسة والعالم الخارجي.

3- مصلح التخطيط والمراقبة: تعتبر هذه المصلحة هذه من أهم المصالح بالوحدة نظرا لأهمية المهام الموكلة إليها والمتمثلة في:

- مسك المعلومات الخاصة بنشاط الوحدة مثل كمية الإنتاج، انواع المنتجات، المبيعات.....الخ؛
- إعداد مخطط الاستثمارات طويلة المدى؛
- متابعة أسعار المواد الأولية؛
- إعداد الميزانية التقديرية الشهرية والسنوية؛
- الاطلاع على نشاطات المصالح الأخرى لتنمية عملية المراقبة على الخطة الموضوعية؛
- إعداد مخطط سنوي للتنبؤ بالسنة اللاحقة.

4- مسؤول الجودة بالوحدة: وهو المسؤول عن نظام الجودة بالمؤسسة، يهتم بمختلف اقتراحات العمال ويستلمها ليتم معالجة هذه الاقتراحات، يمثل المؤسسة في كل اجتماعات المؤسسة المتعلقة بجودة المنتج.

ثالثا: الأقسام الأساسية للوحدة الانتاجية بالأخصرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن.

تضم الوحدة ستة اقسام اساسية تتمثل فيما يلي:

1- قسم الإعلام الآلي: يرأس هذا القسم مهندس في الإعلام الآلي ويساعده مهندس آخر بالإضافة إلى مبرمج في الإعلام الآلي، ويتولى هذا القسم القيام بالمهام التالية:

- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح واقسام المؤسسة؛
- صيانة وسائل ومعدات الإعلام الآلي؛
- ضمان السير الحسن والسرعة للمعلومات داخل المؤسسة.

2- قسم الإدارة والمالية: يهتم هذا القسم بالشؤون المالية المحاسبية والإدارية الخاصة بالمؤسسة، وهو يضم ثلاثة مصالح كالاتي:

- **مصلحة تسيير المستخدمين:** تعمل هذه المصلحة على تسيير الموارد البشرية بالوحدة بالتنسيق مع مديرية الموارد البشرية للمؤسسة ككل، تتكون هذه المصلحة من الفروع الآتية:
- **فروع تسيير المستخدمين:** تتمثل مهمته الأساسية في مسك وتنظيم الملفات الإدارية الخاصة بالموظفين بالوحدة وكذلك استقبال طلبات التوظيف والترقب، تحضير ملفات الحضور وسجل الدخول والخروج من العمل، تحضير ملفات العطل، إعداد قرارات التقاعد، تحضير ملفات ودورات التكوين الخاصة بالعمال.

- فرع الأجور: يهتم هذا الفرع بكل ما يخص أجور العمال، فهو يقوم بالتحقق من حضور العمال والغيابات، اعداد استمارات تغيير الأجر من ايام العمل وساعات اضافية وعطل... الخ، تحضير أوامر الدفع.
- فرع الوسائل العامة: يعمل على شراء لوازم المكاتب من أوراق، أقلام... الخ، والحرص على نظافة المحيط، وكذلك نظافة المكاتب.
- مصلحة الشؤون الاجتماعية: تهتم هذه المصلحة بالشؤون الاجتماعية للعمال من توفير الأكل عن طريق الوجبات اليومية المقدمة، المساعدات الطبية، الضمان الاجتماعي، العطل المرضية، تقديم مساعدات بمناسبة الأعياد، والدخول المدرسي، الزواج، الوفاة... الخ، وتنقسم هذه المصلحة الى الفروع الآتية:
- فرع التعاونية: يهدف هذا الفرع الى توفير السلع الاستهلاكية للعمال بأسعار معقولة مع وجود امكانية الدفع بالتقسيط.
- فرع المطعم: يسهر هذا الفرع على ضمان وجبات غذائية لكل العمال بالوحدة على طول ايام العمل.
- فرع العيادة: يتكون هذا الفرع من طبيب وممرضين وسيارتي اسعاف، وهذا الفرع مهياً لاستقبال واسعاف العمال المصابين في حالة حدوث أي حادث عمل بتقديم الاسعافات الأولية.
- فرع المراسلة الاجتماعية: تتمثل مهامه في: دفع الاعانات العائلية للعمال، تسديد مصاريف العلاج وحوادث العمل، تسوية حصص الضمان الاجتماعي ودفع المستلزمات الشهرية.
- فرع المحاسبة الاجتماعية: من اهم المهام الموكلة لهذا الفرع: القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالتعاون، مسك الدفاتر المالية والمحاسبية الخاصة بمصلحة الشؤون الاجتماعية مع التأكد من انجاز المخططات، تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالمطعم، ارسال العمليات السابقة الذكر الى المصلحة المحاسبية ليتم تسديدها.
- مصلحة المحاسبية والمالية: تقوم هذه المصلحة بمسك الدفاتر المالية والمحاسبية للوحدة، وكذا متابعة التدفقات للعمليات التي تقوم بها، وعلى هذا الأساس تتمثل أهم مهامها في:
 - المعالجة اليومية لحسابات الوحدة الانتاجية؛
 - تحضير البيانات التقديرية للمصاريف الشهرية والسنوية؛
 - إعداد الميزانية الحسابية وجدول حساب النتائج؛
 - تحصيل الإيرادات وتسديد المصاريف؛
 - تحليل ومتابعة الأرصدة الحسابية للموردين والزبائن؛
 - تحديد رقم الأعمال الشهري والسنوي.

3- قسم الإنتاج: هو القسم المسؤول عن تنفيذ برنامج الإنتاج المسطر، يضم أكبر عدد من العمال، وينقسم الى أربعة مصالح هي:

● **مصلحة التخطيط:** تهتم هذه المصلحة اساسا ب:

- اعداد جدول يبين فيه انواع الدهون المنتجة مثل: عمارات، صناعي، سيارات، لماع، مخفف.....الخ؛
- تسلم الطلبات من القسم التجاري ومتابعتها؛
- متابعة تكاليف الانتاج، مع تحديد نهاية الانتاج والاستلام؛
- تحديد مواد التعبئة والتغليف الملائمة لكل منتج، ومراقبة المواد الاولية ومواد التعبئة المتوفرة؛
- الاتصال بقسم التقنية لصيانة العتاد وتصليحه في حالة ورود اعطال؛
- تحضير اجتماع شهري مع القسم التجاري لتحديد برنامج الانتاج للشهر القادم؛
- اعداد الميزانية الثلاثية والسادسية والسنوية للإنتاج.

● **مصلحة انتاج الدهن الأبيض:** تتكون هذه المصلحة من رئيس وفريق عمال ينصب اهتمامهم على إنتاج الدهن

الأبيض الخاص بقطاع البناء والسيارات والهياكل، حيث تساهم بنسبة 75% من انتاج المؤسسة، وتتم عملية انتاج الدهن الأبيض في هذه الورشة خلال ثلاثة مراحل هي: مرحلة الخلط، مرحلة السحق ومرحلة التدويب، وفي النهاية يتم ارسال عينة من الدهن الى المخبر ليتم التأكد من تركيبها وتحليل مطابقتها للمواصفات المطلوبة ليتم تحويلها بعد ذلك الى مصلحة التعليب.

● **مصلحة انتاج الدهن الملون:** تتكون هذه المصلحة ايضا من رئيس وفريق عمال ينصب اهتمامهم على إنتاج

الدهن الملون لقطاع السيارات، البناء، هياكل العربات.....الخ، حيث تساهم بنسبة 25% من انتاج المؤسسة، وبعد انتاج الكميات المطلوبة ومراقبتها يتم ارسالها للتعليب في عدة اشكال.

● **مصلحة الرتنجات:** وهي ورشة تختص بإنتاج الرتنجات وهي مادة نصف مصنعة لاستهلاك الداخلي.

4- **قسم التقنية:** مهمته الأساسية تتمثل في مساندة العملية الإنتاجية، وكذا مراقبة استغلال الأجهزة والآلات، واعداد

الإصلاحات والصيانة اللازمة، يضم هذا القسم ثلاثة مصالح، والمتمثلة في:

● **مصلحة المناهج:** يسيروها رئيس المصلحة بمساعدة مهندس مناهج بالإضافة الى رئيس فرع الدراسة والتحضير،

ومسير يشرف على قطع الغيار وعمال اخرين، وتتمثل مهام المصلحة في:

- جمع واعداد الملفات الخاصة بقطع الغيار، تطوير الآلات....الخ؛

- مسك ملفات تبين موجودات المؤسسة من الآلات معدات عتاد؛

- تقسيم عمل الصيانة حسب التخصصات؛
- شراء قطع الغيار الضرورية.

وتجدر الإشارة الى ان عمل هذه المصلحة يتم بالتنسيق الدائم مع باقي مصالح المؤسسة.

- **مصلحة الصيانة:** يشرف عليها فريق عمل مكون من رئيس مصلحة، رئيس فرع الميكانيك الصناعية، رئيس فرع الكهرباء بالإضافة الى مجموعة من العمال، ويسهر هؤلاء على تحقيق نوعين من الصيانة: صيانة قبلية وصيانة بعدية.

فالصيانة قبلية تتم عندما تكون هناك احتمال وقوع اي خلل او عطل، او عند انخفاض انتاجية اي آلة والهدف من هذا النوع من الصيانة يتمثل في:

- محاولة تحسين مردودية التجهيزات وحالتها؛
- التقليل او الحد من تآكل الآلات بفعل تشغيلها؛
- تخفيض التكاليف قدر ما يمكن كتكاليف الاصلاح وتكلفة توقف العمل (تكلفة الفرصة البديلة)؛

أما الصيانة البعدية فهي الصيانة التي تتم عند حصول عطل، ويكون التدخل في هذه الحالة للتصليح الفعلي للآلة بصفة مؤقتة او بصفة كلية ونهائية.

- **مصلحة المنافع:** وهي المصلحة المسؤولة عن توفير كل المنافع الضرورية لتسيير الآلات مثل توفير المياه الباردة، التهوية، كما تعتبر المصلحة المسؤولة عن إعلام قسم التقنية بكل ما تحتاج إليه من منافع وأعمال الصيانة لتفادي توقف العملية الإنتاجية.

5- قسم النوعية والتطوير: يهتم هذه القسم ب:

- مراقبة نوعية المادة الأولية والتأكد من صلاحيتها؛
- صيانة التركيبات المناسبة للمنتجات؛
- الاهتمام بالبحث والتطوير للوصول إلى المقاييس الدولية.

وينقسم هذا القسم إلى ثلاثة مصالح تتمثل فيما يلي:

- **مصلحة مراقبة المواد الأولية:** حيث تبدأ مهمة هذه المصلحة قبل شراء المواد الأولية باستلام علبة من المواد الأولية التي ترغب المؤسسة في شرائها للقيام بالتحليل المناسب لها، والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة، كما تقوم بعد شراء هذه المواد بأخذ عينة ثانية والتأكد من صلاحيتها مجدداً.
- **مصلحة مراقبة المنتجات النهائية:** تقوم هذه المصلحة بمراقبة المنتجات النهائية تامة الصنع قبل عملية التعليب للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة، حيث ترسل عينة من هذا المنتج إلى مخبر الوحدة لإخضاعها للمراقبة، فإذا كانت هذه العينة مطابقة للمواصفات تعطي المصلحة الموافقة على عملية التعليب، وفي الحالة العكسية يتم تعديل المنتج بإضافة المواد اللازمة للحصول على الجودة المطلوبة.
- **مصلحة تطوير النوعية:** تقوم هذه المصلحة ب:
 - القيام بالبحوث لتطوير المنتجات من حيث النوعية؛
 - تلبية حاجيات الزبون عن طريق تحضير النوعية المطلوبة؛
 - اعداد الصيغ المناسبة لكل نوع من الدهن.
- **6- القسم التجاري:** يعتبر هذا القسم همزة وصل بين المؤسسة والموردين من جهة والمؤسسة والزبائن من جهة أخرى، يهتم بشراء المواد الأولية وتسيير المخازن وكذلك البيع، كما يقوم بمراقبة ودراسة السوق، يضم هذا القسم ثلاثة مصالح:
 - **مصلحة الشراء والنقل:** تتمثل مهمتها في تامين ورشات الإنتاج بالمواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف، وكذلك توصيل هذه المواد إلى مختلف الورشات بالمؤسسة.
 - **مصلحة البيع:** مهامها الاساسية تتمثل في:
 - تسويق المنتجات؛
 - تسيير مخزون المنتجات النهائية؛
 - الرد على طلبيات الزبائن في الحين، وذلك بتوفير الطلبية مباشرة؛
 - إعداد جدول الطلبيات وتسليمه لمصلحة الإنتاج بهدف توفيره؛
 - دراسة السوق لمعرفة وتحليل وضعية المؤسسة أمام منافسيها، وكذلك لمعرفة رغبات المستهلكين؛
 - توفير أماكن تخزين المنتج النهائي واعداد فواتير البيع؛
 - مراقبة عملية الشحن ونقل المنتجات.
 - **مصلحة تسيير المخزون:** من مهام هذه المصلحة:
 - استلام المواد الأولية ومواد التعليب؛

- تسيير المواد الداخلة والخارجة من المخازن؛
- المراقبة الدائمة والمستمرة للمخازن لتجنب أي خطأ يكلف المؤسسة.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - .

إن الوحدة الانتاجية بالأخضرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن تعتبر من اهم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر التي تعتنى بتحسين أدائها الاجتماعي الى جانب أدائها الاقتصادي، ويظهر ذلك من خلال مختلف الخدمات الاجتماعية التي تقدمها لعمالها، وعمالئها وبيئتها والمجتمع ككل، لذا سنحاول في هذا المبحث قياس مختلف النفقات التي تتحملها هذه المؤسسة في سبيل تحقيق ذلك، وذلك اعتماد على أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف ال وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مستعينين في ذلك بالنموذج المقترح من طرف الدكتور إبراهيم ميده.

المطلب الأول: تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسبباتها اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية ل المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - .

في هذا المطلب سنقوم بتحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالوحدة الانتاجية بالأخضرية التابعة للمؤسسة الوطنية للدهن، وكذا مسببات التكلفة اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية. لكن قبل ذلك لابد من تحديد وعرض أهم النشاطات الاجتماعية التي تقوم بها هذه المؤسسة.

أولا: تحديد الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - .

يمكن تقسيم الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة الوطنية للدهن-وحدة الأخضرية- الى أربعة مجالات

كالآتي:

1- أنشطة اجتماعية اتجاه المجتمع: وهي الأنشطة التي تهدف الى تحقيق منافع للجمهور العام وتمثل في:

- تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة؛
- تقديم يوميات ومذكرات واقلام للمؤسسات والاشخاص.

2- أنشطة اجتماعية اتجاه العمال (الموارد البشرية): وهي الأنشطة التي تهدف الى تحسين وضعية العاملين بالمؤسسة

باختلاف مستوياتهم، وتمثل في:

- تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للمستخدمين الدائمين والمتعاقدين؛
- تقديم التعويضات والمنح المختلفة للموظفين كتعويض استعمال السيارة؛
- تقديم منح عائلية للموظفين المتزوجين؛
- تقديم تعويض الضرر للعمال؛
- الضمان الاجتماعي لجميع العمال؛
- تقديم منحة الاداء الجيد؛
- التأمين على البطالة لجميع العمال؛
- التقاعد المسبق لجميع العمال؛
- التأمين على حوادث العمل لجميع العمال؛
- تكوين الموظفين؛
- تكوين عمال في مجال الأمن الصناعي؛
- تنظيم زيارات دورية منتظمة للحماية المدنية وإجراء مناورات داخل المصنع؛
- اجراء فحوصات طبية كل سنة لكافة العمال (طب العمل)؛
- الاعتراف بقدرات كل العاملين وتحقيق فرص متساوية للترقية؛
- توفير ملابس للعمال؛
- توفير احذية للعمال؛
- توفير وسائل لنقل العاملين؛
- تغذية العمال؛
- تقديم مخصصات لليتامى من ابناء العاملين في المؤسسة والتي توفتهم المنية قبل التقاعد؛
- تهيئة الظروف المناسبة للعمل من إنارة وتدفئة، وتبريد ... إلخ؛
- منح قروض للعمال لمساعدتهم على شراء او بناء سكن؛
- منح قروض للعمال لمساعدتهم على شراء سيارات؛
- تقديم 06 علب من الحليب المجفف لكل العاملين بالمؤسسة كل شهر؛
- تقديم 10 علب من مسحوق غسيل الملابس لكل العاملين بالمؤسسة كل 06 اشهر؛
- تقديم مبلغ من المال للعمال الذين قاموا بختان ابنائهم؛
- تقديم مبلغ من المال للعمال الذين قاموا بالزواج؛
- تقديم مبلغ من المال للعمال الذين رزقوا بمولود جديد؛
- تقديم مبلغ من المال للعمال الذين توفي احد افراد عائلتهم المقربين (الاصول)؛
- تقديم علاوة التمدرس لأبناء العمال المتدربين؛

- القيام برحلات ترفيهية للعمال وأبنائهم؛
- القيام برحلات دينية للبقاع المقدسة؛
- تعويض العمال عن مصاريف التكاليف بالمهمات،
- استقبال العمال ودراسة مشاكلهم؛
- صيانة الهياكل الصناعية والادارية.

3- أنشطة اجتماعية اتجاه البيئة: وهي الأنشطة التي تهدف الى المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالمؤسسة، وتمثل

في:

- شراء أنظمة تسمح بإزالة الغبار (الحد من تلوث الهواء)؛
- اجراء تحاليل كيميائية للماء للوقاية من تلوث الماء؛
- توفير مواد كيميائية لمكافحة الحشرات والتخلص منها؛
- التشجير والحرص على جمال محيط المؤسسة؛
- وضع سلات مهملات داخل أنحاء المؤسسة؛
- وضع سلات مهملات خارج أنحاء المؤسسة؛
- تجميع النفايات في حاويات خاصة ونقلها الى أماكن تجميع النفايات.

4- أنشطة اجتماعية اتجاه المستهلك: وهي الأنشطة التي تهدف الى تحقيق رضى المستهلك، وتمثل في:

- الحرص على انتاج المنتجات وفق المعايير الوطنية والدولية، فالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP متحصلة على شهادة ايزو 9001 المتعلقة بالجودة؛
- وضع مختلف المعلومات المتعلقة بالمنتجات على الأغلفة والعبوات؛
- اقامة معارض لمختلف منجاتها قصد تعريف المستهلكين بخصائص هذه المنتجات وطرق ومجالات استخدامها؛
- الاستجابة لجميع شكاوى المستهلكين بدراستها وتوفير الحلول المناسبة لها، كاستبدال المنتجات المعيبة مثلاً.

ثانياً: تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسبباتها اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية ل المؤسسة الوطنية للدهن-وحدة الأخضرية-.

في هذه الخطوة سنحاول تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية وكذا مسببات تكلفتها كل منها وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (15): مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسببات التكلفة اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن-وحدة الأخضرية-.

مسببات (محركات التكلفة المقترحة)	مراكز الأنشطة الاجتماعية
1- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بتقديم خدمات للمجتمع: عدد التبرعات؛ عدد اليوميات والمذكرات والاقلام.	1- مراكز الأنشطة الخاصة بتقديم خدمات للمجتمع: - مركز نشاط تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة؛ - مركز نشاط تقديم يوميات ومذكرات واقلام للمؤسسات والاشخاص.
2- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعمال (الموارد البشرية): عدد العمال؛ عدد العمال؛ عدد العمال؛ عدد العمال؛ عدد العمال؛ عدد العمال المكونين؛ عدد العمال المكونين؛ عدد العمال / عدد الوجبات؛ عدد العمال؛ عدد العمال المستفيدين؛ عدد العمال؛ عدد العمال المستفيدين؛	2- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعمال (الموارد البشرية): - مركز نشاط تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للعمال؛ - مركز نشاط الضمان الاجتماعي؛ - مركز نشاط التأمين على البطالة؛ - مركز نشاط التأمين على التقاعد المسبق؛ - مركز نشاط التأمين على حوادث العمل؛ - مركز نشاط تكوين الموظفين؛ - مركز نشاط تكوين عمال في مجال الأمن الصناعي؛ - مركز نشاط تغذية العاملين؛ - مركز نشاط نقل العاملين؛ - مركز نشاط علاج العاملين؛ - مركز نشاط توفير ملابس وأدوات الوقاية للعمال؛ - مركز نشاط منح قروض سكنية للعاملين؛

<ul style="list-style-type: none"> - عدد العمال المستفيدين؛ - نسبة استفادة المصالح بالمؤسسة؛ - عدد العمال؛ - عدد العمال؛ - عدد العمال؛ - عدد العمال المستفيدين؛ - عدد العمال المتوفين قبل التقاعد؛ - عدد المنازعات؛ - نسبة استفادة المصالح بالمؤسسة. 	<ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط منح قروض للعاملين لشراء سيارات؛ - مركز نشاط توفير الإنارة، التدفئة، الماء،... إلخ؛ - مركز نشاط تقديم الحليب المجفف للعاملين؛ - مركز نشاط تقديم مسحوق غسيل الملابس للعاملين؛ - مركز نشاط الخدمات الترفيهية ورعاية أطفال العاملين؛ - مركز نشاط ختان ابناء العاملين؛ - مركز نشاط زواج العاملين؛ - مركز نشاط المواليد الجدد؛ - مركز نشاط الوفيات؛ - مركز نشاط علاوة التمدرس؛ - مركز نشاط القيام برحلات دينية للبقاع المقدسة؛ - مركز نشاط مصاريف المهام، - مركز نشاط التكفل باليتامى من ابناء العاملين المتوفين؛ - مركز نشاط استقبال العمال ودراسة مشاكلهم؛ - مركز نشاط صيانة الهياكل الصناعية والادارية.
<p>3- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - طن / عنصر تلوث الهواء؛ - طن / عنصر تلوث المياه والأرض؛ - نسبة استفادة المصالح بالمؤسسة؛ - متر مربع مساحة مجملة؛ - عدد سلات المهملات؛ - عدد سلات المهملات؛ - نسبة مساهمة مصالح المؤسسة بخلق النفايات. 	<p>3- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط الحد من تلوث الهواء؛ - مركز نشاط الحد من تلوث المياه والأرض؛ - مركز نشاط توفير مواد كيميائية لمكافحة الحشرات والتخلص منها؛ - مركز نشاط التشجير وتجميل المحيط؛ - مركز نشاط وضع سلات مهملات داخل أنحاء المؤسسة؛ - مركز نشاط وضع سلات مهملات خارج أنحاء المؤسسة؛ - مركز نشاط التخلص من النفايات.

<p>4- مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة وحماية المستهلكين:</p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد المعارض؛ - شكوى؛ - عدد الوحدات المعيبة. 	<p>4- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة وحماية المستهلكين:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط اقامة معارض للمنتجات؛ - مركز نشاط دراسة شكاوي العملاء؛ - مركز نشاط صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله.
---	---

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على الوثائق المقدمة.

المطلب الثاني: تحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز الأنشطة الاقتصادية بالمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية -.

في هذا المطلب سنقوم باقتراح نموذج لتحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي بالمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية-، والتي تشمل: مراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الادارية ومراكز الأنشطة الاستثمارية. وذلك وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (16): تحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - على مراكز الأنشطة الاقتصادية (سنة 2016، 2017، 2018).

مراكز النشاط الاقتصادي												أساس التخصيص	تكاليف الأنشطة الاجتماعية	
مراكز الأنشطة الاستثمارية			مراكز الأنشطة الإدارية			مراكز الأنشطة التسويقية			مراكز الأنشطة الإنتاجية					
2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016			
تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع														
			915696,45	638798,97	845068,54								تخصيص	تكاليف تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.
			1000000	1000000	1000000								تخصيص	تكاليف تقديم يوميات ومذكرات واقلام للمؤسسات والاشخاص.
تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية														
			21580568,36	21192931,7	21239000,6	30752309,91	30199927,67	30265575,86	84703730,81	83182256,92	83363077,36		تخصص بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التعويضات، المنح والعلاوات	تكاليف تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للعمال.
			406886,231	3975300,099	3715069,861	579812,8805	5664802,642	5293974,552	1597028,46	15603052,89	14581649,21		توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الضمان الاجتماعي	تكاليف الضمان الاجتماعي.
			38845023,05	38147277,06	38230201,08									
			732395,2174	7155540,179	6687125,75									

الفصل الرابع

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية-

تكاليف التأمين على حوادث العمل.	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين	1572264,475	1259682,7	12554726,72	314920,67	1801014,876
تكاليف التأمين على البطالة.	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من تأمين البطالة.	1507148,9	1212977,931	11966456,17	303244,469	1841815,78
تكاليف التأمين على التقاعد.	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من تأمين التقاعد.	1651794,55	1327729,702	13135680,74	331932,424	1945622,697
تكاليف التأمين على التقاعد المسبق.	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من تأمين التقاعد المسبق.	570822,1341	457337,033	4558085,498	114334,256	653871,6429
تكاليف التأمين على التقاعد التكميلي.	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من تأمين التقاعد التكميلي.	547181,447	440380,522	4344509,566	110095,126	668684,710
		599696,112	482041,993	4769005,108	120510,498	706372,5717
		400576,9362	320938,269	3198656,490	80234,5656	458857,2933
		383986,98	309038,963	3048778,643	77259,7374	469252,428
		420839,377	338275,083	3346670,252	84568,7706	495700,0503
		721038,4852	577688,884	5757581,681	144422,218	825943,1279
		691176,565	556270,133	5487801,557	139067,527	844654,371
		757510,878	608895,150	6024006,453	152223,787	892260,0906

الفصل الرابع

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية-

تكاليف تكوين العاملين.	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التكوين	--	13678863,14	1940924,54	75127,024	619937,617	2643989,42
تكاليف تغذية العاملين.	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التغذية	15763297,93	17466951,57	2058096,63	76520,75	2038593,95	4923746,976
تكاليف نقل العاملين.	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من النقل	2049201,56	2049201,56	2049201,56	121278,95	2042927,91	3514933,472
تكاليف علاج العاملين.	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من العلاج	27275,416	27275,416	27275,416	225072,893	225072,893	959919,725
تكاليف توفير ملابس للعاملين.	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الألبسة	740126,466	740126,466	740126,466	741699,941	741699,941	1276122,343
تكاليف توفير الحليب للعاملين.	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الحليب	1787602,405	1787602,405	1787602,405	673627,877	673627,877	1254457,828
		5722980,776	5722980,776	5722980,776	19140,643	157945,89	673627,877
		743977,638	743977,638	743977,638	44031,21	741699,941	1276122,343
		6341504,71	6341504,71	6341504,71	44031,21	741699,941	1276122,343
		3485060,674	3485060,674	3485060,674	19140,643	157945,89	673627,877
		4016126,86	4016126,86	4016126,86	19495,733	519386,994	1254457,828
		4450178,744	4450178,744	4450178,744	30899,094	520491,187	895524,452
		6273109,213	6273109,213	6273109,213	34453,157	284302,601	1212530,18
		7229028,348	7229028,348	7229028,348	35092,319	934896,589	2258024,091
		8010321,738	8010321,738	8010321,738	55618,370	936884,136	1611944,013
		939761,227	939761,227	939761,227	55618,370	936884,136	1611944,013

الفصل الرابع

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخرية-

300800	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من مسحو التنظيف	تكاليف توفير مسحو التنظيف للعاملين.
115075,63	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف مساهمات الاعمال الاجتماعية (عمرة، حج، زواج، ختان، وفاة، رحلات ترفيهية... الخ)
182303,01	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف الأمن الصناعي.
109207,6	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية.
41779,05	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل.
66186,442	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية.
76636,93	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل.
29318,632	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية.
46446,626	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل.
137946,5	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية.
52773,537	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل.
83603,926	توزيع بنسبة عدد العاملين المستفيدين	تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية.

تكاليف على الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة وحماية المستهلك													
												تكاليف اقامة معارض للمنتجات	تخصيص
--	--	--	--	--	--	400000	694000	482400	--	--	--		
						56850	00	00	--	--	--	تكاليف الاشهار	تخصيص
--	--	--	--	--	--	55711809,96	58756800,24	56530209,32	166235031,00	184663332,40	162383376,00	إجمالي أنصبة مراكز النشاط الاقتصادي من التكاليف	
66279547,11	71617757,86	66878766,98	44800345,12	44386358,67	36971461,61								

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على نموذج إبراهيم ميده.

من خلال الجدول أعلاه حاولنا تحميل كل نشاط اقتصادي بالمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية - بنصيبه من التكاليف الاجتماعية، وفيما لي شرح لبعض عمليات التخصيص التي قمنا بها لسنة 2016، 2017 و 2018.

1- تخصيص تكاليف تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة: تم تخصص تكاليف هذا النشاط كلها على مراكز الأنشطة الإدارية وذلك لغياب الرابط بين هذا النشاط ومراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة التسويقية ومراكز الأنشطة الاستثمارية (انظر الملحق رقم 02، اما بالنسبة لسنتي 2017 و 2018 فاطلع على الملحق 03 والملحق 04 على التوالي).

2- تخصيص تكاليف تقديم يوميات ومذكرات واقلام للمؤسسات والاشخاص: تم تخصص تكاليف هذا النشاط كلها على مراكز الأنشطة الإدارية وذلك لغياب الرابط بين هذا النشاط ومراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة التسويقية ومراكز الأنشطة الاستثمارية (تم تقدير المبلغ اعتمادا على مقابلة شخصية مع رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية).¹

3- تخصيص تكاليف تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للعمال: تم توزيع هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التعويضات في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- عدد العاملين المستفيدين من التعويضات، المنح والعلاوات = عدد عمال مصلحة الانتاج + عدد عمال المخبر

$$= 14 + 143$$

$$= 157 \text{ عامل (اعتماد على الملحق رقم 05)}$$

- نسبة عدد العاملين في مراكز الأنشطة الإنتاجية = $326/157 = 48,159\%$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $(3) \text{ ح/} - 631 - \text{ح/} - 631000$

$$\text{ح/} - 631001 \times 48,159\%$$

$$= (1732952,47 - 123291150,02 - 298121957,40) \times 48,159\%$$

$$= 173097854,9 \times 48,159\%$$

¹ - مقابلة شخصية مع السيدة: موحوش فاطمة، رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/08/29 على الساعة 14:45.

$$= 83363077,36 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)}$$

$$- \text{التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017} = (295759718,66 - 121907508,60 - 1129816,72) \times 48,159\%$$

$$= 172722393,3 \times 48,159\%$$

$$= 83182256,92 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)}$$

$$- \text{التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018} = (300110295,96 - 122650265,73 - 1578398,10) \times 48,159\%$$

$$= 175881632,1 \times 48,159\%$$

$$= 84703730,81 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 08)}.$$

● مراكز الأنشطة التسويقية:

- عدد العاملين المستفيدين من التعويضات، المنح والعلاوات = عدد عمال مصلحة ادارة التسويق والمعلوماتية + عدد عمال مصلحة الشراء + عدد عمال مصلحة البيع + عدد عمال مصلحة تسيير المخزون + عدد عمال مصلحة النقل

$$= 7+25+14+3+8$$

$$= 57 \text{ عامل (اعتماد على الملحق رقم 05)}.$$

$$- \text{نسبة عدد العاملين في مراكز الأنشطة التسويقية} = 326/57 = 17,484\%$$

$$- \text{التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة التسويقية لسنة 2016} = (631000/- ح - 631/- ح) \times 17,484\%$$

$$= 631001/- ح \times 17,484\%$$

$$= 173097854,9 \times 17,484\%$$

$$= 30265575,86 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)}.$$

$$- \text{التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة التسويقية لسنة 2017} = 172722393,3 \times 17,484\%$$

$$= 30199927,67 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)}$$

$$- \text{التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة التسويقية لسنة 2018} = 175881632,1 \times 17,484\%$$

$$= 30752309,91 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 08)}.$$

● مراكز الأنشطة الإدارية:

- عدد العاملين المستفيدين من التعويضات، المنح والعلاوات = عدد عمال مصلحة تسيير المستخدمين + عدد عمال مصلحة المالية والمحاسبة + عدد عمال المصلحة الاجتماعية + عدد عمال فرع الوسائل العامة + عدد عمال فرع العيادة

$$= 11+10+4+9+6 = 40 \text{ عامل (اعتماد على الملحق رقم 05).}$$

- نسبة عدد العاملين في مراكز الأنشطة الإدارية = $326/40 = 12,269\%$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإدارية لسنة 2016 = $(3) \text{ ح/} -631 \text{ ح/} -631000 \text{ ح/}$

$$\text{ح/} (631001) \times 12,269\%$$

$$= 173097854,9 \times 12,269\%$$

$$= 21239000,6 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإدارية لسنة 2017 = $172722393,3 \times 12,269\%$

$$= 21192931,7 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإدارية لسنة 2018 = $175881632,1 \times 12,269\%$

$$= 21580568,36 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 08)}$$

● مراكز الأنشطة الاستثمارية:

- عدد العاملين المستفيدين من التعويضات، المنح والعلاوات = عدد عمال مصلحة التقنية والصيانة + عدد عمال مصلحة الأمن.

$$= 72 \text{ عامل (اعتماد على الملحق رقم 05).}$$

- نسبة عدد العاملين في مراكز الأنشطة الاستثمارية = $326/72 = 22,08\%$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الاستثمارية لسنة 2016 = $(3) \text{ ح/} -631 \text{ ح/} -631000 \text{ ح/}$

$$\text{ح/} (631001) \times 22,08\%$$

$$= 173097854,9 \times 22,085\%$$

$$= 38230201,08 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الاستثمارية لسنة 2017 = $172722393,3 \times 22,085\%$

$$= 38147277,06 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الاستثمارية لسنة 2018 = $22,085 \times 175881632,1$
 = 38845023,05 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

4- تخصيص تكاليف الضمان الاجتماعي: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من الضمان الاجتماعي في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $48,159 \times 635010$
 = 30277819,37 %48,159

= 14581649,21 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = $48,159 \times 32398695,81$
 = 15603052,89 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = $48,159 \times 33161122,79$
 = 1597028,46 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من الضمان الاجتماعي في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

5- تخصيص تكاليف التأمين على حوادث العمل: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين على حوادث العمل في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $48,159 \times 635020$
 = 3264702,03 %48,159

= 1572264,475 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = $48,159 \times 3129493,89$
 = 1507148,9 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = $3429840,92 \times 48,159\%$
= 1651794,55 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من التأمين على حوادث العمل في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

6- تخصيص تكاليف التأمين على البطالة: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين على البطالة في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $635040/ح \times 48,159\%$
= $2615646,89 \times 48,159\%$

= 1259682,7 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = $2518667,55 \times 48,159\%$
= 1212977,931 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = $2756941,93 \times 48,159\%$
= 1327729,702 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من التأمين على البطالة في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

7- تخصيص تكاليف التأمين على التقاعد: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين على التقاعد في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $635050/ح \times 48,159\%$
= $26069050,39 \times 48,159\%$

= 12554726,72 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = $24847545,94 \times 48,159\%$
= 11966456,17 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = $27275362,55 \times 48,159\%$
= 13135680,74 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من التأمين على التقاعد في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

8- تخصيص تكاليف التأمين على التقاعد المسبق: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين على التقاعد المسبق في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $635060 / ح \times 48,159\%$
= $653911,71 \times 48,159\%$

= 314920,67 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = $629666,86 \times 48,159\%$
= 303244,469 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = $689235,48 \times 48,159\%$
= 331932,424 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من التأمين على التقاعد المسبق في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

9- تخصيص تكاليف التأمين على التقاعد التكميلي: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين على التقاعد التكميلي في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = ح/635070 × 48,159%
= 48,159% × 3739686,94 =

= 1801014,876 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = ح/3824407,29 × 48,159%
= 1841815,78 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = ح/4039955,41 × 48,159%
= 1945622,697 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

اما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من التأمين على التقاعد التكميلي في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

10- تخصيص تكاليف تكوين العاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التكوين في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● تكاليف تكوين العاملين لسنة 2016 = ح/638509+ح/638507+ح/638500 =

= 2152269,44 دج (اعتماد على الملحق رقم 06) + 350400 + 1738597,44 = 63272

تم تخصيص هذه التكاليف كلها على مراكز الأنشطة التسويقية وذلك لأن العاملة التي تم تكوينها تنتمي الى مصلحة ادارة التسويق والمعلوماتية (اعتماد على الملحق رقم 09).

● تكاليف تكوين العاملين لسنة 2017 = 21265+442805+2544400 = 3008470 دج
(اعتماد على الملحق رقم 07).

وقد تم تخصيص هذه التكاليف على مراكز الأنشطة الاقتصادية اعتمادا على الملحق رقم 10، وعلى مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة تسيير المستخدمين، والذي صرح بتكوين 03 عمال خلال سنة 2017، الأول ينتمي الى مصلحة تسيير المستخدمين، الثاني الى مصلحة ادارة التسويق والمعلوماتية، أما العامل الثالث فهو عون أمن.¹ وعلى

¹ - مقابلة شخصية مع السيد: عمراش عزالدين، رئيس مصلحة تسيير المستخدمين بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/09/02 على الساعة: 15:15.

هذا الأساس تم تحميل 3/1 من مبلغ التكاليف على كل من مراكز الأنشطة الادارية، مراكز الأنشطة التسويقية ومراكز الأنشطة الاستثمارية.

- تكاليف تكوين العاملين لسنة 2017 الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة التسويقية والادارية والاستثمارية = $3/3008470 = 1002823,333$ دج.

• تكاليف تكوين العاملين لسنة 2018 = $2162217 + 200530 = 2362747$ دج (اعتماد على الملحق رقم 08).

وقد تم تخصص هذه التكاليف على مراكز الأنشطة الاقتصادية اعتمادا على الملحق رقم 11، وعلى مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة تسيير المستخدمين، والذي صرح بتكوين 04 عمال خلال سنة 2018، الاول ينتمي الى مصلحة ادارة التسويق والمعلوماتية، الثاني والثالث ينتميان الى قسم الانتاج، اما العامل الرابع فينتمي الى مصلحة المالية والمحاسبة.¹ وعلى هذا الاساس تم تحميل 4/1 من مبلغ التكاليف على كل من مراكز الأنشطة الادارية ومراكز الأنشطة التسويقية أما مراكز الأنشطة الانتاجية فقد تم تحميلها ب 4/2 من مبلغ التكاليف.

11- تخصيص تكاليف تغذية العاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من التغذية في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

• مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = $638502 / 48,159\%$

= $28403244,49 \times 48,159\%$

= $13678863,14$ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = $32731433,91 \times 48,159\%$

= $15763297,93$ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = $36268956,76 \times 48,159\%$

= $17466951,57$ دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

¹ - مقابلة شخصية مع السيد: عمراش عزالدين، رئيس مصلحة تسيير المستخدمين بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/09/02 على الساعة: 15:15.

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من التغذية في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

12- تخصيص تكاليف نقل العاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من النقل في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = ح/624030 × 48,159%

$$= 4030200 \times 48,159\%$$

$$= 1940924,54 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 12)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = ح/4273500 × 48,159%

$$= 2058096,626 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 13)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = ح/4255030 × 48,159%

$$= 2049201,56 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 14)}$$

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من النقل في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

13- تخصيص تكاليف علاج العاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من العلاج في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = ح/637401 + ح/638503 × 48,159%

$$= (118796,24 + 37200) \times 48,159\%$$

$$= 75127,02356 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)}$$

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = ح/79400 + ح/79490,22 × 48,159%

$$= 76520,750 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)}$$

$$\times (49727,62+202100) = 2018 \text{ التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة } 2018 = 48,159\%$$

$$= 121278,9458 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 08)}$$

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من العلاج في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

14- تخصيص تكاليف توفير ملابس للعاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من الألبسة في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

$$\times 638506 / ح = 2016 \text{ التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة } 2016 = 48,159\%$$

$$= 1287259 \times 48,159\% = 619937,617 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 06)}$$

$$\times 4233004 = 2017 \text{ التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة } 2017 = 48,159\%$$

$$= 2038593,95 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 07)}$$

$$\times 4242003,17 = 2018 \text{ التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة } 2018 = 48,159\%$$

$$= 2042927,91 \text{ دج (اعتماد على الملحق رقم 08)}$$

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من الألبسة في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

15- تخصيص تكاليف توفير الحليب للعاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من الحليب في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = ح/638501 × 48,159% = 2643989,42 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = ح/10223831,30 × 48,159% = 4923746,976 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = ح/7298524,28 × 48,159% = 3514933,472 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من الألبسة في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

16- تخصيص تكاليف توفير مسحوق التنظيف للعاملين: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من مسحوق التنظيف في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = ح/638504 × 48,159% = 300800 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = ح/238946,85 × 48,159% = 115075,6302 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = ح/378540 × 48,159% = 182303,006 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

أما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من مسحوق التنظيف في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

17- تخصيص تكاليف مساهمات الاعمال الاجتماعية (عمرة، حج، زواج، ختان، وفاة، رحلات ترفيهية...الخ): تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد العاملين المستفيدين من مساهمات الاعمال الاجتماعية في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● مراكز الأنشطة الإنتاجية:

التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2016 = ح/637400 × 48,159%
 = 48,159% × 9040664,47 = 4353939,64 دج (اعتماد على الملحق رقم 06)
 - التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2017 = ح/8486799,66 × 48,159%
 = 4087201,06 دج (اعتماد على الملحق رقم 07)
 - التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية لسنة 2018 = ح/8735429,62 × 48,159%
 = 4206940,03 دج (اعتماد على الملحق رقم 08)

اما بالنسبة لمراكز الأنشطة التسويقية، مراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية فقد تم تحميلها بنصيبها من التكاليف الاجتماعية باتباع نفس طريقة الحساب السابقة، مع الاخذ بعين الاعتبار التغير في نسبة العمال المستفيدين من مساهمات الاعمال الاجتماعية في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية.

18- تخصيص تكاليف الأمن الصناعي: تخصص تكاليف هذا النشاط كلها على مراكز الأنشطة الإنتاجية وذلك لغياب الرابط بين هذا النشاط ومراكز الأنشطة الإدارية، مراكز الأنشطة التسويقية ومراكز الأنشطة الاستثمارية (انظر الملحق رقم 15، اما بالنسبة لسنتي 2017 و2018 فاطلع على الملحق 16 والملحق 17 على التوالي).

19- تخصيص تكاليف صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية: تم تخصيص هذه التكاليف على مراكز الأنشطة الاقتصادية حسب نوع الصيانة كما يلي: (اعتمادا على الملاحق رقم: 18، 19، 20)

- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الإنتاجية = ح/615200 + ح/615204 + ح/615208
- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الادارية = ح/615201 + ح/615206
- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة التسويقية = ح/615205
- التكاليف الواجب تخصيصها لمراكز الأنشطة الاستثمارية = ح/615207

20- تخصيص تكاليف التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل: تم تخصيص هذه التكاليف حسب

نسبة استفادة كل مركز من مراكز الأنشطة الاقتصادية بالمؤسسة من هذه الخدمات، وذلك استنادا على المعلومات

التي تم الحصول عليها اثناء المقابلة الشفوية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة والتي كانت كما يلي:¹

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة الإنتاجية هي: 50 %

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة التسويقية هي: 25 %

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة الادارية هي: 20 %

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة الاستثمارية هي: 05 %

ومنه: التكاليف الواجب تخصيصها لكل مركز من مراكز الأنشطة الاقتصادية = (ح/607500 + ح/626100

+ ح/626130) × نسبة استفادة مركز النشاط الاقتصادي (اعتمادا على الملاحق رقم: 21، 22، 23، 24،

25، 26، 27، 28، 29)

21- تخصيص تكاليف القروض السكنية وقروض السيارات: تم تخصيص هذه التكاليف بحسب نسبة عدد

العاملين المستفيدين في مختلف مراكز الأنشطة الاقتصادية كما يلي:

● تكاليف القروض السكنية الواجب تخصيصها لكل مركز من مراكز الأنشطة الاقتصادية = ح/276300 ×

نسبة استفادة مركز النشاط الاقتصادي (اعتمادا على الملاحق رقم: 30، 31، 32، ومقابلة شخصية مع

رئيس المصلحة الاجتماعية).

● تكاليف قروض السيارات الواجب تخصيصها لكل مركز من مراكز الأنشطة الاقتصادية = ح/276000 ×

نسبة استفادة مركز النشاط الاقتصادي (اعتمادا على الملاحق رقم: 30، 31، 32، ومقابلة شخصية مع

رئيس المصلحة الاجتماعية).

واستنادا على المعلومات التي تم الحصول عليها اثناء المقابلة الشفوية مع رئيس المصلحة الاجتماعية كان

عدد العاملين المستفيدين من القروض السكنية والسيارات لسنة: 2016، 2017، 2018 في مختلف مراكز

الأنشطة الاقتصادية كما يلي:²

¹ - مقابلة شخصية مع السيد: حداوي هارون، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم

2019/09/05 على الساعة 14:00.

² - مقابلة شخصية مع السيد: قبائلي عمر، رئيس المصلحة الاجتماعية بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم

2019/09/08 على الساعة 10:15.

الجدول رقم (17): عدد العاملين المستفيدين من القروض السكنية والسيارات لسنة: 2016،

2017، 2018.

المجموع	مراكز الأنشطة الاستثمارية			مراكز الأنشطة الإدارية			مراكز الأنشطة التسويقية			مراكز الأنشطة الإنتاجية			مراكز الأنشطة عدد العاملين	
	2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016		
99	97	92	26	29	30	22	20	12	18	15	20	33	33	30
%100	%100	%100	%26,26	%29,9	%32,61	%22,22	%20,62	%13,04	%18,18	%15,46	%21,74	%33,33	%34,02	%32,61
20	14	11	2	3	3	10	6	5	3	2	1	5	3	2
%100	%100	%100	%10	%21,43	%27,27	%50	%42,86	%45,45	%15	%14,29	%9,01	%25	%21,43	%18,18

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها اثناء المقابلة الشفوية مع رئيس المصلحة الاجتماعية.

22- تخصيص تكاليف الحد من تلوث الهواء (تكلفة شراء معدات للحد من تلوث الهواء): تم تخصيص تكاليف

هذا النشاط كلها على مراكز الأنشطة الإنتاجية وذلك لغياب الرابط بين هذا النشاط ومراكز الأنشطة الإدارية،

مراكز الأنشطة التسويقية ومراكز الأنشطة الاستثمارية، وقد تم تحويل مبلغ تكلفة شراء المعدات من الأورو الى

الدينار الجزائري كما يلي:

$$782077,28 + (121,2225 \times 100000) = \text{دج} \text{ (تكلفة شراء معدات للحد من تلوث الهواء)}$$

$$= 12904327,28 \text{ دج (انظر الملحق رقم 33، الملحق رقم 34)}$$

علما أن: €1 = 121,2225 دج (انظر الملحق رقم 34)

23- تخصيص تكاليف توفير مواد كيميائية لمكافحة الحشرات والتخلص منها: تم تخصيص هذه التكاليف حسب نسبة استفادة كل مركز من مراكز الأنشطة الاقتصادية بالمؤسسة من هذه الخدمات، وذلك استنادا على المعلومات التي تم الحصول عليها اثناء المقابلة الشفوية مع رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، والتي كانت كما يلي:¹

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة الإنتاجية هي: 40 %

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة التسويقية هي: 30 %

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة الادارية هي: 20 %

- نسبة استفادة مراكز الأنشطة الاستثمارية هي: 10 %

ومنه: التكاليف الواجب تخصيصها لكل مركز من مراكز الأنشطة الاقتصادية = ح/401625 × نسبة استفادة مركز النشاط الاقتصادي (اعتمادا على الملاحق رقم: 35، 36)

24- تخصيص تكاليف وضع سلات مهملات داخل أنحاء المؤسسة: تم تخصيصها اعتمادا على المعاينة الميدانية لكافة المصالح داخل المؤسسة للحصول على عدد سلات المهملات في كل مركزا نشاط اقتصادي، أما بالنسبة للسعر فقد تم الحصول عليه اعتمادا على مقابلة شفوية مع رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، والتي صرحت كذلك بأنه كل سنة يتم شراء نفس كمية من السلات. وكان التخصيص كما يلي:²

● تكاليف توفير سلات المهملات لمراكز الأنشطة الإنتاجية = 20 سلة × 150 = 3000 دج

● تكاليف توفير سلات المهملات لمراكز الأنشطة التسويقية = 15 سلة × 150 = 2250 دج

● تكاليف توفير سلات المهملات لمراكز الأنشطة الادارية = 24 سلة × 150 = 3600 دج

● تكاليف توفير سلات المهملات لمراكز الأنشطة الاستثمارية = 05 سلة × 150 = 750 دج

25- تخصيص تكاليف اقامة معارض للمنتجات: تم تخصص تكاليف هذا النشاط كلها على مراكز الأنشطة التسويقية وذلك لغياب الرابط بين هذا النشاط ومراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة الإدارية ومراكز الأنشطة الاستثمارية (انظر الملاحق رقم: 37، 38، 39).

¹ - مقابلة شخصية مع السيدة: موحوش فاطمة، رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/09/06 على الساعة 14:30.

² - مقابلة شخصية مع السيدة: موحوش فاطمة، رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخضرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/09/06 على الساعة 14:45.

26- تخصيص تكاليف الاشهار: تم تخصص تكاليف هذا النشاط كلها على مراكز الأنشطة التسويقية وذلك لغياب الرابط بين هذا النشاط ومراكز الأنشطة الإنتاجية، مراكز الأنشطة الإدارية ومراكز الأنشطة الاستثمارية (انظر الملحق رقم: 40).

المطلب الثالث: التقارير المقترحة كمخرجات لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية -.

سنعرض في هذا المطلب ثلاثة تقارير نقترحها كمخرجات لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية سنحاول من خلالها تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية، وذلك استعانة بنموذج الدكتور إبراهيم ميده.

أولاً: قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية.

يمكن توضيحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (18): قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية المقترحة للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية- لسنة: 2016، 2017، 2018.

متوسط تكلفة الوحدة			بيانات المنافع الاجتماعية				البيان	المبلغ					
			ملاحظات وصفية	كمية المنفعة		وحدة قياس المنفعة		كلي		جزئي			
2018	2017	2016		2018	2017		2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع													
48194,550	39924,936	32502,636	--	19	16	26	عدد التبرعات تكاليف تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.	915696,45	638798,97	845068,54			
1176,470	1176,470	1176,470	--	850	850	850	عدد اليوميات والمذكرات والاقلام تكاليف تقديم يوميات ومذكرات واقلام للمؤسسات والاشخاص.	1000000	1000000	1000000			
			--				مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع				1915696,45	1638798,97	1845068,54
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية													
539514,209	529823,292	530975,015	--	326	326	326	عدد العاملين بالمؤسسة تكاليف تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للعمال.	175881632,1	172722393,3	173097854,9			

نلاحظ من خلال الجدول (التقرير) أعلاه أن المؤسسة الوطنية للدهن بالأخصرية استطاعت تقييم ادائها الاجتماعي وذلك من خلال افصاحها عن نوعين من المعلومات:

- تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها وفاء لمسؤوليتها الاجتماعية في صورة مالية؛
- المنافع الاجتماعية والتي تمثل الإنجازات الاجتماعية التي تحققت لكل من: العمال، البيئة، المجتمع والمستهلك نتيجة تحمل المؤسسة لتكاليف الأنشطة الاجتماعية في صورة كمية. حيث يظهر التقرير تحسن مستمر في الاداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن بالأخصرية خلال الفترة الممتدة من 2016 الى 2018.

كما نلاحظ ان التقرير اعلاه سمح أيضا للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية- بحساب مؤشر متوسط تكلفة الوحدة من المنفعة الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي الذي يساعد في وضع تقديرات لتكاليف السنة المقبلة. وفيما يلي أمثلة عن كيفية الحصول على بعض القيم الموجودة في التقرير اعلاه.

- 1- عدد التبرعات: تم الحصول عليها اعتمادا على الملاحق رقم: 02، 03، 04.
- 2- عدد اليوميات والمذكرات والاقلام: تم تقدير العدد اعتمادا على مقابلة شخصية مع رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية.1
- 3- عدد مرات خدمات الأمن الصناعي المقدمة من شركة الامن الصناعي: تم الحصول عليها اعتمادا على الملاحق رقم: 15، 17، 16.
- 4- عدد المصالح بالمؤسسة الوطنية للدهن بالأخصرية: تم الحصول عليها اعتمادا على الملحق رقم: 05.
- 5- تكلفة الحد من تلوث الهواء لسنة 2017 و 2018 = قسط الاهتلاك = (تكلفة شراء معدات للحد من تلوث الهواء)/5 = 5/12904327,28 = 2580865,456 دج
- 6- كغ/عنصر تلوث الهواء: تم تقدير الكمية اعتمادا على مقابلة شخصية مع رئيس قسم التقنية بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية.2

1- مقابلة شخصية مع السيدة: موحوش فاطمة، رئيسة فرع الوسائل العامة بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/08/29 على الساعة 14:45.

2- مقابلة شخصية مع السيد: بودكار رسام، رئيس قسم التقنية بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن، الجزائر، يوم 2019/12/08 على الساعة 14:00.

7- عدد المعارض: تم الحصول عليها اعتمادا على الملاحق رقم: 37، 38، 39.

ثانيا: التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي.

يهدف هذا التقرير للحكم على مقدار وفاء المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية- بمسئوليتها الاجتماعية في سنة: 2016، 2017 و2018، وذلك من خلال مقارنة مستويات الأداء الفعلي الاجتماعي لها خلال هذه السنوات مع مستويات الأداء المحددة مسبقا من قبل الدولة في شكل قوانين ولوائح حكومية.

ونظرا لتعذر حصولنا على مستويات الأداء المحددة من قبل الدولة في صورة كمية اعتمدنا على المستويات الأداء التي تم تخطيطها من قبل المؤسسة كأساس في عملية حساب الانحرافات، والتي تم الحصول عليها عن طريق مقابلة شخصية مع رئيسة مصلحة التخطيط والاحصاء بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية،¹ والجدول الآتي يوضح التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية- عن الفترة من 2016 الى 2018

¹ - مقابلة شخصية مع السيدة: بوفركاس نصيرة، رئيسة مصلحة التخطيط والاحصاء بالوحدة الانتاجية للدهن بالأخصرية، المؤسسة الوطنية للدهن،

الجزائر، يوم 2019/12/10 على الساعة:10:00

الجدول رقم (19): التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخصرية- لسنة: 2016، 2017، 2018.

الأنشطة الاجتماعية	وحدة القياس	الكميات								
		الانحرافات			الفعالية			المخططة		
		2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016
● الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع										
- تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.	- عدد التبرعات	(08)	(11)	(01)	19	16	26	27	27	27
- تقديم يوميات ومذكرات واقلام للمؤسسات والاشخاص.	- عدد اليوميات والمذكرات والاقلام	0	0	0	850	850	850	850	850	850
مجموع الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع		(08)	(11)	(01)	869	866	876	877	877	877
● الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية										
- تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للعمال.	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- الضمان الاجتماعي	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- التأمين على حوادث العمل	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- التأمين على البطالة	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- التأمين على التقاعد	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- التأمين على التقاعد المسبق	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- التأمين على التقاعد التكميلي	- عدد العاملين بالمؤسسة	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- تكوين العاملين	- عدد العاملين المكونين	(05)	(03)	(03)	04	03	01	09	06	04

- تغذية العاملين	- عدد الوجبات	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- نقل العاملين	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- علاج العاملين	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- توفير ملابس للعاملين	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- توفير الحليب للعاملين	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- توفير مسحوق التنظيف للعاملين	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- تكاليف مساهمات الاعمال الاجتماعية (عمرة، حج، زواج، ختان، وفاة، رحلات ترفيهية... الخ)	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	326	326	326	326	326	326
- الأمن الصناعي	- عدد مرات خدمات الأمن الصناعي المقدمة من شركة الامن الصناعي	0	0	0	36	29	29	36	29	29
- صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية	- متر مربع مساحة تم صيانتها	0	0	0	2,8000	2,8000	2,8000	2,8000	2,8000	2,8000
- تكاليف التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل.	- عدد المصالح	0	0	0	14	14	14	14	14	14
- منح قروض سكنية للعاملين	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	99	97	92	99	97	92
- منح قروض للعاملين لشراء سيارات	- عدد العاملين المستفيدين	0	0	0	20	14	11	20	14	11
مجموعة أنشطة الموارد البشرية		(05)	(03)	(03)	12737	12721	12711	12742	12724	12714
● <u>الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة</u>										
- كغ/عنصر تلوث الهواء		0	0	(200)	200	200	00	200	200	200

- الحد من تلوث الهواء (شراء معدات للحد من تلوث الهواء).	- عدد المصالح	0	0	0	14	14	14	14	14	14
- توفير مواد كيميائية لمكافحة الحشرات والتخلص منها	- عدد سلات المهملات	0	0	0	64	64	64	64	64	64
- وضع سلات مهملات داخل أنحاء المؤسسة										
مجموع أنشطة حماية البيئة		0	0	(200)	278	278	78	278	278	278
● الأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المستهلك										
- إقامة معارض للمنتجات	- عدد المعارض	(03)	(02)	(02)	01	02	02	04	04	04
- الاشهار	- عدد الاشهارات	0	(03)	(03)	03	00	00	03	03	03
مجموع الأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المستهلك		(03)	(05)	(05)	04	02	02	07	07	07
إجمالي الأنشطة الاجتماعية		16	19	209	13888	13867	13667	13904	13886	13876

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على نموذج إبراهيم ميده.

نلاحظ من خلال التقرير أعلاه أن المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية على العموم قامت بالوفاء بمسئوليتها الاجتماعية اتجاه كل من: الموظفين، البيئة، المستهلك والمجتمع باستثناء بعض الأنشطة الاجتماعية التي لاحظنا فيها وجود بعض الانحرافات، كنشاط تقديم التبرعات ونشاط إقامة معارض، وفي سبيل استبعاد هذه الانحرافات وتلافيها خلال السنوات القادمة وجب على المؤسسة إعداد تقرير آخر تقدر فيه التكاليف الاجتماعية التي يجب عليها إنفاقها للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية وتوضح الإنجازات أو المنافع الاجتماعية التي ستحقق نتيجة لهذه التكاليف، وهذا التقرير سنتناوله في العنصر الموالي :

ثالثا: قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية.

يسمح هذا التقرير بتحديد تكاليف الوقاية من الأضرار الاجتماعية وذلك بضرب الانحرافات السالبة التي تدل على عدم وفاء المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية بمسئوليتها الاجتماعية، في متوسط تكلفة الوحدة من الإنجازات معدلا وفق الرقم القياسي للأسعار في الفترة القادمة، حيث اعتمدنا في سنة 2016 و2017 على متوسط تكلفة الوحدة لكل من سنة 2017 و2018 على التوالي، في حين في سنة 2018 قمنا بتقديره وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (20): قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية المقترحة للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة الأخضرية- لسنة: 2016، 2017، 2018.

متوسط تكلفة الوحدة معدل			انحراف المنافع الاجتماعية			البيان	المبلغ						
			كمية الانحراف				وحدة القياس	جزئي			كلي		
2018	2017	2016	2018	2017	2016			2018	2017	2016	2018	2017	2016
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع													
						عدد التبرعات	تقديم تبرعات للمؤسسات العلمية والتعليمية والهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.	400000,000	530140,050	39924,936			
50000,000	48194,550	39924,936	08	11	01								
						عدد اليوميات والمذكرات والاقلام	تقديم يوميات ومذكرات و اقلام للمؤسسات والاشخاص.	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0								
							مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع				400000,000	530140,050	39924,936
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية													
						عدد العاملين بالمؤسسة	تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للعمال.	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0								
						عدد العاملين بالمؤسسة	الضمان الاجتماعي	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0								

			0	0	0	عدد العاملين بالمؤسسة	التأمين على حوادث العمل	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين بالمؤسسة	التأمين على البطالة	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين بالمؤسسة	التأمين على التقاعد	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين بالمؤسسة	التأمين على التقاعد المسبق	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين بالمؤسسة	التأمين على التقاعد التكميلي	0,00	0,00	0,00			
			05	03	03	عدد العاملين المكونين	تكوين العاملين	3000000,000	1772060,250	3008469,999			
			0	0	0	عدد الوجبات	تغذية العاملين.	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين من النقل	نقل العاملين	0,00	0,00	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين	علاج العاملين.	0,00	00,0	0,00			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين من الألبسة	توفير ملابس للعاملين	0,00	0,00	0,00			

			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين من الحليب	توفير الحليب للعاملين	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين من مسحوق التنظيف	توفير مسحوق التنظيف للعاملين	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين	مساهمات الاعمال الاجتماعية (عمرة، حج، زواج، ختان، وفاة، رحلات ترفيهية... الخ)	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	عدد مرات خدمات الأمن الصناعي المقدمة من شركة الامن الصناعي	الأمن الصناعي	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	متر مربع مساحة تم صيانتها	صيانة الهياكل والمعدات الصناعية والادارية	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	عدد المصالح	التدفئة، الإنارة، الماء واللوازم الأخرى الضرورية للعمل.	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين من القروض السكنية	منح قروض سكنية للعاملين	0,000	0,000	0,000			
			0	0	0	عدد العاملين المستفيدين من قروض السيارات	منح قروض للعاملين لشراء سيارات	0,000	0,000	0,000			
							مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية				3000000,000	1772060,250	3008469,999

							إجمالي تكاليف الأنشطة الاجتماعية التقديرية للوفاية من الأضرار الاجتماعية				4750000,000	3159050,300	6380110,335
--	--	--	--	--	--	--	---	--	--	--	-------------	-------------	-------------

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على نموذج إبراهيم ميده

نلاحظ أن التقرير أعلاه وضح لنا التكاليف التي كان من المفروض أن تتحملها المؤسسة الوطنية للدهن بالأخصرية إذا أرادت أن تتلاني جميع انحرافات الأداء الاجتماعي لها في سنة 2016، 2017 و2018، وأن ترقى إلى المستويات المطلوبة لتحقيق منافع اجتماعية اتجاه كل من المجتمع، البيئة، الموظف، والمستهلك.

حيث يتضح لنا أنه كان من المفروض أن تتحمل زيادة في تكاليفها في سنة 2017 تقدر ب 6380110,335 دج وذلك لتلاني الانحرافات المحققة سنة 2016، كما أنه في سنة 2018 كان عليها تحمل زيادة في تكاليفها تقدر ب 3159050,3 دج وذلك لتلاني الانحرافات المحققة سنة 2017، أما سنة 2019 فكان عليها تحمل زيادة في تكاليفها تقدر ب 4750000 دج وذلك لتلاني الانحرافات المحققة سنة 2018.

خلاصة الفصل:

خلصنا من خلال هذا الفصل ان المؤسسة الاقتصادية هي مجموع عناصر الإنتاج البشرية والمادية والمالية، التي تستخدم وتنظم وتسير بهدف إنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع. كما استنتجنا أن هذه الأخيرة تتميز بعدة خصائص ولها عدة وظائف تمكنها من تحسين ادائها وتحقيق أهدافها، وهذا بالاختلاف تصنيفاتها.

كما أننا من خلال هذا الفصل قمنا بالتعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن بالأخصرية، من خلال تقديم نشاطها، وامكانياتها المادية والبشرية وهيكلها التنظيمي.

ليتم بعد ذلك تبويب الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة محل الدراسة في اربعة مجالات: مجال المجتمع، مجال البيئة، مجال العمال ومجال المستهلك، ومن ثم تحديد مسببات التكلفة اللازمة لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، ليتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز الأنشطة الاقتصادية واعداد تقارير للأداء الاجتماعي توضح مدى التزام هذه الأخيرة بالوفاء بالتزاماتها الاجتماعية، وذلك بعرض مختلف المنافع الاجتماعية والتي تمثل الإنجازات الاجتماعية التي تحققت لكل من: العمال، البيئة، المجتمع والمستهلك، وكذا التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل تحقيق ذلك، وعلى العموم المؤسسة محل الدراسة توفى بالتزاماتها الاجتماعية اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

خاتمة

خاتمة:

يتطلب التسيير الحديث للمؤسسات الاقتصادية اليوم في ظل ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية، ضرورة قيام إدارة هذه الأخيرة بقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية محاسبيا، والافصاح عنها في قوائم مالية منظمة تمكن الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة من تقييم أداؤها الاجتماعي. وهذا ما أدى الى زيادة الاهتمام بتطوير وظيفة المحاسبة لتشمل بعد جديد آلا وهو بعد المسؤولية الاجتماعية.

وعلى ضوء ذلك جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أهمية ارساء ممارسات محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية لتقييم المسؤولية الاجتماعية، وإبراز الدور الذي يمكن أن تلعبه أنظمتها الحديثة في قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية بدقة، خاصة وأن من بين أنظمتها نظام ABC الذي يعتمد على معيار تخصيص التكاليف وفقا لمسببات التكلفة، الأمر الذي يسمح بتوسيع نطاقه ليشمل بعد المسؤولية الاجتماعية.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية والنظرية تم التوصل الى نتائج حول مدى صحة فرضيات الدراسة كما يلي:

● **الفرضية الأولى:** والتي تنص على أن الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف تسمح بقياس أفضل للتكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية عوض الاعتماد على الطرق التقليدية.

من خلال الجانب النظري تم اثبات صحة هذه الفرضية من خلال أن تقرير تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاص بنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية المقترح من قبل الدكتور " إبراهيم ميده "، يفصح عن تكاليف ومنافع النشاط الاجتماعي الذي قامت به المؤسسة الاقتصادية وفاء لمسؤوليتها الاجتماعية عن فترة زمنية معينة.

● **الفرضية الثانية:** والتي تكمن في أن الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف تقدم تقارير تسمح للمؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن أداؤها الاجتماعي.

من خلال الجانب النظري تم اثبات صحة هذه الفرضية من خلال أن لنظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية ثلاثة تقارير يمكن من خلالها تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية والإفصاح

خاتمة

عنه (تقرير تكاليف الأنشطة الاجتماعية، التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي، وتقرير التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية).

● **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على أن نظام ABC هو النظام المناسب لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

من خلال الجانب النظري والتطبيقي تم اثبات صحة هذه الفرضية لأن نظام ABC هو نظام للمعلومات يختص بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بالأنشطة كمدخلات، فهو يحدد الأنشطة ويحدد تكاليفها، ثم يستخدم مسببات التكلفة في تتبع تكاليف الأنشطة الى المنتجات، وهذا ما يمكن من توسيع نطاقه ليشمل بعد المسؤولية الاجتماعية.

● **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على أن تطبيق المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية يمكنها من تقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه.

من خلال الجانب التطبيقي تم اثبات صحة هذه الفرضية من خلال أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية ساعدها على:

- تحديد تكاليف الأنشطة الاجتماعية ومنافعها بشكل كمي ونقدي؛
- تقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه، عن طريق اعداد تقارير للأداء الاجتماعي توضح مدى التزامها بالوفاء بالتزاماتها الاجتماعية، كتقرير تكاليف الأنشطة الاجتماعية والتقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي؛
- تقييم أدائها الاجتماعي استعانة بتقرير التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية.

نتائج الدراسة:

من خلال قيامنا بهذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- المسؤولية الاجتماعية ما هي إلا واجب والتزام طوعي أخلاقي من جانب المؤسسات تجاه البيئة والمجتمع الذي تعمل فيه بشرائحه المختلفة، حيث يشمل هذا الالتزام بعدين أساسيين: البعد الداخلي ويهتم

خاتمة

- بتطوير وتحسين ظروف العمال، والبعد الخارجي الذي يهتم بتحقيق رفاهية المجتمع وحماية البيئة ومصالح كل الأطراف ذات المصلحة،
- من شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين المؤسسة ومختلف الأطراف ذات المصلحة؛
 - للمسؤولية الاجتماعية أربعة مجالات يجب على المؤسسات تبنيها إذا ما أرادت أن ترقى إلى مستويات الأداء الاجتماعي المطلوب هي: مجال التفاعل مع المجتمع، مجال الموارد البشرية، مجال المساهمات البيئية والموارد الطبيعية، ومجال خدمة وحماية المستهلك؛
 - مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المؤسسة تكمن في صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، نظرا لوجود تشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية؛
 - مشكلة قياس المنافع الاجتماعية على مستوى المؤسسة تكمن في أن العديد من المنافع الاجتماعية قد يصعب قياسها بشكل نقدي وبأسلوب مباشر؛
 - محاسبة التكاليف تساعد في تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، والتي تشمل على التكاليف والمنافع الاجتماعية؛
 - يمكن قياس تكاليف ومنافع الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، باستخدام أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف آلا وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، وذلك نظرا للخصائص التي يتميز بها، والتي تسمح بتوسيع نطاقه ليشمل بعد المسؤولية الاجتماعية؛
 - يسمح نظام ABC بتوفير معلومات دورية عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية تمكن الإدارة من أداء وظائفها بفعالية وكفاءة في مجال الأداء الاجتماعي؛
 - يسمح نظام ABC بإعداد تقارير تمكن المؤسسات الاقتصادية من الإفصاح عن أدائها الاجتماعي؛
 - من خلال تقرير تكاليف الأنشطة الاجتماعية استطاعت المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية تقييم أدائها الاجتماعي خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى 2018، وذلك من خلال إفصاحها عن نوعين من المعلومات:
- ✓ تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها وفاء لمسئوليتها الاجتماعية في صورة مالية؛
- ✓ المنافع الاجتماعية والتي تمثل الإنجازات الاجتماعية التي تحققت لكل من: العمال، البيئة، المجتمع والمستهلك نتيجة تحمل المؤسسة لتكاليف الأنشطة الاجتماعية في صورة كمية. حيث يظهر التقرير تحسن

مستمر في الاداء الاجتماعي للمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية خلال الفترة الممتدة من 2016 الى 2018.

كما أن تقرير تكاليف الأنشطة الاجتماعية سمح أيضا للمؤسسة الوطنية للدهن بحساب مؤشر متوسط تكلفة الوحدة من المنفعة الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي الذي يساعد في وضع تقديرات لتكاليف السنة المقبلة

- المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية على العموم قامت بالوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه كل من: الموظفين، البيئة، المستهلك والمجتمع خلال الفترة الممتدة من 2016 الى 2018 باستثناء بعض الأنشطة الاجتماعية التي لاحظنا فيها وجود بعض الانحرافات، كنشاط تقديم التبرعات ونشاط اقامة معارض.
- من خلال تقرير التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية استطعنا معرفة التكاليف التي كان من المفروض أن تتحملها المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية اذا أرادت أن تتلافى جميع انحرافات الأداء الاجتماعي لها في سنة 2016، 2017 و 2018، وأن ترقى إلى المستويات المطلوبة لتحقيق منافع اجتماعية اتجاه كل من المجتمع، البيئة، الموظف، والمستهلك.

الاقتراحات:

بناء على النتائج التي توصلنا اليها نقترح ما يلي:

- على المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية تبني نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية وإفصاحها عن أدائها الاجتماعي، اذا ما أردت أن تحسن من صورتها في المجتمع وتعزز من مركزها التنافسي؛
- إجراء دورات تكوينية حول نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، وذلك بهدف توفير الكوادر والإطارات البشرية المؤهلة لتطبيقه؛
- إصدار قوانين وتشريعات حكومية تلزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي؛
- تقديم إعفاءات ضريبية وتسهيلات للمؤسسات التي تصل الى مستويات الأداء الاجتماعي المطلوب.
- تعزيز مفهوم المسؤولية الاجتماعية، من خلال زيادة اهتمام الجهات الأكاديمية من جامعات ومعاهد عليا بهذا الجانب والعمل على ادراجه ضمن برامجها ومقرراتها التعليمية.

آفاق البحث

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث مستقبلا

فيما يلي:

- واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في ظل الإدارة الالكترونية؛
- اقتراح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لنشاط مؤسسات التأمين والبنوك؛
- أثر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على التنمية المستدامة.

المراجع

❖ المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- 1- ابراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، ط 1، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2014.
- 2- أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
- 3- احمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد ابراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 4- احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الادارية، محاسبة تكاليف النشاط اللوجستية والسوقية، محاسبة تكاليف النشاط في المنظمات الخدمية، محاسبة تكاليف النشاط في المنظمات الصناعية، ب ط، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 5- الاخرس عاطف، الهنيبي إيمان، حمود سمير والجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 6- اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، ط 1، دار اسامة، عمان، الأردن، 2013.
- 7- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قصايا معاصرة)، ط2، دارا لحامد، عمان، الاردن، 2008.
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، ط1، دارا لحامد، عمان، الاردن، 2010.
- 9- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، رقابة وإثبات، ط4، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 10- حسام عبد الله ابو خضرة، حسن سمير عشيش، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
- 11- حسين على حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

- 12- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
- 13- زينبات محمد محرم، شحاتة السيد شحاتة، محمد رشيد الجمال، اصول محاسبة التكاليف، ب ط، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2005.
- 14- سامي محمد الوقاد، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف، المدخل النظري والتطبيقي، ط1، دار الاعصار العلمي، عمان، الاردن، 2012.
- 15- سعيد يحيي محمود ضو، حمدي احمد رمضان، التكاليف المعيارية، ب ط، مركز البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2009.
- 16- سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الياقوت للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
- 17- طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال (الاعمال والمجتمع)، ط:3، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2010.
- 18- عمر صخري، اقتصاد مؤسسة، ط 04، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 19- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 20- غول فرحات، الوجيز في اقتصاد المؤسسة، ط 01، دار الخلدونية، الجزائر، 2008.
- 21- فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر ابراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، ط1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2009.
- 22- قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001:2000، ط3، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2013.
- 23- كمال حسن جمعة الربيعي، وسعدوني مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف الصناعية، ب ط، اثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 24- محمد سرور الحريري، المحاسبة الادارية المتقدمة، ط:01، الدار المنهجية، عمان، الاردن، 2015.
- 25- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع (بين النظرية والتطبيق)، ب ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 26- محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، ب ط، دار اليازوري، عمان، الاردن، 2011.

- 27- محمد علي احمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية، ط1، دار زهران، عمان، الأردن، 2010.
- 28- ناصر دادي عدون، المؤسسة الاقتصادية، موقعها في الاقتصاد، وظائفها وتسييرها، ب ط، دار المحمدية العامة، الجزائر، ب س ن.
- 29- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 30- ناصر دادي عدون، عبيرات مقدم، قرية معمر، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة ، ط1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
- 31- ناصر نور الدين عبد اللطيف، ، دراسات في المحاسبة الادارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الاداء والانتاجية وتدنية التكاليف، ب ط، الدار الجامعية، مصر، 2014.
- 32- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، دراسات في المحاسبة الادارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب، ب ط، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2004.
- 33- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الادارية المتقدمة للأغراض قياس وتصميم وتقييم الاداء وترشيد التكاليف (نظرية القيود-الانتاج بدون مخزون- الرقابة على الجودة)، ب ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
- 34- ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف- نظم القياس والرقابة-، الجزء الأول، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007.
- 35- نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، ب ط، دار اليازوري، عمان، الاردن، 2011.
- 36- نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، ط:1، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 37- نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، ج1، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002.

- 38- هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبدربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.
- 39- ياسر صادق مطيع، طارق سعيد ابو عقاب، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007.
- 40- يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2004.

ثانيا: الأطروحات:

- 1- درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.
- 2- درويش عمار، محاسبة الانشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: ادارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2015.
- 3- عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
- 4- فاتن باشا، اتجاه القادة الاداريين نحو المسؤولية الاجتماعية للمنظمات، دراسة حالة مجمع سونلغاز، بسكرة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016.
- 5- محمد فلاق، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال، دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الإيزو 9000، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: ادارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014/2013.

- 6- مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2014/2013.
- 7- مقدم وهيبة، تقييم مدى استجابة منظمات الاعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وهران، الجزائر، 2014/2013.
- 8- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والافصح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا 2010.

ثالثا: المجلات:

- 1- إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد:21، العدد: 02، 2005.
- 2- أحمد طوابيية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، دراسة حالة شركة نפטال، مجلة الاقتصاد الإحصاء التطبيقي، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، المجلد: 08، العدد 01، 2011.
- 3- أحمد يوسف، محمد معد سليمان، فراس غفير، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في بناء الاستراتيجيات التنافسية في قطاع الصناعات النسيجية، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد: 10، سوريا، 2014.
- 4- أزهر يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، المجلد:08، العدد:22، 2012.
- 5- اسماعيل حجازي، معالم سعاد، دور التسيير على اساس الأنشطة ABM تحسين اداء المؤسسة، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد: 12، العدد: 28/27، نوفمبر 2012.

- 6- محمدي فطوم، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية، نموذج مقترح، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 13، 2015.
- 7- امل ابراهيم احمد وادي، فتح الرحمن الحسن منصور، هدى سراج الدين محمد، الساره سعد علي أحمد، أسلوب التكلفة علي أساس النشاط و دوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية (بالتطبيق علي بنك امدرمان الوطني)، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد: 03، العدد: 01، 2016.
- 8- انتصار كاظم الجيلوي، انفال ناظم محمد، تطبيق متطلبات ادارة الجودة الشاملة في ادارة المخاطر في المشاريع الانشائية في العراق مجلة الهندسة، كلية الهندسة، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 22 العدد: 06، 2016.
- 9- بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد: 03، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010.
- 10- برحومة عبد الحميد، بن عامر صافية، دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الحصول على المخزون الصفري، دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية (ALGAL⁺)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد: 02، جوان 2017.
- 11- بسمة مناخ، جبار بوكثير، أثر تطبيق نظام الإدارة البيئية وفق المواصفة الدولية ISO 14000 على الأداء البشري في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة اسمنت تبسة)، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2018.
- 12- بلعور سليمان، دور منظومة القيم في دعم اخلاقيات الادارة والمسؤولية الاجتماعية في المؤسسة، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2015.
- 13- بن العايش فاطمة، مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 02، 2018.

- 14- بن عامر صافية، برحومة عبد الحميد، محاولة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية للشركة الجزائرية الإلكترونية (Condor) بـ برج بوعريريج، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد: 23، جوان 2018.
- 15- بن فرج زوينة، الإفصاح المحاسبي الاجتماعي ضرورة للحكم على المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمقاول، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 18، 2017.
- 16- جمال العيفة، ليلي فقيري، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الإعلامية الأسس، المبادئ وآليات التطبيق، مجلة المعيار، كلية أصول الدين، جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية قسنطينة، الجزائر، العدد: 42، جوان 2017.
- 17- حيدر شاكور نوري، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، مجلة دياي، جامعة دياي، بعقوبة، العراق، العدد: 63، 2014.
- 18- خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM والية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية الإسلامية بالتعاون مع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، جامعة كاي، دمشق، سوريا، العدد: 38، 2015.
- 19- داود خيرة، قراءات في أدبيات المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، المجلد: 12، العدد: 02، 2019.
- 20- زوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، المجلد: 09، العدد: 09، 2009.
- 21- زروخي فيروز، ممارسات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في إطار وظائف إدارة الموارد البشرية، مجلة دراسات في علم اجتماع المنظمات، جامعة الجزائر 2، أبو القاسم سعد الله، الجزائر، المجلد: 06، العدد: 01، 2017.
- 22- زعور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية و الإدارية، جامعة عباس لغزور خنشلة، الجزائر، العدد: 01، جوان 2017.

- 23- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، فلسطين، المجلد:15، العدد:01، 2007.
- 24- سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، أهمية نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الشركات العامة، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثني، العراق، المجلد: 02، العدد: 02، 2012.
- 25- سليمان وهيب، المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، المجلد:04، العدد:02، 2018.
- 26- سمر فناطل الزبن، سميرة إبراهيم النيف، قياس كفاءة تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في مدينة الحسين الطبية، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، جامعة الاغواط، الجزائر، العدد:17، 2012.
- 27- سيد حياة، كلاخي لطيفة، التغييرات المطلوبة في وظائف ادارة الموارد البشرية في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل للتغيير في المنظمات المعاصرة، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد:17، العدد:35، 2018.
- 28- شحتاني عبد العالي، غضاب رانية، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنغست، الجزائر، المجلد:07، العدد:01، 2018.
- 29- شفيق كايد عبد الله شاكر، ادارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العراق، العدد:13، 2006.
- 30- شليل عبد اللطيف، يزيد قادة، واقع تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم الجزائرية، دراسة تطبيقية على متوسطات ولاية سعيدة، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد:02، العدد:04، 2012.
- 31- صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، محلة الابتكار والتسويق، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، العدد:03، 2016.
- 32- صبرينة خام الله، مساك أمينة، تدريب المورد البشري في ظل نظام إدارة الجودة الشاملة، مجلة الحكمة للدراسات الاجتماعية، الجزائر، المجلد:03، العدد:05، 2015.

- 33- صلاح مهدي الكواز، شاكر عبد الكريم البلداوي، استعمال تقنيي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت والتكلفة المستهدفة في تحسين قيمة المنتج، المجلة العراقية للعلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، المجلد:12، العدد:48، 2016.
- 34- ضيف احمد، زيان عاشور، مساهمة المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في تنمية التفكير الابداعي للعاملين - مؤسسة **Condor** - برج بوغريبرج أمودجا، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلبي الشلف، الجزائر، المجلد:03، العدد:01، 2017.
- 35- طرشي محمد، يخلف إيمان، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلبي الشلف، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 05، 2017.
- 36- طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير(دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد:85، 2010.
- 37- عادل صالح مهدي الراوي، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) واثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الانبار، العراق، المجلد: 02، العدد: 03، 2010.
- 38- عبد الرحمن القرني، عروة محاد، قياس وتقييم الاداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC)، دراسة عينة من البلديات، مجلة افاق للعلوم، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد: 06، 2017.
- 39- عبد الزهرة عطية عودة الأسدي، اشرف عبد ربه أحمد، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصحية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في مستشفى الصدر التعليمي في البصرة، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، المجلد: 12، العدد:03، 2017.
- 40- عبد الشكور عبدالرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد:14، العدد:02، غزة، فلسطين، 2012.
- 41- عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، العدد:28، جانفي 2017.

- 42- عجاس سهام، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة كمدخل أساسي لتجسيد التنمية المستدامة إزاء العاملين : دراسة تحليلية سوسيولوجية، مجلة روافد للدراسات والأبحاث العلمية في العلوم الاجتماعية والإنسانية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، الجزائر، المجلد:02، العدد:02، 2018.
- 43- عكسة أحلام، سعادة فاطمة الزهرة، دور التشريعات و القوانين في الافصح عن المسؤولية الاجتماعية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، المجلد: 01، العدد: 01، 2017.
- 44- علاء جاسم سلمان، حنان صحبت عبد الله، جلييلة عيدان حليحل، استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، المجلد:07، العدد:21، 2012.
- 45- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، دراسة حالة في معمل ألبن الموصل، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد: 32، العدد: 98، 2010.
- 46- عماد يوسف الشيخ، استخدام نظام المحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 21، العدد: 81، 2015.
- 47- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، المجلد:24، العدد:02، 2008.
- 48- فلاق محمد، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية، شركات الاتصالات الخلوية"جيزي، موبيليس، أريبدو "أمودجا ، مجلة الباحث الإقتصادي، جامعة 20 اوت سكيكدة 1955، الجزائر، المجلد:02، العدد:02، 2014.
- 49- قيصر علي عبيد الفتلي، عقيل حمزة حبيب الحسناوي، تقييم دور نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC في ادارة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات في النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والمالية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد:01، العدد:37، 2016.

- 50- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية جامعة الأردن، المجلد:41، العدد:02، 2014.
- 51- محمد أبكر أحمد محمد، حسن عوض حسن خالد، نظام التكلفة المستهدفة واثره عمى قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد:07، العدد:28، 2017.
- 52- محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد: 04، 2013.
- 53- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونيبي علي، البليدة 2، الجزائر، العدد:13، جوان 2018.
- 54- محمد روازقي، نجمة عباس، محاولة بناء انموذج لتطبيق نظام الوقت المحدد (JIT) في المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، العدد:17، 2017.
- 55- محمد سمير دهيرب الربيعي، مساهمة بعض تقنيات المحاسبة الادارية لتحقيق متطلبات الحصة السوقية، بحث ميداني في شركة أسمنت المثني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 13، العدد: 42، 2018.
- 56- محمد سمير دهيرب، شادية حسين عباس، نور فاضل شحاذة، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية، بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور، موقع غماس، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة مثني، العراق، المجلد:07، العدد:02، 2017.
- 57- محمد فلاق، رضوان أنساعد، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين مستوى الخدمات الصحية المقدمة مستشفى الجامعة الأردنية أمودجا، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة2، الجزائر، العدد:04، 2013.

- 58- محمود عزت اللحام، أيمن هشام عزريل، دور التحليل المالي في تحديد مسار المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية في الشركات التجارية في محافظة نابلس، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد: 49، 2016.
- 59- مسكين الحاج، صالح إلياس، التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المشكاة، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، العدد: 04، 2017.
- 60- مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، المجلد: 14، العدد: 14، 2014.
- 61- مقدم وهيبة، بكار بشير، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية من خلال تطبيق المواصفة الدولية ايزو 26000 للمسؤولية الاجتماعية، مجلة: algérienne d'économie et gestion، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، الجزائر، المجلد: 07، العدد: 01، 2014.
- 62- مليكة طاهري، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد: 12، العدد: 24، 2017.
- 63- منى لطفي بيطار، منى خالد فرحات، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية، جامعة كاي، سورية، العدد: 07، 2012.
- 64- نبراس محمد عباس، استعمال آلية منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية، دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد: 114، 2018.
- 65- نبيلة بوعافية، بوعيسى عفاف، دور الجامعة الجزائرية في تحقيق التنمية البشرية من خلال تطبيق نظام الجودة الشاملة، مجلة التنمية وادارة الموارد البشرية، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 06، 2016.
- 66- نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد: 21، العدد: 01، 2007.

- 67- نضال محمد رضا الخلف، دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 06، العدد: 14، 2011.
- 68- هشام عمر الحديدي، سعد صالح الجوعاني، الاتجاه الحديث مقارنة بالاتجاه التقليدي في التلازم بين سمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد: 04، العدد: 12، 2008.
- 69- هودة سلطان قدوري، محمد بن سعيد، دورة حياة المؤسسة الاقتصادية واثرها على استخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد: 05، العدد: 01، 2014.
- 70- ولد براهيم وهيبة، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق ادارة الجودة الشاملة، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، العدد: 20، 2016.
- 71- اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر 1، باتنة، الجزائر، العدد: 12 (03)، جوان 2017.
- 72- يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة (دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في القطاع غزة/فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، فلسطين، المجلد: 15، العدد: 1، 2007.
- 73- يوسف هارون خميس محمد، فاطمة عامر حماد، تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية ودوره في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد: 16، العدد: 02، 2015.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات:

- 1- بحوصي مجذوب، بخوش مديحة، دور مواصفة الايزو 26000 في التعريف بمعايير المسؤولية الاجتماعية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث بعنوان: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري، 2012.

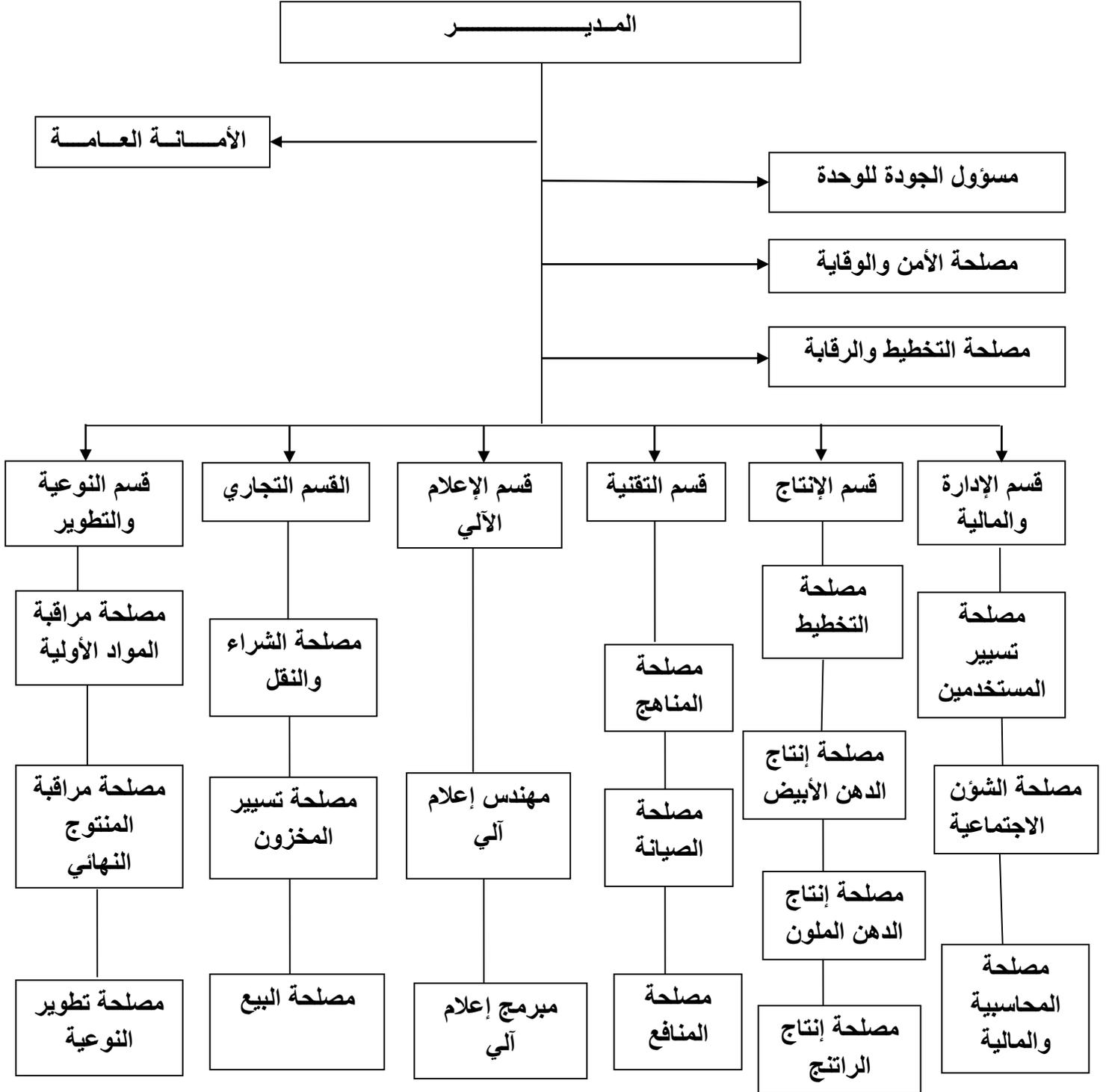
- 2- سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر القومي العربي الثاني في الادارة بعنوان: التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الابداعية)، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر، 2006.
- 3- سفير محمد، حيدوشي عاشور، قياس الأداء الاجتماعي ونطاق الإفصاح عن معلوماته في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي بعنوان: دور المسؤولة الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة (الواقع والرهانات)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 15/14 ديسمبر، 2016.
- 4- سليمة غدير أحمد، سلمى كبحلي عائشة، دور الأداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، الجزائر، 22-23 نوفمبر، 2011.
- 5- عجيلة محمد، شنيبي عبد الرحيم، فعالية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المنظمات الأعمال، مفاهيم وأسس، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث بعنوان: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري، 2012.
- 6- عزاوي عمر، مولاي لخضر عبد الرزاق، بوزيد سايح، دوافع تبني منظمات الأعمال أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية كمييار لقياس الأداء الاجتماعي، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، 15/14 فيفري، 2012.
- 7- فاطمة الزهراء عراب، المسؤولية الاجتماعية للاستثمار الأجنبي المباشر و دورها في التنمية في الدول النامية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري 2011.
- 8- مولاي لخضر عبد الرزاق، بوزيد سايح، دور الاقتصادي الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الاول حول: الاقتصادي الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بقرادية، الجزائر، 23-24 فيفري، 2011.

- 1- Alain Burlaud, Toufik Saada, Claude Simon, **Comptabilite analytique et controle de gestion**, 3^{ème} édition , Vuiber, Paris, France, 2005.
- 2- Bahia Ighilmane, **La contribution de la GRH à la responsabilité sociale de l'entreprise**, journal d'economie et de développement humain, Université de Blida 2, Algérie, Volume: 05, Numéro: 02, 2014.
- 3- Beatrice et Francis Grand Guillot, **comptabilité Analytique**, 4^{ème} Edition, Gualino, Paris, 2001.
- 4- Bradford Clifton , Henry M. B. Bird, Robert E. Albano, Wesley P. Townsend, **Target Costing, Market-Driven Product Design**, 1^{er} édition, Marcel Dekker, New York, United States of America, 2004.
- 5- Dekkar Djenatte et Guettaf Lila, **Les Bénéfices D'ISO 26000 Pour Les Entreprises Algériennes Dans Le Cadre Du Projet –RSMENA- Cas De NCA Rouïba**, journal al bashaer economic , Université de Béchar, Algérie, Volume: 04, Numéro: 03, 2019.
- 6- Gérard Melyon, **Comptabilité analytique**, 2^{em} édition, Bréal, Paris, 2001.
- 7- Isabelle Lacombe, **Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational**, Thèse pour le doctorat es Sciences de Gestion, Institut de Recherche en Gestion (I.R.G.), Université Paris 12, Français, 1997.
- 8- Khalid A. Abdullah and Marwan Irshaidat, **Activity Based Costing (ABC) A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as a Case Study**, Journal de Dirasat, Administrative Sciences, Volume 36, Numéro:0 1, 2009.
- 9- LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, Alger, 2001.
- 10- Mahmoudi Houcine, **Corporate Social Responsibility from Principles into Practice Case study: Experiment of Algerian Economic Enterprise**, el -hakika (the truth) journal for social and human sciences, Université Ahmed Draya d'Adrar, L'Algérie, Volume:17 , Numéro: 04, 2018.
- 11- MEBBANI Youcef, **La Méthode ABC (Activity Based Costing) Concepts et mise en place**, Journal de stratégie et de développement, Université Abdelhamid Ibn Badis de Mostaganem, Alger, Volume 2, Numéro 2, 31/07/2012.

الملاحق

الملحق رقم: (01)

الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج بالأخصرية



ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Éditée Le : 22/08/2019 à 15:40

Exercice : 2016

656690 — DONS

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00010	001	F0031/16		F0031 DU 14.01.16 ZERIFI K	66 667,20	
01	T	00168	004	F16000168		DONS P/MOSQUE KHALED	9 301,50	
02	T	00280	004	F1600279		DONS P/LA GENDARMERIE	37 695,06	
02	T	00290	004	F1600289		DONS P/GENDARMERIE LA	25 769,25	
02	T	00314	004	F1600313		DONS SURETE DAIRA LAKH	31 005,00	
02	T	00331	004	F16000330		DONS P/SURETE DAIRA LA	33 052,50	
03	A	00167	001	001/2016		001 DU 09.03.16 KEBAILI SAI	105 000,00	
03	T	00421	004	F1600420		DONS P/ CENTRE IMPOTS L	15 502,50	
03	T	00489	004	F 1600488		DONS P/ PROTECTION CEVI	33 520,50	
04	T	00609	004	F1600608		DONS P/SECURITE INTERN	15 502,50	
05	T	00750	004	F1600749		DONS P/ MOSQUE NIZLIOU	18 058,95	
05	T	00789	004	F1600788		DONS P/MOSQUE NASR CH	27 062,10	
05	T	00824	004	F1600823		DONS P/MOSQUE OMAR IB	25 587,90	
06	T	00872	004	F1600871		DONS P/MOSQUE KASR EL	65 081,25	
06	T	00961	004	F16000960		DONS P/SOURETE NATION	9 804,60	
07	T	01013	004	F1601012		DONS P/MOSQUE KASR EL	19 000,80	
08	T	01224	004	F1601223		DONS P/MOSQUE ABOU DN	7 751,25	
09	T	01301	004	F 1601300		DONSP/MOSQUE AMAANE	7 751,25	
09	T	01302	005	A1601301		DONS P/MOSQUE AMAANE		7 751,25
09	T	01327	004	F1601302		DONS P/MOSQUE AMAANE	7 751,25	
10	T	01452	004	F1601451		DONS P/GROUPE ACS ALG	247 361,40	
10	T	01453	005	A1601452		Annulation Facture De Vente (247 361,40
10	T	01454	004	F1601453		DONS/ GROUPE ACS ALG	239 499,00	
11	T	01679	004	F1601678		DONS/GENDARMERIE NALE	35 695,18	
11	T	01716	004	F1601715		DONS/GENDARMERIE NLE	9 009,00	
12	T	01829	004	F1601828		DONS P/ MOSQUEE EL KOD	7 751,25	

Solde Réouverture :	2015		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	1 100 181,19	255 112,65
Solde Au mois :	3° ARRETE	845 068,54	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 22/08/2019 à 15:40

Exercice : 2017

656690 — DONS

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02	A	00091	001	09/2017		09 DU 12.02.17 ERGR ZACC	20 000,00	
02	T	00219	004	F1700219		TVAS/DONS P/PROTECTION	23 115,75	
04	A	00334	001	04/2017		04 DU 11.04.17 MOSTEFAL L	107 500,00	
04	T	00461	004	F1700461		DONS GENDERERIE N 29	90 202,00	
04	T	00480	004	F1700480		DONS PROTECTION POLIC	32 725,00	
04	T	00481	004	F1700481		DONS P/ BRIGADE POLICE	50 739,22	
04	T	00485	004	F1700485		DONS P/ SURETE DAIRA AI	16 362,50	
04	T	00522	004	F1700522		DONS P/ SURETE DAIRA KA	40 721,80	
05	T	00613	004	F1700613		DONS P/ SURETE DE BOUIR	101 013,15	
05	T	00694	004	F1700694		DONS P/GN 3 GROUPE UNT	48 516,30	
05	T	00722	004	F1700722		DON P/BRIGAD MOBILE LAK	18 040,40	
05	T	00752	004	F1700752		DON P MOSQUEE AIT LAAZI	2 921,45	
06	T	00823	004	F1700823		F DON P CROISSANT ROUG	5 658,45	
07	T	01058	004	F1701058		DONS P/MOSQUE BACHIR I	8 181,25	
09	T	01645	004	F1701645		F DON PRIMAIRE DJENADI	7 175,70	
10	T	01844	004	F 1701844		DONS P/SERVICE REGION	65 926,00	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	638 798,97	
Solde Au mois :	3° ARRETE	638 798,97	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 22/08/2019 à 15:39

Exercice : 2018

656690 — DONS

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	T	00103	004	F1800103		DONS P/LA SECURITE INTE	47 842,76	
02	T	00417	004			DONS P/BRIGADE DE LA PO	16 475,55	
02	T	00497	004	F1800497		DONS P/ APC LAKHDARIA	16 362,50	
03	T	00685	004	F1800685		DONS P/UGTA DE BOUIRA	29 240,68	
03	T	00794	004	F1800794		DONS P/PROTECTION CIV L	25 745,65	
04	A	00267	001	001/2018		001 du 18.03.18 MOSTEFAL L	61 600,00	
04	T	00855	004	F1800855		DONS P/GENDARMERIE NA	77 236,95	
04	T	00861	004	F1800861		DONS P/UGTA UNION W. B	18 462,85	
05	A	00308	001	13		13 DU 21.03.18 KHOCHIBA C	42 000,00	
05	T	01143	004	F1801143		DONS P/ SUCURITE INTERI	50 998,64	
06	A	00526	001	F0184/18		F0184 DU 01.04.18 ZERIFI K	305 882,35	
06	T	01505	004	F1801505		DONS P/SURCURITE INTERI	23 990,40	
07	T	01715	004	F 1801715		DONS P/INSPECTION WILA	20 115,76	
08	T	01986	004	F18001986		Dons P/ ETSR -GN BOUIRA 1	81 578,07	
09	T	02038	004			DONS S/PROTECTION CIVIL	3 272,50	
10	T	02382	004	F1802382		DONS P/PROTECTION CEVI	23 628,64	
10	T	02383	004	F1802383		DONS P/SECURITE INTERIE	38 121,65	
10	T	02486	004	F1802486		DONS/ECOLE PRIMAIRE SE	9 936,50	
11	T	02736	004	F1802736		DONS P/DIRECTION INDUS	23 205,00	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	915 696,45	
Solde Au mois :	3° ARRETE	915 696,45	

Edition : Provisoire

الملاحق

الملحق رقم: (05)

EPE/ENAP/SPA		EFFECTIFS DE L'UNITE PAR	
STRUCTURE	Gpe S/P	ACTIVITE	%
DIRECTION PCO-IFORMATIQUE MARKETING	C/S	3	11.54%
	C	4	1.23%
	M	1	0.31%
	F	0	0.00%
TOTAL		8	2.45%
ADMINISTRATION GESTION DU PERSONNEL	C/S	0	0.00%
	C	3	0.92%
	M	2	0.61%
	F	1	0.31%
	S/T	6	1.84%
MOYENS GENERAUX	C/S	0	0.00%
	C	0	0.00%
	M	1	0.31%
	F	9	2.76%
	S/T	10	3.07%
SOCIAL	C/S	0	0.00%
	C	1	0.31%
	M	2	0.61%
	F	1	0.31%
	S/T	4	1.23%
CANTINE	C/S	0	0.00%
	C	0	0.00%
	M	2	0.61%
	F	9	2.76%
	S/T	11	3.37%
FINANCES COMPTABILITE	C/S	1	3.85%
	C	2	0.61%
	M	6	1.84%
	F	0	0.00%
	S/T	9	2.76%
TOTAL		40	12.27%
PRODUCTION	C/S	1	3.85%
	C	9	2.76%
	M	17	5.21%
	F	116	35.58%
TOTAL		143	43.87%
TECHNIQUE MAINTENANCE	C/S	1	3.85%
	C	7	2.15%
	M	25	7.67%
	F	13	3.99%
	S/T	46	14.11%
LABORATOIRE	C/S	1	3.85%
	C	5	1.53%
	M	8	2.45%
	F	0	0.00%
	S/T	14	4.29%
TRANSPORT	C/S	0	0.00%
	C	0	0.00%
	M	2	0.61%
	F	5	1.53%
	S/T	7	2.15%
TOTAL		67	20.55%
COMMERCIAL VENTES	C/S	1	3.85%
	C	1	0.31%
	M	3	0.92%
	F	9	2.76%
	S/T	14	4.29%
ACHATS	C/S	0	0.00%
	C	1	0.31%
	M	2	0.61%
	F	0	0.00%
	S/T	3	0.92%
GESTION DE STOKS	C/S	0	0.00%
	C	1	0.31%
	M	4	1.23%
	F	20	6.13%
	S/T	25	7.67%
TOTAL		42	12.88%
SECURITE	C/S	0	0.00%
	C	1	0.31%
	M	8	2.45%
	F	17	5.21%
	S/T	26	7.98%
TOTAL GENERAL		326	100%
TOTAL GENERAL PAR CATEGORIES SOCIOPROFESSIONNELLE		8	
		35	
		83	
		200	

الملاحق

الملحق رقم: (06)

ENAP
UPL

BALANCE COMPTABLE
Comptes

Page : 1
Editée Le : 28/08/2019 à 10:38

3° ARRETE 2016

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631000		TRAITEMENT SALAIRE DE BASE			131 890 342,26	8 599 192,24	123 291 150,02	
631001		TRAIT. ET SAL. STAGIAIRES			1 732 952,47		1 732 952,47	
631004		IND.EXP.PROF.(IEP)			32 171 357,86	1 836 677,59	30 334 680,27	
631005		ECHELONS DE MERITE			610 376,77	43 365,62	567 011,15	
631010		HEURES SUPPLEMENTAIRES			3 849 910,67	184 643,01	3 665 267,66	
631021		PERFORMANCE INDIVIDUELLE			120 475,83		120 475,83	
631022		REALISATION OBJECTIFS			1 809 650,09	685 440,00	1 124 210,09	
631023		PRIME REND.INDIV.(PRI)			16 390 448,79	927 604,05	15 462 844,74	
631024		P.R.C			24 720 234,03	1 187 986,12	23 532 247,91	
631026		PRIME PANIERS			12 224 850,00		12 224 850,00	
631027		PANIERS APPRENTIS			651 600,00		651 600,00	
631028		BONIFICATION MOUDJAHIDINES			4 000,00		4 000,00	
631029		INDEMNITE DE RESTAURATION			154 500,00		154 500,00	
631030		CONGES PAYES			44 918 093,56	23 419 599,68	21 498 493,88	
631170		INDEMNITE FILS DE CHAHID			13 484,00		13 484,00	
631200		INDEMNITE DE TRANSPORT			832 890,85		832 890,85	
631201		INDEMNITE UTIL.VEHIC.PERSONNEL			881 257,14		881 257,14	
631204		INDEMNITE CAISSE			8 808,28		8 808,28	
631205		INDEMNITE RESID ISOLEE			533 259,00		533 259,00	

Edition : Provisoire

BALANCE COMPTABLE
Comptes

3° ARRETE 2016

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631206		INDEMNITE DE NUISANCE			23 525 190,45	1 423 397,66	22 101 792,79	
631208		I. R. D.			3 071 408,02	133 064,54	2 938 343,48	
631209		INDEMNITE DE RETRAITE			24 746 408,59		24 746 408,59	
631211		IND.TRAVAIL POSTE (P.QUART)			4 615 398,10	262 428,59	4 352 969,51	
631215		INDEMNITE DE RESTAURAT.STAG.			79 800,00		79 800,00	
631219		I F S P			2 025 366,15	124 471,41	1 900 894,74	
631220		PRIME SCOLARITE			155 200,00		155 200,00	
631221		SALAIRE UNIQUE			3 441 000,00	4 500,00	3 436 500,00	
631222		IDEM.COMPL.AUX ALLOC.FAMIL			638 400,00		638 400,00	
631223		INDEMNITE SUJESTION SPECIFIQUE			19 839,87	21 063,97		1 224,10
631302		PRIME DE FIDELITE			944 444,60		944 444,60	
631303		INDEMNITE FIDELITE MEDAILLE			194 444,50		194 444,50	
TOTAL	631	Rénumération du personnels			336 975 391,88	38 853 434,48	298 121 957,40	
635010		COTIS.ASSURANCES SOCIALES			39 608 926,56	9 331 107,19	30 277 819,37	
635020		COTIS.ACCIDENT.TRAVAIL			3 264 702,03		3 264 702,03	
635040		COTIS. ASSURANCE CHOMAGE			2 615 646,89		2 615 646,89	
635050		COTIS. RETRAITE			26 069 050,39		26 069 050,39	
635060		COTIS. RETRAITE ANTICIPEE			653 911,71		653 911,71	
635070		COTISATION P.C.R			4 300 982,47	561 295,53	3 739 686,94	

BALANCE COMPTABLE
Comptes

3° ARRETE 2016

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
TOTAL	635	Cotisations aux organismes sociaux			76 513 220,05	9 892 402,72	66 620 817,33	
637400		CONTRIB.OEUVRES SOCIALES			9 040 664,47		9 040 664,47	
637401		ACTION MEDICALE ET MED.TRAVAIL			37 200,00		37 200,00	
TOTAL	637	Autres charges de personnel			9 077 864,47		9 077 864,47	
638500		FRAIS DE FORMATION INSTITUT			1 738 597,44		1 738 597,44	
638501		PRESTATIONS LAIT			5 490 067,20		5 490 067,20	
638502		PRESTATIONS CANTINES			28 403 244,49		28 403 244,49	
638503		PRESTATIONS PRODUITS PHARMA.			118 796,24		118 796,24	
638504		PRESTATIONS PRODUITS D ENTRET.			624 591,00		624 591,00	
638506		PRESTATIONS TENUE TRAVAIL			1 997 692,72	710 433,72	1 287 259,00	
638507		FRAIS DE FORMATION CONTINUE			350 400,00		350 400,00	
638509		TRANSP.FORMATION CONTINUE			63 272,00		63 272,00	
TOTAL	638	Autres charges de personnel			38 786 661,09	710 433,72	38 076 227,37	
TOTAL	63	Charges de personnel			461 353 137,49	49 456 270,92	411 896 866,57	
TOTAL CLASSE 6	6	COMPTES DE CHARGES			3 435 911 111,37	723 054 508,42	2 712 856 602,95	

BALANCE COMPTABLE
Comptes

3° ARRETE 2016

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
		TOTAL CLASSE 1 à 5			29 866 360 766,87	29 316 523 013,25	549 837 753,62	
		TOTAL CLASSE 6 à 8			7 433 878 198,73	7 983 715 952,35		549 837 753,62
		TOTAL GENERAL			461 353 137,49	49 456 270,92	411 896 866,57	

الملاحق

الملحق رقم: (07)

BALANCE COMPTABLE
Comptes

Page : 1
Editée Le : 28/08/2019 à 10:38

3° ARRETE 2017

ENAP
UPL

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631000		TRAITEMENT SALAIRE DE BASE			123 990 690,40	2 083 181,80	121 907 508,60	
631001		TRAIT. ET SAL. STAGIAIRES			1 129 816,72		1 129 816,72	
631004		IND.EXP.PROF.(IEP)			29 883 634,87		29 883 634,87	
631005		ECHELONS DE MERITE			409 411,18		409 411,18	
631010		HEURES SUPPLEMENTAIRES			2 557 523,61		2 557 523,61	
631021		PERFORMANCE INDIVIDUELLE			98 705,45		98 705,45	
631022		REALISATION OBJECTIFS			1 577 828,57	656 640,00	921 188,57	
631023		PRIME REND.INDIV.(PRI)			16 158 871,66		16 158 871,66	
631024		P.R.C			28 171 412,85		28 171 412,85	
631026		PRIME PANIERS			12 318 150,00		12 318 150,00	
631027		PANIERS APPRENTIS			430 200,00		430 200,00	
631029		INDEMNITE DE RESTAURATION			116 500,00		116 500,00	
631030		CONGES PAYES			48 438 376,10	27 404 674,74	21 033 701,36	
631200		INDEMNITE DE TRANSPORT			1 014 776,76		1 014 776,76	
631201		INDEMNITE UTIL.VEHIC.PERSONNEL			885 088,93		885 088,93	
631204		INDEMNITE CAISSE			2 365,22		2 365,22	
631205		INDEMNITE RESID ISOLEE			653 595,75		653 595,75	
631206		INDEMNITE DE NUISANCE			25 071 670,07		25 071 670,07	
631208		I. R. D.			3 334 790,98		3 334 790,98	

Edition : Provisoire

BALANCE COMPTABLE
Comptes

3° ARRETE 2017

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631209		INDEMNITE DE RETRAITE			17 806 859,96		17 806 859,96	
631211		IND.TRAVAIL POSTE (P.QUART)			4 378 987,43		4 378 987,43	
631215		INDEMNITE DE RESTAURAT.STAG.			171 750,00	76 350,00	95 400,00	
631219		I F S P			1 940 836,40		1 940 836,40	
631220		PRIME SCOLARITE			160 000,00		160 000,00	
631221		SALAIRE UNIQUE			4 168 500,00		4 168 500,00	
631222		IDEM.COMPL.AUX ALLOC.FAMIL			723 200,00	200,00	723 000,00	
631302		PRIME DE FIDELITE			321 111,16		321 111,16	
631303		INDEMNITE FIDELITE MEDAILLE			66 111,13		66 111,13	
TOTAL	631	Rénumération du personnels			325 980 765,20	30 221 046,54	295 759 718,66	
635010		COTIS.ASSURANCES SOCIALES			39 414 024,50	7 015 328,69	32 398 695,81	
635020		COTIS.ACCIDENT.TRAVAIL			3 129 493,89		3 129 493,89	
635040		COTIS. ASSURANCE CHOMAGE			2 518 667,55		2 518 667,55	
635050		COTIS. RETRAITE			24 847 545,94		24 847 545,94	
635060		COTIS. RETRAITE ANTICIPEE			629 666,86		629 666,86	
635070		COTISATION P.C.R			4 245 327,01	420 919,72	3 824 407,29	
TOTAL	635	Cotisations aux organismes sociaux			74 784 725,75	7 436 248,41	67 348 477,34	
637400		CONTRIB.OEUVRES SOCIALES			8 486 799,66		8 486 799,66	
637401		ACTION MEDICALE ET MED.TRAVAIL			79 400,00		79 400,00	

BALANCE COMPTABLE
Comptes

3° ARRETE 2017

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
TOTAL	637	Autres charges de personnel			8 566 199,66		8 566 199,66	
638500		FRAIS DE FORMATION INSTITUT			2 544 400,00		2 544 400,00	
638501		PRESTATIONS LAIT			10 223 831,30		10 223 831,30	
638502		PRESTATIONS CANTINES			33 068 706,55	337 272,64	32 731 433,91	
638503		PRESTATIONS PRODUITS PHARMA.			79 490,22		79 490,22	
638504		PRESTATIONS PRODUITS D ENTRET			238 946,85		238 946,85	
638506		PRESTATIONS TENUE TRAVAIL			4 826 991,80	593 987,80	4 233 004,00	
638507		FRAIS DE FORMATION CONTINUE			442 805,00		442 805,00	
638509		TRANSP.FORMATION CONTINUE			21 265,00		21 265,00	
TOTAL	638	Autres charges de personnel			51 446 436,72	931 260,44	50 515 176,28	
TOTAL	63	Charges de personnel			460 778 127,33	38 588 555,39	422 189 571,94	
TOTAL CLASSE	6	COMPTES DE CHARGES			3 817 861 523,41	737 140 485,27	3 080 721 038,14	
		TOTAL CLASSE 1 à 5			36 117 636 824,69	35 583 195 447,78	534 441 376,91	
		TOTAL CLASSE 6 à 8			8 314 407 161,26	8 848 848 538,17	534 441 376,91	
		TOTAL GENERAL			460 778 127,33	38 588 555,39	422 189 571,94	

الملاحق

الملحق رقم: (08)

ENAP
URL

BALANCE COMPTABLE
Comptes

Page : 1
Editée Le : 28/08/2019 à 10:37

3° ARRETE 2018

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631000		TRAITEMENT SALAIRE DE BASE			124 389 720,28	1 739 454,55	122 650 265,73	
631001		TRAIT. ET SAL. STAGIAIRES			1 587 398,10	9 000,00	1 578 398,10	
631004		IND.EXP.PROF.(IEP)			32 389 749,00		32 389 749,00	
631005		ECHELONS DE MERITE			378 736,37		378 736,37	
631010		HEURES SUPPLEMENTAIRES			1 841 442,18		1 841 442,18	
631021		PERFORMANCE INDIVIDUELLE			84 480,00	84 480,00		
631022		REALISATION OBJECTIFS			1 218 720,00	873 960,00	344 760,00	
631023		PRIME REND.INDIV.(PRI)			13 983 069,92		13 983 069,92	
631024		P.R.C			32 565 855,81	2 062 441,11	30 503 414,70	
631026		PRIME PANIERS			12 191 250,00		12 191 250,00	
631027		PANIERS APPRENTIS			670 500,00		670 500,00	
631029		INDEMNITE DE RESTAURATION			198 980,00		198 980,00	
631030		CONGES PAYES			51 440 993,91	27 212 690,99	24 228 302,92	
631200		INDEMNITE DE TRANSPORT			1 906 656,01	200 436,77	1 706 219,24	
631201		INDEMNITE UTIL.VEHIC.PERSONNEL			1 331 353,26	46 000,00	1 285 353,26	
631205		INDEMNITE RESID ISOLEE			1 162 289,00	128 764,25	1 033 524,75	
631206		INDEMNITE DE NUISANCE			37 108 941,25	3 083 872,86	34 025 068,39	
631208		I. R. D.			4 341 205,68	220 525,00	4 120 680,68	
631211		IND.TRAVAIL POSTE (P.QUART)			4 734 726,88	84 592,16	4 650 134,72	

Edition : Provisoire

BALANCE COMPTABLE
Comptes

3° ARRETE 2018

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631215		INDEMNITE DE RESTAURAT.STAG.			251 000,00		251 000,00	
631219		I F S P			1 885 790,19		1 885 790,19	
631220		PRIME SCOLARITE			174 800,00		174 800,00	
631221		SALAIRE UNIQUE			7 702 500,00	828 000,00	6 874 500,00	
631222		IDEM.COMPL.AUX ALLOC.FAMIL			2 558 400,00	119 600,00	2 438 800,00	
631302		PRIME DE FIDELITE			612 222,45		612 222,45	
631303		INDEMNITE FIDELITE MEDAILLE			93 333,36		93 333,36	
TOTAL	631	Rénumération du personnels			336 804 113,65	36 693 817,69	300 110 295,96	
635010		COTIS.ASSURANCES SOCIALES			41 487 454,09	8 326 331,30	33 161 122,79	
635020		COTIS.ACCIDENT.TRAVAIL			3 429 840,92		3 429 840,92	
635040		COTIS. ASSURANCE CHOMAGE			2 756 941,93		2 756 941,93	
635050		COTIS. RETRAITE			27 275 362,55		27 275 362,55	
635060		COTIS. RETRAITE ANTICIPEE			692 043,00	2 807,52	689 235,48	
635070		COTISATION P.C.R			4 538 758,14	498 802,73	4 039 955,41	
TOTAL	635	Cotisations aux organismes sociaux			80 180 400,63	8 827 941,55	71 352 459,08	
637400		CONTRIB.OEUVRES SOCIALES			8 735 429,62		8 735 429,62	
637401		ACTION MEDICALE ET MED.TRAVAIL			202 100,00		202 100,00	
TOTAL	637	Autres charges de personnel			8 937 529,62		8 937 529,62	
638500		FRAIS DE FORMATION INSTITUT			2 162 217,00		2 162 217,00	

الملاحق

الملحق رقم: (09)

INPEO

المعهد الوطني للإنتاجية و التنمية الصناعية
Institut National de la Productivité et du Développement Industriel

NIF/NIS : 0999 3507 2265 740

TEL/FAX: 024-79-82-43

e-mail : factinped@yahoo.fr

Article d'imposition : 35 01 083 11 81

COMPTE BEA BOUMERDES

RCN° : 072 2657 B99

RIB : 002 00082 82082 60963 59

Facture N° 610 /2016

Doit

ENAP/ LAKHDARIA
ROUTE NATIONALE N° 05 BP N° 66 LAKHDARIA
BOUIRA 10000

NIS : 098210 13000 8449-006
IF : 09981002822139210001
AI : 098210 13000 8449
RC : 10/01-0282213 B98

N° Bon Commande

CONVENTION REF/ DEP/SC/MAB/N° 045/2016

Type

A TERME

Boumerdes le:

30/06/2016

FACTURATION DE LA 1 ERE TRANCHE 60%
DEP/DI/MASTER PROFESSIONNEL EN INFORMATIQUE ADMINISTRATEUR RESEAX 08 EME PROMOTION
DURÉE:12 MODULES A RAISON D'UNE SEMAINE DE CINQ JOURS PAR MOIS.
NOMBRE DE STAGIAIRES: 01 STAGIAIRE. LAICHE LAMIA
RÉGIME: DEMI-PENSION.

Code	Designation	Prom.	Mois	Nbre	%	TVA%	Prix U.HT	Total HT
F0015	MASTER PROFESSIONNEL EN INFORMATIQUE ADMINISTRATEUR RESEAX	8	12	1	60	7	29 200,00	210 240,00

Total HT 210 240,00 DA

Total TVA 14 716,80 DA

Total TTC 224 956,80 DA

PAÏÉ

A PAYER 224 956,80 DA

La présente facture a été arrêtée à la somme de : DEUX CENT VINGT QUATRE MILLE NEUF CENT CINQUANTE SIX DINARS ET QUATRE VINGT CENTIMES.

[Signature]

non payé & w. u. fait
[Signature]
Le 09.10.16

E N A P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 14:33

Exercice : 2017

638507 — FRAIS DE FORMATION CONTINU

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
04	S	00584	001	F.FORMATI		F.FORMATION BOUALEM IL	3 675,00	
06	S	00885	001	F.FORMATI		F.FORMATION BOUALEM IL	3 675,00	
07	S	00916	001	F.FORM/CA		F.FORMATION BOUCHIOUA	5 925,00	
07	S	00917	002	F.MISSION		F.MISSION BOUCHIOUANE	5 925,00	
10	S	01262	001	F.FORMATI		BOUALAMALLAH ILHAM F.F	3 325,00	
11	A	01230	001	783/2017		783 DU 21.09.17 INPED	415 200,00	
11	S	01325	001	F.FORMATI		HAREM SAMI F.FORMATION	2 550,00	
12	S	01467	001	F.FORM CO		HAREM SAMI F.FORMATIO	2 530,00	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	442 805,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	442 805,00	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 09:41

Exercice : 2018

638507 — FRAIS DE FORMATION CONTINU

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
03	S	00348	001	F.FORMAT		F.FORMATION BOUCHIOUA	5 925,00	
03	S	00352	001	F.FORMATI		F.FORMATION SAADI BOUA	630,00	
03	S	00354	001	F.FORMATI		MENNANE ALI F.FORMATIO	3 075,00	
03	S	00355	001	F.FORMATI		MENNANE ALI F.FORMATIO	3 075,00	
03	S	00356	001	F.FORMATI		MENNANE ALI F.FORMATIO	6 010,00	
03	S	00413	001	F.FORMATI		DAGHMOUM KAMEL F.FOR	1 815,00	
06	A	00525	001	003/2018		003/2018 240618 SMART T	180 000,00	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	200 530,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	200 530,00	

Edition : Provisoire

الملاحق

الملحق: رقم (12)

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 15:00

Exercice : 2016

624030 — TRANSP.PERS.P/TIERS

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02	A	00049	001	01/2016		01 DU 31.01.16 AMROUN HO	56 700,00	
02	A	00050	001	01/2016		01 DU 07.02.16 SIDI ALI KAM	51 450,00	
02	A	00051	001	01/2016		01 DU 01.02.16 MELLOUL Me	73 500,00	
02	A	00052	001	01/2016		01 DU 01.02.16 guellal amirou	56 700,00	
02	A	00053	001	01/2016		01 DU 31.01.15 KHELILI SMA	105 000,00	
03	A	00121	001	02/2016		02 DU 02.03.16 SIDI LI KAME	51 450,00	
03	A	00122	001	02/16		02 DU 01.03.16 MELLOUL Me	73 500,00	
03	A	00123	001	02/2016		02 DU 29.02.16 KHELILI SMA	105 000,00	
03	A	00124	001	02/2016		02 DU 01.03.16 GUELLAL AM	56 700,00	
03	A	00125	001	02/2016		02 DU 29.02.16 AMROUN HO	56 700,00	
04	A	00223	001	03/16		03 DU 31.03.16 KHELILI SMA	115 000,00	
04	A	00224	001	03/16		03 DU 05.04.16 GUELLAL AM	62 100,00	
04	A	00225	001	03/16		03 DU 01.04.16 MELLOUL Me	80 500,00	
04	A	00237	001	03/2016		03 DU 31.03.16 AMROUN HO	62 100,00	
05	A	00397	001	04/2016		04 DU 05.05.16 SIDI ALI KAM	49 000,00	
05	A	00398	001	04/2016		04 DU 30.04.16 AMROUN HO	54 000,00	
05	A	00399	001	04/2016		04 DU 03.05.16 GUELLAL AM	54 000,00	
05	A	00400	001	.04/2016		04 DU 30.04.16 KHELILI SMA	100 000,00	
06	A	00424	001	04/2016		04 DU 02.05.16 MELLOUL Me	73 500,00	
06	A	00463	001	05/2016		05 DU 01.06.16 MELLOUL Me	77 000,00	
06	A	00464	001	05/2016		05 DU 06.06.16 SIDI ALI KAM	53 900,00	
06	A	00465	001	05/2016		05 DU 02.06.16 GUELLAL AM	59 400,00	
06	A	00466	001	05/2016		05 DU 31.05.16 KHELILI SMA	110 000,00	
06	A	00467	001	05/2016		05 DU 31.05.16 AMROUN HO	59 400,00	
07	A	00514	001	06/2016		06 DU 30.06.16 KHELILI SMA	110 000,00	
07	A	00515	001	06/2016		06 DU 30.06.16 AMROUN HO	59 400,00	
07	A	00516	001	06/2016		06 DU 01.07.16 MELLOUL M	77 000,00	
07	A	00517	001	06/2016		06 DU 04.07.16 GUELLAL AM	59 400,00	
07	A	00547	001	06/2016		06 DU 17.07.16 SIDI ALI KAM	53 900,00	
08	A	00662	001	07/2016		07/2016 du 31/07/2016 khelili	90 000,00	
08	A	00663	001	07/2016		07/2016 du 07/08/2016 sid ali	46 550,00	
08	A	00664	001	07/2016		07/2016 020816 GUELLAL A	48 600,00	
08	A	00665	001	07/2016		07/2016 310716 AMROUN H	48 600,00	
08	A	00682	001	07/2016		07 DU 01.08.16 MELLOUL Me	66 500,00	
08	A	00804	001	08/2016		08 DU 31.08.16 KHELILI SMA	115 000,00	
09	A	00805	001	08/2016		08 DU 31.08.16 AMROUN HO	62 100,00	
09	A	00806	001	08/2016		08 DU 01.09.16 MELLOUL H	80 500,00	
09	A	00807	001	08/2016		08 DU 05.09.16 GUELLAL AM	62 100,00	
09	A	00808	001	08/2016		08 DU 06.09.16 SIDI ALI KAM	56 350,00	
10	A	00892	001	09/2016		09 DU 02.10.16 GUELLAL AM	51 300,00	
10	A	00893	001	09/2016		09 DU 30.09.16 KHELILI SMA	95 000,00	
10	A	00894	001	09/2016		09 DU 30.09.16 AMROUN HO	51 300,00	
10	A	00895	001	09/2016		09 DU 09.10.16 SID ALI KAM	46 550,00	

Edition : Provisoire

624030 — TRANSP.PERS.P/TIERS

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
10	A	00909	001	09/16		09 DU 02.10.16 MELLOUL Me	66 500,00	
11	A	00948	001	10/2016		010 DU 31.10.16 KHELILI SM	100 000,00	
11	A	00949	001	10/2016		10 DU 06.11.16 GUELLAL AM	54 000,00	
11	A	00950	001	10/2016		10 DU 31.10.16 AMROUN HO	54 000,00	
11	A	00951	001	10/2016		10 DU 02.11.16 MELLOUL Me	70 000,00	
11	A	00952	001	10/2016		10 DU 03.11.16 SIDI ALI KAM	49 000,00	
12	A	01229	001	11/2016		11 DU 01.12.16 GUELLAL AM	56 700,00	
12	A	01230	001	11/2016		11 DU 30.11.16 KHELILI SMA	105 000,00	
12	A	01231	001	11/2016		11 DU 01.12.16 MELLOUL M	73 500,00	
12	A	01232	001	11/2016		11 DU 30.11.16 AMROUN HO	56 700,00	
12	A	01233	001	11/2016		11 DU 11.12.16 SIDI ALI KAM	51 450,00	
13	A	01352	001	12/2016		12 DU 31.12.16 KHELILI SMA	95 000,00	
13	A	01353	001	12/2016		12 DU 31.12.16 AMROUN HO	51 300,00	
13	A	01354	001	12/2016		12 DU 31.12.16 SIDI ALI KAM	49 000,00	
13	A	01355	001	12/2016		12 DU 31.12.16 GUELLAL AM	51 300,00	
13	A	01366	001	12/2016		12 DU 31.12.16 MELLOUL Me	70 000,00	

Solde Réouverture :	2015		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	4 030 200,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	4 030 200,00	

624030 — TRANSP.PERS.P/TIERS

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02	A	00025	001	001/2017		001 DU 31.01.17 KHELILI SM	110 000,00	
02	A	00026	001	01/2017		01 DU 31.01.17 AMROUN HO	59 400,00	
02	A	00027	001	01/2017		01 DU 01.02.17 SIDI ALI KAM	53 900,00	
02	A	00028	001	01/2017		01 DU 01.02.17 GUELLAL AM	59 400,00	
02	A	00116	001	01/2017		01 DU 01.02.17 MELLOUL Me	77 000,00	
03	A	00192	001	02/2017		02 DU 28.02.17 AMROUN HO	54 000,00	
03	A	00193	001	02/2017		02 DU 02.03.17 MELLOUL Me	70 000,00	
03	A	00194	001	02/2017		02 DU 28.02.17 KHELILI SMA	100 000,00	
03	A	00195	001	02/2017		02 DU 06.03.17 SIDI ALI KAM	49 000,00	
03	A	00200	001	02/2017		02 DU 06.03.17 GUELLAL AM	54 000,00	
04	A	00312	001	03/2017		03 DU 05.04.17 SID ALI KAM	56 350,00	
04	A	00313	001	03/2017		03 DU 31.03.17 KHELILI SMA	110 000,00	
04	A	00314	001	03/2017		03 DU 03.04.17 GUELLAL AM	59 400,00	
04	A	00315	001	03/2017		03 DU 31.03.17 AMROUN HO	59 400,00	
04	A	00380	001	03/2017		03 DU 02.04.17 MELLOUL Me	80 500,00	
05	A	00424	001	04/2017		04 DU 11.05.17 SIDI ALI KAM	51 450,00	
05	A	00425	001	04/2017		04 DU 30.04.17 AMROUN HO	56 700,00	
05	A	00426	001	04/2017		04 DU 03.05.17 GUELLAL AM	56 700,00	
05	A	00427	001	04/2017		04 DU 30.04.17 KHELILI SMA	105 000,00	
05	A	00428	001	04/2017		04 DU 07.05.17 MELLOUL Me	73 500,00	
06	A	00584	001	05/2017		05 DU 31.05.17 KHELILI SMA	105 000,00	
06	A	00585	001	05/2017		05 DU 31.05.17 AMROUN HO	56 700,00	
06	A	00586	001	05/2017		05 DU 05.06.17 SIDI ALI KAM	51 450,00	
06	A	00587	001	05/2017		05 DU 05.06.17 GUELLAL AM	56 700,00	
06	A	00596	001	05/17		05/17 020617 MELLOUL MO	73 500,00	
07	A	00698	001	08/2017		06 DU 30.06.17 KHELILI SMA	95 000,00	
07	A	00699	001	06/2017		06 DU 02.07.17 MELLOUL Me	70 000,00	
07	A	00700	001	06/2017		06 DU 02.07.17 GUELLAL AM	51 300,00	
07	A	00701	001	06/2017		06 DU 30.06.17 AMROUN HO	51 300,00	
08	A	00823	001	07/2017		07/2017 030817 GUELLAL A	56 700,00	
08	A	00824	001	07/2017		07/2017 310717 AMROUN H	56 700,00	
08	A	00825	001	03/2017		06/2017 030717 SIDI ALI KA	49 000,00	
08	A	00826	001	07/2017		07/2017 030817 SIDI ALI KA	51 450,00	
08	A	00827	001	07/2017		07/2017 300717 KHELILI SMA	105 000,00	
08	A	00836	001	01/2017		01/2017 310117 BITIT DJAME	140 500,00	
08	A	00837	001	02/2017		02/2017 260117 BITIT DJAME	8 500,00	
08	A	00838	001	03/2017		03/2017 280217 BITIT DJAME	114 500,00	
09	A	00917	001	08/2017		08/2017 030917 GUELLAL A	62 100,00	
09	A	00918	001	08/2017		08/2017 310817 ETS KHELILI	115 000,00	
09	A	00919	001	08/2017		08/2017 310817 AMROUN H	62 100,00	
09	A	00920	001	07/2017		07/2017 020817 MELLOUL M	73 500,00	
09	A	00921	001	08/2017		08/2017 020917 MELLOUL M	80 500,00	
10	A	01030	001	09/2017		09/2017 02/102017 GUELLAL	54 000,00	

624030 — TRANSP.PERS.P/TIERS

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
10	A	01031	001	09/2017		09/2017 300917 AMROUN H	54 000,00	
10	A	01032	001	09/2017		09/2017 300917 KHELILI SM	100 000,00	
10	A	01033	001	09/2017		09/2017 051017 MELLOUL	73 500,00	
10	A	01041	001	08/2017		08 DU 12.09.17 SIDI ALI KAM	58 800,00	
10	A	01042	001	09/2017		09 DU 12.09.17 SIDI ALI KAM	17 100,00	
10	A	01043	001	10/2017		10.DU 12.09.17 SIDI ALI KAM	51 450,00	
10	A	01044	001	11/2017		11 DU 02.10.17 SIDI ALI KAM	17 100,00	
11	A	01134	001	12/2017		12 DU 13.11.17 SIDI ALI KAM	53 900,00	
11	A	01135	001	10/2017		10 DU 02.11.17 MELLOUL Me	77 000,00	
11	A	01136	001	10/2017		10 DU 31.10.17 KHELILI SMA	110 000,00	
11	A	01140	001	10/2017		10 DU 31.10.17 AMROUN HO	59 400,00	
11	A	01169	001	10/2017		10 DU 05.11.17 GUELLAL AM	59 400,00	
11	A	01170	001	11/2017		11 DU 05.11.17 GUELLAL AM	36 000,00	
11	A	01171	001	12/2017		12 DU 05.11.17 GUELLAL AM	16 150,00	
11	A	01172	001	13/2017		13 DU 05.11.17 GUELLAL AM	1 750,00	
12	A	01249	001	11/2017		11 DU 04.12.17 AMROUN HO	54 000,00	
12	A	01250	001	11/2017		11 DU 04.12.17 MELLOUL M	70 000,00	
12	A	01251	001	11/2017		11 DU 30.11.17 KHELILI SMA	100 000,00	
12	A	01252	001	16/2017		16 DU 04.12.17 GUELLAM A	54 000,00	
12	A	01253	001	15/2017		15 DU 04.12.17 GUELLAM A	36 000,00	
12	A	01254	001	14/2017		14 DU 04.12.17 GUELLAM A	17 000,00	
12	A	01287	001	14/2017		14 DU 12.12.17 SIDI ALI KAM	49 000,00	
13	A	01434	001	17/2017		17 DU 31.12.17 GUELLAL AM	54 000,00	
13	A	01435	001	18/2017		18 DU 31.12.17 GUELLAL AM	36 000,00	
13	A	01436	001	19/2017		19 DU 31.12.17 GUELLAL AM	17 000,00	
13	A	01437	001	12/2017		12 DU 31.12.17 KHELILI SMA	100 000,00	
13	A	01439	001	12/2017		12 DU 31.12.17 AMROUN HO	54 000,00	
13	A	01440	001	13/2017		13 DU 31.12.17 AMROUN HO	22 800,00	
13	A	01516	001	15/2017		15 DU 31.12.17 SIDI ALI KAM	51 450,00	
13	D	00471	004	A836		RED A 836 BITIT DJAMEL T		140 500,00
13	D	00471	005	A837		RED A 837 BITIT DJAMEL T		8 500,00
13	D	00471	006	A838		RED A 838 BITIT DJAMEL T		114 500,00

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	4 537 000,00	263 500,00
Solde Au mois :	3° ARRETE	4 273 500,00	

624030 — TRANSP.PERS.P/TIERS

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02	A	00071	001	01/2018		01 du 05.02.18 GUELLAL AMI	54 978,00	
02	A	00072	001	02/2018		02 DU 05.02.18 GUELLAL AM	39 600,00	
02	A	00073	001	03/2018		03 DU 05.02.18 GUELLAL AM	18 700,00	
02	A	00074	001	01/2018		01 DU 05.02.18 SIDI ALI KAM	63 580,00	
02	A	00075	001	01/2018		01 DU 31.01.18 AMROUN HO	50 380,00	
02	A	00076	001	01/2018		01 DU 31.01.18 KHELILI SMA	110 000,00	
02	A	00077	001	01/2018		01 DU 02.02.18 MELLOUL Me	88 000,00	
03	A	00142	001	04/2018		04/2018 070318 GUELLAL A	49 980,00	
03	A	00143	001	05/2018		05/2018 070318GUELLAL AM	36 000,00	
03	A	00144	001	06/2018		06/2018 070318 GUELLAL A	17 000,00	
03	A	00145	001	02/2018		02/2018 280218 AMROUN H	45 800,00	
03	A	00146	001	02/2018		02/2018 110318 SIDI ALI KA	57 800,00	
03	A	00147	001	02/2018		02/2018 280218 KHELILI SMA	100 000,00	
03	A	00148	001	02/2018		02/2018 010318 MELLOUL M	80 000,00	
04	A	00186	001	03/2018		03 DU 31.03.18 AMROUN HO	48 090,00	
04	A	00187	001	03/2018		03 DU 31.03.18 KHELILI SMA	105 000,00	
04	A	00188	001	07/2018		07 DU 01.04.18 GUELLAL AM	52 479,00	
04	A	00189	001	03/2018		03 DU 02.04.18 SIDI ALI KAM	63 580,00	
04	A	00190	001	003/2018		003 DU 01.04.18 MELLOUL M	88 000,00	
05	A	00303	001	04/2018		04 DU 30.04.18 AMROUN HO	50 380,00	
05	A	00304	001	08/2018		08 DU 03.05.18 GUELLAL AM	54 978,00	
05	A	00305	001	004/2018		004 DU 01.05.18 MELLOUL M	88 000,00	
05	A	00306	001	04/2018		04 DU 30.04.18 KHELILI SMA	110 000,00	
05	A	00307	001	04/2018		04 DU 02.05.18 SIDI ALI KAM	63 580,00	
06	A	00440	001	05/2018		05 DU 31.05.18 AMROUN HO	50 380,00	
06	A	00441	001	09/2018		09 DU 03.06.18 GUELLAL AM	54 978,00	
06	A	00442	001	05/2018		05 DU 03.06.18 SIDI ALI KAM	63 580,00	
06	A	00443	001	005/2018		005 DU 01.06.18 MELLOUL M	88 000,00	
06	A	00444	001	05/2018		05 DU 31.05.18 KHELILI SMA	110 000,00	
07	A	00605	001	10/2018		10/2018 030718 GHELLAL A	49 980,00	
07	A	00606	001	06/2018		06/2018 300618 ETS KHELILI	100 000,00	
07	A	00607	001	006/2018		006/2018 010718 MELLOUL	84 000,00	
07	A	00608	001	06/2018		06/2018 020718 SIDI ALI KA	60 690,00	
07	A	00609	001	06/2018		06/2018 300618 AMROUN H	45 800,00	
07	A	00709	001	11/2018		11 DU 310718 GEULLAL AMI	54 978,00	
07	A	00710	001	07/2018		07 DU 310718 AMROUN HO	50 380,00	
07	A	00711	001	07/2018		07 DU 310718 KHELILI SMAI	110 000,00	
07	A	00712	001	07/2018		07 DU 310718 SIDI ALI KAM	63 580,00	
07	A	00713	001	07/2018		07 DU 310718 MELLOUL MO	88 000,00	

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2

Éditée Le : 09/07/2019 à 09:43

Exercice : 2018

624030 – TRANSP.PERS.P/TIERS

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
09	A	00814	001	08/2018		08 DU 020918 SIDI ALI KAME	54 910,00	
09	A	00815	001	08/2018		08 DU 310818 KHELILI SMAI	95 000,00	
09	A	00816	001	08/2018		08 DU 310818 AMROUN HOC	43 510,00	
09	A	00817	001	008/2018		008 DU 310818 MELLOUL M	76 000,00	
09	A	00818	001	12/2018		12 DU 06.09.18 GUELLAL AM	47 481,00	
10	A	00934	001	009/2018		009 DU 30.09.18 MELLOUL M	84 000,00	
10	A	00935	001	013/2018		013 DU 30.09.18 GUELLAL A	49 980,00	
10	A	00936	001	09/2018		09 DU 30.09.18 KHELILI SMA	100 000,00	
10	A	00938	001	09/2018		09 DU 30.09.18 AMROUN HO	45 800,00	
11	A	01040	001	14/2018		14 DU 31.10.18 GUELLAL AM	57 477,00	
11	A	01041	001	10/2018		10 DU 05.11.18 SIDI ALI KAM	66 470,00	
11	A	01042	001	010/2018		010 DU 31.10.18 MELLOUL M	92 000,00	
11	A	01043	001	10/2018		10 DU 31.10.18 AMROUN HO	52 670,00	
11	A	01044	001	10/2018		10 DU 31.10.18 KHELILI SMA	115 000,00	
12	A	01166	001	11/2018		11 DU 30.11.18 ZMROUN HO	43 510,00	
12	A	01167	001	011/2018		011 DU 30.11.18 MELLOUL M	76 000,00	
12	A	01168	001	11/2018		11 DU 30.11.18 KHELILI SMA	95 000,00	
12	A	01169	001	15/2018		15 DU 29.11.18 GUELLAL AM	47 481,00	
12	A	01170	001	11/2018		11 DU 02.12.18 SIDI ALI KAM	54 910,00	
12	A	01323	001	12/2018		12 du 31.12.18 sidi ali kamel	57 800,00	
12	A	01328	001	12/2018		12 DU 31.12.18 AMRON HOC	45 800,00	
12	A	01329	001	12/2018		12 DU 31.12.18 KHELILI SMA	110 000,00	
12	A	01330	001	012/2018		012 DU 31.12.18 MELLOUL M	84 000,00	
12	A	01331	001	16/2018		16 DU 31.12.18 GUELLAL AM	49 980,00	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	4 255 030,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	4 255 030,00	

Edition : Provisoire

E N A P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 14:51
Exercice : 2016

622090 — PRESTATION DE GARDIENAGES

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00033	001	2016.0238		2016.0238 DU 31.01.16 SGS	1 149 600,00	
02	A	00067	001	2016.0458		0458 DU 31.01.16 SGS CENT	30 000,00	
03	A	00158	001	0718.2016		0718 DU 29.02.16 SGS CENT	1 149 600,00	
03	A	00168	001	1190.2016		1190 DU 31.03.16 SGS CENT	1 149 600,00	
03	A	00204	001	0922.2016		0922 DU 29.02.16 SGS CENT	30 000,00	
03	A	00205	001	0923.2016		0923 DU 29.02.16 SGS CENT	36 000,00	
03	A	00206	001	0460.2016		0460 DU 31.01.16 SGS CENT	130 000,00	
04	A	00228	001	1424		1424 DU 31.03.16 SGS CENT	30 000,00	
05	A	00347	001	1423.2016		1423 DU 31.03.16 SGS CENT	45 000,00	
05	A	00395	001	1708.2016		1708 DU 30.04.16 SGS CENT	1 149 600,00	
05	A	00408	001	2016/1913		2016/1913 DU 30.04.16 SGS	42 000,00	
06	A	00442	001	2208/2016		2208/2016 du 31.05.16 SGS	1 149 600,00	
07	A	00565	001	2016.2707		2707 DU 30.06.16 SGS CENT	1 149 600,00	
07	A	00590	001	2855.2016		2855 DU 30.06.16 SGS CENT	30 000,00	
08	A	00667	001	3323.2016		3323 DU 31.07.16 SGS CENT	30 000,00	
08	A	00668	001	3322.2016		3322 DU 31.07.16 SGS CENT	54 000,00	
08	A	00669	001	3321.2016		3321 DU 31.07.16 SGS CENT	54 000,00	
08	A	00670	001	3319.2016		3319 DU 31.07.16 SGS CENT	36 000,00	
08	A	00671	001	3163.2016		3163 DU 31.07.16 SGS CENT	1 149 600,00	
08	A	00723	001	3634	1149600	3634 DU 31.08.16 SGS CENT	1 149 600,00	
09	A	00810	001	2016.3800		3800 DU 31.08.16 SGS CENT	48 000,00	
10	A	00888	001	4116.2016		4116 DU 30.09.16 SGS CENT	1 149 600,00	
10	A	00931	001	2016.4296		4296 DU 30.09.16 SGS CENT	48 000,00	
11	A	00992	001	4607		4607 DU 31.10.16 SGS CENT	1 149 600,00	
12	A	01242	001	5076.2016		5076 DU 30.11.16 SGS CENT	1 149 600,00	
13	A	01247	001	2016.5570		2016.5570 DU 31.12.16 SGS	1 149 600,00	
13	A	01265	001	5214/2016		5214 DU 30.11.16 SGS CENT	54 000,00	
13	A	01266	001	5215/2016		5215 DU 30.11.16 SGS CENT	54 000,00	
13	A	01268	001	2016.5740		2016;5740 DU 31.12.16 SGS	30 000,00	

Solde Réouverture :	2015	
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	14 576 200,00
Solde Au mois :	3° ARRETE	14 576 200,00

Edition : Provisoire

E N A P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 14:27
Exercice : 2017

622090 -- PRESTATION DE GARDIENAGES

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02	A	00021	001	2017.0269		0269 DU 31.01.17 SGS CENT	1 149 600,00	
02	A	00142	001	2017.0724		2017.0724 DU 28.02.17 SGS	1 149 600,00	
03	A	00189	001	0863.2017		0863 DU 28.02.17 SGS CENT	30 000,00	
03	A	00190	001	0864.2017		0864 DU 28.02.17 SGS CENT	54 000,00	
03	A	00230	001	2017.1195		2017.1195 DU 31.03.17 SGS	1 149 600,00	
04	A	00321	001	1322.2017		1322 DU 31.03.17 SGS CENT	30 000,00	
04	A	00322	001	1323.2017		1323 DU 31.03.17 SGS CENT	30 000,00	
04	A	00323	001	1325.2017		1325 DU 31.03.17 SGS CENT	104 000,00	
05	A	00519	001	1422-2017		1422 DU 30.04.17 SGS CENT	48 000,00	
05	A	00520	001	1394-2017		1394 DU 30.04.17 SGS CENT	48 000,00	
05	A	00521	001	1669-2017		1669 DU 30.04.17 SGS CENT	1 149 600,00	
06	A	00567	001	2130.2017		2130 DU 31.05.17 SGS CENT	689 760,00	
06	A	00568	001	2258.2017		2258 DU 31.05.17 SGS CENT	30 000,00	
06	A	00569	001	2259.2017		2259 DU 31.05.17 SGS CENT	30 000,00	
06	A	00668	001	292/2017		292 DU 30.06.17 SGS SOGIS	1 191 000,00	
07	A	00694	001	242/2017		242 DU 31.05.17 SGS SOGIS	553 166,65	
07	A	00695	001	294/2017		294 DU 30.06.17 SGS SOGIS	168 000,00	
07	A	00753	001	344/2017		344 DU 31.07.17 SGS SOGIS	72 000,00	
07	A	00754	001	342/2017		342 DU 31.07.17 SGS SOGIS	1 191 000,00	
09	A	00895	001	392/2017		392 du 31.08.17 SGS SOGIS	1 183 099,98	
09	A	00896	001	396/2017		396 DU 31.08.17 SGS SOGIS	96 000,00	
09	A	01023	001	441/2017		FRE 441/17 300917 SGS SO	1 191 000,00	
09	A	01024	001	445/2017		FRE 445/17 300917 SGS SO	72 000,00	
10	A	01114	001	491/2017		491 DU 31.10.17 SGS SOGIS	1 191 000,00	
10	A	01115	001	495/2017		495 DU 31.10.17 SGS SOGIS	96 000,00	
11	A	01239	001	539/2017		539 DU 30.11.17 SGS SOGIS	1 191 000,00	
11	A	01240	001	543/2017		543 DU 30.11.17 .SGS SOGI	144 000,00	
13	A	01427	001	590/2017		590 DU 31.12.17 SGS SOGIS	1 191 000,00	
13	A	01428	001	594/2017		594 DU 31.12.17 SGS SOGIS	144 000,00	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	15 366 426,63	
Solde Au mois :	3° ARRETE	15 366 426,63	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 11:35

Exercice : 2018

622090 — PRESTATION DE GARDIENAGES

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00028	001	35/2018		35 DU 31.01.18 SGS SOGISS	1 191 000,00	
03	A	00141	001	52/2018		52 DU 28.02.18 SGS SOGISS	1 191 000,00	
03	A	00166	001	97/2018		97 DU 20.02.18 SGS SOGISS	48 000,00	
04	A	00212	001	151/2018		151 DU 07.03.18 SGS SOGIS	53 000,00	
04	A	00218	001	130/2018		130 DU 31.03.18 SGS SOGIS	1 191 000,00	
04	A	00258	001	197/2018		197 DU 30.04.18 SGS SOGIS	1 191 000,00	
06	A	00451	001	215/2018		215 DU 31.05.18 SGS SOGIS	1 191 000,00	
06	A	00492	001	252/2018		252 DU 14.05.18 SGS SOGIS	48 000,00	
06	A	00493	001	253/2018		253 DU 15.05.18 SGS SOGIS	24 000,00	
06	A	00524	001	289/2018		289 DU 30.06.18 SGS SOGIS	1 191 000,00	
07	A	00621	001	308/2018		308/2018 300618 SGS SOGI	144 000,00	
07	A	00714	001	341		341 DU 310718 SGS SOGISS	1 191 000,00	
07	A	00715	001	360		360 DU 310718 SGS SOGISS	48 000,00	
07	A	00716	001	361		361 DU 310718 SGS SOGISS	24 000,00	
09	A	00780	001	415/2018		415 DU 31.08.18 SGS SOGIS	24 000,00	
09	A	00781	001	416/2018		416 DU 31.08.18 SGS SOGIS	24 000,00	
09	A	00782	001	417/2018		417 DU 31.08.18 SGS SOGIS	24 000,00	
09	A	00783	001	418/2018		418 DU 31.08.18 SGS SOGIS	24 000,00	
09	A	00813	001	409		409 DU 310818 SGS SOGISS	1 179 150,06	
10	A	00927	001	464/2018		464 DU 30.09.18 SGS SOGIS	1 181 783,38	
10	A	01013	001	474/2018		474 DU 30.09.18 SGS SOGIS	24 000,00	
10	A	01014	001	475/2018		475 DU 30.09.18 SGS SOGIS	24 000,00	
10	A	01031	001	519/2018		519 DU 31.10.18 SGS SOGIS	1 183 100,04	
11	A	01056	001	534/2018		534 DU 31.10.18 SGS SOGIS	24 000,00	
11	A	01057	001	535/2018		535 DU 31.10.18 SGS SOGIS	24 000,00	
11	A	01058	001	536/2018		536 DU 31.10.18 SGS SOGIS	24 000,00	
11	A	01059	001	537/2018		537 DU 31.10.18 SGS SOGIS	69 000,00	
12	A	01175	001	590/2018		590 DU 29.11.18 SGS SOGIS	24 000,00	
12	A	01176	001	589/2018		589 DU 29.11.18 SGS SOGIS	24 000,00	
12	A	01178	001	578/2018		578/2018 291118 SGS SOG	1 191 000,00	
12	A	01317	001	632/2018		632 DU 31.12.18 SGS SOGIS	1 181 783,34	
13	A	01402	001	639/2018		639 DU 31.12.18 SGS SOGIS	24 000,00	
13	A	01403	001	640/2018		640 DU 31.12.18 SGS SOGIS	48 000,00	
13	A	01404	001	641/2018		641 DU 31.12.18 SGS SOGIS	24 000,00	
13	A	01405	001	642/2018		642 DU 31.12.18 SGS SOGIS	24 000,00	
13	A	01406	001	643/2018		643 DU 31.12.18 SGS SOGIS	48 000,00	

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2

Editée Le : 09/07/2019 à 11:35

Exercice : 2018

622090 — PRESTATION DE GARDIENAGES

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
------	------	-------	------	-------	-------	---------	-------	--------

Solde Réouverture :	2017							
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE						15 143 816,82	
Solde Au mois :	3° ARRETE						15 143 816,82	

الملاحق

الملحق: رقم (18)

ENAP
UPL

BALANCE COMPTABLE
Comptes
3° ARRETE 2016

Page : 10
Editée Le : 06/06/2018 à 10:59

COMPTE	AUXI	LIBELLE	REOUVERTURE		MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
592990		P de Vsur cheque impayes- ETABL FINAN		84 812 759,36				84 812 759,36		84 812 759,36
TOTAL	59	PERTE DE VALEURS SUR ACTIFS FINAN		84 812 759,36				84 812 759,36		84 812 759,36
TOTAL	CLASSE 5	COMPTES FINANCIERS	472 811 997,05	84 812 759,36			1 822 941 802,47	1 717 643 918,67	105 297 883,80	
601010		M P CONSOMMEES					2 243 735 002,25	580 459 860,70	1 663 275 141,55	
601900		REAJUST CONS MPI						7 714 516,92		7 714 516,92
601901		REAJUST CONS PML						52 911,44		52 911,44
602020		AUTRE MAT CONSOMMEES					5 762 444,45		5 762 444,45	
602260		EMBALLAGE CONSOMMES					338 615 289,47	70 575 554,54	268 039 734,93	
602601		PETIT OUTILLAGE					196 473,71		196 473,71	
602602		PIECES DETACHEES					7 286 321,96		7 286 321,96	
602610		PRODUITS D ENTRETIEN					264 684,95		264 684,95	
602611		FOURNITURES DE BUREAU CONSOMM.					4 506 577,95		4 506 577,95	
602612		CARBURANTS LUBRIFIANTS					2 713 020,64		2 713 020,64	
602613		CONSOMMATION USTENSILS CUISINE					80 882,90		80 882,90	
602620		CONSOM ACCESS SECURITE					2 567 050,32		2 567 050,32	
607500		EAU GAZ ELECTR CONSOMME					5 959 825,63		5 959 825,63	
TOTAL	60	ACHATS CONSOMMÉS					2 611 687 574,23	658 802 843,60	1 952 884 730,63	
613020		LOCATION MAT.MANUTENTION					75 900,00		75 900,00	
615200		ENTR.ET REP.BAT.INDUST					453 200,00		453 200,00	
615201		ENTR.ET REP.BAT.ADMINS.					107 658,80		107 658,80	
615204		ENTR.ET REP.MAT.OUTILLAGE					1 993 239,20		1 993 239,20	
615205		ENTR.ET REP.MAT.TRANSP.					126 978,01		126 978,01	
615206		ENTR.ET REP.EQUIP.BUREAUX					68 000,00		68 000,00	
615207		ENTR.ET REP.SECURITE					297 337,50		297 337,50	
615208		ENTR.ET REP.AUT.MATERIEL					467 350,00		467 350,00	
616000		ASSURANCES INCENDIES					3 762 911,82		3 762 911,82	
616010		ASSURANCES AUTOMOBILES					1 282 562,97		1 282 562,97	
616020		ASSURANCES RESPS CIVILES					1 381 700,00		1 381 700,00	

Edition : Provisoire

الملاحق

الملحق: رقم (19)

ENAP
UPL

BALANCE COMPTABLE
Comptes
3^e ARRETE 2017

Page : 10
Éditée Le : 06/06/2018 à 10:59

COMPTE	AUXI	LIBELLE	REOUVERTURE		MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
807500		EAU GAZ ELECTR CONSOMME								
TOTAL	60	ACHATS CONSOMMES					10 706 075,85	344 790,00	10 361 285,85	
613020		LOCATION MAT.MANUTENTION					2 851 848 887,78	674 202 565,78	2 177 646 322,00	
615200		ENTR.ET REP.BAT.INDUST.					60 000,00		60 000,00	
615201		ENTR.ET REP.BAT.ADMINIS.					321 260,00		321 260,00	
615204		ENTR.ET REP.MAT.OUTILLAGE					270 138,45		270 138,45	
615205		ENTR.ET REP.MAT.TRANSP.					2 239 849,00		2 239 849,00	
615206		ENTR.ET REP.EQUIP.BUREAUX					214 877,09		214 877,09	
615207		ENTR.ET REP.SECURITE					237 295,00		237 295,00	
615208		ENTR.ET REP.AUT.MATERIEL					1 537 727,40	344 130,00	1 193 597,40	
616000		ASSURANCES INCENDIES					401 287,00		401 287,00	
616010		ASSURANCES AUTOMOBILES					3 660 608,59		3 660 608,59	
616020		ASSURANCES RESPS.CVILES					1 704 217,11		1 704 217,11	
616040		ASSUR.TOUS RISQUES ORDINATEURS					373 680,00		373 680,00	
616050		ASSURANCES VOLS					17 353,50		17 353,50	
616110		ASSURANCES CATASTROPHES NAT.					1 360,00		1 360,00	
618100		DOCUMENTATION GENERALE					624 596,61		624 596,61	
TOTAL	61	SERVICES EXTERIEURS					26 500,00		26 500,00	
622010		ASSISTANCE TECHNIQUE					11 690 750,76	344 130,00	11 346 620,76	
622011		HONORAIRES					331 329,14		331 329,14	
622012		AUTRES HONORAIRES					792 000,00		792 000,00	
622090		PRESTATION DE GARDIENAGES					145 600,00		145 600,00	
623100		ECHANTILLONS					15 366 426,63		15 366 426,63	
623110		ANNONCES ET INSERTIONS					264 000,00		264 000,00	
623130		FOIRES ET EXPOSITIONS					847 050,00		847 050,00	
623140		CATALOGUES ET IMPRIMES					694 000,00		694 000,00	
623150		ACTIONS PUBLICITAIRES					229 500,00		229 500,00	
623180		DONS A TITRE PUBLICITAIRES					117 500,00		117 500,00	
							203 244,10		203 244,10	

ENAP
URL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 15:01
Exercice : 2016

607500 — EAU GAZ ELECTR CONSOMME

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00008	001			421512000438DU10.01.16 SD	268 396,28	
02	A	00062	001			421601000435DU10.02.16 SD	329 217,46	
02	A	00077	001	002004		002004 DU 05.01.16 AHS	128 250,00	
03	A	00140	001			421602000439DU13.03.16 SD	318 875,24	
03	A	00141	001			421602000094DU02.03.16 SD	78 143,29	
03	A	00143	001			421602000083DU09.03.16 SD	36 265,56	
03	A	00161	001	0217/2016		0217 DU 1er TREM/2016 ADE	36 790,39	
04	A	00256	001			421603000439DU11.04.16 SD	341 557,62	
05	A	00391	001			421604000439 DU 08.05.16 S	337 099,81	
05	A	00394	001	4216040001		421604000100 250416 SDC	82 958,11	
05	A	00417	001			421511000091 29.05.16 SDC	59 508,36	
05	A	00418	001			421601000095 29.05.16 SDC	56 504,43	
05	A	00419	001			421603000100 29.05.16 SDC	82 752,98	
05	A	00420	001			421605000101 29.05.16 SDC	67 999,67	
06	A	00495	001	V20217		V20217/2016-06 ADE	183 742,00	
06	A	00503	001	4216050004		421605000439 DU 12.06.16 S	340 158,43	
06	A	00504	001	4216050000		421605000074 DU 09.06.16 S	54 655,63	
06	A	00510	001	06000099		421606000099 270616 SDC	38 932,73	
07	A	00549	001			421606000438DU13.07.16 SD	343 986,48	
07	A	00614	001			421607000099 DU 25.07.16 S	127 076,23	
08	A	00666	001			421607000440 11.08.16 SDC	359 265,80	
08	A	00672	001	001055		001055 DU 24.07.16 AHS	271 080,00	
09	A	00801	001	4216080000		421608000099 25/08/2016 SD	42 783,34	
09	A	00811	001			421608000070 DU 11.09.16 S	65 063,53	
09	A	00844	001	0217/2016		0217 DU 3eme TREM ADE	19 101,20	
09	A	00845	001			421608000444DU11.09.16 SD	376 249,55	
10	A	00898	001	4216090009		421609000099 25092016 SD	134 636,75	
10	A	00899	001	4216090004		421609000441 11/10/2016 SD	317 306,85	
10	A	00930	001	001686		001686 DU 17.10.16 AHS	186 570,00	
11	A	00945	001	4216100000		421610000099 DU 20.10.16 S	38 932,73	
11	A	01089	001			421610000442DU10.11.16 SD	286 228,02	
12	A	01123	001			421611000444 DU 05.12.16 S	312 044,49	
12	A	01124	001			421611000100 DU 27.11.16 S	38 932,73	
12	A	01184	001	0217/2016		0217 DU NOV / 2016 ADE LA	26 764,85	
12	A	01187	001	0217/2016		0217 DU OCT/16 ADE LAKH	26 702,36	
12	A	01234	001			421611000069 DU 11.12.16 S	59 343,19	
13	A	01269	001	V2 0217		V2 0217 DU DEC 16 ADE LA	47 016,81	
13	A	01270	001	4216120001		421612000102 DU 27.12.16 A	38 932,73	

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2
Editée Le : 09/07/2019 à 15:01
Exercice : 2016

607500 — EAU GAZ ELECTR CONSOMME

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
------	------	-------	------	-------	-------	---------	-------	--------

Solde Réouverture :				2015				
Total mouvements Au mois :				3° ARRETE			5 959 825,63	
Solde Au mois :				3° ARRETE			5 959 825,63	

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 15:02
Exercice : 2016

626100 — FRAIS DE TELEPHONE

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00006	001	563112		563112 DU 10.01.16 ATM MO	20 683,76	
01	A	00007	001	037/2016		037 DU 05.01.16 ONDA	2 500,00	
01	A	00009	001			506C-141325DU07.01.16 ALG	76 746,18	
02	A	00058	001	310512		310512 DU 11.02.16 ATM MO	20 683,76	
03	A	00094	001	492612		49612 DU 10.03.16 ATM MOB	20 683,76	
03	A	00147	001	0000030997		000003099721DU07.03.16 AL	72 831,30	
04	A	00227	001	495010		495010 DU 11.04.16 ATM MO	20 683,76	
05	A	00376	001	534813		534813 DU 10.05.16 ATM MO	20 683,76	
06	A	00439	001	232115		232115 DU 09.06.16 ATM MO	20 683,76	
06	A	00480	001	3133660		3133660 DU 05.05.16 ALG TE	77 968,60	
07	A	00513	001	341214		341214 DU 10.07.16 ATM MO	20 683,76	
08	A	00673	001	472112		472112 DU 10.08.16 ATM MO	20 683,76	
08	A	00680	001	3167898		3167898 DU 10.07.16 ALG TE	82 219,95	
09	A	00818	001	444513		444513 DU 08.09.16 ATM MO	20 683,76	
10	A	00865	001	175615		175615 DU 10.10.16 ATM MO	20 683,76	
10	A	00925	001	3171705		3171705 DU 13.09.16 ALG TE	81 958,85	
11	A	00957	001	370512		370512 DU 10.11.16 ATM MO	20 683,76	
11	S	01392	001	TELEG		PTT LAKHDARIA F/TELEG P	671,70	
12	A	01141	001	511515		511515 DU 11.12.16 ATM MO	20 683,76	
12	A	01157	001	71537571		71537571 DU 05.11.16 ALG T	72 737,80	

Solde Réouverture :	2015	
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	715 839,50
Solde Au mois :	3° ARRETE	715 839,50

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 15:02

Exercice : 2016

626130 — FRAIS ET ABONNEMENT INTERN

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	D	00013	001		INTERNET	SOLDE FRE ABON. INTERN	71 605,92	
06	A	00491	001	4024857956		4024857956 DU 16.02.16 AC	58 500,00	
07	A	00535	001	471006795		471006795 DU 29.06.16 ALG	108 000,00	
12	A	01163	001	5880		5880 DU 14.12.16 BAOSEM S	1 232,87	
12	A	01164	001	00580/2016		00580 DU 31.12.16 ANEP AL	862,69	
12	A	01203	002	530842617		530842617 DU 27.12.16 JAW	3 000,00	

Solde Réouverture :	2015		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	243 201,48	
Solde Au mois :	3° ARRETE	243 201,48	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 14:34

Exercice : 2017

607500 — EAU GAZ ELECTR CONSOMME

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00011	001	002451		002451 DU 12.01.16 AHS	81 000,00	
02	A	00088	001	4216120004		421612000447DU10.01.17 SD	297 845,25	
02	A	00092	001	01-2017		01 DU JANV 17 ADE LAKHD	2 200,00	
02	A	00122	001			21701000103 DU 01.02.17 S	161 022,37	
02	A	00123	001			421701000445 DU 08.02.17	337 749,18	
03	A	00158	001	02-2017		02 DU FEV 2017 ADE LAKHD	27 952,48	
03	A	00225	001			421702000453DU12.03.17 SD	331 258,57	
03	A	00236	001	4217020000		421702000069 DU 14.03.17 S	48 830,04	
03	A	00237	001	4217020001		421702000104 DU 27.02.17 S	74 727,17	
04	A	00326	001	03-2017		03 DU MARS 2017 ADE	19 514,17	
04	A	00368	001	000449		000449 DU 11.04.17 AHS	116 910,00	
04	A	00381	001			421703000448 DU 06.04.17 S	432 994,36	
04	A	00388	001	2017-04		2017-04 DU AVR 17 ADE LAK	19 764,19	
04	A	00389	001			421703000106DU28.03.17 SD	82 578,06	
05	A	00536	001			421704000448DU14.05.17 SD	769 209,12	
06	A	00565	001			421704000106 DU 30.04.17 S	85 197,23	
06	A	00566	001	05		05 DU MAI 2017 ADE LAKHD	2 950,08	
06	A	00663	001	4217050004		421705000456 DU 11.06.17 S	795 440,44	
07	A	00677	001	4217050000		421705000072 DU 14.06.17 S	53 151,67	
07	A	00679	001	001314		001314 DU 06.07.17 AHS	344 790,00	
07	A	00688	001	06		06 DU JUIN 2017 ADE LAKH	2 200,00	
07	A	00724	001	4217050001		421705000107DU25.05.17 SD	82 311,65	
07	A	00725	001	4217060004		421706000460DU11.07.17 SD	736 232,70	
07	A	00732	001	07		07 DU JUIL 2017 ADE LAKHD	2 950,08	
07	A	00747	001			42170600107 DU 28.07.17 SD	92 932,20	
08	A	00884	001	08		08 DU AOUT 2017 ADE LAKH	50 517,13	
08	A	00885	001			421707000107DU26.07.17 SD	38 932,73	
08	A	00886	001			421707000449DU09.08.17 SD	816 897,12	
08	D	00234	002	001314		ANNULATION A 679/17 AHS		344 790,00
08	D	00234	003	001314		001314 DU 060717 AHS	146 880,00	
09	A	00965	001			421708000107DU29.08.17 SD	114 322,96	
09	A	00966	001			421708000455DU10.09.17 SD	885 556,65	
09	A	00967	001			421708000064DU11.09.17 SD	80 704,00	
10	A	01028	001	4217090001		421709000107 260917 SDC	66 520,24	
10	A	01029	001	V20217/201		V20217/2017-09 SEPT/17	44 329,04	
10	A	01081	001			421709000449DU11.10.17 SD	738 872,51	
10	A	01093	001	002088		002088 DU 09.10.17 AHS	166 590,00	
11	A	01131	001	10		10 DU OCT 17 ADE LAKHDA	41 828,80	
11	A	01229	001	4217100004		421710000457 DU 12.11.17 S	767 679,63	
12	A	01255	001	11		11 DU 27.11.17 ADE LAKHDA	17 263,95	
12	A	01292	001			421711000070DU06.12.17 SD	57 776,21	
12	A	01293	001			421711000107DU29.11.17 SD	93 689,82	
12	A	01294	001			421710000107DU24.10.17 SD	81 639,11	

E N A P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2
Editée Le : 09/07/2019 à 14:34
Exercice : 2017

607500 — EAU GAZ ELECTR CONSOMME

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
12	A	01295	001	4217110004		421711000460 111217 SDC	722 134,65	
12	A	01396	001	12		12 DU 04.01.18 ZDE LAKHDA	2 262,51	
13	A	01457	001	4217120001		421712000108DU27.12.17 SD	53 893,04	
13	A	01476	001			421712000467DU31.12.17 SD	716 074,74	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	10 706 075,85	344 790,00
Solde Au mois :	3° ARRETE	10 361 285,85	

Edition : Provisoire

E N A P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 14:35

Exercice : 2017

626100 — FRAIS DE TELEPHONE

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00004	001	101145072		101145072 DU 16.01.17 ATM	20 683,74	
02	A	00085	001	101359870		101359870 DU 12.02.17 ATM	16 923,06	
02	A	00095	001	3230545		3230545 DU 07.01.17 ALG TE	82 160,58	
02	A	00138	001	9694		3694 DU 31.12.16 ARPT	64 000,00	
03	A	00162	001	06/2017		06 DU 12.02.17 GIGATL	74 200,00	
03	A	00199	001	101652990		101652990 DU 20.03.17 ATM	16 918,47	
03	A	00305	001	3254597		3254597 DU 07.03.17 ALG TE	76 321,48	
04	A	00376	001	101880821		101880821 DU 19.04.17 ATM	16 918,47	
05	A	00457	001	102074022		102074022 DU 18.05. ATM M	18 798,30	
05	A	00522	001	32/2017		32 DU 15.05.17 GIGATEL	74 200,00	
05	S	00679	001	F.TELEPHO		F10194620 240417 ATM MOB	1 879,83	
06	A	00669	001	3209006		3209006 DU 01.06.17 ALG TE	84 744,12	
06	S	00837	001	F.TELEPHO		F102206344 080617 ATM MO	1 879,83	
07	A	00674	001	102263047		102263047 DU 18.06.17 ATM	1 879,83	
07	A	00675	001	102263401		102263401 DU 18.06.17 ATM	1 879,83	
07	A	00676	001	102263043		102263043 DU 18.06.17 ATM	1 879,83	
07	A	00680	001	102263014		102263014 DU 18.07.17 ATM	1 879,83	
07	A	00681	001	102263021		102263021 DU 18.07.17 ATM	1 879,83	
07	A	00682	001	102263023		102263023 DU 18.07.17 ATM	1 879,83	
07	A	00683	001	102263028		102263028 DU 18.07.17 ATM	1 879,83	
07	A	00684	001	102263032		102263032 DU 18.07.17 ATM	1 879,83	
07	A	00685	001	102263037		102263037 DU 18.07.17 ATM	1 879,83	
07	A	00717	001	102468871		102468871 DU 19.07.17 ATM	18 798,30	
07	A	00733	001	070/2017		070 DU 16.01.17 ONDA	2 500,00	
08	A	00883	001	102670235		102670235 DU 17.08.17 ATM	18 798,30	
09	A	00898	001	71537571		71537571 DU 09.07.17 ALG T	69 175,01	
09	A	00905	001	102895146		10289146 DU 18.09.17 ATM	1 879,83	
09	A	00906	001	102895142		102895142 DU 18.09.17 ATM	3 759,66	
09	A	00907	001	102895149		102895149 DU 18.09.17 ATM	1 879,83	
09	A	00908	001	102895133		102895133 DU 18.09.17 ATM	11 278,98	
09	A	01014	001	050/2017		050 DU 13.08.17 GIGATEL	74 200,00	
09	S	01140	001	F.TELEPHO		B 1951654977 190917 ATM M	84,03	
10	A	01045	001	103155231		103155231 DU 18.10.17 ATM	18 798,30	
10	A	01094	001	3069456		3069456 DU 06.09.17 ALG TE	90 302,72	
11	A	01203	001	075/2017		075 DU 12.11.17 GIGATEL	74 200,00	
11	A	01206	001	103494412		103494412 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01207	001	103494424		103494424 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01208	001	103494427		103494427 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01209	001	103494432		103494432 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01210	001	103494436		103494436 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01211	001	103494438		103494438 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01212	001	103494440		103494440 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	A	01213	001	103494408		103494408 DU 27.11.17 ATM	3 759,66	

E.N.A.P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2
Editée Le : 09/07/2019 à 14:35
Exercice : 2017

626100 — FRAIS DE TELEPHONE

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
11	A	01214	001	103494410		103494410 DU 19.11.17 ATM	1 879,83	
11	S	01382	001	F.TELEPHO		103494415 DU 191117 ATM	2 260,00	
12	A	01291	001	3095495		3095495 DU 08.11.17 ALG TE	105 985,79	
12	A	01320	001	103817938		103817938 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01321	001	103817942		103817942 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01322	001	103817946		103817946 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01323	001	103817948		103817948 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01324	001	103818401		103818401 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01325	001	103818406		103818406 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01326	001	103818408		103818408 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	A	01327	001	103818411		103818411 DU 211217 ATM	1 879,83	
12	S	01559	001	F.TELEPHO		F B032509119 DU211117 AT	1 181,98	
13	A	01509	001	3333/2017		3333 DU 22.11.17 ARPT	64 000,00	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	1 159 466,02	
Solde Au mois :	3° ARRETE	1 159 466,02	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 14:35

Exercice : 2017

626130 — FRAIS ET ABONNEMENT INTERN

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	D	00008	001	A1163/2016		SOLDE FRE ABON. INTERN	23 767,13	
01	D	00008	003	A1164/2016		SOLDE FRE ABON. INTERN	10 352,26	
01	D	00008	005	A1203/2016		SOLDE FRE ABON. INTERN	105 000,00	
07	A	00687	001	556912349		556912349 DU 28.06.17 ALG	108 000,00	
12	A	01313	001	584412655		584412655 DU 26.12.17 ALG	3 600,00	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	250 719,39	
Solde Au mois :	3° ARRETE	250 719,39	

Edition : Provisoire

607500 — EAU GAZ ELECTR CONSOMME

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00030	001	002449		002449 DU 05.01.18 AHS	114 210,00	
02	A	00054	001			421801000108DU28.01.18 SD	86 692,18	
02	A	00055	001	01/2018		01 DU 28.01.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
02	A	00086	001	02		02 DU 27.02.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
03	A	00122	001			421801000474 DU 11.02.18 S	813 914,09	
03	A	00149	001			421802000109DU28.02.18 SD	80 025,19	
03	A	00150	001			421802000067DU07.03.18 SD	46 378,41	
04	A	00193	001	03		03 DU 27.03.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
04	A	00200	001	4218020004		421802000473 DU 12.03.18 S	762 002,52	
04	A	00217	001			421803000109 DU 29.03.18 S	71 021,83	
04	A	00256	001	4218030004		421803000478DU08.04.18 SD	745 110,80	
05	A	00280	001	04		04 DU 03.05.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
05	A	00281	001	000522		000522 DU 08.04.18 AHS	115 290,00	
05	A	00299	001			412804000110 DU 26.04.18 S	69 555,59	
05	A	00328	001			421804000475DU09.05.18 SD	663 285,17	
06	A	00445	001	05		05 DU 29.05.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
06	A	00474	001			421805000110DU24.05.18 SD	74 106,41	
06	A	00498	001			421805000075 DU 06.06.18 S	52 212,75	
06	A	00543	001	06		06 DU 27.06.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
07	A	00618	001	18TR2/0014		18TR2/001422 090718 AHS	150 660,00	
07	A	00622	001	308/2018		421805000476 100618 SDC	751 125,25	
07	A	00654	001	4218060004		421806000479 080718 SDC	645 412,60	
07	A	00678	001	4218060001		421806000110 270618 SDC	87 521,57	
08	A	00729	001	07		07 DU 310718 ADE LAKHDA	2 200,00	
08	A	00738	001	4218070001		421807000110 DU 290718 S	71 002,71	
08	A	00755	001			421807000479 DU12.08.18 S	845 813,85	
09	A	00771	001	08		08 DU 03.09.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
09	A	00841	001			421808000482du05.09.18 SD	704 325,66	
09	A	00842	001			421808000059du09.09.18 SD	69 478,13	
09	A	00843	001			421808000110du27.08.18 SD	81 035,92	
10	A	00923	001	09		09 DU 27.09.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
10	A	00986	001			421809000492 DU 08.10.18 S	682 482,35	
10	A	00987	001			421809000110 DU 27.09.18 S	76 225,14	
10	A	00991	001	002416		002416 DU 10.10.18 AHS	204 930,00	
10	A	01019	001	10		10 DU 28.10.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
10	A	01020	001			421810000110DU23.10.18 SD	64 880,51	
11	A	01113	001			4121810000495DU11.11.18 S	722 686,94	
12	A	01162	001			421811000492DU03.12.18 SD	678 326,07	
12	A	01163	001	11		11 DU 29.11.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
12	A	01214	001			421811000109 DU 25.11.18 S	76 106,69	
12	A	01316	001	12		12 DU 26.12.18 ADE LAKHDA	2 200,00	
13	A	01401	001			421812000495DU30.12.18 SD	770 851,28	
13	A	01414	001			421811000062du09.12.18 SD	59 021,06	

E N A P
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2
Editée Le : 09/07/2019 à 08:56
Exercice : 2018

607500 — EAU GAZ ELECTR CONSOMME

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
13	A	01415	001			421812000110du23.12.18 SD	73 584,83	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	10 535 675,50	
Solde Au mois :	3° ARRETE	10 535 675,50	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 09/07/2019 à 08:58

Exercice : 2018

626100 - FRAIS DE TELEPHONE

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00001	001	104072965		104072965 DU 21.01.18 ATM	15 038,64	
01	S	00092	001	F.TELEPHO		F 035387670 DU 301217 ATM	5 546,22	
01	S	00093	001	F.TELEPHO		F 103953474 DU 301217 ATM	1 879,83	
02	A	00064	001	090/2018		090 DU 08.02.18 ONDA	2 500,00	
02	A	00079	001	104223944		104223944DU 07.02.18 ATM	16 918,47	
02	A	00107	001	3126938		3126938 DU 08.01.18 ALG TE	81 106,46	
03	A	00151	001	007/2018		007 DU 25.02.18 GIGATEL	74 200,00	
03	A	00152	001	104471625		104471625 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00153	001	104471620		104471620 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00154	001			FRE ATM MOBILIS DU 08.03.	1 879,83	
03	A	00155	001	104471632		104471632 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00156	001	104471636		104471636 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00157	001	104471611		104471611 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00158	001	104471981		104471981 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00159	001	104471974		104471974 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00160	001	104471646		104471646 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	A	00161	001	104471628		104471628 DU 08.03.18 ATM	1 879,83	
03	S	00374	001	F.TELEPHO		F 104472 DU 080318 ATM M	1 879,83	
04	A	00248	001	3105880		3105880 DU 10.03.18 ALG TE	87 786,49	
05	A	00376	001	028/2018		028 DU 14.05.18 GIGATEL	74 200,00	
05	A	00438	001	318637832		318637832 DU 31.03.18 DJEZ	29 108,16	
06	A	00494	001	033/2018		033 DU 03.05.18 GIGATEL	103 890,00	
06	A	00504	001	616947910		616947910 DU 26.06.18 ALG	108 000,00	
06	A	00574	001	E045242684		E045242684 DU 30.04.18 AT	13 535,53	
07	A	00658	001	200401C		200401C-1079483 ALGERIE	400,00	
07	A	00659	001	200402C		200402C-1068471 ALGERIE	400,00	
07	A	00660	001	200502C		200502C 1080337 ALGERIE	305,50	
07	S	00817	001	F.TELEPHO		F CRP/18/166238 WATANIA	998,32	
08	A	00753	001	050/2018		050/2018 120818 GIGATEL	74 200,00	
08	A	00754	001	3175491		3175491 DU 08.07.18 ELGER	35 599,80	
08	A	00757	001	201802A-31		201802A-3142638 060518AL	68 313,91	
08	A	00789	001	328904607		328904607 DU 30.06.18 DJEZ	30 138,25	
10	A	00921	001	3189852		3189852 DU 050918 ALGERI	24 812,79	
10	A	00941	001	E051838294		E051838294DU30.08.18 ATM	8 437,16	
10	A	01015	001			200100446697DU31.08.18 DJ	31 704,58	
10	A	01016	001			200100009257DU31.07.18 DJ	30 084,03	
10	S	01085	001	E.R BAT AD		230918 HADDACHE HOUSS	970,00	
10	S	01095	001	F.TELEPHO		F.E 04850019 DU 300618 AT	6 643,38	
10	S	01096	001	F.TELEPHO		SBR 18 001004917 WATANIA	1 000,00	
10	S	01098	001	F.TELEPHO		040918 OOREDOO AGENCE	1 000,00	
10	S	01099	001	F.TELEPHO		R 002 007286 DU 031018 OO	1 000,00	
11	A	01064	001	070/2018		070 DU 09.11.18 GIGATEL	89 000,00	
11	A	01108	001	FRE JUIN		FRE JUIN DU 30.06.18 DJEZ	30 251,26	

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 2

Editée Le : 09/07/2019 à 08:58

Exercice : 2018

626100 — FRAIS DE TELEPHONE

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
11	A	01109	001	FRE SEPT		FRE SEPT DU 30.09.18 DJEZ	30 949,58	
11	A	01145	001	E055142179		E055142179DU30.10.18 ATM	15 919,01	
12	A	01249	001	3214143		3214143 DU 05.11.18 ALG TE	25 537,97	
12	A	01318	001	2950		2950 DU 19.11.17 ARPT	6 000,00	
12	A	01325	001	FRE NOV		FRE NOV DU 30.11.18 DJEZ	30 966,39	
12	A	01326	001	E060886001		E060886001 DU 31.12.18 AT	10 065,83	
12	S	01388	001	T.TELEPHO		F 121673728918 F WATANIA	1 000,00	
12	S	01389	001	T.TELEPHO		121673728918 F WATANIA T	1 000,00	
13	A	01374	001	3643/2018		3643 DU 24.12.18 ARPCE	64 000,00	
13	D	00310	010			RED A 504/2018 ALG TELEC		108 000,00

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	1 255 085,69	108 000,00
Solde Au mois :	3° ARRETE	1 147 085,69	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 08:59
Exercice : 2018

626130 -- FRAIS ET ABONNEMENT INTERN

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00002	001	10/2018		10 DU 03.01.18 BAOSEM	25 000,00	
01	D	00001	011			SOLDE ABONEMENT INTER	104 400,00	
04	A	00240	001	00181/2018		00181 DU 30.04.18 ANEP	11 214,96	
12	A	01253	001	461000820		461000820 DU 12.08.18 ALG	108 000,00	
13	D	00310	009			RED A 504/2018 ALG TELEC	108 000,00	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	356 614,96	
Solde Au mois :	3° ARRETE	356 614,96	

Edition : Provisoire

الملاحق

الملحق: رقم (30)

ENAP
UPL

BALANCE COMPTABLE
Comptes

Page : 3
Editée Le : 06/06/2018 à 10:59

3° ARRETE 2016

COMPTE	AUXI	LIBELLE	REOUVERTURE		MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
275083		CAUTION MDN ERM Aéro - D E BEIDA	600 000,00				1 100 000,00	500 000,00	600 000,00	
275084		CAUTION 3EME R M BECHAR					1 000 000,00		1 000 000,00	
275089		CAUTION MDN CFN ALGER	5 500 000,00				5 500 000,00	5 500 000,00		
275108		CAUTION ENAC ALGER					678 957,63			
275110		CAUTION MDN DRM 4è RM - OURGLA	12 000 000,00				12 000 000,00	12 000 000,00		
275112		CAUTION MDN EPIC BCL-BENI MERED	1 154 596,95				1 886 080,95	1 154 596,95	731 484,00	
275114		CAUTION MDN DRM 2è RM - ORAN					4 500 000,00	4 500 000,00		
275115		CAUTION MDN DRM 5è RM - CONSTANTI	12 250 000,00				12 250 000,00	12 250 000,00		
275116		CAUTION DTP ALGER	804 760,52				2 074 229,82	1 269 469,30	804 760,52	
275120		CAUTION MDN 6è RM - TAMANRASSET					12 500 000,00	12 500 000,00		
275122		CAUTION ELECTO INDUSTRIE AZAZGA					1 049 000,00	1 049 000,00		
275124		CAUTION MDN 1 ère RM ERMA AUTO AL					7 500 000,00	7 500 000,00		
276000		PRETS VOITURES	994 444,90				3 193 072,30	2 186 127,30	1 006 945,00	
276300		PRET LOGEMENT	10 079 716,58				23 191 661,70	16 484 999,02	6 706 662,68	
TOTAL	27	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERE	43 383 518,95				88 423 002,40	77 573 150,20	10 849 852,20	
280400		AMORT. LOGICIELS INFORMATIQUES		224 329,84				252 454,84		252 454,84
280500		AMORT. PROCEDES DE FABRICATION		1 309 141,92				1 309 141,92		1 309 141,92
281211		AMORT. VOIES DE TRANSPORT		27 632 240,19				28 424 916,87		28 424 916,87
281212		AMORT. OUVRAGES D'ART		10 542 057,18				10 679 650,81		10 679 650,81
281311		AMORT. BATIMENTS INDUSTRIELS		81 589 339,17				81 649 328,39		81 649 328,39
281312		AMORT. BAT EXTENSION RESINES		34 327 334,80				36 199 734,88		36 199 734,88
281321		AMORT. BATIMENTS ADMINISTRATIFS		45 657 800,76				46 028 469,64		46 028 469,64
281332		AMORT. BATIMENTS CANTINES		6 829 230,94				6 829 230,94		6 829 230,94
281511		AMORT. MATERIEL & OUTILLAGE		354 430 177,23				399 683 875,55		399 683 875,55
281513		AMORT. MAT EXTENSION RESINES		235 394 302,25				236 187 345,62		236 187 345,62
281521		AMORT. MATERIEL MAINTENANCE		37 087 160,07				40 016 933,24		40 016 933,24
281531		AMORT. MATERIEL LABORATOIRE		15 184 837,68				16 325 435,77		16 325 435,77
281532		AMORT. MATERIEL LABO EXT. RESINE		303 100,46				303 100,46		303 100,46
281533		AMORT. MATERIEL LABO CENTRAL		12 902 710,42				12 902 710,42		12 902 710,42

Edition : Provisoire

الملاحق

الملحق: رقم (31)

BALANCE COMPTABLE
Comptes
2° ARRETE 2017

Page : 1
Editée Le : 25/09/2019 à 15:07

ENAP
UPL

COMPTE	AUXI	LIBELLE	MVTS DU MOIS		MVTS CUMUL		SOLDE	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
276000		PRETS VOITURES			3 331 944,52	2 348 610,91	983 333,61	
276300		PRET LOGEMENT			20 546 663,56	13 026 664,11	7 519 999,45	
TOTAL	276	Autres créances immobilisées			23 878 608,08	15 375 275,02	8 503 333,06	
TOTAL	27	Autres immobilisations financières			83 673 951,33	40 235 845,57	43 438 105,76	
TOTAL CLASSE	2	COMPTES D'IMMOBILISATIONS			1 900 618 073,09	1 416 445 842,83	484 172 230,26	
TOTAL CLASSE 1 à 5			132 726 129,00	269 622 190,00	36 117 636 824,69	35 583 195 447,78	534 441 376,91	
TOTAL CLASSE 6 à 8			149 311 095,00	12 415 034,00	8 314 407 161,26	8 848 848 538,17		534 441 376,91
TOTAL GENERAL					23 878 608,08	15 375 275,02	8 503 333,06	

Edition : Provisoire

الملحق: رقم (33)

UPL



FACTURE COMMERCIALE	
FOURNISSEUR	ACHETEUR
DELTA NEU SAS PARC D'ACTIVITES DE LA HOUSOYE RUE AMPERE F59930 LA CHAPELLE D'ARMENTIERES France	ENAP Spa Route Nationale N° 05 BP 78 Lakhdaria 10002 Wilaya de Bouira - ALGERIE NIF : 09981002821392
Votre réf. : Contrat N° 29/2016 Notre réf. : 22825A0035 Date : 15/05/2017 FACTURE N° VE059914 Transport : Maritime Incoterm : FOB port de Marseille, France CCI2010	ADRESSES DE DESTINATION Sites de LAKHDARIA, CHERAGA et ORAN CONSIGNEE A ordre de : La Banque Extérieure d'Algérie (BEA) Agence de Bouira, rue Abane Ramdane 10 000 Bouira - ALGERIE

CONTRAT ENAP / DELTA NEU SAS N° 29/ENAP/2016 SIGNE LE 17/07/2016 ET NOTIFIE LE 08/08/2016
 ACQUISITION ET MISE EN SERVICE DE TROIS SYSTEMES DE DEPOUSSIERAGE ET DE RECUPERATION
 DES POUDRS ET TROIS LOTS DE PIECES DE RECHANGE

QUANTITE	Désignation	Prix unitaire HT	Prix total HT
1	SITE LAKHDARIA Dépoussiéreur JETLINE CH30 avec accessoires Position tarifaire Française : 8421392090	17 150,00 €	17 150,00 €
1	Réseau de gaines Position tarifaire Française : 7326909890	11 472,00 €	11 472,00 €
1	Lot de pièces de rechange Position tarifaire française : 8421999099 <i>6 colis - poids net : 1 407 kg - poids brut : 1 667 kg</i>	5 548,00 €	5 548,00 €
1	SITE CHERAGA Dépoussiéreur JETLINE CH30 avec accessoires Position tarifaire Française : 8421392090	17 150,00 €	17 150,00 €
1	Réseau de gaines Position tarifaire Française : 7326909890	7 632,00 €	7 632,00 €
1	Lot de pièces de rechange Position tarifaire française : 8421999099 <i>5 colis - poids net : 1 258 kg - poids brut : 1 483 kg</i>	5 548,00 €	5 548,00 €
1	SITE ORAN Dépoussiéreur JETLINE CH30 avec accessoires Position tarifaire Française : 8421392090	17 150,00 €	17 150,00 €
1	Réseau de gaines Position tarifaire Française : 7326909890	12 802,00 €	12 802,00 €
1	Lot de pièces de rechange Position tarifaire Française : 8421999099 <i>5 colis - poids net : 1 258 kg - poids brut : 1 483 kg</i>	5 548,00 €	5 548,00 €
MONTANT TOTAL DE LA COMMANDE : CENT MILLE EUROS			100 000,00 €

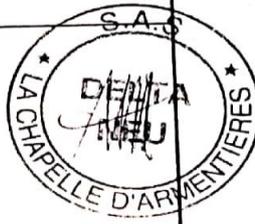
Ensemble chargé dans le container 40'HC N° **TCNU 646429 9**
 16 colis - Poids net total : 3 923 kg / Poids brut total : 4 633 kg

Conditions de paiement : 100% contre remise documentaire à vue

Coordonnées bancaires du fournisseur :
 Banque : LCL - LE CREDIT LYONNAIS
 Code Banque : 30002/06607
 Numéro de compte : 00000606375/89
 IBAN : FR06 3000 2066 0700 0006 0637 589
 Code Swift : CRLYFRPP

L'Exportateur des produits couverts par le présent document
 (autorisation douanière N° FR 005350/0105) déclare que, sauf indication
 claire du contraire, ces produits sont d'origine préférentielle CEE.
 Fait à la Chapelle d'Armentières, le 15 mai 2017

Nous certifions que la marchandise est conforme aux spécifications exigées par l'importateur et aux normes en vigueur
 Origine et Provenance : France
 Exonération de TVA en vertu de l'article 262-1 du Code Général des Impôts
 N° Siret : 301 468 146 00 214



PRECISIONS	MONTANT EN EURO
Origine de la marchandise : France	100 000,00 €

DELTA NEU SAS Parc d'Activités de la Houssoye - Rue AMPERE
 F 59930 La Chapelle d'Armentières - France
 TEL +33 (0)320 10 11 60 FAX +33 (0)320 10 11 69
 Site Internet www.delta-neu.com - Email export.delta@delta-neu.fr
 Code NAF 2825Z - RCS Lille B 301 468 146 - SAS au capital de 2 250 000 €
 TVA intracommunautaire FR21301468146

AGENCE DE BOUIRA - 37
 SERVICE ETANGER
 2017
 10
 03/05
 GVA



الملاحق

الملحق: رقم (34)

EPL/ENAP/SPA
Unité : UP Lekhdaria
Dépt Fin. Adm.

ETAT DES COUTS D'ACHATS PIECES DE RECHANGE

FOURNISSEUR DELTA Neu

TRANSIT N° 111/17 UP/SA

PRODUITS PR

N° de commande 29/2017

Cours de change Selon déclaration D 10

121.2225

Unité Bénéficiaire	DESIGNATION	Rét	Qte	PU EURO	Total en euro	Conversion en Dinar	FRAIS D'APPROCHE						prix unitaire			
							DOUANE	FRET	TRANSIT(NASH.)	TRANSIT(Yenla p)	TRANSIT(Yenla p)	TRANSPORT		ASSURANCE	TOTAL	
Up	Poches filtrantes		10	44,32	443,20	53 725,81	7 002,63	511,20	242,44	771,27	39,89	79,78	42,95	62 475,97	6 247,60	
	Electrovannes		10	59,09	590,90	71 630,38	9 416,30	681,57	323,24	1 028,30	53,18	100,36	57,26	83 296,59	8 329,66	
	Distributeurs automatique (vanne)		02	63,03	126,06	15 281,31	2 008,83	145,40	68,96	219,37	11,35	22,59	12,27	17 770,13	8 885,06	
	Séquenceurs		02	2 095,44	4 190,88	508 028,95	66 783,89	4 833,92	2 292,51	7 293,11	377,18	754,36	406,10	590 770,02	295 385,01	
	Platine électronique		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ampoules de voyantes coffrets électrique		5	39,39	196,96	23 875,98	3 138,66	227,18	107,74	342,76	17,73	35,45	19,09	27 164,59	5 552,92	
TOTAL					5 548,00	672 542,43	88 410,32	6 399,28	3 034,89	9 654,81	499,32	998,64	537,60	782 077,28		

المؤسسة الوطنية للامن
وحدة الأخذ
رئيس مصلحة المالية والمحاسبة
هـ حملاوي

Le 09/01/16
Lekhdaria

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE
Compte & Auxiliaire

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 14:26
Exercice : 2017

401625 — 000889 : ETS DANI TIZI OUZOU

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF. 1	REF. 2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00007	003	003/2016		003 DU 05.01.17 ETS DANI		56 644,00
02	N	00164	001	C 6902506	ENT	CH 6902506 050217 ETS DA	56 644,00	
04	A	00330	003	017/2017		017 DU 09.04.17 ETS DANI		56 644,00
04	N	00547	001	C 6902815	ENTR	CH 6902815 240417 DANI ET	56 644,00	
07	A	00720	003	036/2017		036 DU 20.07.17 ETS DANI		56 644,00
08	N	01043	001	C 0483532	ENT	CH 0483532 130817 ETS DA	56 644,00	
10	A	01047	003	056/2017		056 DU 22.10.17 ETS DANI		62 308,40
11	N	01345	001	C 0483823	ENTR	CH 0483823 061117 DANI ET	62 308,40	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	232 240,40	232 240,40
Solde Au mois :	3° ARRETE		

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE
Compte & Auxiliaire

Page : 1
Editée Le : 09/07/2019 à 13:52
Exercice : 2018

401625 — 000889 : ETS DANI TIZI OUZOU

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF. 1	REF. 2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01	A	00011	003	002/2017		002 DU 04.01.18 ETS DANI		62 308,40
02	N	00127	001	C.2066284	ENTRET	CH 2066284 110218 ETS DA	62 308,40	
04	A	00198	003	016/2018		016 DU 04.04.18 ETS DANI		62 308,40
05	N	00386	001	C.2066509	ENTRET	CH 2066509 080518 ETS DA	62 308,40	
07	A	00620	003	029/2018		029/2018 040718 ETS DANI		62 308,40
07	N	00760	001	C.2066865	ENT REP	CH 2066865 290718 ETS DA	62 308,40	
10	A	00961	003	041/2018		041 DU 16.10.18 ETS DANI		14 875,00
11	A	01146	003	012/2018		012 DU 22.11.18 ETS DANI		64 913,31
11	N	01214	001	C.2125819	FRS	CH 2125819 131118 ETS DA	14 875,00	
12	N	01344	001	C.2125938	ENTR	CH 2125938 161218 ETS DA	64 913,31	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	266 713,51	266 713,51
Solde Au mois :	3° ARRETE		

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 22/08/2019 à 15:47
Exercice : 2016

623130 — FOIRES ET EXPOSITIONS

JANVIER / 3° ARRETE 2016

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
07	A	00533	001	020/2016		020 DU 14.02.16 EURL RH	135 400,00	
07	A	00534	001	FA56/1/201		FA56/1 DU 14.02.16 PETROL	347 000,00	

Solde Réouverture :	2015		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	482 400,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	482 400,00	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 22/08/2019 à 15:50

Exercice : 2017

623130 — FOIRES ET EXPOSITIONS

JANVIER / 3° ARRETE 2017

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
07	A	00697	001	100/2017		100 DU 22.02.17 NAPEC	347 000,00	
07	A	00715	001	FA83/11/20		FA83/11/2016 DU 15.11.16 P	347 000,00	

Solde Réouverture :	2016		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	694 000,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	694 000,00	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1

Editée Le : 22/08/2019 à 15:48

Exercice : 2018

623130 -- FOIRES ET EXPOSITIONS

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
11	A	01039	001	0084/2018		0084 DU 07.10.18 PETROLE	400 000,00	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	400 000,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	400 000,00	

Edition : Provisoire

ENAP
UPL

GRAND-LIVRE

Page : 1
Editée Le : 25/08/2019 à 08:52
Exercice : 2018

623150 – ACTIONS PUBLICITAIRES

JANVIER / 3° ARRETE 2018

MOIS	JOUR	PIECE	LIGN	REF.1	REF.2	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02	A	00078	001	02/2018		02 DU 04.02.18 BOUSSOUFA	14 850,00	
03	A	00173	001	002/2017		002 DU 19.10.17 BOUDBAL	30 000,00	
13	A	01385	001	018/18		018 DU 18.12.18 SNC NIDAL	12 000,00	

Solde Réouverture :	2017		
Total mouvements Au mois :	3° ARRETE	56 850,00	
Solde Au mois :	3° ARRETE	56 850,00	

Edition : Provisoire