



الموضوع:

وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة تطبيقية في مؤسسة مون جرجرة البويرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:
رزقي اسماعيل

من إعداد الطلبة :

عباس مزيان
تمساوت علي

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.ة. جاودي حورية.....رئيسة
أ. رزقي اسماعيل.....مشرفا
أ. غازيلون علي.....مناقشا

إلهامك

إلى من يفيض قلبها حبا وحنانا إلى التي تشجعني، وكانت العين التي تحرسني وكانت أول قلب

يخفق لنجاحي "أمي الغالية"

إلى من كافح وناضل من أجل نجاحي، إلى الذي كان نجاحي له قبل أن يكون لي "أبي الغالي"

إلى أخواتي العزيزات كل باسمه إلى إخوتي الأعزاء

إلى رفقاء دربي طيلة سنوات الدراسة

إلى كل الأهل والأقارب كل باسمه

إلى كل هؤلاء أهدي عملي هذا.

علي

إلهامك

أحمد الله حمدا يليق بجلالته وعظمته سلطانه، فحمدا لله الذي جعلنا بشرا وهدانا

قدرا، ووهبنا قبل النيل صبورا.

أما بعد، فأهدي ثمرة جهدي:

إلى خير الأنام، ناشر الإسلام، خاتم الأنبياء محمدا رسول الله صلى الله عليه وسلم.

إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي و تربيتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها.

إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها إلى التي الجنة تحت قدميها

أمي الحبيبة.

إلى من سعى و شقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم ييخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح

الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر

إلى والدي العزيز.

إلى كل الأهل والأقارب كل باسمه.

إلى من سرنا سويا و نحن نشق الطريق معا نحو النجاح و الإبداع إلى من تكاتفنا يدا بيد وتعلمنا

إلى زملائي و أصدقائي في المحاسبة والتدقيق.

كلمة شكر و تقدير

بعد أن نتقدم بالشكر للمولى عز وجل على جميع نعمه وتوفيقه لنا لإنجاز هذا العمل، نتوجه بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف رزقي إسماعيل، الذي كان نعم السند والدعم في إنجاز هذا العمل بتوجيهه ونصائحه.

كما نتقدم بتشكراتنا واحترامنا لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى المؤطران لمؤسسة مون جرجرة السيد حمودة محند أكلي وعمراوي سعيد اللذان لم يبخلا علينا بالمعلومات التي تفيدنا في حياتنا العلمية والعملية وإلى جميع عمال مؤسسة مون جرجرة بالبويرة.

نشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

نسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل في ميزان الحسنات، وأن ينفع به كل من يلتمس دروب العلم.

الفحص الرس

الفهرس

VI.....	قائمة الأشكال
VII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الملاحق
ب ح.....	مقدمة

الفصل الأول: أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية

02.....	تمهد الفصل
03.....	المبحث الأول: نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية
03.....	المطلب الأول: مفاهيم عن المحاسبة التحليلية
06.....	المطلب الثاني: ماهية نظام المعلومات
11.....	المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبية
16.....	المبحث الثاني: تصميم نظام المحاسبة التحليلية
16.....	المطلب الأول: إختيار وتصميم نظام المحاسبة التحليلية
23.....	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية
24.....	المطلب الثالث: عناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية
31.....	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: تصميم ووضع نظام المحاسبة التحليلية

- 33..... تمهيد الفصل
- 34..... المبحث الأول: ماهية أنظمة حساب التكاليف
- 34..... المطلب الأول: الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة
- 41..... المطلب الثاني: الأنظمة الحديثة لحساب التكلفة
- 44..... المطلب الثالث: المقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة
- 46..... المبحث الثاني: تصميم وإرساء نظام المحاسبة التحليلية
- 46..... المطلب الأول: تحديد وتحليل الأنشطة وتجميعها
- 53..... المطلب الثاني: تحديد مراكز النشاط واختيار مسببات التكلفة
- 58..... المطلب الثالث: تحديد كلفة أهداف الكلفة
- 61..... خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث: وضع نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة

- 63..... تمهيد الفصل
- 64..... المبحث الأول: تقديم مؤسسة مون جرجرة والنظام المعتمد لحساب التكاليف
- 64..... المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مون جرجرة
- 67..... المطلب الثاني: تطور التكاليف والنتائج في مؤسسة مون جرجرة
- 69..... المطلب الثالث: النظام المعتمدة من طرف المؤسسة لحساب التكلفة

75.....	المبحث الثاني: اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة
75.....	المطلب الأول: تحديد أنشطة وتكاليف المؤسسة
81.....	المطلب الثاني: إختيار مسببات التكاليف للأنشطة وتحديد معدلات التحميل لكل نشاط
84.....	المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والنظام المعتمد من طرف المؤسسة
91.....	خلاصة الفصل الثالث
93.....	خاتمة
98.....	المراجع
102.....	الملاحق

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
05	سير نظام المحاسبة التحليلية	01
07	مخطط نظام المعلومات	02
09	التركيب الهرمي لنظام المعلومات	03
10	نظام المعلومات لتنظيم وظائف وأنشطة المؤسسة بشكل صفوي	04
18	المراحل الرئيسية لوضع نظام المحاسبة التحليلية	05
42	التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	06
42	أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	07
52	تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة	08
56	هيكل تصنيف موجهات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	09
66	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية لإنتاج المياه المعدنية والعصير (مون جرجر)	10
76	مسار الإنتاج النموذجي بمؤسسة مون جرجرة	11

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
50	الأنشطة المكونة لمسار الفوترة	01
51	مصنوفة الأنشطة/العوامل	02
56	أمثلة عن موجهات التكلفة	03
58	إيجاد تكلفة الوحدة الواحدة من العامل المسبب	04
60	مثال عن حساب تكلفة المنتج	05
65	مختلف المنتجات التي تسوقها مؤسسة مون جرجرة	06
67	رقم الأعمال ونتيجة الدورة لسنة 2010-2011	07
68	تطور حسابات الأرصدة الوسيطة للنتائج خلال الفترة 2010-2011	08
68	تطور حسابات التكاليف خلال الفترة 2010-2011	09
69	تطور حسابات الإيرادات خلال الفترة 2010-2011	10
82-80	اختيار مسببات التكاليف للأنشطة	11
86	عدد العمال في كل نشاط	12
88	حساب تكلفة مسبب التكلفة (تكلفة المحددات)	13
89	حساب عائد التكلفة للمنتج قارورة ذات سعة 1,50 ل	14
90	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	15

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
102	ميزانية الأصول لسنة 2010	01
103	ميزانية الخصوم لسنة 2010	02
104	ميزانية الأصول لسنة 2011	03
105	ميزانية الخصوم لسنة 2011	04
106	جدول حساب النتائج لسنة 2010	05
107	جدول حساب النتائج لسنة 2011	06
108	فاتورة الشراء لسنة 2011	07
109	فاتورة البيع لسنة 2011	08
110	جدول إهلاك الآلات من سنة 2011	09
111	جدول إهلاك الآلات من سنة 2011	10
112	كشف الأجرة لسنة 2011	11

مقدمة عامة

مع دخول الاقتصاد الوطني مرحلة الانفتاح على الأسواق الدولية واقتصاد السوق، والذي يعرف باحتدام المنافسة التي يفرضها واقع العولمة الاقتصادية، سعت المؤسسات الجزائرية جاهدة إلى احتلال مكانة مرموقة في السوق بالمزاومة والمنافسة ولكن هذا لا يأتي إلا بالعمل على تحسين نظم تسييرها عبر ترقية طرق وتقنيات التسيير والرفع من مستوى الأداء من خلال القيام بمطابقة إنتاجها للمعايير والمقاييس الدولية.

لتحقيق فعالية التسيير والوصول إلى نظام معلومات فعال فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل والمتغيرات الناتجة عن التطور المتسارعة للمؤسسة لاتخاذ القرار السليم والرشيد، وجب وضع نموذج لحساب التكاليف كمؤشر لقياس مردودية المؤسسة وتقييم الأداء، ومن بين هذه الأدوات والطرق المعتمدة نجد المحاسبة التحليلية.

لذلك كان اختيارنا للموضوع من منطلق ضرورة إتباع الطرق العلمية في الإدارة من خلال الرقابة المحكمة على جميع الأنشطة والوظائف وعلى كل المستويات داخل المؤسسة، خاصة التحكم في التكاليف وتتبع سلوكها عن طريق نظام محكم وهو نظام المحاسبة التحليلية الذي هو موضوع دراستنا نظرا لأهميته في تطوير وسائل الرقابة وترشيد إتخاذ القرار داخل المؤسسة.

1. الإشكالية

يفرض المنطق الاقتصادي على المؤسسة حتمية التحكم في أوجه الإنفاق المتعددة، مما يدفع بمسؤوليها لتوجيه عناية فائقة الأهمية لموضوع المحاسبة التحليلية من تتبع ودراسة التكاليف ومحاولة فهم سلوكها وتكرست هذه الحقيقة أكثر في السنوات الأخيرة مع اشتداد حدة المنافسة بهدف إيجاد مكانة في السوق، وتحقيق الربح كهدف اقتصادي مع تحقيق النمو والاستمرار في النشاط وهذا مع توسع حجم المؤسسات وتنوع وتعدد منتجاتها.

حيث تحقيق هذه الأهداف يبقى مشروطا بمدى قدرة تحكم المؤسسة في تكاليفها بناء على قاعدة معلومات فعالة توفرها إحدى تقنيات مراقبة التسيير، والتي تسمى المحاسبة التحليلية باعتبارها إحدى أهم طرق الرقابة التي تقدم معلومات يمكن أن تستخدم بفاعلية في مجال قياس النجاح الاقتصادية في المؤسسة.

حيث لم ينشأ نظام المحاسبة التحليلية إلا حديثا بفضل الاقتصاديين والماليين والمسيرين الذين كان لهم دور كبير في عرض حقائق هذا النظام وجعله يتلاءم مع أهداف المؤسسة، حيث أثبت هذا النظام فعاليته ونجاعتها باعتباره قاعدة معطيات لاتخاذ القرار وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا البحث يمكن الإجابة على الإشكالية التالي:

كيف يمكن وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؟

2. الأسئلة الفرعية

قصد الإمام أكثر بالإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- ماذا يقصد بنظام المحاسبة التحليلية؟
- ما هو تأثير الأنظمة التقليدية على حساب التكاليف؟
- ما هي أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية ومدى تأثيرها على تخفيض التكلفة؟

3. الفرضيات

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يعتبر نظام المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير تساعد في إتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة؛
- الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة والتي يتم على أساسها التحليل لوضعية المؤسسة الاقتصادية وتوجيهها نحو الأحسن؛
- الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال ما يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الإدارية.

4. أسباب اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى، نذكر منها على الخصوص:

- إحساسنا بضرورة توفر نظام كنظام المحاسبة التحليلية في أي مؤسسة اقتصادية تعيش في محيط تنافسي لضمان إستمراريتها وبقائها؛
- تحفيزنا لنيل شهادة ماستري في مقياس المحاسبة والمراجعة الذي يجبرنا على الجمع بين كل أنواع المحاسبات منها خاصة المحاسبة التحليلية؛
- كما سبق وأن ذكرنا يتمثل الهدف من إجراء الدراسة في هذا المجال هو تبيان كيف يمكن وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي نتائج دقيقة وذات مصداقية لاختبار فعاليتها في المدى المتوسط والمدى الطويل في تحسين نوعية المنتج وضمان بقاء المؤسسة.

5. أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة كونها تبحث كيفية تصميم نظام المحاسبة التحليلية والمقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة لإبراز ما تقدمه للمؤسسات الاقتصادية من دقة في تحديد تكاليفها لاتخاذ القرارات.

6. أهداف الدراسة

هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجزها فيما يلي:

- التوصل الى تصميم نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية؛
- إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين لتحديد نقاط الضعف و نقاط القوة يساعدهم على إتخاذ القرار، وليس مجرد نظام لحساب التكاليف؛
- محاولة الإطلاع على الأنظمة المختلفة في ميدان المحاسبة التحليلية والكشف عن أهميتها في تحسين التسيير واتخاذ القرار؛
- الاشارة إلى إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.

7. حدود الدراسة

تمت الدراسة حول كيفية وضع نظام المحاسبة التحليلية والتطرق إلى الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأما الدراسة الميدانية فقد تمت في مؤسسة صناعية لإنتاج المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية ونظرا لضيق الوقت المخصص للدراسة سوف تقتصر الدراسة على منتج واحد وهو قارورة المياه المعدنية ذات سعت 01.50 ل، وفيما يخص دورة الدراسة تم إختيار الدورة المحاسبية لشهر مارس وأفريل 2014.

8. الدراسات السابقة

من بين البحوث والدراسات الجامعية السابقة نذكر ما يلي:

- طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-
- 2003 حيث تضمنت هذه الدراسة مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة لتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل وتناولت أيضا فيه واقع المؤسسات الجزائرية واقترح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها في تخطيط الإنتاج ومراقبته وغيرها من الاستعمالات بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع.
- ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007، حيث تم إبراز أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، ومحاولة إسقاط نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الدراسة التطبيقية.

11. صعوبات الدراسة

- عدم توفر المؤسسات على أنظمة المحاسبة التحليلية بالكيفية التي تسمح بتصورها كنموذج لأنها مجرد تقنية لحساب التكاليف في المؤسسة ولا يمثل نظام في حد ذاته؛
- صعوبة إسقاط الإطار النظري على الإطار التطبيقي لصعوبة تتبع التكاليف في المؤسسة وعدم إعطاء أهمية لنظام المحاسبة التحليلية.

10. المنهج المتبع

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج التحليلي فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهموتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات بتحديد آثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بتصميم نظام وطرق المحاسبة التحليلية أيضا الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكنا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بالموضوع محل الدراسة مع محاولة دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

11. خطة الدراسة

للإلمام بالموضوع قسمنا دراستنا هذه إلى ما يلي:

- **مقدمة عامة:** تضمنت إشكالية البحث، الأسئلة الفرعية، الفرضيات، أسباب إختيار الموضوع، أهمية الدراسة أهداف الدراسة، حدود الدراسة، الدراسات السابقة، صعوبات الدراسة، المنهج المتبع، خطة الدراسة.
- **الفصل الأول:** تعرضنا فيه لأسس وضع نظام المحاسبة التحليلية الذي يشكل الإطار الأول في هذا الموضوع المتعلق بأداة المحاسبة التحليلية، فتم تقسيمه إلى مبحثين، تناول المبحث الأول نظام المعلومات لهذه الأداة وذلك في ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل معموميات عن المحاسبة التحليلية وماهية نظام المعلومات ومقومات نظام المعلومات المحاسبة التحليلية، وأما المبحث الثاني فتم تخصيصه للجوانب المتعلقة بتصميم نظام المحاسبة التحليلية من خلال ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من إختيار وتصميم نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية وعناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية.
- **الفصل الثاني:** فتم استعراض من خلاله أنظمة المحاسبة التحليلية ومراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك في مبحثين تناولنا في المبحث الأول ماهية أنظمة محاسبة التكاليف وذلك من خلال ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة والمقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة وأما

المبحث الثاني فنقدم مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال ثلاثة مطالب وقد تطرقنا إلى كل من تحديد وتحليل الأنشطة وتجميعها وتحديد مراكز النشاط واختيار موجهات التكلفة وتحديد تكلفة النهائية.

➤ **الفصل الثالث:** خصص لإجراء دراسة ميدانية على مؤسسة صناعة لإنتاج المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية حيث تعرضنا لتقديم المؤسسة ثم اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك في مبحثين، وستعرض في المبحث الأول تقديم المؤسسة وذلك من خلال ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من التعريف بالمؤسسة والإطار التنظيمي للمؤسسة وأهدافها وتطور النتائج والتكاليف للفترة 2012 و2013، وأما المبحث الثاني خصص لاقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من تحديد وتحليل الأنشطة وتحديد التكاليف واختيار مسببات التكلفة وتحديد تكلفة المنتج والمقارنة بين النظام المعتمد في المؤسسة محل الدراسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة المقترح.

➤ **خاتمة**

الفصل الأول:

أسس تصميم نظام

المحاسبة التحليلية

تمهيد

يعتبر استخدام معلومات المحاسبة التحليلية من أجل تخطيط الأنشطة الخاصة بالإدارة لمختلف أوجه عمل المؤسسة والرقابة على الأداء من أهم التطورات الحديثة لتقنيات التسيير، حيث أنها في تطور مستمر سواء على مستوى تعدد الطرق أو على مستوى توسع تطبيق الطريقة في حد ذاتها، من خلال مجال تطبيقها أو التقنيات المستعملة، بحيث إستفادت المحاسبة بشكل عام والمحاسبة التحليلية بشكل خاص بالتطور الحاصل في العلوم الأخرى من تقنيات وأساليب ونظريات، مثل صياغة النظريات الاقتصادية وتطوير تقنيات الإحصاء والرياضيات وبحوث العمليّة المعلوماتية (أجهزة برمجيات وأنظمة خبيرة).

حيث المؤسسة في تنظيمها تشكل نظام معلومات شامل يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف تماما من حيث الوظيفة وأسس التصميم عن بعضها البعض، إلا أنها تنسجم وتتداخل لتشكّل شبكة أو سلسلة واحدة تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف، تربطها قنوات اتصال تستعمل في وصل المعلومات، سواء في إتجاه تصاعدي من المستوى التشغيلي إلى المستوى الإداري أو تنازلي من المستوى الإداري إلى المستوى التشغيلي أو على مستوى واحد، إذ تعد مخرجات نظام معلومات فرعي كمدخلات لنظام معلومات فرعي آخر داخل النظام الشامل للمؤسسة، ويجدر بنا الإشارة إلى أنه ينبغي عند تصميم نظام معلومات فرعي أن يراعى في ذلك مواصفات وعمل الأنظمة الفرعية الأخرى، حتى يحدث الانسجام وأن لا يقع التعارض في الأهداف والوسائل ولضمان سريان المعلومات بشكل ملائم، نجد من بين الأنظمة الفرعية نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.

من خلال هذا الفصل ستعرض فيه لأسس وضع نظام المحاسبة التحليلية الذي يشكل الإطار الأول في هذا الموضوع المتعلق بأداة المحاسبة التحليلية، فتم تقسيمه إلى مبحثين، تناول المبحث الأول نظام المعلومات لهذه الأداة وذلك في ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من عموميات عن المحاسبة التحليلية وماهية نظام المعلومات ومقومات نظام المعلومات المحاسبة التحليلية، وأما المبحث الثاني فتم تخصيصه للجوانب المتعلقة بأسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية من خلال ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من إختيار وتصميم نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية وعناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية

يعتبر نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية حلقة أساسية ذات أبعاد عملية وإستراتيجية داخل نظام المعلومات الشامل للمؤسسة، ويعد عنصراً من عناصر نظام إدارة الجودة الشاملة ويشكل صمام الأمان للنظام التسييري للمؤسسة على كامل مستويات الإدارة سواء ما تعلق بمتابعة العمليات وإنتاج مختلف المعلومات الضرورية وإعداد التقارير بناء على المقارنات والتحليلات اللازمة أو لاتخاذ القرارات والعمل على تشكيل نماذج لدراسة مختلف الفرص والقيام بتخطيط وإعداد الموازنات، إذ يشكل مصدر أساسي داخلي للمعلومات بالنسبة للأنظمة الفرعية الأخرى.

حيث إن أهميته في وقتنا الراهن، وأصبح وجوده في المؤسسة ضرورياً، وهذا لتعدد العمليات وصعوبة تحديد المسؤوليات ومواطن الخلل وأسباب نقص الأداء في إطار النظام العام للإنتاج، ومما يرفع من أهميته وفعالته في الوقت الحالي هو الدقة والسرعة والإقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة، نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على عدة تخصصات أخرى وإستخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية المعتمدة على التكنولوجيا الحديثة لتقنيات المعلوماتية والإتصال وإمكانية إستغلال برامج التسيير وقواعد المعطيات المترابطة والشبكات الرقمية التي تساعد على تحقيق الرقابة وزيادة فاعلية الأداء.

المطلب الأول: عموميات عن المحاسبة التحليلية

أصبحت المحاسبة التحليلية أمراً ضرورياً وحيوياً لإستقرار المؤسسات الاقتصادية وقاوتها على المنافسة، وتتم هذه المحاسبة بقياسات التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسير المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكثر قدر ممكن من الكفاءة.

1. تعريف المحاسبة التحليلية

لقد تعددت تعريفات المحاسبة التحليلية بتعدد كتابها ووجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية ومواكبتها للتطورات من ناحية أخرى وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي:

❖ المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف وهي أداة تسيير للمؤسسة، حيث تسمح للمعلومات المستخرجة منها القيام بإختيارات حكيمة فيما يخص إتخاذ القرار¹؛

1 محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 13

❖ المحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مخصصة لمتابعة وفحص التدفقات الداخلية للمؤسسة بهدف إبراز تقديم معلومات ضرورية لإتخاذ القرار¹؛

❖ هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري، وتعتبر محاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات².

من خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المسيرين على إتخاذ القرارات اللازمة، فهي إذن أداة تسيير تسمح بالكشف على نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤليات وهي أداة تساعد في إتخاذ القرار على أساس النتائج المحصل عليها خلال الفحص والتحليل.

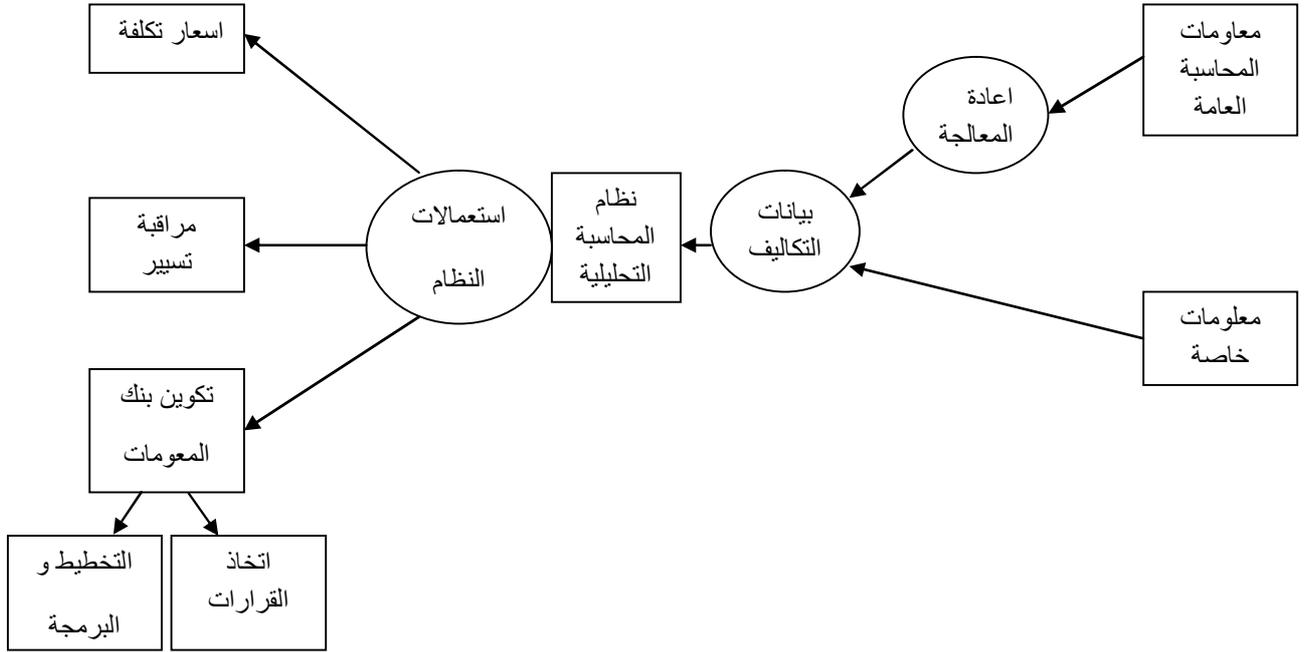
2. دور المحاسبة التحليلية

تعمل المحاسبة التحليلية على تسجيل وتبويب وتحليل ونشر المعلومات عن النشاط تبعا لجداول وإجراءات تحدد مسبقا، وفعالية المحاسبة التحليلية تتحدد بجودة تلك الجداول والإجراءات وشبكة التحليل المعتمدة، فهي توفر للإدارة المعلومات والبيانات التحليلية والنماذج المناسبة للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها، والشكل التالي يوضح لنا سير نظام المحاسبة التحليلية:

1 محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 13

2 داداي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988، ص 8

الشكل رقم (1): سير نظام المحاسبة التحليلية



المرجع: JEAN-LUE BOULOT et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, Edition, publiunion, France, 1986, p14

3. وظائف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية للمؤسسة، فهي تعد جهاز لتوليد المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية للاستخدامات الآنية والمستقبلية، بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير المعلومات وإعداد التقارير والمخططات والموازنات وتوفير المؤشرات التي تساعد في تسيير المؤسسة من خلال¹:

1.3 قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون.

1 طويبية أحمد، المحاسبة، التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص71

2.3. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة وذلك يؤدي إلى التخفيض من التكاليف والإسراف في الموازنات ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة وهذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة ويجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها والتعبئة ومهارة العاملين واستعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية بالإضافة إلى توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة وطرق التسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع...

3.3. تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات ومقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة إستنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها وإتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية والخدمية¹.

4.3. ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن إتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة وبمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة².

المطلب الثاني: ماهية نظام المعلومات

1. تعريف النظام طبقاً لمدخل النظم

يعرف مصطلح النظام بصفة عامة علمانه مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات والآلات، السجلات، الأموال...) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيط³.

1 طوايية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 72

2 VINCENT GIARD, Gestion de la production, Economica, Paris, France, 2000, p486

3 أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 13

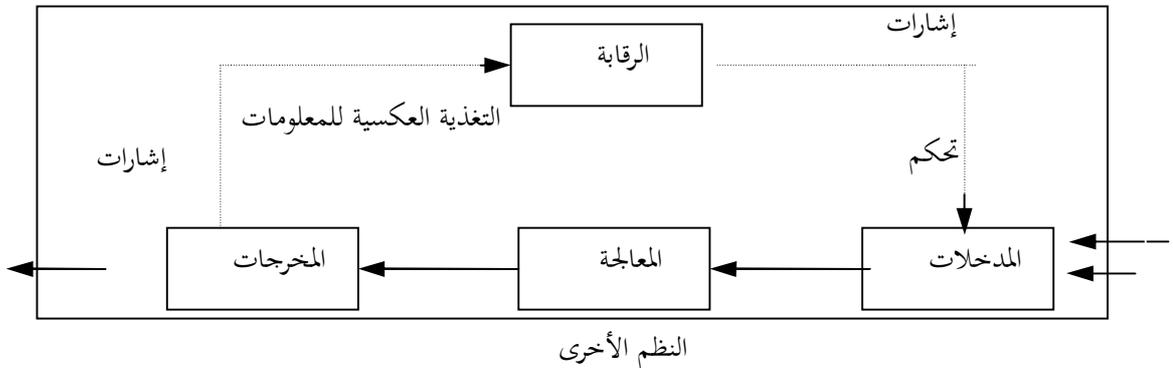
كما يعرف النظام طبقا لمدخل النظم بأنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها البعض ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام وهذا الأخير ليس عبارة عن أجزاء مستقلة تعمل بمفردها بل أجزاء تعمل مع بعضها كوحدة واحدة وهذه الأجزاء مرتبطة ببعضها ارتباطا وثيقاً¹.

قد عرف النظام VON BERTALANAFFY علماً أنه مجموعة من العناصر المتفاعلة أما ROSANY فيعرفه على أنه يكمن في مجموعة عناصر تتفاعل فيما بينها تفاعل ديناميكي والمبنية على هدف².

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج على أن النظام مجموعة من المكونات المرتبطة بعضها البعض، والتي تخدم غرض مشترك قصد تحقيق أهداف معينة، ويمكن أن تحتوي على مجموعة الأدوات والآليات والإجراءات المستخدمين.

حيث تتضمن التعاريف ضرورة أن يشمل النظام بصفة عامة على مجموعة من الصفات والخصائص تتمثل في مدخلات النظام ومخرجاته وكيف يشتغل و حدود بيئة هذا النظامو يعكس الشكل التالي هذا التعريف بيانياً:

الشكل رقم (2): مخطط نظام المعلومات



المرجع: كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كمال محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 4

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 04

2 عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 04

2. هيكل نظام المعلومات

إن هيكل أو شكل أي نظام يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب ما تقتضيه الظروف التنظيمية للمؤسسة ضمن إطار متكامل تتحدد فيه إحتصاصات ووظائف العامل البشري والإجراءات المختلفة والمحددة طبقاً للتنظيم العام، يتم من خلاله التعامل مع البيانات والعمليات وفق نموذج خاص للتحليل والمعالجة مع وجود علاقات مختلفة بين الأنظمة، مما يستوجب وجود مجموعة من القواعد والإصطلاحات والبيانات الموحدة لكي يسود التفاعل والإنسجام داخل النظام الشامل للمؤسسة وبالتالي يؤدي دوره كما هو مخطط له.

حيث نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية يخضع لمبدأ التقسيم الإداري المستمد من القواعد التي حددها علم الإدارة والتنظيم، لذا فهو يتطابق تماماً مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد مختلف مراكز المسؤولية، وبناءً على هذا تتحدد أسس التنظيم المحاسبي وفق الوظائف والأقسام حسب الأنظمة التقليدية للمحاسبة التحليلية، ووفق الأنشطة ومجموعات الأنشطة حسب الأنظمة الحديثة، لذا يجب مراعاة ذلك عند تصميم سجلات التكاليف والأنظمة الفرعية لمتابعة التكاليف ومعالجتها، ويراعى كذلك صلاحيات كل مستوى من المستويات الإدارية¹.

1.2. مستويات النظام: تتحدد مستويات النظام داخل المؤسسة بشكل عام في ثلاثة أجزاء:

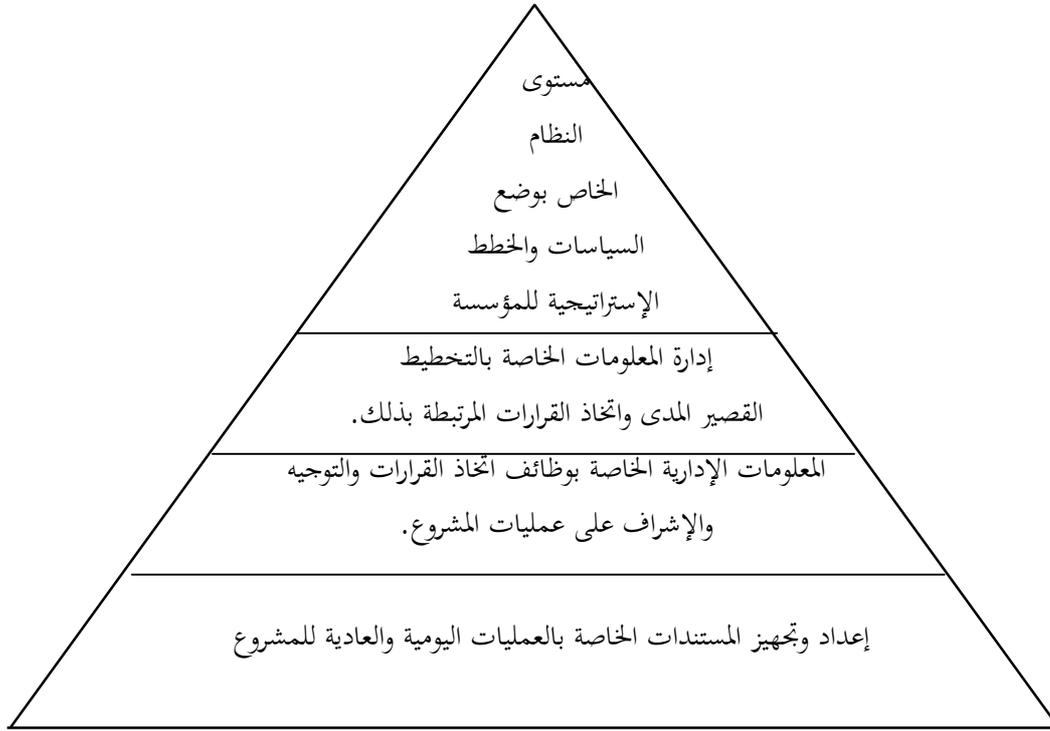
❖ **المستوى الروتيني:** يهتم بمعالجة الحدث وتسجيل البيانات وإعداد وتجهيز المستندات، التنفيذ والمتابعة اليومية لعناصر النشاط وإجراءات العمليات المتعلقة بتنفيذ جدولة الإنتاج وإخراجها في شكل تقارير عن النشاط اليومي لمختلف أنشطة المؤسسة والعمل على إعدادها وإرسالها للإدارة مباشرة، حيث يعد هذا المستوى القاعدة الأساسية لمصدر البيانات والمعلومات الداخلي للمؤسسة، لذا يجب الإهتمام به عن طريق توفير الإمكانيات اللازمة لجمع وتبويب المعلومات وتمكين الجانب البشري من مناهج التكوين في الطرق والأساليب المتعلقة بالمعلومات، لما له من أثر على صحة وجود مدخلات المستويات العليا الإدارية في إستغلال ومعالجة البيانات.

❖ **المستوى التكتيكي:** يعمل هذا المستوى على إستغلال التقارير اليومية المنجزة من طرف المستوى الروتيني بالقيام بمعالجة وتحليل تلك البيانات بإستخدام أدوات التحليل كالأشكال البيانية والطرق الإحصائية وتقنيات عرض المعلومات بصورة ملخصة لدعم إتخاذ القرارات غير هيكلية وإعداد الخطط القصيرة الأجل على المستوى التكتيكي، وتهتم بمدى تنفيذ الأنشطة بصورة جيدة، وتقوم بإعداد تقارير دورية وخلاصة عن الأنشطة وإرسالها للإدارة العليا، وتحتاج في ذلك إلى معلومات جديدة بصفة مستمرة، ومن أمثلة هذا المستوى نجد (إدارة الحسابات وتحليلها، الرقابة على المخزون وجدولة الإنتاج...).

1 سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص38

❖ **المستوى الاستراتيجي:** هذا المستوى يدخل في إهتمامات الإدارة العليا المتعلقة بوضع التخطيط الطويلة الأجل والإستراتيجيات المختلفة للإنتاج والميزانيات التقديرية وتخطيط الأرباح والقوى العاملة والطاقة الإنتاجية والتكلفة في القطاع الصناعي ولوحة القيادة والمؤشرات العامة لتسيير المؤسسة والشكل التالي يوضح لنا مختلف المستويات الإدارية المتعلقة بنظام المعلومات في تركيب هرمي¹:

الشكل رقم (3): التركيب الهرمي لنظام المعلومات



المرجع: إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر، 2000، ص06

2.2. تكامل الأنظمة

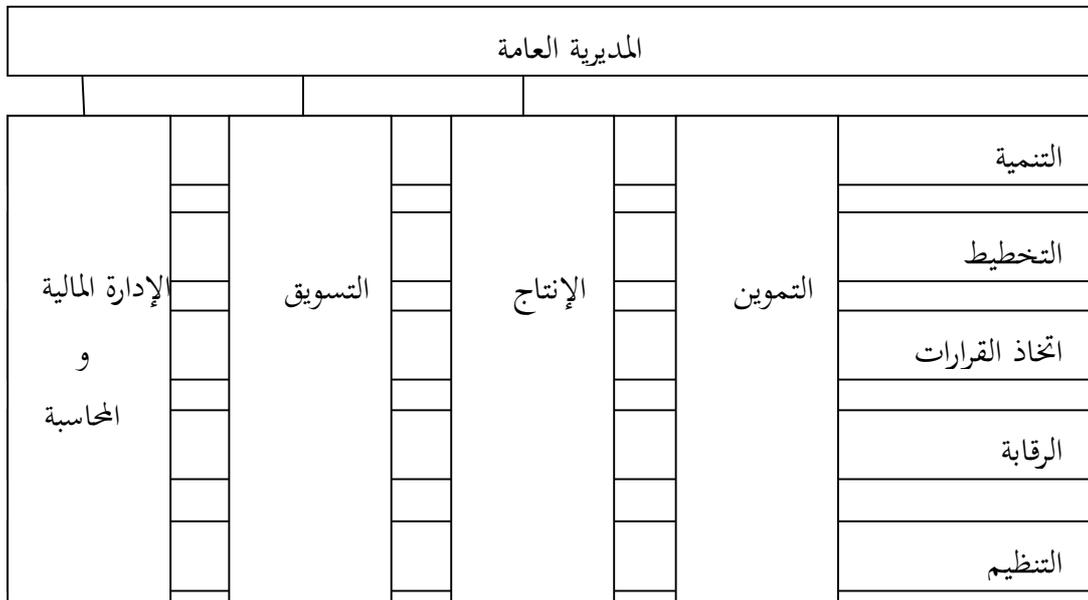
إن النظم على مختلف المستويات وبشكل عمودي وأفقي تؤدي دورها في إطار منسجم ومتربط وفق إجراءات واضحة لأداء العمليات وتداول المعلومات، وقد تتداخل أحيانا هذه المستويات لتشارك معا في إتخاذ قرارات معينة أو عمل معين في إطار تعاوني أو تشاوري (إجتماعات دورية، مناقشات، إقتراحات...)، مع إحترام مبدأ التقسيم الإداري الوظيفي وهرمية المسؤوليات وصلاحيات كل مستوى من مستويات الوظائف الإدارية (الإدارة العليا، المتوسطة،

1 سونيا محمد البكري، مرجع سبق ذكره، ص39

الأدنى) وما يزيد من فعالية هذه النظم هو اعتمادها على برامج الإعلام الآلي (المعلوماتية) في القيام بالحسابات والتخطيط والتنفيذ والرقابة والتحليل...¹.

لنجاح تكامل الأنظمة يتطلب وجود نظام إدارة مورد المعلومات، المبني على مفهوم أساسي وهو أن المعلومات تعد موردا هاما يشمل على العديد من الجوانب، كنظم الإتصالات وأساليب جمع البيانات وتحليلها، وذلك وفق منظومة متداخلة من الوظائف والأنشطة لمختلف الأنظمة التي تتميز بالصفات التالية (الإتساق، الكلية أو الشمولية، الموضوعية التكامل، البساطة وعدم التعقيد)، ويمكن إظهار ذلك وفق الشكل التالي حسب المدخل الحديث لتنظيم المؤسسة.

الشكل رقم (4): نظام المعلومات لتنظيم وظائف وأنشطة المؤسسة بشكل مصفوفي



المرجع: XAIERBOUIN, FRANCOIS XAVIERSIMON, tous gestionnaires, Édition Dunod, Paris, France, 2002, p159

3. مدخلات نظام المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية كنظام معلومات تهدف إلى القيام بكل الوظائف التي تم ذكرها سابقا بإستغلال ومعالجة مدخلات متنوعة من البيانات والمعلومات ذات مواصفات محاسبية وتقنية ومعايير مختلفة، ونجد أن أهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية تتمثل في نظام المحاسبة المالية ونظام المعلومات الإنتاجي وبنك المعطيات (قاعدة

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص268

المعطيات) الخاصة بالمحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى بعض المعلومات التي تتحصل عليها من جهات داخلية أو خارجية للمؤسسة، ويتم الحصول على تلك البيانات في شكل وثائق ومستندات (وصل الاستلام، بطاقة العمل، بطاقة المخزون أمر الإنتاج...).

فيما يلي نستعرض لبعض عناصر المعطيات التي تمثل مدخلات النظام¹:

1.3. المعطيات التقنية الخاصة بالنظام الإنتاجي

- الطاقة الإنتاجية حسب الورشات، الآلات، أو المنتجات؛
- تشكيلة الإنتاج (مواصفات تقنية، قائمة المكونات من المواد والأجزاء، وقت العمليات الضرورية للإنتاج.. النشاطات والعمليات الضرورية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج؛
- المعايير التقنية (العمل، المواد، الوقت، المنتجات...).

2.3. المعطيات المحاسبية

- الأعباء حسب طبيعتها (المحاسبة المالية)؛
- تقارير الأقسام حول النشاط (كميات المنتجة، الكميات المستهلكة من المواد واللوازم ومخزون المواد والمنتجات والعمل)؛
- معلومات أخرى موجودة بقاعدة المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية (كلفة انطلاق الإنتاج، الكلفة المتغيرة للوحدة، كلفة تعديل النظام الإنتاجي أو الطاقة الإنتاجية (ساعات إضافية)، كلفة نقص النشاط).

المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبية

كفاءة نظام المعلومات تتحقق بنوا على الإعداد الجيد لمخطط مسار تدفق البيانات عبر مختلف الأنظمة الفرعية المشكلة لوظائف وأنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى استخدام المستندات الملائمة وإجراءات جمع البيانات ومعالجتها كفاءة النظام تعني استخدام المدخلات لإنتاج المخرجات بشكل يؤدي إلى النتائج المرغوبة وهذا ما يعني بأن النظام يعمل بطريقة سليمة، والفعالية هي التأثير الإيجابي على تحسين النتائج.

حيث العلاقة بين الفعالية والكفاءة هي أن الفعالية مقياس مدى جودة المخرجات بينما تعد الكفاءة مقياس لكمية الموارد المطلوبة لتحقيق المخرجات، ونجد أن الفعالية تتحقق بوجود الكفاءة بشرط توفر الإمكانيات اللازمة والتنظيم المحكم والتحفيزات المشجعة مع وجود نظام رقابة فعال وعليه فإن عوامل تحديد فعالية النظام تتمثل في العوامل

1 صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان الأردن، 1997، ص32

الشخصية للمستخدم ومدى إستعداده للتعامل مع النظام وهي محصلة لعدة متغيرات تشكل في مجموعها تأثيرات وإنطباعات مسبقة لدى الفرد وكذلك تأهيله وخبرته، وهناك عوامل بيئية تتمثل في درجة تعقد العمل وعلاقته بالمحيط بالإضافة إلى عوامل تنظيمية تتمثل في درجة مساعدة الإدارة لنظام المعلومات وإستعدادها لحل المشكلات الناتجة عن إستخدام هذا النظام.

1. دعائم إنتاج المعلومات

بحيث عملية إنتاج المعلومات تشكل في مجملها نظام متكامل، لذلك يتطلب معاملته كأى نظام بتطبيق المبادئ الأساسية والأساليب المختلفة لتسيير وتخطيط تلك العملية، وخاصة في المؤسسات التي تتسم بتعدد عملياتها الإنتاجية وتعدد خطوات الإنتاج وكبر حجمها، وبالتالي فهي تحتاج لحجم معتبر من المعلومات يلي غرضها لإستخدامها في إتخاذ القرارات وتخطيط عملياتها الإنتاجية.

إن المعلومات تعد موردا ذات تكلفة ولها آثار سلبية أو إيجابية بعد إستخدامها على ربحية المؤسسة وعملياتها الإنتاجية، بل على وجودها وإستمرارها لذا ينبغي الإهتمام بنظام المعلومات وتحديد الإطارات المنظمة له وجعله مركز نشاط ومسؤولية وتكلفة حسب أهميته في النظام العام للمؤسسة، كما ينبغي تطبيق نظام المحاسبة التحليلية الخاص به في بعض المؤسسات التي تعد المعلومات كإنتاج رئيسي لها أو تشكل جزء كبير من تكاليفها¹.

1.1. كفاءة وحسن إختيار البيانات

للحصول على المعلومات كمخرجات لإستخدامها في إتخاذ قرارات معينة، يقتضي القيام بعملية المعالجة لبيانات مختلفة، ولتحقيق الكفاءة والفاعلية يتطلب توفر بيانات تتميز بالدقة والموضوعية والملائمة الكمية والزمنية، وأن تكون إقتصادية غير مكلفة وخالية من التناقض والتعارض، ومن أجل ذلك يجب مراعاة ما يلي²:

❖ **دقة إختيار البيانات:** بالإضافة إلى مطلب توفر البيانات بالقدر الكافي لإنتاج المعلومات دون نقص أو زيادة فإن حسن إختيار مصادر هذه البيانات بتوافر عنصري الصحة والدقة يعد عاملا مهما للوصول إلى درجة الرضى عن تلك البيانات وإستخداماتها وأن تكون تلك المصادر موثوق فيها وغير مكلفة.

1 هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 181

2 نفس المرجع أعلاه، ص 183

❖ **رقابة المدخلات من البيانات:** إن عملية الرقابة على المدخلات من البيانات تعد وسيلة ضرورية من أجل سلامة نظام المعلومات وخلوه من الأخطاء والنقص، فدقة وشمولية وصحة البيانات المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبية لا يمكن الوصول إليها إلا بإعتماد معايير أداء وإجراءات آلية تسمح بالمراقبة الوقائية والتصحيحية سواء في إنتاج ومعالجة البيانات والمعلومات أو خلال تحويلها، إن ممارسة الرقابة على المدخلات من البيانات وإختبارها في مرحلة مبكرة يحقق المزايا التالية¹:

- سهولة تصحيح البيانات التي تم رفضها في مرحلة إدخالها بالرجوع إلى المستندات الأصلية، وفحص أسباب رفضها؛
- إتاحة الفرصة لإجراء إختبارات أخرى في المراحل الموالية؛
- حماية الملفات الرئيسية وتيسير رقابة عمليات المعالجة في خطواتها الأخيرة.

2.1. تدعيم أساليب الرقابة

يتم تصميم أساليب الرقابة على مدخلات البيانات (إجراءات، وثائق، معايير، برامج معلوماتية...) لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب عبر مختلف المراحل (الحصول على البيانات، فرزها، معالجتها، تداولها) ويشتمل هذا على الرقابة المانعة (السابقة) والتصحيحية (المرافقة أو اللاحقة) أي قبل وبعد إتمام العمليات أو الإجراءات ومن بين العناصر المهمة في رقابة المعلومات نجد ما يسمى بالتغذية العكسية للمعلومات أو المعلومات المرتدة، والهدف هو استخدام تلك المعلومات المرتدة للقيام بعملية تصحيح للانحرافات أو الأخطاء التي تعتري عمل النظام وهي أشبه ما تكون بالتحكم والرقابة الذاتية للتأكد من مدى فعالية وكفاءة النظام في تحقيق الأهداف ويتم إستغلال المعلومات الخاصة بالتغذية العكسية (المعلومات المرتدة) إما بإدخالها كمادة خام للمدخلات (البيانات) أو مباشرة في عملية المعالجة².

فإن إتخاذ القرارات الصائبة ذات الكفاءة والفعالية يعتمد أساسا على المعلومات التي تخفض من عدم التأكد، لذا يهتم الدارسون بموضوع المعلومات وكيفية تصنيفها وضبط إنتاجها وإستعمالها ووضعوا لها الخصائص التي تستجيب لمتطلبات الإدارة الحديثة المبنية على عناصر الزمن والجودة والسعر التي تلخصها قاعدة الكفاءة والفعالية في نظام التسيير الشامل للمؤسسة، وعليه فإن الوصول لذلك الهدف ينبغي إستخدام معلومات ذات خصائص معينة والتي نذكرها فيما يلي: الدقة، الصحة، الشمولية، الملائمة، الوضوح، المرونة، قابلية القياس، إعادة الاستخدام، التوافر المكاني والزمني القيمة، عدم التحيز والموضوعية.

1 هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سبق ذكره، ص 183

2 سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار البايوري العلمية، عمان، الأردن، 1998، ص 18

2. إقتصاديات المعلومات

تشكل المعلومات موردا حقيقيا للمؤسسة وطبيعة الموارد أن لها قيمة وتكلفة وينبغي ألا تزيد التكلفة عن القيمة عند استخدام المورد وإلا فقد هذا المورد مردوديته، بل يتطلب الأمر تطبيق قاعدة تدني التكاليف وتعظيم المنفعة والمعلومات إما أن تكون لها قيمة للاستخدام الحالي أو المتوقع.

1.2. الجدوى الاقتصادية لنظام المعلومات

حيث إعداد وتجهيز المعلومات يحتاج إلى إستثمارات في موارد متنوعة (أجهزة، برامج، أفراد...) كلما كبرت المؤسسة زادت درجة إحتياجها للمعلومات نتيجة التعقد في العمليات والمشاكل المترتبة عن ذلك وزادت تكلفة إنتاجها للمعلومات، إلا أنها تختلف من مؤسسة إلى أخرى وتتراوح نسبة تكلفة إنتاج المعلومات من التكلفة الكلية من 01% إلى 50%، ويتطلب الأمر تخصيص مصلحة ونظام لإنتاج وإدارة المعلومات داخل المؤسسة، بدءا بتعيين المسؤول عن النظام إلى الأفراد العاملين في هذه المصلحة، وإستخدام الأجهزة بالإضافة إلى مختلف العمليات المطبقة على البيانات والمعلومات وإعدادها وتجهيزها وهذا يتطلب إستثمارات ومتابعة ومراقبة ووضع خطط من أجل الوصول إلى الكفاءة والفعالية لنظام المعلومات ومدى مساهمته في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها المؤسسة¹.

إن القيام بتطوير وتعديل نظام معلومات قائم أو إحداث نظام جديد لا يعد مهمة سهلة ويشكل مصدر تكلفة لذا عند القيام بذلك يتم إعداد مشروع نظام معلومات يحدد الأهداف والإطار والمراحل والميزانية التقديرية التي يتطلبها هذا المشروع، وعليه ينبغي القيام بدراسة الجدوى الإقتصادية لهذا النظام، لمعرفة التكاليف التقديرية والعوائد المالية وغير المالية التي يمكن تحقيقها للمؤسسة².

❖ **تقدير التكاليف:** يتم تحديد قائمة بعناصر التكلفة من التجهيزات، البرامج، أفراد، نفقات التشغيل، إلا أنه من الناحية العملية تصعب عملية التقدير الدقيق للتكاليف.

❖ **تقدير العوائد: دراسة مزايا وعوائد النظام**

➤ **التوفير في التكاليف:** المساهمة في تخفيض تكاليف التشغيل أو معالجة العمليات والتقليل من الأخطاء في الإجراءات والدقة في الحسابات؛

➤ **فوائد تشغيلية:** نتيجة تحسين في أساليب العمل وطرق الأداء في مختلف المستويات الإدارية.

1 سونيا محمد البكري، مرجع سبق ذكره، ص 122

2 محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج عمان، الأردن، 1998، ص 208

2.2. قيمة وجودة المعلومات

قيمة المعلومات تتحدد بمدى إمكانية إستعمالها في الوقت الحالي أو توقع إستعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحثها على مستوى كل مراكز القرار وإنعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة/ العائد)، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظراً لتعدد الإستعمالات وإمكانيات إعادة الإستعمال مع تأثير إستعمال تلك المعلومات على عدة مستويات¹.

حيث المعلومات تستمد قيمتها من جودتها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي: منفعة المعلومات ودرجة الرضا على المعلومات ودرجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات وللحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة وعندما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنها تكون أمام بديلين:

➤ زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات؛
➤ تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات.

إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار وإستعمالها في إختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحاً منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقاً فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر².

باعتبار المؤسسة في تنظيمها تشكل نظام معلومات شامل يتكون من عدة أنظمة فرعية تختلف تماماً من حيث الوظيفة وأسس التصميم عن بعضها البعض لذلك سنحاول في المبحث الثاني التطرق إلى أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية بما أن دراستنا تتمثل في كيفية وضع نظام المحاسبة التحليلية.

1 محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص 53

2 إسماعيل السيد، مرجع سبق ذكره، ص 111

المبحث الثاني: أسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية

يتطلب تصميم نظام المحاسبة التحليلية عدة خطوات أساسية قبل أن يكون النظام جاهزا للاستخدام، ويعتمد على مبادئ أساسية تتمثل في¹:

- مبدأ تكامل وإرتباط عمليات المؤسسة وأقسامها؛
- إستخدام أسلوب من أعلى إلى أدنى في تحديد الأنظمة الفرعية؛
- مبدأ كتابة البيانات والمستندات والإجراءات، (دليل الاستخدام)؛
- مبدأ الرقابة الداخلية ودقة الإجراءات.

حيث تصميم النظام يتركز على مشاركة أشخاص مؤهلين في تحليل وتصميم النظم، ضمن عمل متناسق يشمل على عدة إختصاصات (الهندسة الصناعية، الخبرة المحاسبية، محللين إقتصاديين وإحصائيين (النمذجة)، هندسة الإعلام الآلي (برامج وشبكات)، بالإضافة إلى ممثلي إدارة المؤسسة المعنيين بتصميم وتطبيق النظام. كما على مصممي النظام مراعاة الإعتبارات السلوكية وذلك بمعرفة إهتمامات الأفراد ومتطلبات عملهم والعمل على إشراك مستخدمي النظام في مرحلة التصميم و الإختبارات².

المطلب الأول إختيار وتصميم نظام المحاسبة التحليلية

إن إتحاذ القرار بإعتماد نظام المحاسبة التحليلية يبنى على دراسة شاملة لنشاطات المؤسسة وما تحتاجه من أدوات لتسييرها بدراسة العناصر التالية (طبيعة النشاط، حجم المؤسسة وتنظيمها، هيكله التكاليف، الأهداف، تناسق عناصر النظام) والقيام بذلك يساعد ويسمح بإتحاذ القرار بشأن الإختيار بين مختلف الطرق المحاسبية والأدوات التسييرية المرافقة لها، وكذلك تحديد إطار التصميم وما يتضمنه من أساليب وتنظيم وإجراءات.

1. منهجية تصميم نظام المعلومات

تعتمد منهجية تصميم نظام المعلومات على نظرية النظم العامة، والعمل التصميمي تسبقه مهمة أساسية في بناء النظام لفهم المكونات والعلاقات التي تمثله والمشكلات الكامنة التي تحتاج إلى معالجة، هذه المهمة تتمثل في التحليل الوهي عملية تفكيك النظام إلى أجزاء والقيام بوصف الأنشطة والإجراءات المتعلقة بها.

1 عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص152

2 سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص133

هناك أسلوبين في العمل التصميمي للنظام:

- الأسلوب التشخيصي وهو الاعتماد على مكونات نظام معلومات قائم؛
- الأسلوب التكهني وهو تصور نموذج مثالي مستقبلي، أي بناء نظام جديد والبدء من الصفر.

1.1. تخطيط تصميم النظام

بعد الاقتناع بضرورة وجود نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية بالمؤسسة، وإتخاذ قرار بشأن ذلك تأتي مرحلة البدء في تنفيذ مشروع النظام، ولنجاح عملية التصميم يتم إعداد تخطيط شامل لهذا المشروع بتحديد الأهداف، المبررات الفوائد والمنافع (الجدوى)، الميزانية، جدولة النشاطات من حيث التصميم، الوقت والمشاركين...، ويتم ذلك في مراحل مختلفة بتقييم المشروع بعد كل مرحلة بإعداد تقارير عن وضعية المشروع من حيث الإنجاز، التكلفة، المشاكل ومتطلبات جديدة...، وذلك بإتباع الخطوات التالية¹:

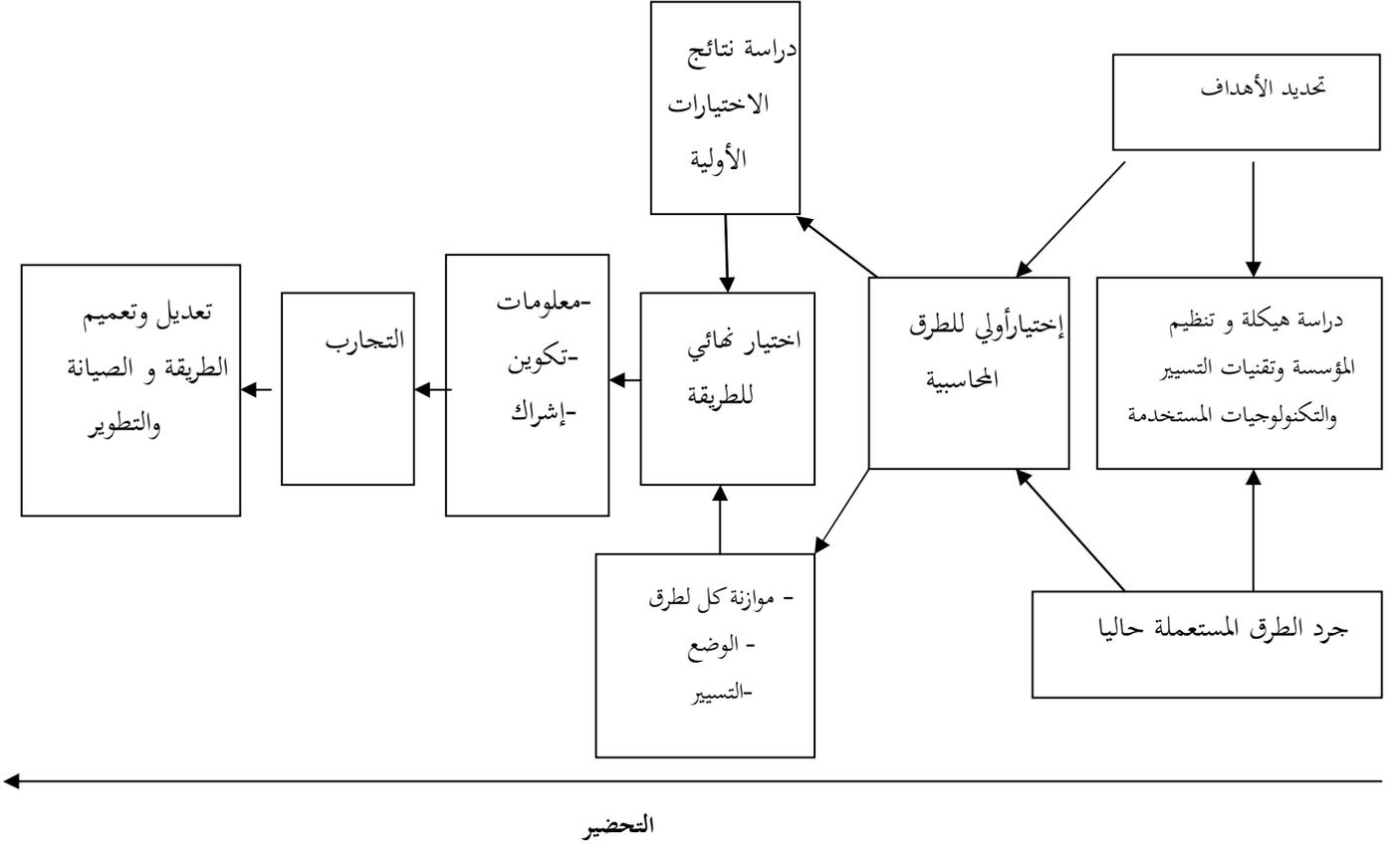
- تعيين رئيس مشروع يتكلف بالإشراف على كل العمليات المتعلقة بالنظام مع فرقة أو لجنة تساعده في إنجاز مهمته؛
- إعداد تقرير تشخيصي لنشاط المؤسسة وأنظمة التسيير القائمة؛
- إعداد دفتر شروط لإنجاز المشروع يحدد الأهداف التي يراد الوصول إليها وكل الجوانب التي تساعد على فهم المشروع؛
- دراسة مسألة الجهة التي يعهد لها تنفيذ المشروع (مصالح داخلية أو اللجوء إلى مناقصة أو التعاقد مباشرة مع مكتب الدراسات والخبرة المحاسبية)؛
- بعد تحديد الجهة التي تتكلف بإنجاز المشروع، تقوم تلك الجهة بإعداد خطة عمل مع رئيس المشروع في المؤسسة، يتم من خلالها تحديد المراحل الأساسية التي يتطلبها المشروع وجدولة العمليات المتعلقة بالتشخيص الميداني والمقابلات التي يمكن إجراؤها مع المسؤولين والمستخدمين للنظام والتمكين من الإطلاع على الوثائق والسجلات والوسائل المتعلقة بالمحاسبة والمصالح التقنية، بالإضافة إلى دراسة الأساليب والإجراءات التي يمكن وضعها حيز التنفيذ؛
- البدء في تنفيذ المهمة؛
- تقديم تقارير دورية عن إنجاز مشروع التصميم.

1 محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر، الأردن، ط1، 2010، ص46

2.1. مراحل تصميم النظام

إن القيام بتصميم النظام يتطلب عدة مراحل أساسية لنجاح المشروع، ويمكن إظهارها في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): المراحل الرئيسية لوضع نظام المحاسبة التحليلية



مرجع: JEAN-LUE BOULOT et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, Edition, Publi-Union, Paris, France, 1986, p 20

مرحلة التحضير تنتهي بالإختيار النهائي للنظام التحليلي (الطريقة) وقبل التنفيذ ينبغي التأكد من درجة دقة النظام خاصة فيما يتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل ومجمعات الأنشطة وإختيار مفاتيح التوزيع ووحدات العمل أو مسببات التكلفة ووضوح المعلومات، صحة النتائج، آجال الحصول على المعلومات، تفتح النظام وقبوله للتطوير وإنسجامه مع الأنظمة الأخرى.

فيما يلي عرض لتفاصيل المراحل الأساسية لتصميم النظام¹:

❖ **مرحلة تحديد الدراسة (دراسة الجدوى)**

- تحديد المشكلة وتكوين إطار الدراسة وأهدافها؛
- تحليل نظام المعلومات الحالي (الأساليب، الإجراءات، البيانات...)
- تصور أولي للنظام ووضع معايير الإنجاز؛
- تحديد الموارد والقيود والافتراضات والمسؤوليات وتحليل المنافع والتكاليف؛
- تحديد مدخلات ومخرجات النظام؛
- تحديد الحدود الخاصة بالنظام المقترح وعلاقته بالأنظمة الأخرى؛
- صياغة تقرير عن مرحلة الدراسة.

❖ **مرحلة التصميم التمهيدي**

- تعيين متطلبات تطوير وتوسيع النظام؛
- تعيين ووصف الأنظمة الفرعية؛
- وصف هيكل قاعدة البيانات وتحديد تقنيات وأساليب متابعة وحجز ومعالجة البيانات؛
- تصور وتطوير الإجراءات المتعلقة بالعمليات؛
- تقرير عن مرحلة التصميم التمهيدي.

❖ **مرحلة التصميم التفصيلي والتطوير**

- تهيئة خطة تطبيق النظام؛
- تصميم الأشكال والمستندات اليدوية ومدخلات ومخرجات البرامج؛
- تصميم قاعدة البيانات؛
- تصميم النظام الفرعي للحماية؛
- تعيين الخرائط التدفقية المنظمة للمعلومات والجدول؛
- تحديد إستخدامات البرمجيات؛
- إعداد تقرير عن مرحلة التطوير.

1 سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص162

❖ مرحلة التطبيق

- تحديد خطة لتطبيق النظام وإحلاله محل النظام القديم¹؛
- تكوين وتدريب المستخدمين؛
- إنجاز أدلة النظام الجديد؛
- تعديل ما يجب تعديله؛
- إدارة النظام ككل وتنفيذه وتوثيق المرحلة؛
- إعداد تقرير عن مرحلة التطبيق.

❖ مرحلة التشغيل والتقييم

- التشغيل؛
- المتابعة؛
- صيانة النظام؛
- العمل على تطويره بعد مرحلة من التطبيق إذا تطلب الأمر ذلك.

يعتبر الإستخدام الأمثل للنظام يتطلب الوقت الكافي، قد يصل إلى ثلاث أو أربع سنوات وقد تصل المدة إلى خمس سنوات حسب تقديرات بعض الخبراء (التكوين، التعود على النظام، التعديل، تصحيح الأخطاء، التطوير... وإن نجاح النظام يرتكز على العامل البشري وذلك من عدة جوانب تتمثل في:

- الدعم الكافي من الإدارة العليا للمؤسسة ومختلف المستويات المسيرة؛
- إعلام مجموع العاملين حول أهداف النظام وشروط سيره وفوائده على المؤسسة والعاملين؛
- تكوين المستعملين والمحاسبين؛
- إشراك كل العاملين لمختلف المصالح (المالية، الإنتاج، المصالح المساعدة، الإدارة).

2. إختيار النموذج المحاسبي

نجد أن النشاط الاقتصادي ينقسم إلى قطاعات، هذه الأخيرة تنقسم إلى نشاطات، ونجد أن هناك مؤسسات تمارس نشاطا متشابهة إلا أنها تختلف من حيث الحجم، التنظيم، أساليب التسيير والأهداف، تعدد المواد وغيرها من العناصر المكونة لنشاط المؤسسة، لذلك فإن النموذج المحاسبي التحليلي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، خاصة فيما يتعلق

¹سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص163

بتنظيم الأقسام أو النشاطات أو مجتمعات النشاطات، وكذلك بالنسبة لمعايير توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بوحدة العمل أو مسببات التكلفة¹.

حيث القيام بالإختيار بين النماذج تواجهه عادة عدة عوائق تحول دون الوصول إلى النموذج المثالي، لذلك يتطلب القيام بدراسة تشخيصية لكل ما يتعلق بتنظيم المؤسسة وعلاقته بطرق المحاسبة التحليلية والعمل على التحسين المستمر والإستعانة بالتقنيات المتطورة للعلوم الأخرى والتكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام الآلي والإتصالات وطرق التنظيم.

1.2. النموذج المحاسبي

يستخدم النموذج المحاسبي كأداة فعالة لمراقبة التسيير لنشاطات المؤسسة ومراقبة التسيير تعتمد على تقنيات ومعلومات ذات مواصفات عالية من حيث الصحة والدقة والتفصيل بالإضافة إلى عنصر الزمن أي الوقت المناسب للحصول على المعلومات وبالتالي فإن المؤسسة تبحث دائما عن النموذج المحاسبي الذي يؤدي إلى تحسين مؤشرات التسيير ومساندة إتخاذ القرارات².

ينبغي أن يستجيب هذا النموذج لمتطلبات التنظيم الشامل للمؤسسة الحاضر والمستقبلي ويتصف بالمرونة والقابلية للتطوير والإنسجام مع النظام التسييري المطبق وأن يكون منظما بالطريقة التي تضمن³:

- المتابعة والحجز الكامل والتسجيل المتتابع وتخزين وحفظ البيانات القاعدية بحيث يمثل نموذج لسلوك عناصر التكاليف، وهذا لضمان التحميل الدقيق للأعباء على أهداف التكلفة؛
- إعادة الترتيب والتصنيف والمعالجة الدقيقة للبيانات، وإعداد المعلومات في شكل قوائم وملخصات وتقارير عن النشاط يتم إرسالها إلى المصالح المعنية التي تحتاجها في الوقت المناسب؛
- وجود نموذج لنظام فرعي لمراقبة صحة ودقة المعطيات وإجراءات المعالجة وتسجيل الفروق وتحليلها؛
- توفر نموذج لنظام فرعي لحماية المعلومات؛
- التنظيم الفعال لكل عناصر النظام، بحيث يسمح بالرقابة الداخلية وسريان المعلومات بصفة جيدة ومرنة، وهذا يتطلب إعتداد نماذج ملائمة لسجلات ووثائق متابعة الأحداث المتعلقة بالنشاطات داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الوسائل الحديثة لمعالجة ونقل المعلومات؛

¹سعد غالب ياسين، مرجع سبق ذكره، ص165

²JEAN-PIERRE JOBARD, PIERE GREGORY, Gestion, Edition Dalloz, Paris, France, 1995, p149

³ALAIN DAVID, L'information comptable outil de communication, édition organisation, Paris, France, 1987, p112

➤ إستعمال تقنيات وإجراءات محاسبية فعالة ومرنة تتلاءم مع الأنظمة الفرعية الأخرى، مع إعتتماد معايير تقنية ومحاسبية دقيقة؛

➤ إعتتماد جداول ملائمة لتحليل البيانات المحاسبية، والعمل على تنظيم المحاسبة التحليلية بالشكل الذي يتلاءم مع المحاسبة المالية، وهذا ليتحقق الانسجام وسهولة نقل ومعالجة البيانات.

2.2. عوائق الاختيار

إن إختيار أي نوع من أساليب أو طرق المحاسبة التحليلية تواجهه عدة عوائق مختلفة، وقد يعتمد مسيروا المؤسسة إلى إستعمال أكثر من طريقة للإستفادة من إبتيازات الطرق وتفادي نقائصها، والعمل على تطويرها وتطويرها لتطويعها للنظام التسييري القائم، ومن بين هذه العوائق نذكر منها¹:

❖ **طبيعة النشاط:** نتيجة لاختلاف أنشطة القطاعات في المؤسسة لذا استخدام أنظمة المحاسبة التحليلية يخضع لهذا الإختلاف وبالتالي ينبغي مراعاة ذلك عند وضع نظام المحاسبة التحليلية، وهذا الإختلاف ليس فقط على مستوى القطاع بل يشمل حتى الأنشطة داخل القطاع الواحد، وفي عدة حالات تطرح إشكالية الاختيار بين مختلف طرق المحاسبة التحليلية لاستخدامها في المؤسسة: ما هي الطريقة الملائمة التي يمكن إعتتمادها في حساب التكلفة وتسيير المؤسسة؟ وفي بعض الأحيان تلجأ المؤسسة إلى استخدام أكثر من طريقة حتى تتمكن من الإستفادة من مختلف خصائص الطرق، إلا أن هناك مشكلة إرتفاع تكلفة استخدام الطرق الناتج عن متطلبات كل طريقة الوسائل والوقت، والمستخدمين) وهذا يقتضي دراسة الجدوى من حيث التكلفة والمنفعة للمعلومات والمؤشرات التي يتم الحصول عليها، إلا أن تطور تقنيات المعلوماتية وإمكانية استخدام البرامج في التسيير زيادة على إمكانيات تعديلها واستخدام عدة تطبيقات لغرض واحد واستغلال قاعدة معطيات واحدة أمكن من تجاوز هذه العوائق.

❖ **حجم المؤسسة:** إن كبر حجم المؤسسة يفرض على مسيرها تفويض المسؤوليات بين عدة مستويات تقسيم المؤسسة محاسبيا إلى عدة أقسام رئيسية ومساعدة (الطريقة التقليدية) أو إلى عدة نشاطات ومجموعات النشاطات (الطريقة الحديثة) والاعتماد على كثير من وحدات العمل أو مسببات التكلفة لتوزيع وتحميل الأعباء على أهداف التكلفة، وهذا كله يتطلب جهودا إضافية وتكلفة ويزيد الأمر تعقيدا في حالة تعدد المنتجات، لذلك يتطلب الموازنة بين منفعة الدقة في المعلومات وتكلفتها عند القيام بتحديد الأقسام أو النشاطات في مرحلة وضع وتنفيذ نظام المحاسبة التحليلية.

1 طوايبي أحمد، المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 84

❖ طريقة تسيير المؤسسة: يطرح هذا الإشكال

➤ هل طريقة تسيير المؤسسة تستجيب لنظام المحاسبة التحليلية إعماله أو العكس؟ ويتعلق ذلك بجانبين أولهما الهيكل التنظيمي للمؤسسة وثانيهما درجة تفويض المسؤولية وإتخاذ القرارات على كل مستوى وعلاقته بالأنشطة والتكلفة.

➤ هل تسيير المؤسسة يخضع لمبدأ المركزية أو اللامركزية؟ لذلك فإن الطريقة الحديثة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أخذت هذه الاهتمامات بعين الاعتبار بحيث أمكن تطبيق الطريقة بتوافق وإنسجام كبير مع تسيير المؤسسة عن طريق تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM).

❖ عوائق قانونية وتعاقدية: إذ يمكن خضوع المؤسسة لرقابة إدارية من مصالح الدولة على حساب طرق عملها وبالتالي فرض قواعد معينة قد لا تستجيب للطريقة أو النظام الذي تراه المؤسسة مناسباً (طرق تقييم المخزون والاستثمارات، الإهلاكات...)، وكذلك بالنسبة للتعاققات المبرمة مع الشركاء وغيرهم من المتعاملين الذين لهم تأثير على عناصر التكلفة للمؤسسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية

هناك عدد من الإعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام المحاسبة التحليلية حتى يكون هذا النظام ملائماً للطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروفها الخاصة، ومن هذه الإعتبارات ما يلي¹:

1. تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها: فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة أي تكون الوحدات المنتجة متجانسة، وهناك منتجات يتم إنتاجها طبقاً لمواصفات كل زبون، أي أن الوحدات المنتجة غير متجانسة، ولا شك أن النظام والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج تختلف عنها في الحالة الأخيرة.

2. الهيكل التنظيمي: فكل مؤسسة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها، والذي يعكس الوظائف الرئيسية والفرعية والتي تتضمنها المؤسسة التي تعمل متناسقة معاً لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذه الوظائف هي بمثابة مراكز نشاط تحدث فيها التكاليف.

¹ أحمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 20

3. الأهداف المطلوبة من نظام المحاسبة التحليلية: يتم تصميم أي نظام لتحقيق هدف أو أهداف محددة و ينبغي أن يتشكل النظام ويتضمن من الوسائل ما يكفل تحقيق هذه الأهداف، ولذلك فإن الوسائل التي يتضمنها النظام و تفاصيل تصميمها يتوقف تشكيلها و تحديدها على الأهداف المطلوبة من النظام تحقيقها.

4. الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف: فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة.

5. أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها: كل مؤسسة تقوم عادة بإنتاج عدة منتجات أو تقديم عدة أنواع من الخدمات ويكون مطلوباً قياس تكاليف كل منتج أو خدمة بالتفصيل وعندما تتشابه عدة منتجات أو خدمات في الموصفات (الإستفادة من التكاليف) في بعض أو كل المراحل الإنتاجية فإنه ليس شرطاً تحديد تكلفة كل منتج على حدى في جميع المراحل، كما أن مصمم النظام قد يجد أن الأمر يتطلب لتحديد تكلفة منتج معين أن يتم تجزئة هذا المنتج حسب مكوناته وتحديد تكلفة كل مكون ثم تجميع تكلفة المكونات معا في النهاية للحصول على تكلفة المنتج نفسه.

6. نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات: قد تكون الإدارة علمية و متطورة و تأخذ بمفهوم النظام المتكامل (الشامل) للمعلومات و هنا ينبغي أن لا يصمم نظام التكاليف بمعزل عن النظم الأخرى للمعلومات بالمؤسسة و ينبغي أن يأخذ في الحسبان أن نظام التكاليف في هذه الحالة هو نظام فرعي في نظام كلي واحد و متكامل للمعلومات هذا بلا شك له تأثير عميق على تصميم النظام سواء في مكوناته و شكل التقارير و السجلات أو تحديد وسائل مدخلاته و مخرجاته شكلها¹.

المطلب الثالث: عناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية

الإطار العام لتصميم الأنظمة يعتمد على نفس المبادئ لمختلف الأنظمة إلا أن التفاصيل والإجراءات العملية التي تحدد سير النظام و مختلف العلاقات تختلف من نظام إلى آخر و من مؤسسة إلى أخرى عند وضع نظام المحاسبة التحليلية و هذا يرجع إلى حجم المؤسسة و طبيعة نشاطها الممارس و التنظيم السائد و الإستراتيجية المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب

1 أحمد توفيق بليغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 21

المحاسبة التحليلية وإمكانية الإختيار بينها وتعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أن المحاسبة التحليلية تمتاز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة في ميادين التكنولوجيا والرياضيات والدراسات الاقتصادية، وعند القيام بتصميم النظام يتم إجراء عدة دراسات تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية والتي نتناولها بالشرح في هذا المطلب.

1. الجوانب التقنية

قبل البدء في إعداد الدفاتر والسجلات ومختلف الوثائق وإعداد دليل الحسابات والقواعد المسيرة للإجراءات وحتى الطرق التي يمكن إتباعها لسير النظام، ينبغي القيام بدراسات تخص الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة والموصفات التقنية للمنتجات والتنظيم وسلوك عناصر التكاليف.

1.1. دراسة طبيعة الصناعة في المؤسسة

تتم هذه الدراسة من أجل ملائمة الطريقة المتبعة في نظام المحاسبة التحليلية مع طبيعة الصناعة فيما يخص المنتجات وهندستها وأساليب الإنتاج المتبعة والتكنولوجيا وطرق التنظيم، وكذلك بالنسبة لنظام الإنتاج (طريقة المراحل، الأوامر العقود طويلة الأجل بالنسبة للمنشآت البنائية أو صناعة الطائرات والبواخر...).

فمثلاً نجد أن نظام المراحل يتميز بالموصفات التالية¹:

- تحديد حجم الإنتاج حسب الميزانية التقديرية للإنتاج؛
 - إستمرار الإنتاج (الإنتاج للتخزين)؛
 - تقسم العملية على الأقسام الصناعية وترحل التكلفة من مرحلة إلى أخرى؛
 - نمطية الإنتاج.
- أما الإنتاج في ظل نظام الأوامر أو حسب الطلب:
- الإنتاج غير مستمر ويتوقف على الطلبات؛
 - حصر الإنتاج والتكلفة على أساس الأوامر الإنتاجية لكل طلبه على حدة.

1 محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 84

2.1. تحديد مراكز التكاليف

بالرجوع إلى المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجدها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله، هذه الأنشطة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات مراكز مسؤولية أو مراكز تنقسم إلى¹:

- ❖ **مراكز الإنتاج:** تشكل مراكز الإنتاج النشاط الرئيسي للمؤسسة ويتم تحديدها بناء على المواصفات التقنية للعمليات الإنتاجية ودرجة تجانسها وتسمى بالأقسام الرئيسية.
- ❖ **مراكز الخدمات الإنتاجية:** تتمثل هذه الأقسام في أقسام الدعم وتقديم الخدمات لمراكز الإنتاج مثل: الصيانة والنقل والقوى المحركة... وتسمى بالأقسام الثانوية.
- ❖ **مراكز الخدمات الإدارية:** تعد هذه المراكز قاعدة للمراكز الأخرى بحيث تهتم بجميع ما يخدم نشاط المؤسسة (الإشراف والرقابة والمتابعة...)

يمكن التعامل مع تلك المراكز في تنظيمها وتبع الأعباء على أساس الأنشطة وفق الطريقة الحديثة (ABC). حيث تهدف عملية تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز التكاليف التالية:

- التحكم في سير العمليات وزيادة فعالية التنظيم نظرا لدقة العمل وانسجام العمليات والقدرة على رقابة كفاية التشغيل؛
- إمكانية دقة قياس المخرجات ودرجة النشاط ومن ثم يمكن التعرف على النشاط الحقيقي لكل قسم وتحديد أساس لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على الأقسام أو الأنشطة ثم على أهداف التكلفة (منتجات، زبائن أوامر إنتاج...).

هناك عدة قواعد يمكن الإعتماد عليها في تحديد مراكز التكلفة منها وجود رقابة مدير أو رئيس مصلحة على ذلك النشاط، تجانس العمليات، وتجانس الآلات والمنتجات وإنهاء مرحلة وبدأ مرحلة أخرى متعلقة بالصنع أو تغيير في شكل المواد...

1 سليمان قدام، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979، ص ص 250 - 251

3.1. تحديد فترة التكاليف

تحديد فترة التكاليف في المحاسبة التحليلية مبدأ يقتضي العمل به كعامل قياس زمني للتكاليف، يتم حصر عناصر التكاليف من خلالها بما يتناسب مع ما أنفق أو يستهلك خلال المدة ونسبة الاستفادة من بعض النفقات الأخرى التي تتجاوز الفترة المحددة لقياس تكلفة المنتجات في المحاسبة التحليلية كالإهلاكات وأقساط التأمين والإيجار الذي عادة ما تتحدد سنويا أو فصليا أو شهريا، لذلك وجب تحديد فترة تكلفية كأساس لحصر وقياس التكلفة (أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر...) ويتم تعديل الأعباء المتعلقة بفترة تختلف عن الفترة المحددة بما يتوافق معها سواء بالتقسيم أو بالتجميع¹.

إن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة التكاليفية هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي من حيث التركيب والكمية وتستخدم الفترة التكاليف المحددة كأساس لقياس التكلفة وإعداد الميزانية التقديرية.

4.1. تحديد وحدة التكاليف

ينبغي تعيين قياس وحدوي يتم على أساسه التعامل والاتصال بين مختلف أطراف مستويات التشغيل والمؤسسة حتى يمكن التخاطب والتفاهم وتتبع عناصر التكاليف حين التعامل بالمنتجات وقياس تكلفتها، فقد تحدد وحدة التكاليف بمنتج واحد أو عدد من المنتجات المتماثلة أو مجموعة من منتجات مختلفة تشكل وحدة تكاليف.

إن وحدة التكاليف التي يعبر عنها بوحدة القياس لا تطرح مشكلة تحديدها على المنتجات بل على مستوى الأقسام، إذ كيف نقيس النشاط حتى يمكننا توزيع وتحميل أعباء الأقسام أو النشاطات على المنتجات، هل يتم استخدام ساعات العمل، عدد المنتجات أو استهلاك المواد؟ أيضا هناك مشكلة وجود علاقات متعددة فيما بين تلك الوحدات ونشاط القسم وعليه ينبغي القيام بتحليل لتلك العلاقات والأعباء الخاصة بالقسم ومن ثم إختيار العنصر الذي يكون أكثر ارتباطا وانسجاما وتناسبا مع مجموع أعباء القسم.

إن إختيار وحدة القياس يخضع لعدة اعتبارات²:

- المواصفات الكمية للخدمة المقدمة للقسم؛
- تسمح بمراقبة نشاط القسم وقياس تغيراته؛

1 ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص40

2 نفس المرجع أعلاه، ص41

- تسمح بتحويل أعباء الأقسام فيما بينها؛
- البساطة والملائمة وأن تحدد مميزات نشاط القسم.

حيث وحدة القياس لها علاقة بالطاقة الإنتاجية بحيث يمكن التعبير عن الطاقة الإنتاجية بوحدات القياس، ففي حالة إنتاج نوع واحد من المنتجات فإن وحدة المنتج تعبر عن وحدة القياس وعدد الوحدات المنتجة خلال فترة محددة تعبر عن الطاقة الإنتاجية للقسم، وفي حالة تعدد المنتجات فإن العنصر الرئيسي الذي يدخل في تكوين تلك المنتجات يعبر عن وحدة القياس وكأساس لتحديد الطاقة الإنتاجية.

يقصد بسلوك التكاليف طريقة تغير عنصر التكلفة، أو مدى إستجابته للتغير في حجم الإنتاج، فعندما يتغير مستوى الإنتاج تبقى بعض عناصر التكاليف ثابتة كما هي، في حين تتغير بعض عناصر التكاليف إماكلية وبنفس نسبة تغير في حجم الإنتاج أو جزئياً.

5.1. دراسة سلوك الأعباء

تعتبر دراسة سلوك التكاليف مهمة أساسية عند إعداد معلومات التكاليف سواء كان إعداد هذه البيانات والمعلومات المالية لأغراض تحديد تكلفة المنتج أو لإمداد الإدارة بالتقارير المختلفة التي تساعد في إتخاذ القرارات ويمكن القول أن عناصر التكاليف تبوب في علاقتها بالتغير و حجم الإنتاج إلى¹:

❖ **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف التي تظل ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم الإنتاج وذلك في ظل مدى معين من الإنتاج يسمى بالمدى الملائم وتشمل الإيجار وإستهلاك الآلات والمعدات ومرتببات المشرفين... **التكاليف المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تتغير بشكل مباشر وطردي مع التغير في حجم الإنتاج بمعنى توجد حيث يوجد الإنتاج وتختفي بإخفائه، وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة.

❖ **التكاليف المختلطة:** هي تلك التكاليف التي تحوي جزء ثابت و جزء متغير مثل تكاليف الكهرباء، الصيانة والعمل غير المباشرة وقد يطلق على هذه التكاليف أحياناً بالتكاليف شبه المتغيرة أو بالتكاليف شبه الثابتة، وتتغير هذه التكاليف مع التغير في حجم الإنتاج إلا أنها لا تتغير بنفس النسبة، وذلك لوجود ذلك الجزء من التكاليف الثابتة.

إذ بعد الحصول على البيانات الخاصة بالأعباء حسب طبيعتها (ح/60 إلى ح/69) يتم القيام بعملية التوزيع الأولى على أساس مفاتيح التوزيع المحددة مسبقاً (مساحة، وزن...) ثم تأتي مرحلة التوزيع الثانوي بين الأقسام أين تزداد

تعقيدات التوزيع نظرا لتعدد الأقسام وتفريعاتها وتعدد العمليات وتشابكها ووجود خدمات ما بين الأقسام، وهذا ما يستدعي التدقيق في العمل التقني والمحاسبي لوضع أسس دقيقة لتتبع مسلك الأعباء لغرض القياس الدقيق للتكلفة والقيام برقابة نشاط المراكز (تقييم الأداء) مردودية المنتجات ولا يمكن ذلك إلا بالدراسة الدقيقة لمسار أو مسلك الأعباء بناء على معايير توزيع دقيقة وموضوعية.

2. الجوانب الإجرائية

بعد إستكمال الدراسات التقنية لتصميم نظام المحاسبة التحليلية يأتي دور دراسة الجوانب الإجرائية لتحديد ما تم إنجازه ولتحضير للبدء في تنفيذ النظام، ويتعلق بإعداد الإجراءات العملية المتعلقة بتحضير السجلات والوثائق وبرامج المعلوماتية لحجز المعلومات ومعالجتها وإعداد الجداول النموذجية لتبويب وتحليل عناصر التكاليف، وتنظيم الدليل الحسابي¹.

1.2. السجلات

تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية (تستعملان معا) وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبي لتسجيل وحجز المعلومات بالمتابعة، التصنيف، المعالجة والتحليل، الإستعمال، التخزين وإستعمالها عند الحاجة (المقارنة وتحليل الفروق، إتخاذ القرارات، إعداد الموازنات التقديرية، دراسات خاصة...) ونجد نوعين من السجلات:

❖ **السجلات التحليلية:** وهي سجلات إحصائية وبيانية قاعدية يتم بواسطتها تسجيل البيانات على مستوى كل الأقسام والهدف منها تتبع الأعباء بالتسجيل وتمثل في بطاقات الصنف (مواد أولية، منتجات نصف مصنعة منتجات تامة)، بطاقات العمل اليومية (سا/عمل عادية، سا/عمل إضافية) ويتم تصنيفها حسب مراكز العمل وتميز برمز يتعلق بكل مركز حتى يسهل تتبع الأعباء، بطاقات الأعباء غير المباشرة وتوزيعها على مراكز العمل، يوميات مساعدة وذلك بتتبع حركة كل عنصر من عناصر التكاليف (مواد، أجور، خدمات)، دفتر المخزونات من المواد والمنتجات، يتم رصد حركة المواد والمنتجات بالكميات والقيمة.

❖ **السجلات الإجمالية:** هذه السجلات تعتمد على السجلات والوثائق السالف ذكرها بحيث تعبر عن مجاميع يتم رصدها في حسابات الرقابة.

1 محمد أحمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 108

إن تنظيم السجلات والوثائق وفق نماذج ملائمة يساعد على تحسين فعالية النظام من حيث توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب بأدنى التكاليف.

2.2. الدليل الحسابي

من أجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات، ولتفادي الأخطاء فإن إعداد الدليل الحسابي لنظام المحاسبة التحليلية يعد أمراً ضرورياً وأساسياً وخاصة في المؤسسات الكبيرة ذات العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة و كذلك عند استخدام المعلوماتية (الإعلام الآلي) بحيث يساعد ذلك على وجود نظام معلومات فعال، إذ يتم تشكيل رقم يعبر عن رمز لعنصر أو صنف من الأعباء ثم يتم تفريع ذلك الرمز إلى حسابات فرعية تعبر عن المراكز المختلفة أو العناصر المختلفة حسب حاجة كل مؤسسة، ولتحديد الرمز الرئيسي لحسابات الأعباء يجب مراعاة ما يلي¹:

- أهمية عنصر الأعباء بالنسبة لنشاط المؤسسة؛
- تكرار استخدام عنصر الأعباء وسهولة تحديد طبيعة النفقة.

1 محمد أحمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 109

خلاصة الفصل الأول

للمحاسبة التحليلية دور هام في المؤسسة لتحسين فعاليتها وكفاءتها في عملية الإنتاج ولا يمكن ذلك إلا من خلال وضع نظام للمعلومات الذي يعد الإطار المناسب لفهم العلاقات الموجودة بين مختلف التكاليف، وتتم معالجة ذلك من خلال أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية، هذا النظام الذي يعد وسيلة أساسية لجمع ومعالجة المعلومات الضرورية، وهو يخضع لمفهوم نظام المعلومات الذي ينسجم تماما مع مستويات التنظيم الإداري ومختلف الأنظمة الفرعية التي تشكل النظام المتكامل وتعمل بتناسق تماما من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

حيث المحاسبة التحليلية تؤدي دورها في هذا المجال من حيث تقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها، تبويبها، تحليلها، تخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء الذي تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الضياع والتلف في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، ويجب الإعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة تتصف بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى موازنة ذلك مع التكاليف (تكاليف الحصول على تلك المعلومات، وهذا ما يشكل ما يسمى بإقتصاديات المعلومات).

من أجل توفير معلومات بتلك الخصائص يتطلب تصميم نظام معلومات للمحاسبة التحليلية يستجيب للإحتياجات المختلفة (الآنية والمستقبلية) لكل المستويات الإدارية، يتميز بالدقة والمرونة وقابلية التطور ويخضع لمنهجية تصميم النظم في تخطيط وإختيار وتنفيذ النموذج المحاسبي الملائم للمؤسسة، مع تجاوز العوائق المختلفة عن طريق القيام بدراسة الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة وتحديد مراكز وفترة ووحدة التكاليف ودراسة سلوك الأعباء المباشرة وغير المباشرة، هذه الأخيرة التي تعد محل إهتمام خاص في الدراسة نظرا لما تشكله من نسبة معتبرة في التكاليف الإجمالية وكذلك لصعوبة تحميلها وتوزيعها بشكل دقيق على الأقسام أو الأنشطة والمنتجات النهائية وأيضا تتطلب دراسة الجوانب الإجرائية المتعلقة بتنظيم السجلات والوثائق التي تعد الإطار المناسب لتسجيل ومعالجة ونقل المعلومات بالإضافة إلى الدليل الحسابي الذي يسهل من مهمة القيام بكل الإجراءات المتعلقة بتتبع وحساب عناصر التكلفة، وإختيار النظام الملائم الذي من خلاله يتم عرض ومعالجة المعلومات ولزيادة فعالية تلك الأنظمة وتحقيق قيمة مضافة معتبرة فيما يخص المعلومات المتحصل عليها يتم إستخدام برامج المعلوماتية.

الفصل الثاني:

تصميم ووضع نظام المحاسبة

التحليلية

تمهيد

إن المحاسبة التحليلية تحقق هدف من الأهداف الأساسية للمؤسسة الذي يتمثل في قياس تكلفة الإنتاج عن طريق الاعتماد على أنظمة التكاليف، والتي ستكون مخرجاتها تكلفة الإنتاج سواء كان هذا الإنتاج تام الصنع أو نصف مصنع وأن قياس الإنتاج يعتبر من أهم أهداف المحاسبة التحليلية لما له من أهمية في تسعير المنتجات واتخاذ القرارات اللازمة بشأن الاستمرار أو التوقف عن إنتاج أحد المنتجات أو استبداله بمنتج آخر.

لهذا فإن الحديث عن نظام المحاسبة التحليلية يقودنا إلى الحديث عن أنظمة حساب التكاليف النهائية للمنتجات ومنها طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، والتي أصبح يطلق عليها الأنظمة التقليدية، حيث لعبت دورا كبيرا خلال القرن الماضي كمصدر لمعلومات التكاليف وأسلوب لمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة.

لكن بالرغم من إستعمال هذا النظام الذي عرف انتشارا واسعا، إلا أنها لاقت إنتقادات هامة، نظرا للتطورات التي حصلت على مستوى كل من المؤسسة والمحيط الاقتصادي، فاتجه الباحثون للبحث عن بديل آخر لهذا النظام، لذا ظهرت عدة محاولات لتجديد نظام محاسبة التحليلية، ليتوافق مع الواقع الجديد.

لعل من أبرز محاولات التجديد، إن لم يكن أبرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي قدمه كل من KAPLAN و JOHNSON بإطاره النظري سنة 1987، الذي يتبنى فلسفة جديدة تقوم على اعتماد الأنشطة كأساس لحساب تكاليف مواضيع التكلفة، والذي يسمح بتوفير معلومات أكثر دقة مما كان يوفره النظام التقليدي. ومن خلال هذا الفصل سنعرض فيه أنظمة المحاسبة التحليلية ومراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك في بحثين وتناولنا في المبحث الأول ماهية أنظمة محاسبة التكاليف وذلك من خلال ثلاث مطالب وقد تطرقنا إلى كل من الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة والمقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة وأما المبحث الثاني فنقدم مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال ثلاثة مطالب وقد تطرقنا إلى كل من تحديد وتحليل الأنشطة وتجميعها وتحديد مراكز النشاط وإختيار موجهات التكلفة وتحديد تكلفة النهائية.

المبحث الأول: ماهية أنظمة حساب التكاليف

غيرت التطورات التكنولوجية داخل المؤسسة خاصة الصناعية آليات العمل المستخدمة من بنية التكاليف، ففي السابق كان يتم الإعتماد على الأنظمة التقليدية التي كان معمول بها في معالجة التكاليف غير المباشرة التي لعبت دور هاماً مما إستوجب على الباحثين البحث عن بديل آخر لهذا النظام ومواكبة هذه التغيرات، ومن أبرز هذه الأنظمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والذي لعب دوراً هاماً في المؤسسة.

لذلك كان من الجدير التطرق في المطلب الأول من هذا المبحث إلى دراسة ماهية النظم التقليدية من خلال إستعراض أهم الطرق التقليدية التي تستخدم في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة ومشاكل الأنظمة التقليدية وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى ماهية الأنظمة الحديثة من خلال استعراض أهم الخصائص والأهداف وفي المطلب الثالث سنتطرق إلى المقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة.

المطلب الأول: الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة

عرفت هذه الأنظمة أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث التغيرات في الطرق وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال بداية القرن الماضي ونجد من بين تلك الطرق، طريقة التحميل الإجمالي على أساس معامل إجمالي للتحميل، التي تتميز بالبساطة والشمولية لإعتمادها على معامل إجمالي واحد لتحميل الأعباء غير المباشرة وبالتالي فهي غير صالحة للتحليل المحاسبي للتكاليف، وقد طبقت طريقة أخرى أكثر تطوراً منها تسمى بطريقة التحميل حسب مراكز الإنتاج أو مراكز الأعباء تعتمد على عدة معاملات للتحميل، يتم تحديد معامل لكل مركز لتحميل الأعباء غير المباشرة وتعد أفضل من الطريقة الأولى لأنها تأخذ بعين الإعتبار طبيعة كل مركز، وبالرغم من ذلك فهي لم تعد صالحة خاصة بعد التوسع في الإنتاج (حجم المؤسسات، تعدد تشكيلة المنتجات، ...)، فهناك طريقة أخرى تعد امتداداً لهما والمتمثلة في طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) وهي تلك الطريقة التي تم إنتقادها لتضمنها بعض النقائص وعليه ظهرت طريقة التحميل العقلاني لتجنب نقائصها.

1. ماهية الأقسام المتجانسة

تتطلب عملية تحديد التكاليف النهائية للمنتجات تخصيص كل الأعباء المتعلقة بها، والتي تنقسم إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، ولئن كان النوع الأول لا يطرح أي مشكلة عند تخصيصها للمنتجات، فإن المشكل يكمن في النوع الثاني، إذ لا يمكن تحميل الأعباء غير المباشرة للمنتجات مباشرة، ولا يتم ذلك إلى بالمرور بحسابات وسيطة، ومن هنا كان البحث عن طرق تحميل هذا النوع من الأعباء محل إهتمام الكثير من الباحثين.

فمنذ سنة 1901 رأى الإنجليزي Hamilton CHURCH ضرورة تحميل هذه الأعباء لكل آلة حتى يتسنى نقلها للمنتجات، ثم جاء بعده الفكر التالوري بأسس طريقة أكثر عملية للتحميل أطلقت عليها عدة أسماء منها طريقة مراكز التحليل، الأقسام المتجانسة، التكلفة الكاملة، أو كما أصبح يعبر عنها اليوم بالنظام التقليدي لمحاسبة التسيير.

1.1. تعريف الأقسام المتجانسة

يعد مفهوم القسم المتجانس في مصطلحات المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982 جوهر الطريقة، حيث كان منطلق الفكرة من بعث التصور الذي وصل إليه RAIMILHO إثر بحثه المتواصل منذ سنة 1928 عن طريقة لحساب التكلفة النهائية بكيفية صحيحة، فقد تصور أنه يمكن تقسيم المؤسسات الصناعية إلى مجموعة من الأقسام المستقلة بنشاطها والمرتبطة بنظام يتصف بالتعقيد النسبي لحساب التكاليف الخاصة بها.

حيث يعرف القسم المتجانس على أنه قسم من نظام محاسبي، يجمع أنشطة متجانسة تقنيا وامتيازة عن أنشطة المراكز الأخرى¹.

يمكن تعريفه أيضا بأنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج...)، بحيث له إمكانيات وأهدافه ونشاطه الذي يمكن قياسه وكذا أعباءه².

2.1. أسس ومبادئ طريقة الأقسام المتجانسة

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي³:

❖ **تحديد الأقسام:** تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها المختلف وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتمثل تلك الأقسام غالبا في التموين والإنتاج والتوزيع وتحديد أيضا الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة والطاقة والإدارة، وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة.

1 DIDIER LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, 4eme édition, Edition D'organisation, Paris, France , 2004, p 20

2 علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية باب الزوار، الجزائر، 1999، ص46

3 ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص39

❖ **تحديد مفاتيح التوزيع:** يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج وقيمة التموين وكمية التموين وقيمة الآلات والمساحة وعدد العمال...

❖ **تحديد وحدة العمل:** إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء غير المباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها¹:

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بـ (عدد، وزن، حجم، مساحة...)
- ساعات اليد العاملة؛
- ساعات دوران الآلة؛
- مواد أولية مستعملة في قسم معين؛
- وحدة نقدية مثلاً (مئة ألف دج من رقم الأعمال...).

❖ **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة المالية) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق إستعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

❖ **التوزيع الثانوي:** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يحدث هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعقد مسألة حساب قيمها.

عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.

- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

1 ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 39

➤ **التوزيع المتبادل:** تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سالفا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات.

❖ **تكلفة وحدة العمل:** بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتمادا على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق ما يلي¹:

➤ تخصيص الأعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة؛

➤ توزيع الأعباء غير المباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي)؛

➤ توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي)؛

➤ التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج.

2. التحميل العقلاني

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الإنتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي أخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعلية أو نقص الفعلية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية.

تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به الطرق الجزئية عن

1 JACQUES MARGERIN, GERARE AUSSET, Comptabilité Analytique, Edition organisation, Paris, France, 1988 p 125

الطرق الإجمالية (الكلية)، ونجد بعض الباحثين الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية طريقة التكاليف المستغلة ونرى أن هذه التسمية ملائمة وتنطبق على مواصفات هذه الطريقة.

1.2. مبادئ طريقة التحميل العقلاني

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقليا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني¹:

➤ النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

➤ النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

➤ النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

يتم معالجة تلك الفروقات بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

➤ التكلفة المباشرة الأولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.

➤ التكلفة الإنتاج المحملة عقليا = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقليا.

➤ سعر التكلفة المحملة عقليا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقليا.

1 طويبية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 103

2.2. مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني

لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة¹:

❖ المزايا

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع إستقراره؛
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق وإتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والحسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن إستخدامها في التخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة على إستغلال الطاقة وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية وإستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية؛
- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية؛
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة؛
- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

❖ العيوب

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية وإختلاف قدرات الآلات؛
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

1 صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سبق ذكره، ص 143

3. مشاكل الأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية صممت من أجل مسايرة الظروف التي وجدت من أجلها والتي تركزت على مشكلة تخصيص التكاليف على ضوء انخفاض التكنولوجيا وإرتفاع تكلفة المعلومات، إلا أن تقييد تلك الظروف قد فرض تقييدا في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات، وفي السنوات الأخيرة تزايدت المشاكل الناتجة عن الأنظمة التقليدية لمواجهة هذه التغيرات، نتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي ويمكن إيجاز تلك المشكلات بالآتي¹:

❖ عجز الأنظمة التقليدية على رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة وذلك راجع لما يلي:

➤ تجميع الإنحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الإنحرافات في التقارير المالية الدورية بشكل يساعد في تصحيح الإنحرافات غير الملائمة؛

➤ بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة، فهي تجعل مدراء الأقسام مسؤولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى وإن لم يجري قياسها بشكل دقيق، ولهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساسا جيدا للتقييم المدراء والأقسام.

❖ تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (ساعات العمل المباشرة) كقاعدة للاستعداد التكلفة غير المباشرة وهي بهذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلا فإن التكلفة المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلف بنصيبها من التكاليف وبالتالي تسجيل تكلفة منتجات مشوهة وخاصة في الحالات التالية²:

➤ اختلاف الحجم الإنتاجي للمنتجات؛

➤ تنوع الحجم الطبيعي للمنتجات؛

➤ تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

❖ إن تعدد خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وتضائل العمل المباشر وإزدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية والخدمات التسويقية والتوزيع... لا يبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية (التي وضعت لظروف مغايرة وأكثر بساطة) في ظل انخفاض تكلفة تكنولوجيا المعلومات، كما أن ذلك يمكن أن يكون خطرا في المنافسة الشديدة للتكنولوجيا المعلومات التي جعلت من المعلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتج أمرا حاسما للنجاح في المنافسة.

بناء على ما قدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة للمتطلبات المؤسسة وأهدافها، ولهذا ظهرت الحاجة إلى وجود أنظمة بديلة بحيث تستطيع المؤسسة مواكبة التطورات الحديث في مجال الإنتاج والتسويق على ضوء التنافس الدولي بين المؤسسات.

1 إسماعيل مجي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد، عمان، ط 2، 2008، ص 156

2 نفس المرجع أعلاه ص 157

المطلب الثاني: الأنظمة الحديثة لحساب التكلفة

بما أن المؤسسات في الوقت الحاضر بدأت بإنتاج أصنافا متعددة من المنتجات وأدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها، أدى هذا إلى زيادة التكلفة الكلية مما زاد التكاليف غير المباشرة وزاد هذا من الإهتمام بها وذلك راجع إلى الحواسيب الإلكترونية التي تحتاج إلى الكثير من الأنشطة (كتهيئة المكاتب والجدولة...)، التأكيد على خدمات المستهلك بشكل أفضل، تعدد المنتجات....

تعتبر التشوهات الناشئة عن عملية توزيع التكاليف غير المباشرة التي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع وزيادة شدة المنافسة نتج عنها بعض القرارات الخاطئة بسبب المعلومات الناشئة عن عملية توزيع التكاليف في الأنظمة التقليدية، لكي تتمكن المؤسسة من مواجهة هذه النقائص لا بد لها من خلق نظام تكاليف قوي وفعال إذ لم يستطع النظام التقليدي من تلبيتها، هذا ما أدى بالباحثين إلى البحث عن نظام جديد يواجه هذه النقائص لهذا فقد نشأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1.1 مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هو النظام الذي يقوم بتفكيك نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلفة هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن¹.

هو ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي إستفادت منها، ثم التخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقا لمعدل إستفادتها من هذه الأنشطة².

من خلال التعاريف السابق يمكن إستخراج تعريف شامل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أنه نظام لحساب التكاليف على مرحلتين، يستعمل الأنشطة كأساس لتحميل تكاليف الموارد إلى مواضيع التكلفة، ويستعمل كذلك كأداة مساعدة للتسيير.

1 إسماعيل مجي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 163

2 عبد اللطيف، ناصر نور الدين، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 218

حيث يمكن توضيح مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالشكل التالي:

شكل رقم (06): التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2008، ص164

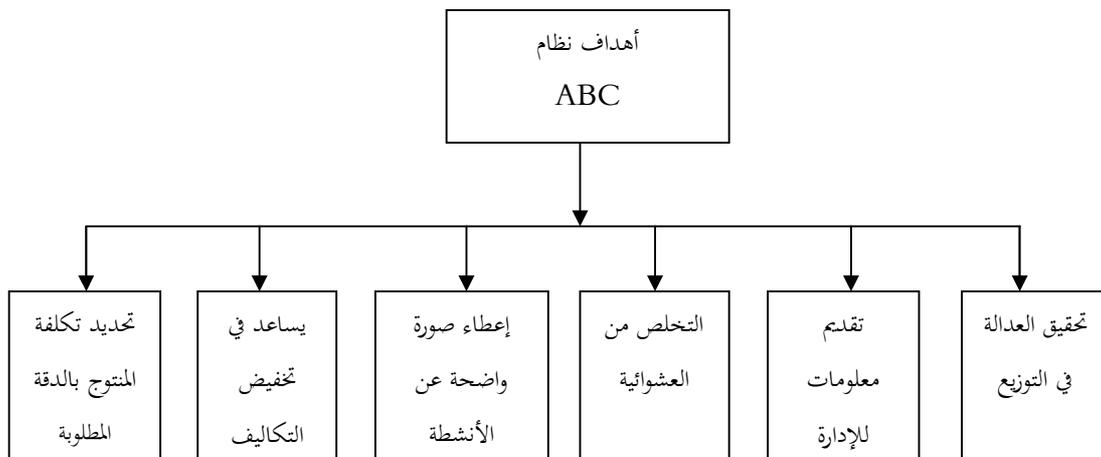
2.1. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة؛
- معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

يمكن إيضاح أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالشكل التالي:

الشكل رقم (07): أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2008، ص164

3.1. خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال إعتماها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، وبفضل خاصية دقة تتبع الأعباء يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية¹.

تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير مباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى إستهلاكها من الموارد المخصصة وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار النشاطات المسببة للأعباء ومقدار إستخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بخلاف الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج إطار النشاطات المعنية ونعني بذلك إعتما ساعات العمل المباشر أو الأعباء المباشرة بصفة عامة في التوزيع.

قد أثبتت التجارب في الدول الأوروبية والأمريكية على إمكاناتها الهائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز بإستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير وإندماج أنظمتها على أنها تتلاءم مع كل قطاعات النشاط، وفي الواقع إن إستخدام هذه الطريقة إنطلق من هذا الوسط ثم عممت على نشاطات وقطاعات أخرى، خاصة تلك النشاطات التي تتنوع تشكيلة منتجاتها وإرتفاع نسبة أعبائها غير المباشرة وتنشط في محيط تنافسي، بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي دقيق يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي تحتاجها في مهام التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات خاصة المتعلقة بالتسعير وخطة تشكيلة الإنتاج.

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمحمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء وإستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

1 أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 65

المطلب الثالث: المقارنة بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة

1. الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة

كانت أغلب الممارسات فيما يتعلق بتسيير التكاليف تتماشى مع المبادئ التي أرساها TAYLOR، فقد كان المسيرين والمحاسبون يهتمون بالتكاليف المباشرة بحكم أنها كانت تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف، كما كانت تلك الممارسات تركز في الرقابة على التكاليف والحرص على تحديد الإنحرافات عن ما خطط له، ويذكر COKINS أنه كانت أنظمة التكاليف موجهة أساساً لخدمة الجانب التشغيلي، فلم تكن توفر أية معلومة مفيدة فيما يتعلق بالجانب الإستراتيجي، وعلى العموم يمكن تلخيص الجوانب التي ركزت عليها الأنظمة التقليدية لتسيير التكاليف فيما يلي¹:

- يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها؛
- التركيز على المنتجات وإعتبارها هدف التكلفة؛
- يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المؤسسة أو يتم استخدام معدل تحميل مخصص لكل قسم إنتاجي ويتم بتحديدده بقسمة مجموع التكلفة غير المباشرة المخطط على أساس التحميل العقلاني؛
- استخدام مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات المؤسسة؛
- قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه؛
- تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تتمثل تكلفة العمل المباشرة أو تكلفة المواد المباشرة؛
- تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكلفة على كمية الإنتاج؛
- يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو آليا.

2. الأنظمة الحديثة لحساب التكلفة

- نظرا للتطورات الحاصلة على مستوى المحيط والمؤسسة وبروز أنظمة جديدة، إنتقل تسيير التكاليف إلى مرحلة جديدة ليأخذ أبعادا أخرى أكثر فعالية ومن أبرز الجوانب التي إرتكزت عليها الأنظمة الحديثة لتسيير التكاليف ما يلي:
- يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل المؤسسة؛
 - التركيز على الأنشطة وإعتبارها هدف تكلفة الأساس؛
 - يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل نشاط إنتاجي؛
 - تعدد استخدام مجمعات التكلفة في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل إحتساب تكلفة وحدة النشاط؛

1 إسماعيل مجي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 166

- تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكلفة غير المباشرة وفي تحميل هذه التكلفة هي نفسها مسببات التكلفة؛
- في الغالب لا تستند مسببات التكلفة على متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت وعدد الأجزاء وكمية الإنتاج...؛
- تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكلفة الأنشطة التي قامت ببناءه؛
- يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا¹.

عرفت الأنظمة التقليدية انتشارا واسعا إلا أنها لاقى انتقادات عديدة نظرا للتطورات التي حصلت على مستوى كل من المؤسسة والمحيط الإقتصادي، فأتجه الباحثون للبحث عن بديل آخر لهذا النظام، لذا ظهرت عدة محاولات لتجديد نظام المحاسبة التحليلية، ليتوافق مع الواقع الجديد ولعل من أبرزها إن لم يكن أبرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي قدمه كل من KAPLAN و JOHNSON بإطاره النظري سنة 1987، الذي يتبنى فلسفة جديدة تقوم على اعتماد الأنشطة كأساس لحساب تكاليف مواضيع التكلفة، والذي يسمح بتوفير معلومات أكثر دقة مما كان يوفره النظام التقليدي لذلك سنحاول عرض أهم المراحل لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 167

المبحث الثاني: تصميم وإرساء نظام المحاسبة التحليلية

مثلما هو الحال في تصميم أي نظام فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من حيث كونه نظاما ذو تكلفة عالية متكامل في المعنى الاصطلاحي لا بد أن يأخذ نفس الشكل والإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام للتكاليف، وذلك من حيث مفهوم النظام وخصائصه وآلية عمله بشكل عام.

للوصول إلى تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والآليات التي يعمل بها فإنه يجب تتبع عدة مراحل عند تصميمه في كل مؤسسة، حتى يمكن استخدامه بنجاحة، وقد يختلف عدد هذه المراحل بحسب نوع المؤسسة وحجمها ونوع المعلومات المراد الحصول عليها من خلال هذا النظام.

المطلب الأول: تحديد وتحليل الأنشطة وتجميعها

1. تحليل وتحديد الأنشطة

1.1. شروط التحليل

قبل البدء بعملية تحليل الأنشطة لابد من تحقيق أربعة شروط كما يلي¹:

❖ الفصل بين تحليل النشاط والتخطيط للنشاط

حيث يفترض في تحليل الأنشطة أن يعطينا وبدقة ما هو عليه كل نشاط (أي طبيعة عمله) ويجب ألا تتحول مهمة التحليل إلى تخطيط للنشاط، لأن التخطيط يتجه أكثر إلى شرح ما يجب أن يكون عليه نشاط ما بدلا من وصفه ويعتبر الفصل بين التخطيط والتحليل أمرا ضروريا لأن أي خلط بين المنهج الوصفي والمنهج المعياري في هذا المجال قد يحرف بشكل مستديم النتائج المتوخاة عن التحليل.

❖ تحديد واضح للأهداف

يجب قبل البدء بعملية التحليل أن نعرف أولا وبوضوح الأهداف الحالية والمستقبلية للمؤسسة فيما يخص إستراتيجية التصنيع فعملية التحليل هي حلقة ضمن سلسلة من العمليات، لذا يجب معرفة إلى أين نريد أن نصل من خلال هذا التحليل قبل الشروع فيه، وهنا يمكن إعطاء مثال عن مؤسسة تكون فيها عملية تصنيع المنتجات الجديدة غير متحكم فيها بشكل جيد، فإنه يتم تحديد وتحليل الأنشطة التي تخص تصور المنتج وتصميمه بعناية شديدة، بينما قد يكون من غير الضروري إعطاء نفس العناية لهذه الأنشطة في المؤسسة التي تكون فيها عملية التصنيع واضحة ومتحكم فيها.

1 LORINO PHILIPPE, le contrôle de gestion stratégique, Edition DUNOD, Paris, France, 1991, p p 49-53

❖ إجراء التحليل في شكل مشروع جماعي

يستحسن أن يكون تحليل الأنشطة مشروعاً جماعياً، نظراً لاعتبارين اثنين هما:

- لا يوجد أي شخص في المؤسسة على علم (شامل ودقيق) بهيكلية كل الأنشطة داخل مؤسسته، فنجاعة تحليل نشاط ما متعلقة بالمعنى بالنشاط نفسه.
- تلعب الأداة التي تتمخض عن عملية التحليل (أي التقسيم الناتج للأنشطة) دوراً حيوياً في تسيير المؤسسة وبناء نظام للتكاليف، لذا فإن هذه الأداة لا يمكنها تحقيق هذا الدور إلا إذا كانت محل قبول الجميع في المؤسسة.
- فتنظم عملية التحليل في شكل مشروع رئيس وفريق لهذا المشروع، ويكون مكوناً من ممثلين عن الوظائف الرئيسية للمؤسسة.

❖ رسملة المعلومات المتوفرة

فعملية التحليل لا تعني إلغاء كافة المعلومات المتوفرة عن عمل الأنشطة، فمثلاً يمكن أن نجد عدة معلومات عن نشاط ما من الهيكل التنظيمي، أو بطاقات المهام أو قاموس الإجراءات، وكذلك من خلال عمليات التحليل التي تم إجراؤها في إطار آخر مثل الجودة الشاملة، فيمكن الاستفادة من هذه المعلومات دون البحث عنها من جديد.

بعد تحقيق الشروط السابقة يبقى أن يحدد المجال الذي يجب أن يغطيه التحليل بدقة، أي تحديد مستوى التعقيد وطبيعة المعلومات المراد الحصول عليها، وعندئذ يمكن البدء بالتحليل عن طريق ما يسمى بالتحليل الشامل (l'analyse exhaustive) ويعني أن يتم تحليل كل نشاط في المؤسسة بدقة ودون إهمال لأي نشاط، ويتم ذلك في اتجاهين.

2.1. إتجاه التحليل: في هذا الصدد يقترح LORINO إتجاهين للتحليل أحدهما مكمل للآخر هما¹:

❖ من الأعلى إلى الأسفل

تعني بدء التحليل من أعلى مستوى في الهيكل التنظيمي إلى أدنى مستوى، مع التركيز على أن موضوع التحليل هنا هو الأنشطة وليس البنية التنظيمية، وهذه الطريقة لها إيجابيات منها:

- تغطية كل المجال المعني؛
- تركيز التحليل على أهم الرهانات؛
- المحافظة على تماسك الأنشطة؛
- تبني طريقة منظمة بدقة.

1 LORINO PHILIPPE, op-cit, p p 53-54

بالرغم من هذه المزايا إلا أن هذه الطريقة تبقى غير كافية، ويتم تكميلها بالطريقة الثانية.

❖ من الأسفل إلى الأعلى

تعني إجراء التحليل من أسفل المستوى الهرمي إلى أعلاه، أي إحصاء وبطريقة نظامية الأنشطة التي يستهلك فيها العاملون وقتهم وجهدهم، من أسفل مستوى ثم نجمع تصاعديا، وهذه الطريقة تعتبر مكتملة للأولى ولها مزايا هي:

➤ التعبئة الجيدة للأفراد المعنيين؛

➤ الحصول على تحليل واضح ودقيق؛

➤ تجنب تأثيرات البنية التنظيمية؛

➤ التأكد من النتائج في الميدان.

3.1. طرق جمع المعلومات

عند البدء بالتحليل قد يثار السؤال التالي: كيف نحصل على المعلومات؟ وهنا تقترح طريقتان لجمع المعلومات عن

الأنشطة في المؤسسة هما:

❖ إستشارة الخبراء

يتم ذلك عن طريق المقابلات الشخصية مع المسؤولين، وتنظيم استبيانات بهدف التعرف على كل نشاط من خلال الشخص الذي يؤديه، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا، والمقترحة من أكثر الباحثين، أمثال MEVELLEC وLEBAS وBOISVERT وحتى LORINO. ومن مزايا هذه الطريقة أنها لا تحتاج جهدا كبيرا، إلا أنها قد تقل فيها الموضوعية نظرا لإحتمال عدم مصداقية بعض الأشخاص نتيجة عدم الفهم لأهداف التحليل¹.

❖ العمل الميداني

تعني الملاحظة والمتابعة لمصلحة ما خلال مدة معينة، بهدف تسجيل الوقت المستغرق في كل نشاط، وتحليل البيانات التاريخية، والتحليل المباشر للأشخاص المعنيين خلال أداء النشاط، وهذه الطريقة يقل فيها معيار الذاتية، حيث نجدها أكثر موضوعية من سابقتها لكنها تعتبر مهمة شاقة، وتتطلب جهدا ووقتا معتبرين.

1 D.KHOUATRA et T.LEXTRAIT, comptabilité de gestion, Edition Ellipses, Paris, France, 1996 p 142

4.1. هيكلية التحليل

تعني كيفية قيادة عملية التحليل، ويمكن في هذا الصدد إعتداد ثلاثة أبعاد هي¹:

❖ البعد المتمركز حول البنية التنظيمي

إذ أن الطريقة البسيطة لقيادة التحليل تعتمد أساس على الهيكل التنظيمي وبالرغم من شمولية هذه الطريقة وسهولة إستعمالها إلا أن إستعمالها لتحليل الأنشطة قد يجعل هذه الأخيرة متأثرة بالتقسيم التنظيمي الذي لا يظهر الترابطية بين الأنشطة في المؤسسة.

❖ البعد المتمركز حول التقسيم الوظيفي

إن وظائف المؤسسة مثل التصنيع والتجميع والدراسات والتسويق...، ليست إلا مرآة عاكسة للتنظيم فقد نجد دائرة أو مصلحة في التنظيم تأخذ نفس إسم وظيفة من الوظائف، لذا فإن الطريقة الوظيفية لتحليل الأنشطة تعني تحليل وظيفة بوظيفة وحتى داخل الوظائف الجزئية، هذه الطريقة لها ميزة كونها أقل خضوعا لتأثيرات التنظيم وأنها مهيكلة بشكل جيد لكنها أكثر تعقيدا ونادرا ما تتوجه نحو إظهار العلاقات بين الأنشطة مثل سابقتها².

❖ البعد المتمركز حول المسارات

هي أصعب طريقة لكنها الأكثر ملائمة لإرساء نظام محاسبي على أساس الأنشطة، فوفق هذه الطريقة يجرى التحليل على أساس سلسلة تدفق الأنشطة فهي تنظر إلى المؤسسة من خلال سلسلة الأنشطة المكونة لها وتوضح العلاقات بين هذه الأنشطة من جهة وبينها وبين المخرجات الإستراتيجية للمؤسسة من جهة أخرى، وهي الطريقة الأكثر استقلالا عن التنظيم الأمر الذي لا يضمن شموليتها أي وجود إحتمال نسيان بعض الأنشطة.

2. تجميع الأنشطة

للحصول على تكلفة منتج دقيقة يجب تجميع بيانات دقيقة عن تكلفة المواد العمل المباشر ثم تحديد الإحتياجات التي تتطلبها المنتجات من المواد والعمل المباشر ثم تحديد الإحتياجات التي تتطلبها المنتجات من المواد غير المباشرة حيث يراعي ما يلي³:

➤ التركيز على المواد الغالية؛

➤ التأكيد على المواد التي يتغير إستهلاكها بصورة مهمة من منتج إلى آخر؛

➤ لتركيز على المواد التي لا ترتبط أنماط الطلب عليها مع مقاييس التخصص التقليدية كالعمل والمواد.

1 PHILIPPE LORINO, Op - cit, p p 54 -56

2 D.KHOUATRA et T.LEXTRAIT, Op - cit, p 142

3 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 168

بغرض تخفيض عدد مراكز التحليل (بالمعنى العام) يلجأ إلى تجميع الأنشطة المنتقاة في مجموعات، وتستعمل لذلك عدة معايير كما يلي:

1.2. التجميع في مسارات

بمعنى جمع الأنشطة التي لها هدف واحد حتى ولو كانت هذه الأنشطة تنتمي إلى مصالح مختلفة، فمثلا مسار الفوترة يتكون من عدة أنشطة، كما يوضحه الجدول رقم 01، فالأنشطة (03، 05، 07) موجهة لهدف واحد هو إعداد الفاتورة، لذا يمكن تجميعها في مسار واحد يمثل مركز تحليل مستقل عوضا عن إستعمال كل نشاط على حدة حيث تتمثل الميزة الرئيسية لهذا التجميع في كونه يعطي النظرة الأفقية للمؤسسة، ويمكن كذلك تجميع أنشطة الدعم في مسارات للدعم بحسب الهدف المشترك، فمثلا تجميع أنشطة كالإعلام الآلي، المحاسبة ومراقبة التسيير في مسار يسمى بمسار نظم المعلومات¹.

الجدول رقم (01): الأنشطة المكونة لمسار الفوترة

التسليم			المحاسبة			المصلحة التجارية			المصالح
نشاط09	نشاط08	نشاط07	نشاط06	نشاط05	نشاط04	نشاط03	نشاط02	نشاط01	الأنشطة
		X ←		X ←		X ←			المسارات

المراجع: LAURENT RAVIGNON et ALL, Méthode ABC/ABM rentabilité mode d'emploi, 2eme Edition, Edition d'organisation, France, 2003, p 250

2.2. التجميع بحسب عوامل السببية

أي تجميع الأنشطة التي يحركها نفس السبب في مركز واحد، وتستعمل لهذا الغرض مصفوفة بمدخلين أحدهما للأنشطة والآخر لعوامل السببية كما هو موضح في الجدول رقم (02)².

1 PHILIPPE LORINO, Op -cit, p 250

2 Idem, p 250

الجدول رقم (02): مصفوفة الأنشطة/العوامل

نشاط07	نشاط06	نشاط05	نشاط04	نشاط03	نشاط02	نشاط01	
						X	العامل 01
				X			العامل 02
					X		العامل 03
X	X		X				العامل 04
					X		العامل 05

المرجع: D.KHOUATRA et T.LEXTRAIT, comptabilité de gestion, Edition Ellipses, Paris ,France, 1996, p143

يختلف هذا التجميع عن سابقه في أن الأول يجمع الأنشطة بالإعتماد على المخرجات فهو معيار بعدي بينما يهتم التجميع الثاني بموجهات تكاليف الأنشطة، فهو معيار قبلي.

3.2. التجميع بحسب المستويات الهرمية للأنشطة

بمعنى تجميع الأنشطة بحسب مستويات موجهات التكاليف حيث صنف KAPLAN للأنشطة والموجهات في أربعة مراكز رئيسية، وتمثل الفائدة المحصلة من هذا التجميع في أنه يسهل عملية إختيار موجهات تكاليف كل مركز وتحليل مكونات هذه التكاليف وبالتالي إتخاذ قرارات بشأنها، فمثلا لنأخذ حالة الأنشطة المتعلقة بنوع المنتجات، فإذا كانت تكلفة تغيير خصائص المنتج كبيرة جدا، فيمكن إذا إتخاذ قرار إما بحذف المنتج أو إستبداله.

4.2. التجميع بحسب سلسلة القيمة

يمكن أن تجميع الأنشطة بحسب العناصر المختلفة المكونة لسلسلة القيمة، بمعنى التجميع بحسب المعايير المتعلقة بالقيمة التي ينشؤها كل نشاط، وهذا التجميع يسمح بإدارة جيدة للتكاليف عن طريق القيمة ويسمح بما يلي¹:

➤ المساهمة في إنشاء القيمة للزبون (ما هي الأنشطة التي تنشئ منتجات ذات قيمة للزبون؟)؛

➤ الفعالية (ما هي الأنشطة الناجعة؟)؛

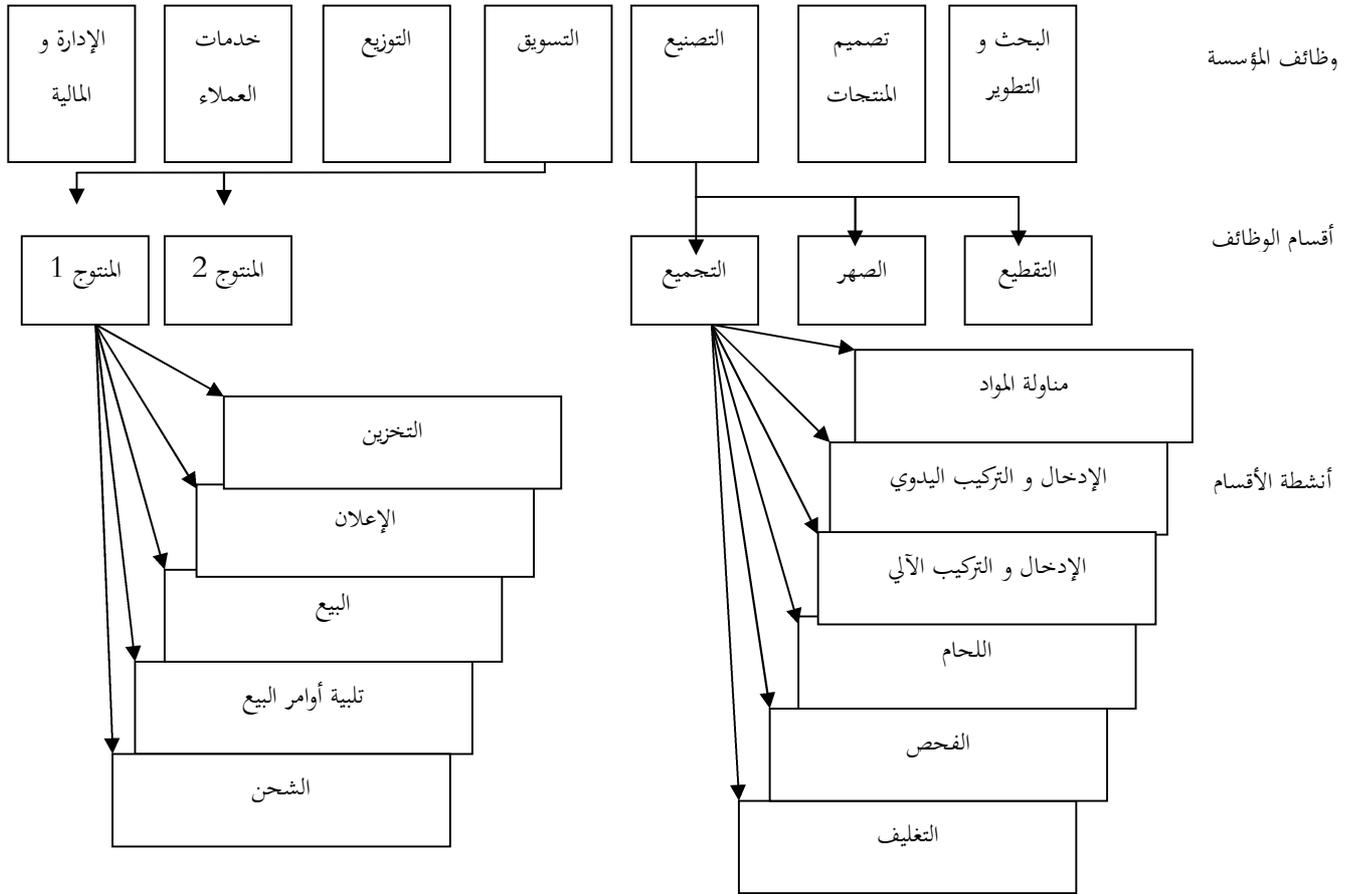
➤ مهمة المؤسسة (ما هي الأنشطة المهمة؟).

➤ كما يسمح هذا التجميع إما بإلغاء أو تدعيم بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ويمكن المؤسسة من الحصول على أفضل تخصيص للموارد. وأخيرا يمكن القول أن تجميع الأنشطة يسمح بتجنب التعقيد أي تجنب

1 BESCOS P.L et MENDOZA C, Le management de la performance, Editions Comptables Malesherbes, Paris, France, 1994 p p 55- 56

نظام صعب الإستعمال والتحديث والحصول على نمذجة للمؤسسة بالأنشطة بشكل أمثل أي الموازنة بين تكلفة الحصول على المعلومة وصيانتها من جهة، ومن جهة أخرى على منفعة هذه المعلومة لإتخاذ القرارات.

شكل رقم (08): تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة



المراجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2008، ص 170

يوضح الشكل رقم (08) كيفية تحديد وتحليل عملية الأنشطة وتجميعها من خلال تحديد الوظائف الرئيسية للمؤسسة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة، ثم دراسة وتحليل العمليات والفعاليات داخل كل قسم لتحديد الأنشطة كما يوضح ثلاث مستويات الأولى للوظائف والثاني للأقسام وقد تخصص في تحليل وظيفتي التصنيع والمبيعات على سبيل المثال وأخيرا المستوى الثالث الذي تخصص في تحليل الأنشطة وقسم التجميع (من وظيفة التصنيع فقط) وقسم المنتج (1) من وظيفة التسويق.

المطلب الثاني: تحديد مراكز النشاط واختيار مسببات التكلفة

1. تحديد مراكز النشاط

يعتبر مركز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل تكلفة الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الإستلام كمركز نشاط الإستلام وإن إختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على كلفة المنتج النهائية.

إن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة منتج كلية ب خمسين ألف دينار أو أن يتم تجزئتها لتصبح مثلاً ثلاثين ألف دينار لنشاط التصنيع وعشرين ألف دينار لنشاط الإستلام، حيث القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل¹.

حيث في أي نظام من أنظمة المحاسبة التحليلية لا بد من وجود أداة لربط التكلفة النهائية بمواضيعها لتحليل للتكاليف فنجد في نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعدد المصطلحات فمنها مؤشرات التكلفة، مؤشرات النشاط وحتى وحدا العمل، لكن الميزة الأساسية هنا تتمثل في كون هذه المؤشرات تقيس من جهة حجم النشاط المستهلك ومن جهة ثانية تفسر سبب إستهلاكه، فهذه العلاقة السببية تزيد من مصداقية التحليل².

2. إختيار مسببات التكلفة

مسببات (موجهات) التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط، المخرجات من المنتجات والخدمات وبالتالي فهو قياس كمي يعكس مخرجات النشاط، حيث وحدة القياس ليست بالضرورة سبباً للتكلفة، لأنها لا تصف إلا ارتباطاً وهي ليس دائماً ظاهرة تطلق نشاطاً متجانساً والذي ينتج عنه تلك التكلفة. لذي يجب تفادي تعويض المصطلح الكلاسيكي (وحدة العمل) مسببات (موجهات) التكلفة حيث يحتفظ بهذا الأخير لأسباب التكاليف.

تقوم الأنظمة التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط التكاليف بالوحدات المنتجة حيث تقسم التكاليف في الغالب إلى متغيرة وثابتة وفقاً للتغيرات في حجم الإنتاج أما بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فإنه يقوم بتحليل سلوك التكلفة بناءً على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف وهذه المقاييس هي موجهات التكلفة، حيث يعرف موجهات التكلفة بأنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط³.

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 169

2 BOUQUIN H, Comptabilité de gestion, 1er édition, édition Economica, Paris, France, 2000, p 141

3 هاشم احمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 29

حيث نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من الأنظمة التي تخصص التكاليف على مرحلتين الأولى حسب الأنشطة والثانية على المنتجات، وفيما يلي إستعراض موجاهات التكلفة لمرحلي التخصيص حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)¹.

1.2. مسببات (موجهات) المرحلة الأولى

يتم في هذه المرحلة تتابع تكاليف المدخلات إلى مجموعات التكلفة في كل مركز نشاط وكل مجموعة تمثل النشاط أو الأنشطة المنجزة في ذلك المركز حيث تحدد المبالغ الخاصة في كل مركز نشاط حسب موجهات التكلفة المستعملة وذلك في حالات عدم القدرة على تتابع التكاليف مباشرة، وكلما كان إختيار موجة التكلفة ملائما كلما أمكن تسجيل تكلفة أنشطة دقيقة.

2.2. مسببات (موجهات) المرحلة الثانية

تعد موجهات التكلفة في المرحلة الثانية من أهم العوامل التي تقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إذ أن نوع هذه الموجهات وعددها يحدد مدى الدقة في تسجيل تكلفة المنتج، حيث قرار إختيار موجهات التكلفة للمرحلة الثانية يعد من أهم القرارات الخاصة بتصميم النظام وهو أكثر تأثيرا في التحويل إلى إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإن إختيار تلك الموجهات يتطلب إتخاذ قرارين هما:

❖ تحديد عدد مسببات (موجهات) التكلفة الممكنة إستخدامها

يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تعدد موجهات التكلفة غير المرتبطة بالحجم بهدف تحقيق تكلفة منتج دقيقة، إن هذه الموجهات قد يكون عددها كبيرا نسبيا فمنها ما هو مستقل ومنها ما هو مرتبط مع غيره من الموجهات ولذلك فإنه لا بد من وجود عدد معين من هذه الموجهات بحيث يحقق إستعماله أعلى منفعة بأقل التكاليف الممكنة، وفي هذا المجال هناك عدد من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من الموجهات التكلفة وهذه العوامل هي:

- مستوى الدقة المرغوب فيه لتكلفة المنتج المسجلة: فكلما ارتفع مستوى الدقة المرغوب فيه كلما زاد عدد موجهات التكلفة المطلوبة؛
- درجة تنوع المنتج: فكلما كبرت درجة تنوع المنتج كلما زاد العدد المطلوب؛
- التكلفة النسبية لمختلف الأنشطة: فكلما كبر عدد الأنشطة التي تمثل نسبة مهمة من التكلفة الإجمالية كلما زاد العدد المطلوب؛
- درجة تنوع الحجم: فكلما كبر نطاق كميات الدفعات كلما زاد العدد المطلوب؛

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 171 - 173

➤ استخدام موجهات التكلفة المرتبطة ارتباطا تاما: فكلما قل ارتباط موجه التكلفة بالاستهلاك الفعلي للأنشطة كلما زاد العدد المطلوب¹.

3. أصناف مسببات (موجهات) التكاليف

يمكن اعتماد عدة أسس لتصنيف موجهات التكاليف، ومن هذه الأسس نجد التصنيف على أساس مستوى السببية، والتصنيف على أساس مراحل تتبع التكاليف كما يلي²:

1.3. التصنيف على أساس مستوى السببية

قدم كل من KAPLAN و COOPER أربعة مستويات للسببية في المؤسسة كما يلي:

- مستوى وحدة المنتج: ففي هذا المستوى يكون الموجهة في حدوث تكاليف النشاط هو عدد الوحدات المنتجة؛
 - مستوى دفعة الإنتاج: وهنا تكون تكلفة النشاط تابعة لدفعات الإنتاج وليس لحجم الإنتاج؛
 - مستوى نوعية المنتجات: أي أن التكلفة في هذا المستوى تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج؛
 - مستوى المؤسسة ككل: أي أن التكاليف تحدث على مستوى المؤسسة ككل وتشارك فيها جميع المنتجات.
- الجدول الموالي يوضح فيه جاريسون أمثلة عن الأنشطة في هذه المستويات والتكاليف الممكن تتبعها والموجهات الممكنة لها:

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره

2 BOUQUIN H, Op -cit, p 150

الجدول رقم(03): أمثلة عن موجبات التكلفة

المستويات	أمثلة عن الأنشطة أو مراكز الأنشطة	أمثلة عن التكاليف الممكن تتبعها	أمثلة عن موجبات التكلفة
المستوى الأول	أنشطة الآلات مثل آلات الحفر والتقطيع والصيانة. أنشطة العمل.	تكلفة القوة المحركة تكاليف الصيانة تكاليف العمل	ساعات عمل الآلات ساعات العمل المباشر عدد وحدات المخرجات
المستوى الثاني	عملية الأمر بالشراء. عملية الأمر للإنتاج. إعداد الآلات.	تكاليف مكتبية. المهمات المستهلكة. تكلفة إعداد الآلات	عدد الأوامر المنفذة. عدد أذون استلام المواد. عدد مرات إعداد الآلات.
المستوى الثالث	فحص الجودة. إختبارات المنتج. تصميم المنتج	تكاليف رقابة الجودة. تكاليف تخزين المواد. تكاليف هندسة المنتج.	عدد مرات الفحص. عدد الإختبارات. عدد ساعات التصميم.
المستوى الرابع	معدات المصنع العامة. إدارة الموارد البشرية.	مرتبات إدارة المصنع. الضرائب العقارية والتأمينات.	عدد ساعات الآلات. عدد ساعات اليد العاملة

المرجع: ري إتش جاريسون وإيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2002، ص ص 229 - 230

2.3. التصنيف على أساس مراحل تتبع التكاليف

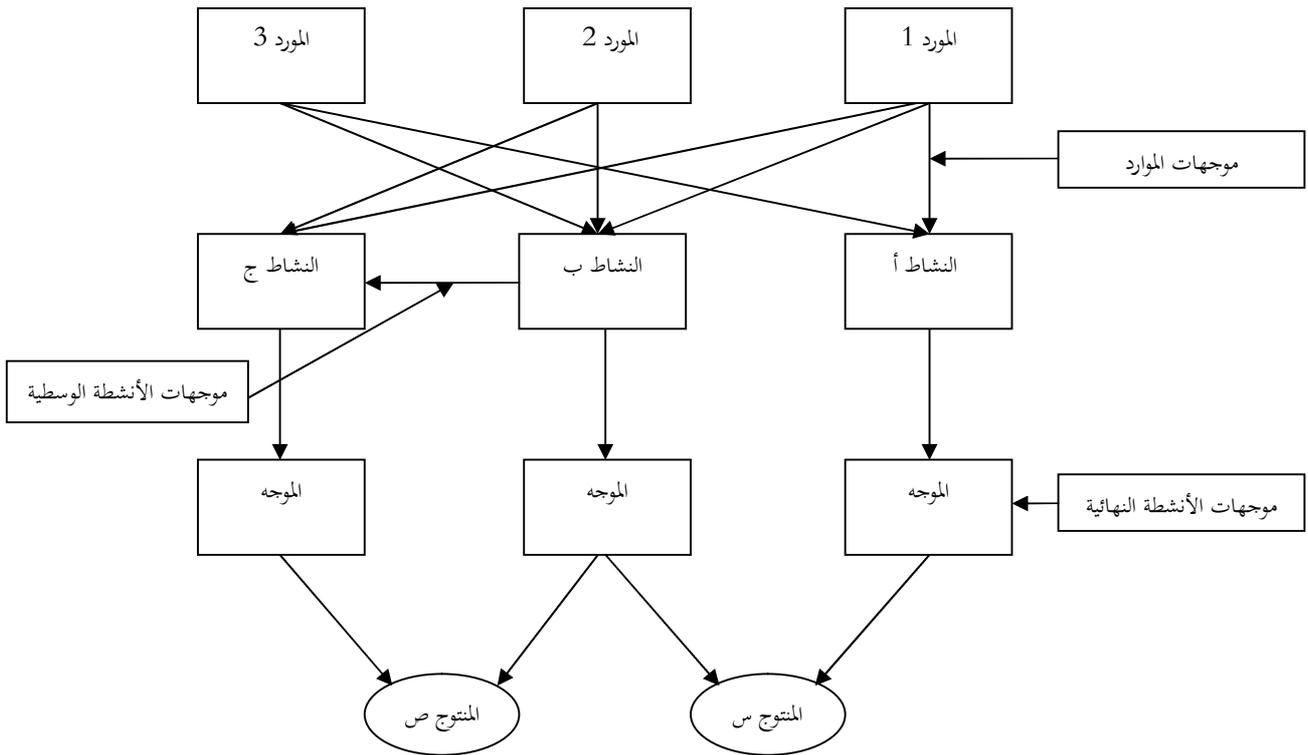
في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يتم تحميل التكاليف إلى مواضيع التكلفة على مرحلتين وتستخدم في كل مرحلة موجبات خاصة كما يلي¹:

➤ **موجبات المرحلة الأولى:** هي الموجبات التي تربط بين الموارد والأنشطة بمعنى أنها تحدد مدى إستهلاك كل نشاط من موارد المؤسسة.

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص : 171-173

- موجّهات المرحلة الثانية: هي الموجّهات التي تربط بين الأنشطة أو مراكز الأنشطة وبين مواضيع التكلفة فهي تحدد إستهلاك كل موضوع تكلفة من الأنشطة وفي هذه المرحلة نجد نوعين من الموجّهات هما:
 - ✓ موجّهات الأنشطة الوسيطة: هي تستعمل لتحميل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الأولية؛
 - ✓ موجّهات الأنشطة النهائية: تستعمل لتحميل تكاليف الأنشطة الأولية لمواضيع التكلفة.

الشكل رقم (09): هيكل تصنيف موجّهات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2008، ص 173

❖ تحديد مسببات (موجّهات) التكلفة الواجب إستعمالها

بعد تحديد العدد المطلوب من موجّهات التكلفة يتم إختيار الموجّهات المناسبة بالإعتماد على العوامل التالية¹:

- تكلفة قياس موجة التكلفة كلما كانت التكلفة أقل فكلما زادت إحصائية إختيار موجة التكلفة؛
- إرتباط موجة التكلفة المختارة من الإستهلاك الفعلي للنشاط فكلما كان الإرتباط عالي كلما زادت إحصائية وجوب إستخدام موجة التكلفة؛

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 174

كلما زادت احتمالية إختيار موجهة التكلفة ولذا لا بد من إختيار عامل موجه لكل نشاط من الأنشطة المحددة حيث يعتبر هذا العامل مقياس للنشاط.

المطلب الثالث: تحديد كلفة أهداف الكلفة

1. تحديد معدل التكلفة لكل نشاط

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف موجهات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة موجهة تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (موجه التكلفة) حسب المعادلة التالية¹:

$$\frac{\text{إجمالي تكاليف النشاط المخطط}}{\text{إجمالي عدد الوحدات العامل المسبب}} = \text{تكلفة الوحدة العامل المسبب (الموجه) لنشاط A}$$

يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(04): إيجاد تكلفة الوحدة الواحدة من العامل المسبب

النشاط	مجموع تكلفة النشاط	العمل المسبب و مقداره	تكلفة وحدة العامل المسبب
مناولة المواد	XXX دينار	عدد الأجزاء	د/جزء XXX
الإدخال و التركيب اليدوي	XXX دينار	عدد الأجزاء	د/جزء XXX
الإدخال و التركيب الآلي	XXX دينار	عدد الأجزاء	د/جزء XXX
اللحام	XXX دينار	عدد الوحدات المنتجة	د/وحدة XXX
الفحص	XXX دينار	وقت الفحص	د/ساعة XXX
التغليف	XXX دينار	كمية المواد التغليف	د/علبة XXX

المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2008، ص 178

1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره ص 178

إن عملية الحساب الموضح في الجدول رقم(04) تشير إلى إيجاد معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المستخدمة في الأنظمة التقليدية بل وتسمى تكلفة وحدة العامل الموجه أو معدل تكلفة النشاط، ويمكن الإستفادة من هذه المعلومة في قياس التكلفة الإجمالية للمنتج وكأساس في إعداد الموازنات والتكلفة المعيارية وفي تطبيق محاسبة المسؤولية على مستوى الأنشطة.

2. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك بإستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج¹.

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة لهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع².
حيث تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء، ويمكن توضيحه في الجدول التالي:

1 ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007-2008، ص 5
2 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 33

جدول رقم(05):مثال عن حساب تكلفة المنتج

المنتج ب	المنتج أ	البيان
		التكاليف المباشرة المواد الأولية اليد العاملة المباشرة
		التكاليف غير المباشرة الإدخال والتركيب اليدوي: منتج(أ) ××× د/جزء، منتج (ب) ××× د/جزء الإدخال والتركيب الآلي: منتج(أ) ××× د/جزء، منتج (ب) ××× د/جزء اللحام: منتج(أ) ××× د/جزء، منتج (ب) ××× د/جزء الفحص: منتج(أ) ××× د/جزء، منتج (ب) ××× د/جزء الشحن: منتج(أ) ××× د/جزء، منتج (ب) ××× د/جزء
		التكلفة النهائية

المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2008، ص179

خلاصة الفصل الثاني

من خلال عرضنا للأنظمة التقليدية، استخلصنا بأن هذه الأنظمة تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق، وإن هذه الأنظمة ملائمة في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تقدم تكنولوجيا مستمر وأما الأنظمة الحديثة أنها تمتاز بصعوبة نوعا ما في التطبيق وذات تكاليف مرتفعة وإن هذه الطريقة تكون ملائمة في ظل الإنتاج ذو الحجم الكبير وفي ظل التنوع في المنتجات، والتقدم التكنولوجي المستمر. من خلال عملية المقارنة بين هذه الأنظمة، لاحظنا أنه لا يوجد إختلاف بين جميع الأنظمة السابقة في معالجة تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجر المباشر فهي تكاليف ترتبط بالمنتج بعلاقة السبب والنتيجة وينحصر الإختلاف بين كل منهم في أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة، ففي الأنظمة التقليدية تستخدم أسس تحكمية في توزيع هذه التكاليف وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة تكاليف المنتجات والمعلومات التكاليفية، بينما تستخدم الأنظمة الحديثة علاقة السبب والنتيجة وذلك بربط الأنشطة والموارد المستهلكة في إنجازها (تكاليف تلك الأنشطة) بالمنتج، ما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للإنتاج وهذا بدوره يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية.

فيعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة يقود إلى أن المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لإستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة ودليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن إختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم إختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة، ويرى هذا النظام بضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وبالتالي فهو يعطي لنا تصورا متقدما للتنظيم، كما أن إعتداد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الإنتقال من التنظيم العمودي إلى التنظيم الأفقي الموجه أساسا لإرضاء الزبائن، وخلق القيمة ومواجهة المنافسة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة تطبيقية في

مؤسسة مون جرجرة

تمهيد

تزايد الأهمية التي تحتلها المحاسبة التحليلية في المؤسسات اليوم، فهي تعتبر المصدر الأول عن معلومات التكاليف، هذه الأخيرة تفيد المسيرين وتساعدهم على إتخاذ الكثير من القرارات، مثل قرارات التسعير، والتركيز على النشاطات المرشحة... وبالرغم من هذه الأهمية تبقى المحاسبة التحليلية بشكل عام محدودة الاستعمال في المؤسسات الإقتصادية، ناهيك عن استعمال الأنظمة الحديثة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

من خلال هذا الفصل سنتعرض لمؤسسة اقتصادية جزائرية، تنشط في قطاع صناعة المياه الطبيعية والمشروبات الغازية غير الكحولية مون جرجرة، سنقوم في المبحث الأول بتقديم المؤسسة من خلال التعريف بالمؤسسة ومجال نشاطها وتطور تكاليف ونتائج المؤسسة وعرض أهداف المؤسسة وكذلك النظام الذي تعتمده المؤسسة لحساب التكاليف من خلال التعرف على طريقة حساب التكلفة النهائية للمنتج وعلى أي أساس تحمل التكاليف غير المباشرة وذكر سلبيات هذه الطريقة في تحميلها لتكاليف غير المباشرة، أما في المبحث الثاني سنحاول إقتراح نموذج لحساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وسنحاول التعرف إلى مسار الإنتاج بالمؤسسة ومن خلاله سنقوم بتحليل وتحديد الأنشطة وتجميعها على أساس القيمة وكذلك تحديد مسبب كل نشاط ومعدل تحميل لكل نشاط وفي الأخير سنقوم بالمقارنة بين النظام المعتمد من طرف المؤسسة والنظام المقترح وذلك من خلال حساب التكلفة النهائية للمنتج قارورة ذات سعة 01.50ل بتبيان أثر الطريقتين على تحديد النتيجة وعلى تسعير واتخاذ القرارات المناسبة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مون جرجرة والنظام المعتمد لحساب التكاليف

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو، حيث سنتطرق في المطلب الأول بدراسة عامة حول المؤسسة، أما المطلب الثاني سنخصصه بدراسة تطور التكاليف والنتائج في المؤسسة وفي المطلب الثالث سنتعرض إلى نظام حساب التكلفة في المؤسسة

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مون جرجرة

1. نبذة تاريخية عن المؤسسة

مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو هي مؤسسة عائلية ذات مسؤولية محدودة برأس مال 98 مليون دج توظف حاليا حوالي 300 عامل تختص في إنتاج المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية وقد أنشأت في سنة 1999 من طرف السيد إدحمانان عبد الله، في بداية نشاط المؤسسة كانت تختص في إنتاج المياه المعدنية ذات سعة 1.5 ليتر ولكن قد تطور نشاطها وذلك بإنتاج مختلف المنتجات مثل عصير البرتقال ومختلف أشكال قارورات المياه من حيث الحجم والشكل، حيث تتراوح طاقة إنتاجها 388 000 ليتر في اليوم.

❖ إسم المؤسسة: مؤسسة ذات مسؤولية محدودة المنبع الكبير أرافو.

❖ الاسم التجاري: مون جرجرة.

❖ نشاط المؤسسة: تختص في إنتاج المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية.

❖ الموقع الجغرافي للمؤسسة: تقع في أرافو بلدية الشرفة دائرة مشدالة ولاية البويرة.

❖ عدد العمال: توظف مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو حوالي 300 عامل في مختلف الأنشطة.

❖ رقم هاتف المؤسسة: من أجل تسهيل التواصل بين المستهلك والمؤسسة وضعت مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو رقم الهاتف والفاكس لخدمة المستهلك:

➤ الهاتف: (0213-020-72-30-30)، (0213-020-72-34-34)؛

➤ الفاكس: (0213-026-95-05-70).

❖ تسويق المنتج: منتج مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو يتمركز في أكثر من 30 ولاية وذلك لسيطرتها على أكبر نقاط البيع.

❖ الإستراتيجية السوقية: بسبب شدة المنافسة بين المؤسسات الوطنية المختصة في إنتاج المياه المعدنية وخاصة ذات سعة 1.5 ليتر والتي توجد حوالي 40 علامة تجارية مختص من هذا النوع لجأت مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو إلى إستراتيجية تسويقية جديدة والمتمثلة في إنتاج منتج المياه المعدنية ذات قارورة سعتها 5 لترات وتعتبر مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو الأولى وطنيا لإنتاج هذا النوع من المنتج وذلك في سنة 2003 مما سمح لها بمنافسة

منافسيها وسيطرتها على الحصة السوقية وطنيا من هذا المنتج والذي يشمل على أكثر من 30 ولاية ومدن كبرى وقد خصصت المؤسسة ميزانية إضافية من أجل عرض والتعرف على منتجها للعائلات الجزائرية وذلك بوضع أعوان مختصين في حماية المستهلك ومتابعة المنتج المسوق.

❖ **المنتج:** مؤسسة مون جرجرة المنبع الكبير في أرافو تسوق مختلف المنتجات من حيث النوع والحجم والمتمثلة في قارورات المياه الطبيعية المعدنية والمشروبات غير الكحولية المتعددة الأحجام والأشكال والتي سوف نعينها في الجدول التالي:

جدول رقم 06: مختلف المنتجات التي تسوقها مؤسسة مون جرجرة

المشروبات غير الكحولية (عصير البرتقال)		الماء الطبيعي	
السعة ب لتر	شكل المنتج	السعة ب لتر	شكل المنتج
02	Bouteilles	19	Bonbonnes
1.25	Bouteilles	05	Bidons
0.25	Bouteilles	1.5	Bouteilles
		0.5	Bouteilles
		0.25	Goblets

المراجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

❖ نقاط قوة مؤسسة مون جرجرة

➤ **جودة المنتج:** يتميز منتج مؤسسة مون جرجرة بالجودة من حيث النوع والحجم وذلك لوضعها أعوان مختصين في مراقبة الجودة ومتابعة المنتج من بدايته إلى نهايته للتطوير المنتج ومراقبته من حيث النوع والشكل من أجل المنافسة السوقية وإرضاء الزبائن.

➤ **جودة المواد الأولية:** تلعب المواد الأولية دورا أساسيا في نوعية المنتج وتحديد سعر البيع مما أدى بالمؤسسة لإختيار متعاملين من أجل الحصول على جودة المواد الأولية من حيث النوع والشكل والسعر.

➤ **ثبات أسعار البيع:** يتميز منتج مون جرجرة بثبات أسعار البيع وذلك من بداية سنة 2010.

➤ **وفرة المنتج:** يتميز منتج مون جرجرة بالوجود حتى في الأعياد ذلك بسبب طاقتها الإنتاجية الكبير الذي يتراوح 388000 لتر/اليوم.

2. الأهداف والإطار التنظيمي للمؤسسة

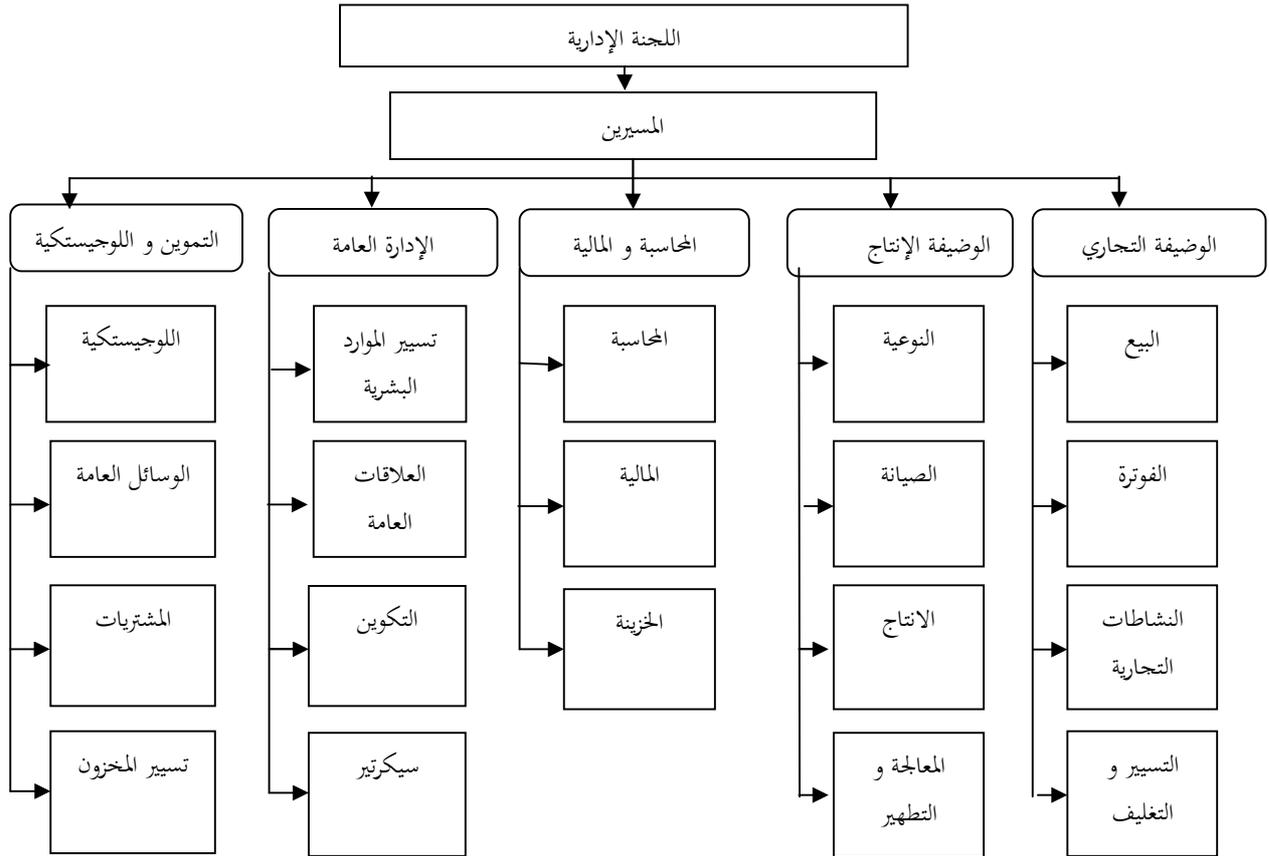
1.2. أهداف المؤسسة

تتمثل أهداف المؤسسة الصناعية لإنتاج المياه المعدنية والمشروبات الغازية غير الكحولية فيما يلي:

➤ ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة التي تتعرض لها؛

- تلبية حاجيات السوق الوطنية والعمل على تدعيم وتنمية الاقتصاد الوطن ولما الدخول إلى الأسواق العالية؛
- تخفيض التكاليف من أجل التوصل إلى تحقيق الميزة التنافسية؛
- إرضاء العملاء والحفاظ عليهم و كسب ثقتهم وضمان وفائهم.

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية لإنتاج المياه المعدنية والعصير (مون جرجرة)



المرجع: وثائق المؤسسة

2.2. الإطار التنظيمي للمؤسسة: تشغل مؤسسة مون جرجرة حاليا 300 عاملا مقسمين على خمس دوائر تنظيمية

يديرها المدير العام بمساعدة المسير

❖ مهام المدير العام: هو المسؤول الأول عن تسيير المؤسسة ومن مهامه

- تحديد الموازنات ورفعها إلى مجلس الإدارة؛
- إعطاء التراخيص للقيام بالمهام داخل التراب الوطني في إطار النظام المعمول به؛
- إعطاء التراخيص لشراء مستلزمات الإنتاج؛
- الاستعانة بالخبراء والمستشارين من أجل فحص ومراقبة ومتابعة الإنتاج ونظام التسيير.

حيث يمارس عمله بمساعدة اللجنة الإدارية والمسؤول بالتسيير ومن المهام الموكلة لهذا الأخير ما يلي:

➤ تقديم المؤسسة لدى محافظ الحسابات؛

➤ متابعة الوكالة المعطاة للمديرية العامة في غياب المدير العام؛

➤ التفاوض على قروض التمويل مع البنوك في حدود تقديرات الموازنة.

❖ **الوظيفة التجارية:** تشغل موظفين يتولون العمليات المتعلقة ببيع المنتجات والاتصال بالزبائن، وتلقي طلباتهم ثم تحويلها إلى الوظيفة التقنية، إعداد الفواتير ومتابعة النتائج التجارية (لوحة القيادة) وتسيير مادي للأغلفة.

❖ **وظيفة الإنتاج:** تشغل 239 عاملا وهي تقوم بمراقبة النوعية ومطابقتها للمعايير المعدة وتتولى عمليات الصيانة وكذلك تسيير كلا من أعمال الإنتاج والورشات والقيام بعمليات المعالجة والتطهير.

❖ **الوظيفة المالية والمحاسبية:** تشغل 05 عاملا هي التي تتولى عملية المسك اليومي للحسابات وإرسالها إلى المحاسبة المالية وتحليلها مع مسؤول الوظيفة المالية وإعداد التصريحات الضريبية في الآجال المحددة وإعداد الفواتير للزبون ومتابعتها وتسيير عمليات الصندوق.

❖ **الإدارة العامة:** تشغل 08 عاملا وتتولى تسيير الموارد البشرية والمادية، فهذه الوظيفة تسهر من جهة على أمن المؤسسة بشكل عام وعلى حماية الوسائل العامة للمؤسسة ومن جهة أخرى تسهر على تسيير الموارد البشرية وما يتبعها من تكوين وتسيير الشؤون الاجتماعية.

❖ **التمويل واللوجيستكية:** تشغل 21 عاملا وتتولى تسيير اللوجيستكية والوسائل العامة والمشتريات وتسيير المخازن.

المطلب الثاني: تطور التكاليف والنتائج في مؤسسة مون جرجرة

سنعرض من خلال هذا المطلب ملخصا بتطور نتائج مؤسسة مون جرجرة وعليه سيتم كخطوة أولى بيان إتجاه تطور نتائج المؤسسة مقارنة برقم أعمالها ثم بيان أسباب ذلك بالتعرض لتطور التكاليف والنواتج خلال الفترة المذكورة. والجدول الموالي يبين تطور رقم الأعمال ونتيجة الدورة للفترة 2010-2011.

جدول رقم(07): رقم الأعمال ونتيجة الدورة لسنة 2010-2011

البيان	سنة 2010	سنة 2011
رقم الأعمال	161.399.597,00	553.197.603,11
نسبة النمو %	-	242,75
النتيجة الصافية	5 332.365,40	23.371.475,61
نسبة النمو %	-	338,29

المرجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يتضح من خلال الجدول أن رقم الأعمال الإجمالي للمؤسسة ارتفع سنة 2011 بنسبة كبيرة %242,75 وهذا الارتفاع سببه بالأساس ارتفاع مبيعات المؤسسة خاصة مبيعات المنتج قارورة ذات سعة 05 ل.

فيما يلي عرض بالتفصيل لعناصر التكاليف بطبيعتها والأرصدة الوسطية المستخرجة من جداول حسابات النتائج للسنوات المذكورة.

جدول رقم (08): تطور حسابات الأرصدة الوسطية للنتائج خلال الفترة 2010-2011

البيان	سنة 2010	سنة 2011	نسبة النمو
إنتاج السنة المالية	173 259.597	553 197 603,11	%219,28
إستهلاكات السنة المالية	131.171.512,72	460.966.004,56	%251,42
القيمة المضافة	42.088.084.28	92.231.598,55	%119,39
إجمالي فائض الإستغلال	10.355.200	29.194.363,86	%255,79
النتيجة العملياتية	7.364.817,50	2.3371.457,61	%217,33
النتيجة المالية	2.032.452,10	-	-
النتيجة العادية قبل الضريبة	5.332.365,40	23.371.475,61	%238,29
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	5.332.365,40	23.371.475,61	%338,29
النتيجة الصافية للأنشطة	5.332.365,40	23.371.475,61	%338,29

المراجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم(9): تطور حسابات التكاليف خلال الفترة 2010-2011

البيان	سنة 2010	نسبة	سنة 2011	نسبة	نسبة النمو
ح/60	125.666.889,05	%74,83	455.021.397,51	%85,89	%11,15
ح/62	5.504.623,67	%3,21	5.944.607,05	%1,13	%2,08-
ح/63	28.772.085,04	%1,73	62 498 826,36	%11,80	%10,07
ح/64	2 960 799,24	%1,76	538.408,33	%0,10	%1,66
ح/65	412.921.50	%0,24	160	%0,0003	%0,2397-
ح/66	2.032.452,10	%0,15	-	-	%0,15
ح/68	2.577.461,00	%0,12	5.822.728,25	%01	%0,88-
المجموع	167.927.232	%100	529.826.127,50	%100	-

المراجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم(10): تطور حسابات الإيرادات خلال الفترة 2010-2011

النسبة	2011	النسبة	2010	البيان
100	553.197.603,11	93,15	161.399.597,00	ح/70
-	-	6,84	11.860.000	ح/71
100	553.197.603,11	100	173.259.597	المجموع

المرجع: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

❖ **القيمة المضافة:** شهدت ارتفاعا ملحوظا خلال سنة 2011 بنسبة نمو 119,39% والذي نتج عن إرتفاعها مبيعات المؤسسة التي تشكل ربحا لها.

❖ **نتيجة الاستغلال:** سجلت ارتفاعا ملحوظا سنة 2011 بنسبة 219,28% بالنسبة لسنة 2010 وهذا راجع إلى انخفاض أعباء الاستغلال.

من خلال ما سبق يمكن القول أن نواتج الإستغلال ساهمت بشكل كبير في الربح المحقق خلال سنة 2011 وهذا ما يعبر عن التسيير الحسن للمؤسسة، حيث أعطت الإهتمام لنتائج الإستغلال بحكم أنها تمثل نتائج النشاط العادي، ويمكن من خلاله تقييم أداء المؤسسة ويرجع إرتفاع نتيجة الاستغلال خاصة سنة 2011 بنسبة 255,79% إلى انخفاض تكاليف الاستغلال وارتفاع إنتاجية المؤسسة، وذلك راجع للتحكم الحسن للتكاليف، ومعرفة كيفية حدوثها ومحاولة تخفيضها قدر الإمكان.

المطلب الثالث: النظام المعتمد من طرف مؤسسة مون جرجرة لحساب التكلفة

تعتمد مؤسسة مون جرجرة لصناعة المياه الطبيعية والمشروبات غير الكحولية لحساب التكلفة النهائية للمنتج على طريقة التكلفة الكلية وذلك بتحميل جميع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتجات وهي عملية تقوم بها كل شهر حيث يتم تحديد هذه التكاليف كما يلي:

1. تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة

1.1. التكاليف المباشرة

❖ **تكلفة المواد الأولية واللوازم:** تحسب هذه التكلفة في مصلحة المحاسبة حيث تعتمد على طريقة التكلفة الوسيطة المرحة لتقسيم مخرجات المواد الأولية، وبالإستعانة ببرنامج خاص يحصل على كافة المعلومات عن استهلاكات المواد الأولية، أو اللوازم لمنتج معين.

❖ **تكلفة اليد العاملة:** تعتمد المؤسسة في تحديد هذه التكاليف على بطاقة ساعات العمل التي يمر بها كل منتج والوقت الذي تستغرقه كل آلة في عملية الإنتاج وكذلك يتم الإتصال بمصلحة الأجور للحصول على أجر القائمين على عملية الإنتاج لتحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة لكل منتج.

❖ **تكاليف الإهلاك:** وتضم إهلاك الآلات ومعدات النقل والأدوات المكتبية والمباني التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لمنتج معين، حيث تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الثابت لحسب القسط السنوي للإهلاك الآلات كما يلي:

➤ حساب معدل الإهلاك = $100 / \text{مدة الإنتاج}$

➤ حساب قسط الإهلاك السنوي = قيمة الآلة X معدل الإهلاك X عدد الأيام / 360

2.1. التكاليف غير المباشرة

❖ **المصاريف المالية:** تتمثل في كل من مصاريف المراجعة ومصاريف المهام...

❖ **الضرائب والرسوم الجمركية:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP).

❖ **اليد العاملة غير المباشرة** تتمثل في اليد العاملة التي تساهم في عملية الإنتاج بطريقة غير مباشرة.

❖ **الفضلات والمهملات:** هذه الأخيرة لا يتم تحميلها على المنتجات إلا بعد أن يتم تقييمها من طرف لجنة تابعة

لمصلحة الضرائب ويتم تحميلها بعد طرح الرسم على القيمة المضافة (TVA).

بعد التعرف على مختلف التكاليف في المؤسسة التي يتم الحصول عليها من طرف مصلحة المحاسبة سنتطرق إلى

الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة إلى كيفية تحميل هذه التكاليف على المنتجات.

2. الطريقة المعتمدة من طرف مؤسسة مون جرجرة لحساب التكلفة

تعتمد مؤسسة مون جرجرة لصناعة المياه المعدنية والمشروبات غير الكحولية لحساب التكلفة النهائية للمنتج على

طريقة التكلفة الكلية وذلك بتحميل جميع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتجات وهي عملية تقوم بها

كل شهر حيث يتم تحديد هذه التكاليف كما يلي:

1.2. تحميل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتج (قارورة ذات سعة 1,50ل)

❖ التكاليف المباشرة

➤ **تحديد تكلفة المواد الأولية:** تحسب هذه التكلفة في مصلحة المحاسبة حيث تعتمد على طريقة التكلفة

الوسطية المرجحة لتقسيم مخرجات المواد الأولية، وبالإستعانة ببرنامج خاص يحصل على كافة المعلومات عن

إستهلاكات المواد الأولية، لمنتج معين وكمثال عن المشتريات من المواد الأولية لإنتاج منتج مياه طبيعية سعة 1.5 ل

(القارورة، الغطاء، لاصقات القارورة، مقبض فاربدو، لاصقات الفاردو، شريط بلاستيكي، الحبر، شريط لاصق).

لمعرفة نصيب المنتج قيد الدراسة من التكاليف غير المباشرة تم استخدام نسبة يتم حسابها باستعمال الطريقة الثلاثية كما يلي:

$$\text{نسبة المنتج A} = \frac{\text{رقم أعمال المنتج } 100 \times A}{\text{رقم الأعمال الكلي}}$$

هذه النسبة يحددها مسؤول قسم المحاسبة على أساس رقم الأعمال لكل منتج، مما يحمل تكاليف أكثر للمنتج قارورة ذات 05 ل بحكم أن المؤسسة تحقق فيه رقم أعمال أكبر من مبيعات المنتجات.

➤ **تكلفة اليد العاملة:** تعتمد المؤسسة في تحديد هذه التكاليف على بطاقة ساعات العمل التي يمر بها كل منتج والوقت الذي تستغرقه كل آلة في عملية الإنتاج وكذلك يتم الاتصال بمصلحة الأجور للحصول على أجر القائمين على عملية الإنتاج لتحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة وللحصول على تكلفة اليد العاملة للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة اليد العاملة للمنتج A} = \text{التكلفة الإجمالية لليد العاملة} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب تكلفة اليد العاملة للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{تكلفة اليد العاملة للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{تكلفة اليد العاملة للمنتج A} / \text{عدد الوحدات}$$

➤ **تكاليف الإهلاك:** تضم إهلاك الآلات والمباني ومعدات النقل والأدوات المكتبية التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لمنتج معين، حيث تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الثابت لحسب القسط السنوي للإهلاك الآلات كما يلي:

$$\text{حساب معدل الإهلاك} = 100 / \text{مدة الإنتاج}$$

$$\text{حساب قسط الإهلاك} = \text{قيمة الآلة} \times \text{معدل الإهلاك} \times \text{عدد الأيام} / 360$$

❖ التكاليف غير المباشرة

➤ المصاريف المالية: تتمثل في كل من مصاريف المراجعة ومصاريف المهام... وللحصول على المصاريف المالية للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{المصاريف المالية للمنتج A} = \text{المصاريف المالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب المصاريف المالية للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{المصاريف المالية للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{المصاريف المالية للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ الضرائب والرسوم: تتمثل في الرسم على النشاط المهني وللحصول على الضرائب والرسوم للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{الضرائب والرسوم للمنتج A} = \text{الضرائب والرسوم الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب الضرائب والرسوم للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{الضرائب والرسوم للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{الضرائب والرسوم المالية للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ الفضلات والمهملات: هذه الأخيرة لا يتم تحميلها على المنتجات إلا بعد أن يتم تقييمها من طرف لجنة تابعة لمصلحة الضرائب ويتم تحميلها بعد طرح الرسم على القيمة المضافة (TVA).

➤ مصاريف الضمان الاجتماعي: يمثل 26% من الأجر القاعد لكل عامل وللحصول على مصارف الضمان الاجتماعي للمنتج A يحسب كما يلي:

$$\text{مصاريف الضمان الاجتماعي للمنتج A} = \text{الضمان الاجتماعي الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب مصاريف الضمان الاجتماعي للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{مصاريف ض الاجتماعي للوحدة من المنتج A} = \text{م ض إ للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ مصاريف التخزين: تتمثل في مصارف إدخال وإخراج المواد الأولية والسلع وللحصول على مصارف التخزين للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{مصاريف التخزين للمنتج A} = \text{مصاريف التخزين الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج}$$

ثم تحسب مصارف التخزين للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{مصاريف ض الإجمالي للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{م ض الإجمالي للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ مصاريف التعبئة: للحصول على مصارف التعبئة للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{مصاريف التعبئة للمنتج A} = \text{مصاريف التعبئة الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب مصارف التعبئة للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{مصاريف التعبئة للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{مصاريف التعبئة للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ مصارف الصيانة: للحصول على مصارف الصيانة للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{مصاريف الصيانة A} = \text{مصاريف الصيانة الإجمالية} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب مصارف الصيانة للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{مصاريف الصيانة للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{مصاريف الصيانة للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

➤ تكاليف المعالجة والنظافة: تتمثل في مصاريف التنظيف ومواد التنظيف وتعقيم المياه وللحصول على تكاليف المعالجة والنظافة للمنتج A تحسب كما يلي:

$$\text{تكاليف المعالجة والنظافة للمنتج A} = \text{التكاليف الإجمالية للمعالجة والنظافة} \times \text{نسبة المنتج A}$$

ثم تحسب تكلفة المعالجة والنظافة للوحدة الواحدة من المنتج A كما يلي:

$$\text{تكلفة النظافة للوحدة الواحدة من المنتج A} = \text{المصاريف المالية للمنتج A} / \text{عدد الوحدات المنتج}$$

➤ التوقعات: تمثل 01% من رقم أعمال كل منتج من منتجات المؤسسة.

2.2. نقد الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة

بالرغم من أن الطريقة المذكورة تمكن من التحديد الدقيق لتكلفة المواد الأولية والتي تمثل نسبة معتبرة من تكلفة المنتج، إلا أن المشكل يبقى في التكاليف غير المباشرة، حيث أن هذه الطريقة تقسم هذا النوع من التكاليف بشكل اعتباطي لأنها لا تسمح بفهم الأنشطة المسببة للتكاليف، وباستعمال رقم الأعمال كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة فإن هذه الطريقة تحمل تكاليف أكثر للمنتجات التي يكثر عليها الطلب مما يؤثر في قرارات تسعيرها.

كما أن هذه الطريقة لا توضح فرص تخفيض التكاليف، لأنها لا تبين مواطن تضخمها وهي تربط تكاليف الموارد (مواد، عمل، آلات، ...) بالمنتجات مباشرة دون المرور على المستهلك الفعلي لهذه الموارد وهي الأنشطة، وعليه يمكن القول أن الإستمرار في إستعمال هذه الطريقة لحساب تكاليف كل منتج لا يخدم أهداف المؤسسة في توفير قاعدة صحيحة لبناء سياسة تسعيرية ملائمة، ونظرا لهذه السلبيات الناتجة من اعتماد هذا النظام سنحاول في المبحث الثاني إلى اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بفهم الأنشطة المسببة للتكاليف وتتبعها وكذلك توفير قاعدة معلومات دقيقة وذات مصداقية للتكاليف.

المبحث الثاني: إقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد تعرفنا في المبحث السابق على النظام الذي تتبعه المؤسسة لحساب تكلفة إنتاجها المختلفة ولعل ما يلفت الانتباه هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحمل على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف منتج وهذا لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج.

فإذا كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي تم التعرض لجانبه النظري هو النظام الذي يعالج التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات مروراً بالأنشطة المسبب لها وبغرض تحسين معلومات التسيير بشكل عام ومعلومات التكاليف بشكل خاص فإنه يجب تبني عملية إجراء ومتابعة أنظمة حديثة لحساب التكاليف وذلك من أجل:

- توفير قاعدة معلومات لبناء سياسة تسعير ملائمة عن طريق وضع نظام لحساب التكاليف والتحكم في التكاليف النهائية؛

- تمكين المسيرين من إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وذلك عن طريق إرساء نظام حديث لحساب التكلفة النهائية تتأقلم مع خصائص المؤسسة ووضع نظام محاكاة للتكاليف المقدرة ومتابعة التكاليف الحقيقية.

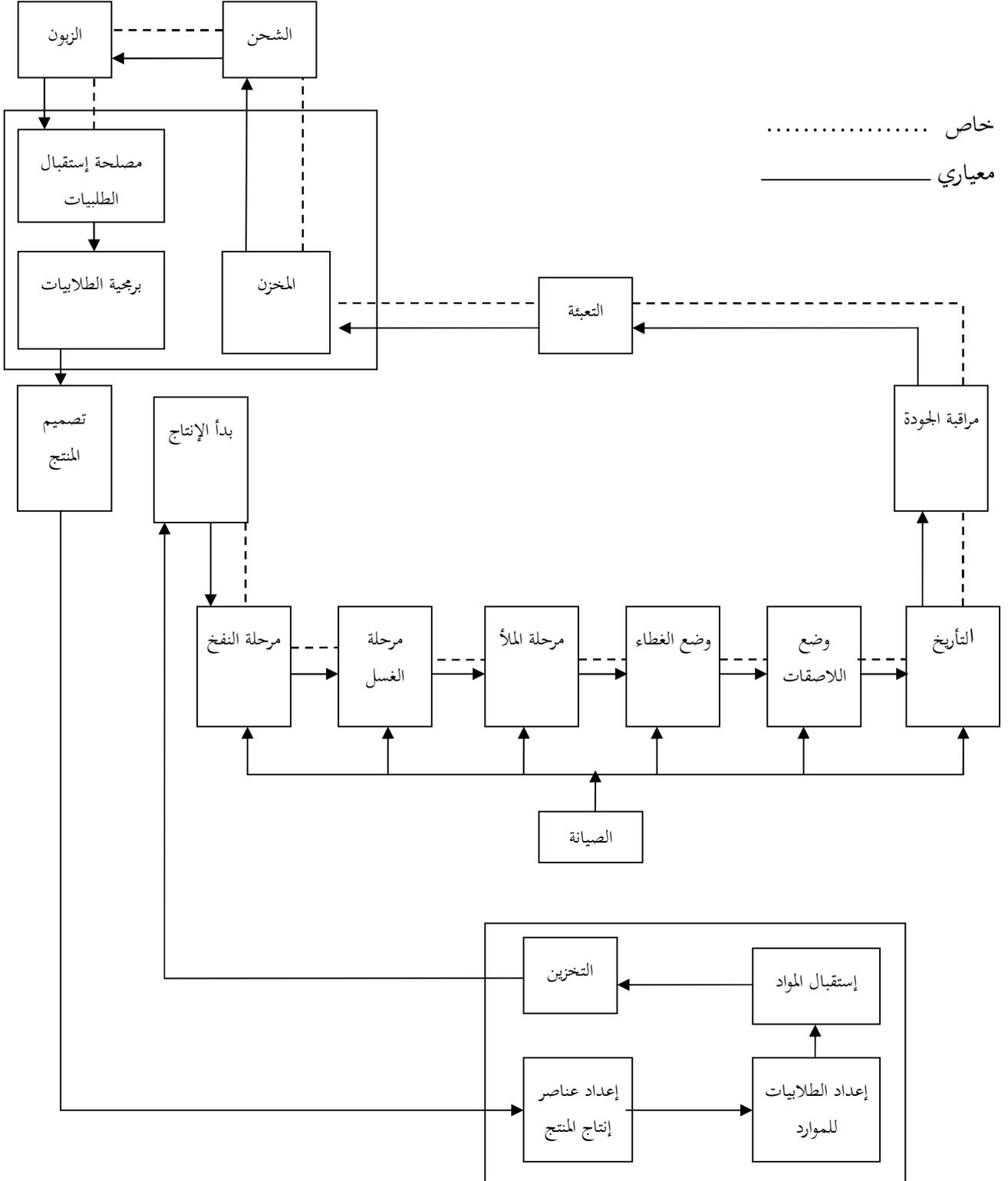
المطلب الأول: تحديد أنشطة وتكاليف المؤسسة

الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب تكلفة المنتج بأكثر دقة كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن والأسواق لهذه المؤسسة، ونظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين إختيار بعض الأنشطة ليتم وضع نظام التكاليف على أساس الأنشطة عليها ومن ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات ويكتسي إعداد قائمة الأنشطة دورا مهما في وضع نظام يركز على الأنشطة في المؤسسة وكما تعتبر مرحلة أساسية وذلك من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة لذلك سنقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى خمسة أنشطة رئيسية وأما قسم المحاسبة والمالية وقسم الإدارة العامة سيتم تصنيفها كأنشطة داعمة.

بغرض تحليل الأنشطة سيتم الانطلاق من مسار إنتاج منتج معين، بغير إهمال لأنشطة الدعم، أي أن كل مرحلة من مراحل الإنتاج سيتم إعتبارها كنشاط مستقل.

الشكل رقم (11): يوضح مسار الإنتاج النموذجي بمؤسسة مون جرجرة

الشكل رقم(11): مسار الإنتاج النموذجي بمؤسسة مون جرجرة



المرجع: من إعداد الطلبة بمساعدة المحاسب

1. تحديد أنشطة المؤسسة

1.1. الأنشطة الرئيسية

❖ نشاط التموين

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ برمجة الطلبات للمواد الأولية؛

➤ إعداد الطلبات.

❖ نشاط تخزين المواد الأولية

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط استقبال المواد الأولية؛

➤ نشاط تخزين المواد الأولية حسب طريقة استهلاكها؛

➤ نشاط إخراج المواد الأولية حسب طريقة استهلاكها.

❖ نشاط الإنتاج

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط تصميم المنتج؛

➤ نشاط الإنتاج؛

➤ نشاط الصيانة.

❖ نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط التعبئة؛

➤ نشاط مراقبة النوعية؛

➤ نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع.

❖ نشاط البيع

لقد تم تقسيم هذا النشاط إلى:

➤ نشاط استقبال طلبات الزبائن؛

➤ نشاط إعداد الطلبات؛

➤ نشاط شحن وتوزيع المنتجات؛

➤ نشاط إعداد الفواتير.

1.2. الأنشطة الداعمة: حيث تجمل فيها كل من أنشطة الإدارة العامة ونشاط المحاسبة والمالية، ستحمل تكاليف هذه الأنشطة إلى الأنشطة الرئيسية المذكورة سابقا.

2. تحديد التكاليف

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكاليف كل نشاط، حيث نوضح إجراءات تتبع تكاليف كل نشاط ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية في الصنف السادس من خلال تحدد كيفية توزيع كل نوع من التكاليف بحسب التدرج في جدول حسابات النتائج.

1.2. المواد واللوازم المستهلكة

يجب أولا طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في المواد الأولية لعمليات الإنتاج، وبعد ذلك نطرح الإستهلاكات المباشرة للأنشطة بالمرور أولا بالدوائر التنظيمية كما يلي:

- استهلاكات اللوازم المكتبية (المكاتب)؛
- استهلاكات قطع الغيار (الورشات)؛
- استهلاكات لوازم الإنتاج في الورشات (الزيوت، الشحوم، الغاز ...).

2.2. الخدمات

نظرا لكون هذه الأخيرة عرفت نموا معتبرا سنة 2011 فإنه يجب أن تحظى بإهتمام خاص، في العادة وكما هو موضح في الوثائق المحاسبية للمؤسسة فإن هذا البند في العادة يضم ما يلي:

- ❖ **مصاريف الإيجار:** من خلال جدول حساب النتائج نجد أن المؤسسة لا تضم أي مصاريف للإيجار نظرا لإعتمادها على وسائلها الخاصة، وتعتبر أغلب هذه المصاريف مباشرة للأنشطة.
- ❖ **مصاريف الصيانة:** هي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة.

3.2. أعباء المستخدمين

يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكلية التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة بحسب كشوف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين، أما أجور الموظفين في الوظائف فإنها تعتبر غير مباشرة للأنشطة داخل الوظيفة وتقسّم على الأنشطة بحسب ساعات العمل المباشر في كل نشاط داخل الوظيفة.

- ❖ **الأجور للغير:** تضم مصاريف محافظ الحسابات والموثق والمستشار القانوني، وأجور أخرى، وتعتبر مصاريف مباشرة للإدارة العامة أي للأنشطة الداعم.
- ❖ **مصاريف الإشهار:** وتعتبر كلها مصاريف مباشرة للأنشطة البيع.

- ❖ **مصاريف التنقلات:** تتحمل المؤسسة هذه المصاريف عند تنقل الإطارات فتحمل إلى الإدارة العامة.
- ❖ **مصاريف الهاتف:** تنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال، وتوزع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط، أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.

4.2. الضرائب والرسوم

تعتبر غير مباشرة، ويمكن اعتبارها تكاليف على مستوى المصنع (ح/ 64)، لذا فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

5.2. الأعباء العملياتية الأخرى

المؤسسة لا تأخذها بعين الاعتبار.

6.2. المصاريف المالية

هي تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

7.2. المصاريف المتنوعة

من خلال جدول حساب النتائج نجد أن المؤسسة لا تضم أي عناصر غير عادية وتحمل هي الأخرى إلى الأنشطة الداعمة.

8.2. مخصصات الإهلاكات

تقسم إلى ثلاثة أصناف:

- ❖ **إهلاك الآلات:** مثل إهلاك الآلات والتجهيزات المستعملة في كل نشاط وهي تعتبر مباشرة للأنشطة.
- ❖ **إهلاك المباني والورشات:** مثل إهلاك المبنى الخاص بقسم الإنتاج أو بالقسم التجاري وهذا النوع يقسم بين الأنشطة حسب عدد الأصناف المنتج.

❖ **إهلاك معدات النقل:** مثل إهلاك السيارات وتحمل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.

بعد توزيع التكاليف من المحاسبة العامة يبقى توزيع تكاليف الأنشطة الداعمة إلى الأنشطة الرئيسية ثم نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في أنشطة التموين وتخزين المواد الأولية والإنتاج وتخزين المنتجات التامة الصنع والبيع وأما إستهلاكات الطاقة الكهربائية والماء يصعب تحديد تكلفة كل نشاط، لكن تجدر الإشارة إلى أن النوع الأول (الكهرباء) يمكن حل مشكلتها بتركيب عداد على الأقل عند كل من الأقسام التالية:

➤ عداد لوظيفة الإنتاج؛

- عدد لوظيفة تخزين المواد الأولية؛
- عدد لوظيفة تخزين المنتجات تامة الصنع؛
- عدد الآلات الكهربائية (أجهزة الإعلام الآلي والمكيفات ...)
- عدد للإدارة العامة.

9.2. التكاليف الإستثنائية: المؤسسة لا تأخذها بعين الإعتبار.

المطلب الثاني: إختيار مسببات التكاليف للأنشطة وتحديد معدلات التحميل لكل نشاط

1. إختيار مسببات التكاليف للأنشطة

عند الحصول على هيكلية الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها، سنحاول إقتراح مسببات التكلفة لكل نشاط لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (11): إختيار مسببات التكاليف للأنشطة

نوع التكاليف	مسبب التكلفة	الأنشطة الثانوية	النشاط الرئيسي
<ul style="list-style-type: none"> - عامل عون حاسوب المشرف - لبرجة الطلابيات - إهتلاك جهاز إعلام ألي - ولوازم مكتب - الهاتف - إهتلاك معدات نقل - أعباء المستخدمين - مصاريف مالية - الإنارة والتدفئة - إهتلاك المباني 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد الطلبيات المبرجة - عدد الطلبيات 	<ul style="list-style-type: none"> - برمجية الطلبيات - إعداد الطلبيات 	نشاط التموين
<ul style="list-style-type: none"> - عامل عون الحاسوب - أمين مخزن 	<ul style="list-style-type: none"> - قيمة المشتريات - قيمة المخزون 	<ul style="list-style-type: none"> - استلام المواد الأولية - تخزين المواد الأولية حسب طريقة 	نشاط تخزين المواد الأولية

<ul style="list-style-type: none"> - سائق حمالة - عون حاسوب - إهلاك جهاز إعلام آلي ولوازم المكتب - الهاتف - إهلاك الحمالة - أعباء المستخدمين - عون التخزين - الإنارة والتدفئة - إهلاك المخزن - إهلاك المباني 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد الوحدات المستهلكة 	<ul style="list-style-type: none"> إستهلاكها - إخراج المواد الأولية حسب طريقة استهلاكها 	
<ul style="list-style-type: none"> - أعوان إنتاج - أعوان مهنيين - تقنيين - الكهرباء (الآلات) - الإنارة والتدفئة - إهلاك ورشات الإنتاج - إهلاك معدات نقل - تكاليف الصيانة - مصاريف متنوعة - أعباء المستخدمين - ضرائب ورسوم - سائق حمالة - إهلاك الآلات - إهلاك الحمالة 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد ساعات العمل - عدد مرات التدخل 	<ul style="list-style-type: none"> - الإنتاج - الصيانة 	<p>نشاط الإنتاج</p>
<ul style="list-style-type: none"> - عامل التعبئة - أعباء المستخدمين - عامل الفحص واختبار المنتجات - أمين مخزن - عون التخزين - سائق حمالة - عون حاسوب 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد الوحدات المعبئة - عدد ساعات العمل - عدد الوحدات المخزنة 	<ul style="list-style-type: none"> - التعبئة - مراقبة الجودة - تخزين المنتجات تامة الصنع 	<p>نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع</p>

<ul style="list-style-type: none"> - إهلاك جهاز إعلام الآلي - إهلاك المخزن - إهلاك المباني - إهلاك حمالة - الإنارة والتدفئة 			
<ul style="list-style-type: none"> - سائق حمالة - عون حاسوب - أعباء المستخدمين - سائق الحمالة - إهلاك جهاز إعلام الآلي - واللوازم المكتبية - إهلاك معدات نقل - إهلاك المباني - الإنارة والتدفئة - مصاريف مالية - الهاتف - إهلاك الحمالة 	<ul style="list-style-type: none"> - قسيمة الطلبيات - عدد الطلبيات - كمية المنتجات المباعة - عدد الفواتير 	<ul style="list-style-type: none"> - إستقبال طلبيات الزبائن - إعداد الطلبيات - شحن المنتجات - إعداد الفواتير 	<p>نشاط البيع</p>

المرجع: من إعداد الطلبة بمساعدة المحاسب

2. تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

يتم تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وفقا لما يلي:

1.2. نشاط التموين

- ❖ **معدل التحميل لنشاط برمجيات الطلابيات = (تكاليف عامل عون الحاسوب المشرف لبرمجة الطلبيات+إهلاك جهاز إعلام الآلي واللوازم المكتبية+أعباء المستخدمين+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك المباني+إهلاك معدات نقل+أعباء المستخدمين+المصاريف المالية)/عدد الطلبيات المبرمجة**
- ❖ **معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبيات = (تكاليف عامل عون الحاسوب المشرف على إعداد الطلبيات+إهلاك جهاز إعلام الآلي واللوازم المكتبية+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك المباني+إهلاك معدات نقل+أعباء المستخدمين+المصاريف المالية)/عدد الطلبيات**

2.2. نشاط تخزين المواد الأولية

❖ **معدل التحميل لنشاط إستلام المواد الأولية =** (تكاليف أمين المخزن+تكاليف عامل عون الحاسوب+تكاليف سائق الحمالة+تكاليف إهلاك الحمال+إهلاك جهاز أعلام الآلي واللوازم المكتبية+ تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك المكتب+أعباء المستخدمين)/ قيمة المشتريات

❖ **معدل التحميل لنشاط تخزين المواد =** (تكاليف أمين المخزن+تكاليف عامل عون الحاسوب+تكاليف عون التخزين+ تكاليف إهلاك المخزن+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف إهلاك جهاز أعلام الآلي واللوازم المكتبية+ تكاليف إهلاك المكتب + تكاليف سائق الحمالة+تكاليف إهلاك الحمالة + أعباء المستخدمين)/ قيمة المخزونات

❖ **معدل التحميل لنشاط إخراج المواد الأولية =** (تكاليف أمين المخزن+تكاليف سائق الحمالة+تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك الحمالة+أعباء المستخدمين)/ عدد الوحدات المخرجة

3.2. نشاط الإنتاج:

❖ **معدل التحميل لنشاط الإنتاج =** (تكاليف أعوان الإنتاج+تكاليف أعوان المهنيين+تكاليف التقنيين+تكاليف الكهرباء لعملية الإنتاج+تكاليف سائق الحمالة+تكاليف إهلاك الحمالة+تكاليف إهلاك الآلات+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف إهلاك ورشات الإنتاج+إهلاك معدات النقل+أعباء المستخدمين+الضرائب والرسوم)/ عدد ساعات العمل

❖ **معدل التحميل لنشاط الصيانة =** تكاليف الصيانة+مصاريف متنوعة /عدد مرات التدخل

4.2. نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع:

❖ **معدل التحميل لنشاط التعبئة =** تكاليف عامل التعبئة+أعباء المستخدمين/ عدد الوحدات المعبئة

❖ **معدل التحميل لنشاط مراقبة الجودة =** تكاليف عامل الفحص وإختبار المنتجات+أعباء المستخدمين+أعباء المستخدمين/ عدد مرات الفحص

❖ **معدل التحميل لنشاط تخزين منتجات تامة الصنع =** (تكاليف أمين المخزن+تكاليف عامل عون الحاسوب+تكاليف عون التخزين+تكاليف إهلاك المخزن+تكاليف الإنارة والتدفئة+ تكاليف إهلاك جهاز أعلام الآلي واللوازم المكتبية+تكاليف إهلاك المباني+تكاليف سائق الحمالة+تكاليف إهلاك الحمالة+أعباء المستخدمين)/عدد الوحدات المخزنة

5.2. نشاط البيع

❖ **معدل التحميل لنشاط إستقبال طلبيات الزبائن = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف إهلاك جهاز إعلام الآلي واللوازم المكتبية+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك المكتب+المصاريف المالية+أعباء المستخدمين)/ عدد الطلبيات**

❖ **معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبيات = (تكاليف عامل عون الحاسوب المشرف على إعداد الطلبيات+تكاليف إهلاك جهاز إعلام الآلي واللوازم المكتبية+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك المكتب+إهلاك معدات النقل+المصاريف المالية+أعباء المستخدمين)/ عدد الطلبيات**

❖ **معدل التحميل لنشاط الشحن = تكاليف سائق الحماله+تكاليف إهلاك الحماله+أعباء المستخدمين)/ عدد مرات الشحن**

❖ **معدل التحميل لنشاط إعداد الفواتير = (تكاليف العامل المشرف على إعدادها+تكاليف عامل عون الحاسوب+تكاليف إهلاك جهاز إعلام الآلي واللوازم المكتبية+تكاليف الإنارة والتدفئة+تكاليف الهاتف+تكاليف إهلاك المباني+إهلاك معدات نقل+مصاريف مالية+أعباء المستخدمين)/عدد الفواتير**

سوف يتم تخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط على المنتجات النهائية من خلال إستخدام المعدلات المحصل عليها من جراء تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مسببات التكلفة، وفي الأخير يتم تجميع تكاليف الأنشطة للحصول على تكلفة كل منتج.

المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والنظام المعتمد من طرف المؤسسة

قبل قيامنا بمحاولة إسقاط خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة عدديا على التكاليف المسجلة في المؤسسة الخاصة بالمنتج المتمثل في قارورة ذات سعة 1,50ل ومقارنتها بنتائج المؤسسة سنقوم بحساب تكلفة المنتج بالإعتماد على نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة وهي طريقة التكاليف الكلية.

1. حساب تكلفة منتج القارورة ذات السعة 1,50ل وفقا لنظام المؤسسة

علما أن عدد الوحدات المنتجة في الشهر 107.316 قارورة

$$\text{نسبة المنتج A} = \frac{100 \times 1.785.000}{50.000.000} = 3,57\%$$

1.1. حساب التكاليف المباشرة

$$+0,10 + 0,02 + 0,05 + 0,22 + 0,20 + 0,06 + 0,25 + 0,10 + 2,70 = \text{تكلفة المواد الأولية} = 03 + 0,10 = 06,80 \text{ دج}$$

2.1. حساب التكاليف غير المباشرة

$$\text{❖ تكلفة اليد العاملة} = (4.500.000 \times 3,54\%) / 107.316 = 1,5 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف الإهلاك}$$

$$\text{➤ إهلاك الآلات} = (1.750.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,60 \text{ دج}$$

$$\text{➤ إهلاك المباني} = (416.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,15 \text{ دج}$$

$$\text{➤ إهلاك معدات نقل} = (800.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,26 \text{ دج}$$

$$\text{❖ المصايف المالية} = (1.500.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 5,0 \text{ دج}$$

$$\text{❖ الضرائب والرسوم} = (450.908 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,15 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف الصيانة} = (500.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,16 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف الكهرباء} = (600.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,20 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف التعبئة} = (300.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,10 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف التخزين} = (300.606 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,10 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف المعالجة} = (450.908 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,15 \text{ دج}$$

$$\text{❖ تكاليف الضمان الإجتماعي} = (917.385 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,30 \text{ دج}$$

$$\text{❖ التوقعات} = (50.000 \times 3,57\%) / 107.316 = 0,02 \text{ دج}$$

3.1. تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج ل 1,50 = 14,79 دج

2. تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

سيتم الإعتماد في تخصيص بعض المصاريف على عدد العمال لذلك قمنا بإعداد جدول يبين فيه عدد العمال في كل نشاط.

الجدول رقم (12): عدد العمال في كل نشاط

عدد العمال	الأنشطة الثانوية	الأنشطة الرئيسية
01	برمجة الطلبات	التموين
01	إعداد الطلبات	
01	إستلام المواد الأولية	تخزين المواد الأولية
02	تخزين المواد الأولية	
02	إخراج المواد الأولية	
11	الإنتاج	الإنتاج
01	الصيانة	
01	التعبئة	تخزين المنتجات التامة الصنع
01	مراقبة الجودة	
02	تخزين منتجات تامة الصنع	
01	إستقبال الطلبات	البيع
01	إعداد الطلبات	
01	الشحن	
01	الفوترة	
27		المجموع

المرجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

1.2. تحديد تكاليف الأنشطة للمؤسسة

❖ نشاط التموين

➤ نشاط برمجة الطلبات = 16.875 + 8.796,2 + 4.387,5 + 6.120 + 1.714,28 + 6.240 + 26.666,66

+ 60.000 = 130.799,69 دج

➤ نشاط إعداد الطلبات = 16.875 + 8.796,2 + 4.387,5 + 6.120 + 1.714,28 + 6.240 + 26.666,66

+ 60.000 = 130.799,69 دج

❖ نشاط تخزين المواد الأولية

➤ نشاط استلام المواد الأولية = 13.162,5+6.240+ 1.714,28+ 8.796,25+11.000+50.625 = 91.538,03 دج

➤ نشاط تخزين المواد = 17.550 +6.240 +11.000+8.796,25 +6.120+16.640 +67.500= 133.468,25 دج

➤ نشاط إخراج المواد الأولية = 8.775+11.000+1.714,28+33.750 = 55.239,28 دج

❖ نشاط الإنتاج

➤ نشاط الإنتاج = 17.550+26.666,66+16.640+350.000+11.000+171.360+67.500 = 450.908 دج

➤ نشاط الصيانة = 12.000+100.000 = 112.000 دج

❖ نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع

➤ نشاط التعبئة = 4.387,5 + 16.875 = 21.262,5 دج

➤ نشاط مراقبة الجودة = 4.387.5+16.875 = 21.262,5 دج

➤ نشاط تخزين منتجات تامة الصنع = 11.000+6.240+8.796,25+6.120+16.640+67.500 = 183 296,25 دج

❖ نشاط البيع

➤ نشاط استقبال الطلبات = 60.000+4.378,5 +6.240+1.714,28+6.120+8.797,25+16.875 = 104.133,03 دج

➤ نشاط إعداد الطلبات = 26.666,66+ 1.714,28 +6.240+6.120+8.796,25 +16.875 = 60.000+4.378,5+ 130 799,69 دج

➤ نشاط الشحن = 4.387,5+11.000+16.875 = 32.262,5 دج

➤ نشاط إعداد الفواتير = 8.775+26.666,66+6.240+1.714,28+6.120+8.796,25+3.750 = 60.000 دج

الجدول رقم(13): حساب تكلفة مسبب التكلفة (تكلفة المحددات)

الأنشطة الرئيسية	الأنشطة الثانوية	التكاليف	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة مسبب التكلفة (تكلفة المحددات)
التموين 261.599,38	برمجة الطلبات	130.799,69	عدد الطلبات المرصحة	60	2.180
	إعداد الطلبات النهائية	130.799,69	عدد الطلبات النهائية	53	2.468
تخزين المواد الأولية 280.623,56	إستلام المواد الأولية	91.538,03	قيمة المشتريات	1.593.750	0,60
	تخزين المواد الأولية	133.846,25	قيمة المخزون	1.673.437	0,05
	إخراج المواد الأولية	55/239,28	عدد الوحدات المخرجة	1.608.174	0,03
الإنتاج 1.223.624,66	الإنتاج	1.111.624,66	عدد ساعات العمل	176 سا	6.316
	الصيانة	112.000	عدد مرات التدخل	10	11.200
تخزين المنتجات تامة الصنع 225.821,25	التعبئة	21.262,5	عدد الوحدات المعبئة	107.316	0,20
	مراقبة الجودة	21.262,5	عدد الوحدات المعاينة	107.316	0,20
	تخزين المنتجات تامة الصنع	183.296,25	عدد الوحدات المخزنة	107.316	1,70
البيع 419.257,41	إستقبال طلبات الزبائن	104.133,03	قسمة الطلبات	10	10.413,3
	إعداد الطلبات	130.799,69	عدد طلبات الزبائن	05	26.160
	الشحن	32.262,5	كمية المنتجات المنتجة	107.316	0,30
	إعداد الفواتير	152.062,19	عدد الفواتير	05	30.412,34

المرجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (14): حساب عائد التكلفة للمنتج قارورة ذات سعة 1,50 ل

البيان	قارورة ذات سعة 1.5 ل
تكلفة المواد الأولية	6.80
تكلفة نشاط برمجة الطلبات	$2.180 \times 60 / 107.316 = 1,21$
تكلفة نشاط إعداد الطلبات	$2.468 \times 50 / 107.316 = 1,14$
تكلفة نشاط التموين	02,35
تكلفة نشاط إستلام المواد	0,06
تكلفة نشاط تخزين المواد	0,05
تكلفة نشاط إخراج المواد للإستهلاك	0,03
تكلفة نشاط تخزين المواد الأولية	0,14
تكلفة نشاط الإنتاج	$6.316 \times 0.000074 = 0,47$
تكلفة نشاط الصيانة	$11.200 / 107.316 = 0,10$
تكلفة نشاط الإنتاج	0,57
تكلفة نشاط التعبئة	0,20
تكلفة نشاط رقابة الجودة	0,20
تكلفة نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع	1,70
تكلفة نشاط تخزين المنتجات تامة الصنع	2,1
تكلفة نشاط إستقبال طلبات الزبائن	$10.413.3 / 107.316 = 0,10$
تكلفة نشاط إعداد الطلبات	$26.160 / 107.316 = 0,24$
تكلفة نشاط الشحن	0,30
تكلفة نشاط الفواتير	$30.412.34 / 107.316 = 0,28$
تكلفة نشاط البيع	0,92
تكلفة الوحدة الواحدة	12,88
سعر بيع الوحدة	16,30
نتيجة الوحدة	3,42
عدد الوحدات المباعة	107.316
النتيجة الإجمالية للوحدات المباعة (منتج 1.5 ل)	367.020,72

المرجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

3- المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على المنتجات محل الدراسة، يمكن إجراء عملية مقارنة بينها وبين الطريقة المتبعة في المؤسسة، ولكن من أجل جعل مقارنة واقعية يجب أن يتم إعادة توزيع جزء من التكاليف غير المباشرة التي تم تحميلها بشكل اعتباطي بالنظام المنتهج من طرف المؤسسة وهذا ما تم إيضاحه سابقا لحساب تكلفة المنتج (قارورة ذات سعة 1,50 ل) باستعمال كل من النظامين.

جدول رقم(15): المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمنتج قارورة ذات سعة 1,50 ل

البيان	النظام المتبع في المؤسسة	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الفرق دج	نسبة الفرق %
التكاليف المباشرة	6,80	6,80	-	-
التكاليف غير مباشرة	7,99	6,08	1,91-	23,90 -
تكلفة المنتج	14,79	12,88	1,91-	12,91-
سعر بيع الوحدة	16,30	16,30	-	-
نتيجة الوحدة	1,51	3,42	1,91	126,49
عدد الوحدات المباعة	107.316	107.316	-	-
النتيجة الإجمالية	162.047,16	367.020,72	204.973,65	126,49

المراجع: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

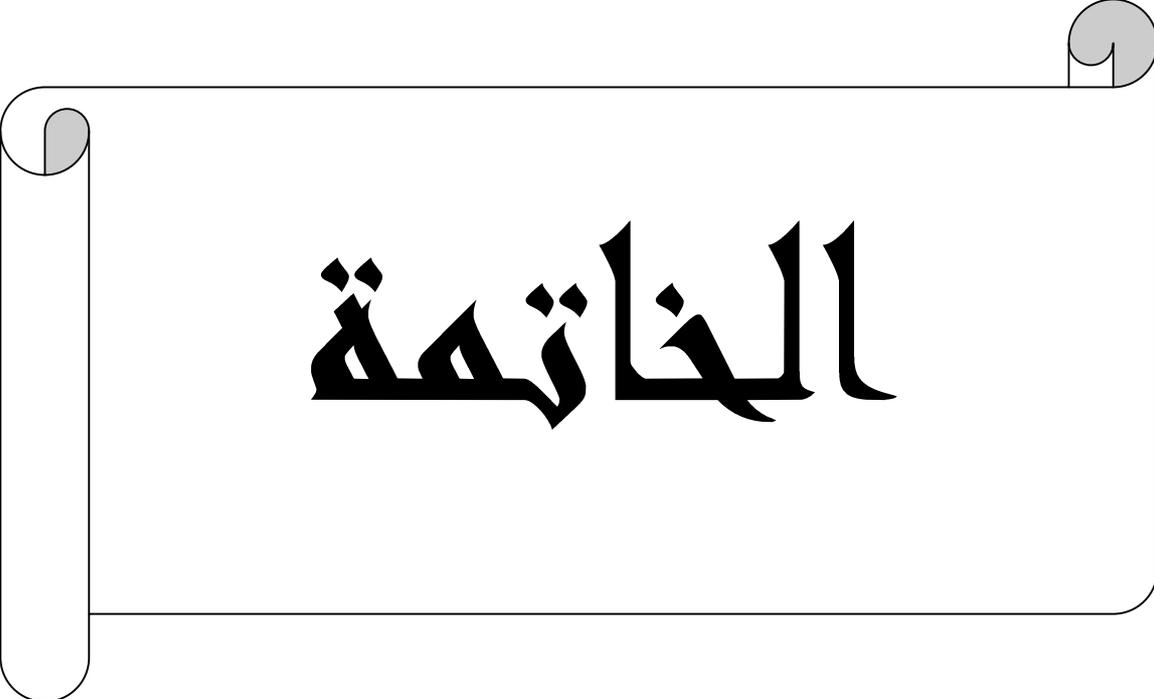
الملاحظ من الجدول رقم 15 أن التكاليف النهائية إنخفضت بمقدار 1,91 دج للوحدة، أي بنسبة 12,91% بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية على أساس الأنشطة مقارنة بالنظام المتبع في المؤسسة، ويرجع هذا الإنخفاض إلى انخفاض التكاليف غير المباشرة بمقدار 1,91 دج للوحدة أي بنسبة 23,90%، ما ينعكس هذا الإنخفاض على سعر البيع والأرباح المتأتية من هذا المنتج.

حيث النظام المنتهج من طرف المؤسسة أدى إلى تحويل جزء من التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل منتج إلى منتج آخر، في حين أن نظام المحاسبة التحليلية على أساس الأنشطة قد خصص التكاليف غير المباشرة بطريقة تتلائم مع احتياجات كل منتج من هذه التكاليف، وهذا يؤدي إلى مزيد من الدقة في تحديد تكلفة كل منتج.

خلاصة الفصل الثالث

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة مون جرجرة، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من خلال تقديم المؤسسة وتطورها ومختلف أقسامها ومصالحها وطبيعة نشاطها والمنتجات التي تسوقها وإستراتيجيتها السوقية التي اعتمدها لمنافسة منافسيها في السوق وعند قيامنا بدراسة نظام التكاليف في المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية حيث تقوم بتحميل تكاليفها غير المباشرة على المنتجات مباشرة وذلك باعتماد نسبة مئوية يتم تحديدها بقسمة رقم أعمال كل منتج على رقم الأعمال الكلي وهذه النسب تمثل نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة ثم ضرب هذه النسبة في التكاليف القابلة للتوزيع إلى أن هذه النظام المنتهجة من طرف المؤسسة لا يعبر عن التكلفة الحقيقية لكل منتج.

لذلك حاولنا اقتراح نموذج لنظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة حيث تم التعرض لتحليل وتحديد الأنشطة التي تخلق قيمة للمؤسسة بالإعتماد على مسار الإنتاج وتحديد مسببات لكل نشاط إلا أننا واجهنا صعوبة في تحديد تكاليف الأنشطة وذلك راجع لصعوبة تتبع تكاليف كل نشاط وفي الأخير قمنا بإجراء مقارنة بين كل من النظام المعتمد من طرف المؤسسة والنظام المقترح نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث أن هذا الأخير قد خصص التكاليف غير المباشرة بطريقة تتلاءم مع إحتياجات كل منتج من هذه التكاليف بأكثر دقة وعدالة في توزيعها وتحديد التكلفة النهائية للمنتج.



الخاتمة

الخاتمة

بدئنا دراستنا هذه بإعطاء مفاهيم أساسية تتعلق بالحاسبة التحليلية، التي كانت في بدايتها عبارة عن تقنية للحساب ثم تطورت تدريجياً إلى أن أصبحت نظاماً كاملاً يتمتع بأسس وقواعد لا يمكن الاستغناء عنها، وقد جعل منها المختصين في الميدان نموذجاً لا يستعمل لتحديد التكاليف فحسب وإنما بإمكانه التعايش مع كل التغيرات التي تحدث في المؤسسة سواء المتعلقة منها بالمنافسة أو مساهمة مستخدمي هذا النموذج حيث كان التنظيم أساس ظهور أنظمة المعلومات إذ بدونها لا يمكن للمؤسسة وضع خطط ولا تصور لمستقبلها.

لكن ما ساهم في زيادة تطور أنظمة المعلومات حسب المفهوم الحديث لهذا المصطلح هو ظهور الإعلام الآلي هذا الأخير الذي الذي طور هذه الأنظمة وزاد من فعاليتها كما جعل من الطرق التقليدية غير صالحة لأنها لا تتماشى مع مفهوم التغيرات المتسارعة التي تفرضها العولمة، وبطبيعة الحال أثر الإعلام الآلي على كل أنماط الإنتاج ونماذج التسيير حتى أصبحت كل وظيفة لا تؤدي بصفة كاملة إلا باستعماله خاصة تلك التي تعتمد على برامج معلوماتية متطورة جداً حيث تسمح بريح الوقت وإعطاء معلومات ذات مصداقية وقصد الوصول إلى تحقيق هدف دراستنا قماً بمقارنة بين نظام التكاليف التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بالنظامين والطرق المستخدمة في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها، وقد تم التركيز بصفة أساسية على المفاضلة بين الأنظمة التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، من حيث التحديد السليم للتكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات، كما ان بإسقاطنا لهذه الدراسة النظرية على واقع المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال أخذ عينة منها والمتمثلة في مؤسسة صناعية لإنتاج المياه المعدنية والمشروبات الغازية غير الكحولية بالبويرة مون جرجرة، دفعنا إلى القول ان هذه المؤسسة على عكس العديد من المؤسسات الجزائرية تطبق نظام المحاسبة التحليلية غير انه ليس بصفة مثالية، وعليه سنحاول فيما يلي استخلاص بعض النتائج التي توصلنا إليها في الجانب النظري والجانب التطبيقي مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات.

1. اختبار الفرضيات

❖ تعتبر الفرضية الأولى صحيحة التي تقول أن نظام المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير تساعد في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة لأن أي مؤسسة اقتصادية تريد البقاء والاستمرار في نشاطها تحتاج إلى معلومات دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب، وهذا ما يكفله نظام المحاسبة التحليلية.

❖ تعتبر الفرضية الثانية غير محققة التي تنص على أن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة التي يتم على أساسه تحليل وضع المؤسسة وتوجيهها نحو الأحسن لأنها تعتبر قاصرة في تخصيص

التكاليف غير المباشرة باعتمادها على التقدير الشخصي لتحميل التكاليف على المنتجات والتي لا يمكن الاعتماد عليها لحساب النتيجة وتحليل وضعية المؤسسة.

❖ الفرضية الثالثة محققة والتي تنص على أن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير المعلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال ما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية، لأنه من خلال الدراسة كيف أنما قد ساهمت بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة في تحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالأنظمة التقليدية.

2. نتائج الدراسة

❖ تعتبر معلومات التكاليف من أهم معلومات المحاسبة التحليلية، حيث تمكن المسير من معرفة ربحية المنتجات، وكذا تقييم أداء الأقسام التنظيمية والأنشطة التي تنجزها المؤسسة؛

❖ يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات والمعالجة والمخرجات، وكما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة والتطور التكنولوجي والإستراتيجية ومسارات العمل...، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وان يتمتع بقابلية التعديل كلما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة وبساطة طريقة التشغيل؛

❖ تعتبر التكاليف غير المباشرة محور اهتمام محاسبة التحليلية نظرا لصعوبة تتبعها و تحميلها على المنتجات؛

❖ الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات أكثر دقة حول التكاليف ومصداقية ومتعددة الأشكال وهذا ما يساعد الإدارة العليا في إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

❖ يعد نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC أحد الأنظمة الحديثة في المحاسبة التحليلية، ظهر في المؤسسة، والتي جاءت للاستجابة لتعقد العملية الانتاجية؛

❖ يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وان هذه الأخيرة هي من تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة؛

❖ يختلف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عن النظام التقليدي في:

➤ اتجاه التحليل: حيث يتبنى نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC النظرة الأفقية للمؤسسة، بينما النظام التقليدي يتبنى نظرة التنظيم العمودي؛

➤ مراكز التحليل: يستعمل نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC الأنشطة، بينما النظام التقليدي يستعمل دوائر التنظيم؛

➤ أسس التحميل: ففي النظام التقليدي كانت أسس التحميل حجمية، أما في نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC فهي سببية.

❖ يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة نظام لتخطيط التكاليف يركز على استمرار عملية تحسين الأداء والتشجع على تمييز الأنشطة التي تكون لها قيمة مضافة عن الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة بغرض الحد من تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛

❖ تمتلك مؤسسة مون جرجرة نظام حول المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية وهو نظام بطيء في الحصول على المعلومات وهي تتناقض مع حاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومات في إتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛

❖ تقوم مؤسسة مون جرجرة بتحميل التكاليف على المنتجات على أساس رقم أعمال كل منتج باستعمال نسب مئوية؛

❖ تستعمل مؤسسة مون جرجرة محاسبة التكاليف من أجل حساب التكلفة النهائية لمنتجاتها وتسعيرها.

3. التوصيات

انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلا لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسة الجزائرية بصفة خاصة.

❖ ضرورة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية لأنه يحقق العديد من المزايا للمؤسسات عن طريق توفيره لمعلومات عن التكاليف وإمكانية تحقيق تسير فعال للتكاليف ومساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة؛

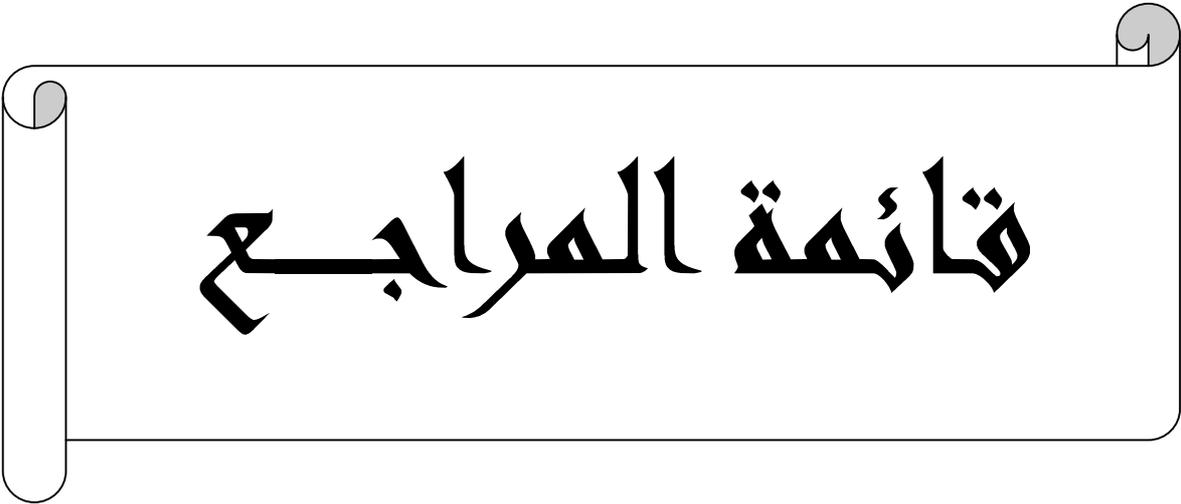
❖ ضرورة إتباع طريقة لتحديد التكاليف في المؤسسة قصد التحكم في التكاليف على مستوى المؤسسة؛

❖ التوجه إلى تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعثرة في السوق الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متسارع لأن هذه الطريقة تساعد في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها وإحتساب تكلفة كل منها بشكل دقيق، ما يساعدها على إختيار القرار المناسب لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم مع تكلفتها وحجم الطلب عليها.

4. أفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا الموضوع، يمكن القول أنه فتح لنا مجال واسعاً للبحث في بعض المسائل المتعلقة بالمحاسبة التحليلية وخصوصاً موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والذي أضحى اهتمام الكثير من الباحثين لما لها من أهمية في تقديم معلومات حول التكاليف أكثر دقة من الأنظمة الأخرى والتي يكون لها أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة الحادة وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكرها كآتي:

- ❖ مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على المؤسسات الصناعية الجزائرية؛
- ❖ دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؛
- ❖ أثر تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات التسعير.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

01. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002
02. أحمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000
03. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد، عمان، ط 2، 2008
04. إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، مصر، 2000
05. تشاراز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر الرياض، السعودية، 2009
06. ري إتش جاريسون وإيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2002
07. سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، مصر، 1999
08. سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار الياوربي العلمية، عمان، الأردن، 1998
09. سليمان قدامح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1979
10. صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان الأردن، 1997
11. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية باب الزوار، الجزائر، 1999
12. عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000
13. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998

14. عبد اللطيف، ناصر نور الدين، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدر الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004
15. كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كمال محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة مصر، 2002
16. محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990
17. محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج عمان، الأردن، 1998
18. محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث مصر، 1999
19. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، 1998
20. محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر، الأردن، ط1، 2010
21. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988
22. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، ط2، دار المحمدية العامة الجزائر، 1994
23. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية الدار الجامعية، مصر، 2000
- المراجع باللغة الفرنسية

01. ALAIN DAVID, L'information comptable outil de communication, Edition organisation, Paris, France, 1987

02. BESCOS P.L et MENDOZA C, Le management de la performance, Editions Comptables Malesherbes, Paris, France, 1994

03. BOUQUIN H, Comptabilité de gestion, 1er édition, édition Economica, Paris, France, 2000
04. DIDIER LECLERE, L'essentiel de la comptabilité analytique, 4eme Edition, Edition d'organisation, Paris, France, 2004
05. JACQUES MARGERIN, GERARE AUSSET, Comptabilité Analytique, Edition organisation, Paris, France, 1988
06. JEAN-PIERRE JOBARD, PIERE GREGORY, Gestion, Edition Dalloz, Paris, France, 1995
07. JEAN-LUE BOULOT et d'autres, Analyse et contrôle des coûts, Edition publiunion, France, 1986
08. LAURENT RAVIGNON et ALL, Méthode ABC/ABM rentabilité mode d'emploi, 2eme Edition, Edition d'organisation, France, 2003
09. LORINO PHILIPPE, le contrôle de gestion stratégique, Edition DUNOD, Paris, 1991
10. D.KHOUATRA et T.LEXTRAIT, comptabilité de gestion, Edition Ellipses, Paris, 1996
11. VINCENT GIARD, Gestion de la production, Edition Economica, Paris, 2000
12. XAIER BOUIN, FRANCOIS XAVIER SIMON, tous gestionnaires, Edition Dunod, Paris, 2002

المذكرات

01. طوابيية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،

2003-2002

02. ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008-2007

الملاحق

ملحق رقم (01): ميزانية الأصول لسنة 2010

SARL GSA

ARAFU CHORFA W DE BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:000410179007843

EDITION DU: 01/04/2014 11: 2
EXERCICE: 01/01/10 AU 31/12/10
PERIODE DU: 01/01/10 AU 31/12/10

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporelles		673 295,17	0,00	673 295,17	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		5 832 000,00	0,00	5 832 000,00	0,00
Bâtiments		15 360 000,00	0,00	15 360 000,00	0,00
Autres immobilisations corporelles		98 434 752,76	19 797 497,10	78 637 255,66	0,00
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00		0,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		114 315 671,79	19 797 497,10	94 518 174,69	0,00
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		102 321 547,83	0,00	102 321 547,83	0,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 328 552,55	0,00	4 328 552,55	0,00
Autres débiteurs			0,00		0,00
Impôts et assimilés		8 966 351,75	0,00	8 966 351,75	0,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers couran					
Trésorerie		23 688 941,78	0,00	23 688 941,78	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		150 178 337,63	0,00	150 178 337,63	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		264 494 009,42	19 797 497,10	244 696 512,32	0,00

SARL GSA

ARAFU CHORFA W DE BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:000410179007843

EDITION DU: 01/04/2014 11: 5

EXERCICE: 01/01/10 AU 31/12/10

PERIODE DU: 01/01/10 AU 31/12/10

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		98 792 993,00	0,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		3 237 731,78	0,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		5 332 365,63	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		13 458 852,18	0,00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		120 821 942,59	0,00
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		5 000 000,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		5 000 000,00	0,00
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		26 813 593,14	0,00
Impôts		5 525 776,56	0,00
Autres dettes		62 062 973,74	0,00
Trésorerie passif			0,00
TOTAL III		118 874 569,73	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		244 696 512,32	0,00

ملحق رقم (03): ميزانية الأصول لسنة 2011

SARL GSA

ARAFU CHORFA BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU: 01/04/2014 11:13

EXERCICE: 01/01/12 AU 31/12/11

PERIODE DU: 01/01/12 AU 31/12/11

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporelles		1 157 911,12	0,00	1 157 911,12	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		5 832 000,00	0,00	5 832 000,00	0,00
Bâtiments		15 360 000,00	0,00	15 360 000,00	0,00
Autres immobilisations corporelles		123 468 178,98	21 707 151,85	101 761 027,13	0,00
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		-0,90	0,00	-0,90	0,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		145 818 089,20	21 707 151,85	124 110 937,35	0,00
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		109 718 795,13	0,00	109 718 795,13	0,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 626 122,86	0,00	2 626 122,86	0,00
Autres débiteurs		9 918 614,84	0,00	9 918 614,84	0,00
Impôts et assimilés		19 367 359,31	0,00	19 367 359,31	0,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers couran					
Trésorerie		12 094 088,09	0,00	12 094 088,09	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		153 724 980,23	0,00	153 724 980,23	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		299 543 069,43	21 707 151,85	277 835 917,58	0,00

SARL GSA

ARAFOU CHORFA BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU: 01/04/2014 11:14

EXERCICE: 01/01/11 AU 31/12/11

PERIODE DU: 01/01/11 AU 31/12/11

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		98 792 993,00	0,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		8 868 367,14	0,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 371 474,79	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		27 244 262,82	0,00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		158 277 097,75	0,00
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		370 086,60	0,00
Impôts		9 731 014,61	0,00
Autres dettes		94 582 440,60	0,00
Trésorerie passif			0,00
TOTAL III		119 558 819,83	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		277 835 917,58	0,00

SARL GSA

ARAFU CHORFA W DE BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:000410179007843

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

LIBELLE	NOTE	N
Ventes et produits annexes		161 399 597,00
Variation stocks produits finis et en cours		11 860 000,00
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		173 259 597,00
Achats consommés		-125 666 889,05
Services extérieurs et autres consommations		-5 504 623,67
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-131 171 512,72
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		42 088 084,28
Charges de personnel		-28 772 085,04
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 960 799,24
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		10 355 200,00
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles		-412 921,50
Dotations aux amortissements, provisions et p		-2 577 461,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL		7 364 817,50
Produits financiers		
Charges financières		-2 032 452,10
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 032 452,10
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPO		5 332 365,40
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordi		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		173 259 597,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES (-167 927 231,60
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORI		5 332 365,40
Eléments extraordinaires (produits) (à précise		
Eléments extraordinaires (charges) (à précise		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		5 332 365,40

SARL GSA

ARAFOU CHORFA BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:

COMPTE DE RESULTAT /NATURE

LIBELLE	NOTE	N
Ventes et produits annexes		553 197 603,11
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		553 197 603,11
Achats consommés		-455 021 397,51
Services extérieurs et autres consommations		-5 944 607,05
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-460 966 004,56
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		92 231 598,55
Charges de personnel		-62 498 826,36
Impôts, taxes et versements assimilés		-538 408,33
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		29 194 363,86
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles		-160,00
Dotations aux amortissements, provisions et p		-5 822 728,25
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V- RESULTAT OPERATIONNEL		23 371 475,61
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER		
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPO		23 371 475,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordi		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		553 197 603,11
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES (-529 826 127,50
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORI		23 371 475,61
Eléments extraordinaires (produits) (à précise		
Eléments extraordinaires (charges) (à précise		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 371 475,61

ملحق رقم (07): فاتورة الشراء لسنة 2011



OCIÉTÉ GÉNÉRALE DES TECHNIQUES ALGERIE SPA
Zone Industrielle Voie B - Rouiba, Alger
Tel : (021) 81.15.42 - 81.39.49 / Fax : (021) 81.23.83
RC : 00 B 0013179
I.F. : 000.016.001.317.904
Art : 16 420 092 760

Rouiba, le 09 avril 2011

GRANDE SOURCE D'ARAFOU

CHORFA CENTRE 10190
Wilaya de Bouira
10190

Tel : 026.95.05.70

Fax : 026.95.41.98

RC : 04 B 0282975

I.F : 0 004 1017 90078

Article IMP : 10370008075

Code NIS : 0 004 1017 09042 67

FACTURE N° 1401272

Cde N° 061/2011

Désignation	Référence	Conditionnement	Quantité	P.U.H.T.	Montant HT
Préforme 30g 30/25 BH L:118 Bleu standard	3030/25118PB5	Préforme	357 984	4,70	1 682 524,80
Préforme 85g 40/48 L:158 bleu standard	8540/48158PB5	Préforme	105 600	13,80	1 457 280,00
Ceinture Carré Retournables	CEINCARCONS	Unité	88	1 000,00	88 000,00
Mandrins Cartons Retournables	MANDCONS	Unité	352	112,50	39 600,00
Palette Bois SGT Retournables	PALCONS	Unité	88	1 000,00	88 000,00

SARL G.S.A
Régulé par chèque
N° : 094/0028/ARJ



Reçu le 30/04/2014
Sarl Grande Source d'Arafou
Magasinier Magasin Première
M. 02

Service Fait
30 AVR. 2011
Service Approvisionnement

Arrêtée la présente Facture à la somme de :

Trois millions neuf cent vingt cinq mille huit cent vingt trois Dinars, soixante deux Centimes

En votre aimable règlement par Chèque de Banque

Date d'échéance 09/05/14

Une pénalité de 7% sera appliquée pour tout retard de paiement.

La marchandise objet de cette facture restera la propriété de SGT Algérie jusqu'à son paiement totale.

Total HT	3 355 404,80
T.V.A 17%	570 418,82
Total T.T.C	3 925 823,62
Timbre	
Acompte	
Net à Payer	3 925 823,62

zone industrielle voie B,
route N° 5 Rouiba - Alaa

Tél : + 213(0) 21 81 15 42
+ 213(0) 21 81 39 49

E-mail : sgt-algerie@sgt-pet.com
Site web : http://www.sgt-pet.com

ملحق رقم (08): فاتورة البيع لسنة 2011



SARL G.S.A- La Grande Source d'Arafou

Entreprise de production d'Eau Minérale et Boissons non Alcoolisées

Adresse : Source Arafou - Chorfa - 10190 Wilaya de Bouira

Tél : 020.72.30.30 Fax : 026.95.05.70

RIB : CPA BOUIRA N° RIB : 00400111400164621181

RC N° : 04B 0282975 ART. IMP : 10170178075 MF. : NIS : 0 004 1017 09042 67

web : _____ e-mail : _____

Facture N° 206

Chorfa, le 23/01/2011

Doit :

Client : ABBAS TOUFIK

CHORFA BOUIRA

RC N° : 05A 1428326 Al. : 10170006069 MF. : 197910170092524 NIS :

Réf	Désignation	UM	Quantité	P.U.H.T	TVA	Montant HT	Remise
002	Eau de source 5L	BDS	6791	34.96	17,00	237 413.36	0,01
001	Eau de source 1.5L	FDX	1250	83.59	17,00	104 487.50	0,01

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Quatre Cent Mille DA

Mode de règlement : CHEQUE

Montant HT : 341 900,86

Remise : 20,52

TVA 17 % : 58 119,66

Total TTC : 400 000,00

ملحق رقم (09): جدول إهلاك الآلات من سنة 2011

TABLEAU D'AMORTISSEMENT REMPLISSEUSE LINEARE					
annee	type de mtrl	vo	taux d'amort	annuité	vnc
10 mois (2011)	remplisseuse linéar	2 000 000,00	10%	166 666,67	1 833 333,33
2012		2 000 000,00	10%	200 000,00	1 633 333,33
2013		2 000 000,00	10%	200 000,00	1 433 333,33
2014		2 000 000,00	10%	200 000,00	1 233 333,33
2015		2 000 000,00	10%	200 000,00	1 033 333,33
2016		2 000 000,00	10%	200 000,00	833 333,33
2017		2 000 000,00	10%	200 000,00	633 333,33
2018		2 000 000,00	10%	200 000,00	433 333,33
2019		2 000 000,00	10%	200 000,00	233 333,33
2020		2 000 000,00	10%	200 000,00	33 333,33
02 mois (2021)		2 000 000,00	10%	33 333,33	-
				2 000 000,00	

ملحق رقم (10): جدول إهلاك الآلات من سنة 2011

TABLEAU D'AMORTISSEMENT ETIQUETEUSE					
annee	type mtrl	vo	taux	annuité	vnc
10 mois (2011)	etiqueteuse	1 000 000,00	10%	83 333,33	916 666,67
2012		1 000 000,00	10%	100 000,00	816 666,67
2013		1 000 000,00	10%	100 000,00	716 666,67
2014		1 000 000,00	10%	100 000,00	616 666,67
2015		1 000 000,00	10%	100 000,00	516 666,67
2016		1 000 000,00	10%	100 000,00	416 666,67
2017		1 000 000,00	10%	100 000,00	316 666,67
2018		1 000 000,00	10%	100 000,00	216 666,67
2019		1 000 000,00	10%	100 000,00	116 666,67
2020		1 000 000,00	10%	100 000,00	16 666,67
02 mois (2021)		1 000 000,00	10%	16 666,67	
total					0

ملحق رقم (11): كشف الأجرة لسنة 2011

SARL GSA

ARAFOU CHORFA 10190 BOUIRA

PAGE:1

Edition du 08/03/2014 11:41

CENTRALISATEUR GENERAL

(#290 SALARIES)

Période:FEVRIER 2011

COMPTE	CODE	LIBELLE	N/BASE	GAIN	RETENUE	EFF
	020	NOMBRE DE JOURS TRAVAILLES	332,00			16
6300	030	SALAIRE DE BASE		4 229 525,83		272
6303	100	CONGE	415,00	653 892,93		30
6301	112	HEURES SUPP. A 50%	3 004,00	422 352,32		180
	261	I.E.P.		83 938,78		112
	262	(R+) I.E.P.		960,00		1
	266	IND DISPO		12 600,00		4
	271	I.F.S.P.		103 281,24		19
	281	NUISANCE		647 721,48		270
	291	RESPONSABILITE		138 024,95		29
	296	P EFFORT		304 953,00		108
	301	P.R.I.		249 364,36		260
	311	P.R.C.		275 602,71		219
	326	IND TRAVAIL POSTE		413 772,40		257
	500	SALAIRE DE POSTE	7 535 990,00			288
	510	RETENUE SECU. SLE.	7 535 990,00		678 238,87	288
	522	PANIER	6 067,00	896 985,00		272
	650	BASE IMPOSABLE IRG/MOIS	7 753 862,30			288
	651	BASE IMPOSABLE IRG/REGUL	873,60			1
	652	TOTAL IMPOSABLE IRG	7 754 735,90			288
	660	RETENUE IRG	7 754 735,90		786 085,45	282
	714	SALAIRE UNIQUE		50 500,00		101
	715	(R+) SALAIRE UNIQUE		1 500,00		1
	724	REMB PRET			105 262,64	19
	770	NET A PAYER			6 915 388,04	287
TOTAL GENERAL				8 484 975,00	8 484 975,00	

Comptabilisé

