

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بجاية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة الشركة الوطنية لإنتاج الكسراء - وحدة بجاية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

- نعمان محصول

إعداد الطالبتين:

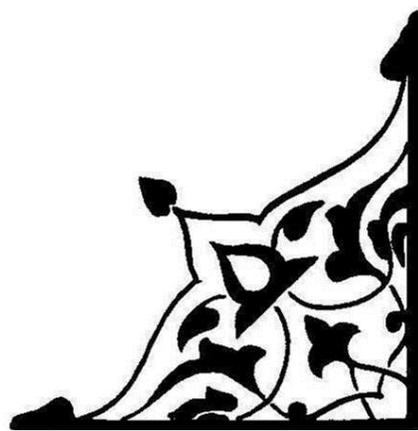
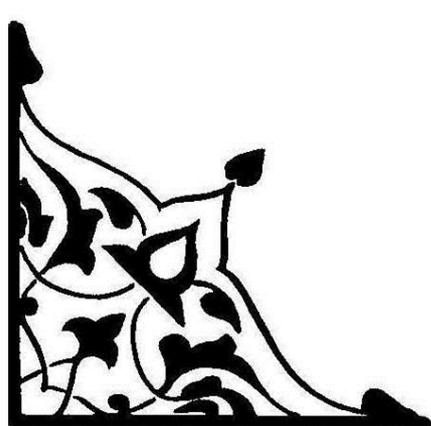
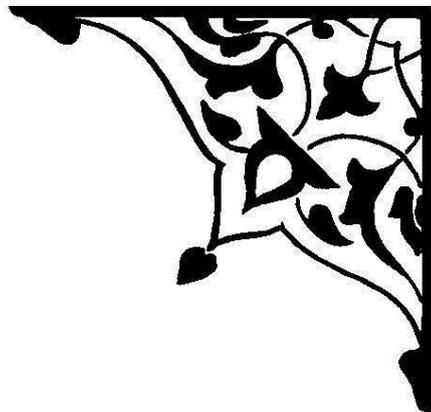
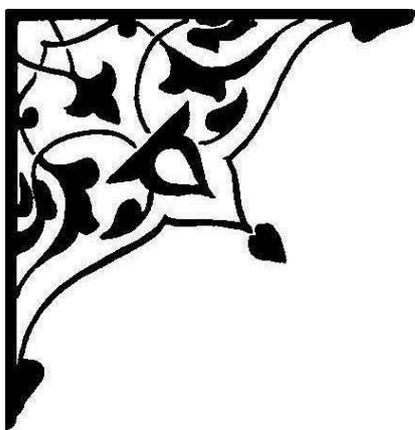
- نوال بولخيوط

- حنان بومالة

لجنة المناقشة

- | | |
|--------|--------------------|
| رئيسا | 1. أ/ سامية بولعسل |
| مشرفا | 2. أ/ نعمان محصول |
| مناقشا | 3. أ/ سفيان فنيط |

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





دعاء

اللهم أرحمنا بالقرآن و اجعله لنا إماما ونورا و هدى، اللهم ذكرنا منه ما نسينا و علمنا منه ما جهلنا، و أرزقنا تلاوته أثناء الليل و أطراف النهار و اجعله لنا حجة يا رب العالمين.

اللهم إنا نسألك علما نافعا و رزقا طيبا و عملا مباركا فيه اللهم انفعنا بما علمتنا و علمنا ما ينفعنا، و زدنا علما يا رب العالمين، اللهم اشرح لنا صدورنا و يسر لنا أمورنا و أحلل عقدة من لساننا يفقه قولنا. اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا و لا باليأس إذا أخفقنا و ذكرنا أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح، اللهم ساعدنا أن نقول كلمة حق في وجه الأعداء و لا نقول كلمة باطل لكسب الأقوياء. اللهم إنا نعوذ بك من جهد البلاء

و درك الشقاء و سوء القضاء و شماتة الأعداء.

و آخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

فهرس المحتويات:

رقم الصفحة	العنوان
أ- و	المقدمة العامة
	الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
8	تمهيد
9	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية
9	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية
11	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الاقتصادية
12	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية
13	المطلب الرابع: وظائف المؤسسة الاقتصادية
14	المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف
14	المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف
16	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف
19	المطلب الثالث: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف
22	المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى
25	المطلب الخامس: طرق محاسبة التكاليف
30	المبحث الثالث: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات
30	المطلب الأول: مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف
31	المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف
32	المطلب الثالث: مقومات نظام معلومات محاسبة التكاليف
38	خلاصة
	الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية
40	تمهيد
41	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات
41	المطلب الأول: تطور مفهوم اتخاذ القرارات
42	المطلب الثاني: ماهية اتخاذ القرارات
47	المطلب الثالث: أنواع القرارات المتخذة

51	المبحث الثاني: نظريات اتخاذ القرارات
51	المطلب الأول: النظريات التقليدية
54	المطلب الثاني: النظريات الحديثة
55	المبحث الثالث: آلية عملية اتخاذ القرار
55	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على اتخاذ القرارات
57	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرارات
62	المطلب الثالث: خطوات اتخاذ القرارات
66	خلاصة
	الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات
68	تمهيد
69	المبحث الأول: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات
69	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف الكلية
71	المطلب الثاني: تقييم طريقة التكاليف الكلية
72	المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات
73	المبحث الثاني: دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات
73	المطلب الأول: مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
76	المطلب الثاني: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
77	المطلب الثالث: أهمية طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في اتخاذ القرارات
78	المبحث الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات
79	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكلفة المعيارية
84	المطلب الثاني: تقييم طريقة التكلفة المعيارية
85	المطلب الثالث: أهمية طريقة التكلفة المعيارية في اتخاذ القرارات
88	المبحث الرابع: دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات
88	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
93	المطلب الثاني: الافتراضات التي تقوم عليها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وشروط استخدامها
94	المطلب الثالث: تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

96	المطلب الرابع: أهمية طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات
98	خلاصة
	الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-
100	تمهيد
101	المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة بجيجل-
101	المطلب الأول: نشأة وتطور الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-
103	المطلب الثاني: تعريف الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل-
107	المطلب الثالث: عرض وشرح الهيكل التنظيمي لشركة إنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-
110	المطلب الرابع: طبيعة نشاط الشركة
113	المبحث الثاني: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-
113	المطلب الأول: حساب التكاليف وسعر التكلفة بطريقة التكلفة الكلية
126	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية واتخاذ القرارات
131	المبحث الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-
131	المطلب الأول: كيفية التنبؤ بالتكاليف
133	المطلب الثاني: الطريقة المعيارية واتخاذ القرارات
141	خلاصة
143	الخاتمة العامة
148	قائمة المراجع
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	الملخص

مقدمة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا ملحوظا مع مرور الوقت، وقد اختلفت أشكالها وحتى أحجامها من فترة إلى أخرى نظرا للتطور التكنولوجي الحاصل في العالم وانفتاحها على السوق وتزايد الإنتاج والطلب على منتجاتها، الشيء الذي جعلها تسعى إلى التنافس من أجل زيادة إنتاجيتها، وهذا ما أوجب عليها استحداث عوامل إنتاج وتطوير وظائفها، خاصة الوظيفة المالية والاهتمام أكثر بحاسبة التكاليف، وقد ظهرت هذه الأخيرة كأحد الفروع المستحدثة للحاسبة المالية التي تعمل في شكل نظام معلوماتي، يطبق بعض مبادئ المحاسبة المالية بغرض تحديد التكاليف، حيث تقوم بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تسعى إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات، وذلك باعتمادها على مجموعة من الطرق المختلفة تساعدها في التقليل من التكاليف إلى أدنى حد مع أكبر ربح ممكن، والاستفادة من المعلومات التي يقدمها هذا النظام عند تخطيط العمليات المستقبلية، قياس كفاءة الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية ومساعدتها في اتخاذ قراراتها، واهتمام محاسبة التكاليف بقياس تكاليف المؤسسة المختلفة حقق هدفا رئيسيا تسعى كل مؤسسة إلى تحقيقه، وهو معالجة المشاكل والمساعدة في اتخاذ القرارات الملائمة لضمان استمرارية نشاطها وزيادة قدرتها التنافسية وذلك من خلال اعتماد المسيرين على المعلومات التي يقدمها نظام معلومات محاسبة التكاليف.

هناك عدة طرق تقليدية لحساب التكاليف واتخاذ القرارات، التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية، الطرق الكلية، الطرق الجزئية، طريقة التحميل العقلاني وكذا طريقة التكاليف المعيارية، وقد أدت زيادة تطور أنظمة التكاليف إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام التكلفة المستهدفة وطريقة التحليل الاستراتيجي، حيث تساعد هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد التكلفة بدقة، ولكن في ظل كل هذا فإن المؤسسات الجزائرية تعاني الركود والتدهور الاقتصادي نظرا لاعتمادها أنظمة المحاسبة الكلاسيكية، مما جعلها عاجزة على مواكبة التطورات العالمية، على الرغم من أنه وفي الآونة الأخيرة ومع سعي الجزائر إلى الانفتاح على السوق العالمي، كانت لها محاولات عديدة لإعادة هيكلة الأنظمة المعمول بها داخل هذه المؤسسات باستحداثها وتجنب الأساليب التقليدية.

1- الإشكالية:

من أجل محاولة الإلمام بجميع جوانب الموضوع والتعرف على مدى تأثير محاسبة التكاليف على قرارات المؤسسة الاقتصادية قمنا بطرح الإشكالية التالية:
ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية؟
ويهدف الإجابة على هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما مفهوم محاسبة التكاليف ؟ وكيف تتم محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- 2- هل يمكن لمحاسبة التكاليف ترشيد القرارات والمساعدة في اتخاذها؟
- 3- ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-؟
- 4- هل يمكن تطبيق الطريقة الحديثة بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-؟

2- الفرضيات:

حتى نتمكن من الوصول إلى حل لهذه الإشكالية ومناقشتها كان لابد من وضع الفرضيات التالية:

- تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة تساعد في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.
- ترشيد القرارات في المؤسسة لا يكون إلا بتوفر معلومات يقدمها نظام معلومات محاسبة التكاليف.
- لمحاسبة التكاليف دور فعال في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-.
- الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- ليس بإمكانها تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

3- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- 1- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة على مراكز التحميل؛
- 2- أهمية محاسبة التكاليف حيث تساعد متخذي القرارات في المؤسسات بالتقليل من التكاليف؛

- 3- أهمية عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية اليوم باعتبارها جوهر العملية الإدارية ومحورها الأساسي؛
- 4- الأهمية البالغة التي تلعبها محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- 5- دراسة الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف وسعر التكلفة؛
- 6- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.

4- أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة فيما يلي:

- 1- التعرف على طرق محاسبة التكاليف والكشف عن مدى تأثير كل منها على اتخاذ القرارات؛
- 2- بيان مدى أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؛
- 3- التعرف على أنواع القرارات ومراحل عملية اتخاذ القرار؛
- 4- إبراز أهمية محاسبة التكاليف في ترشيد وتوجيه متخذي القرار في اتخاذ القرار المناسب؛
- 5- التعرف على الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية؛
- 6- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات عند محاولة تطبيق طرق حديثة لحساب تكاليفها.

5- أسباب اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الأسباب التالية:

- 1- بحكم تخصصنا قمنا باختيار موضوع محاسبة التكاليف التي تهتم بها المؤسسات وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات؛
- 2- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع ومعرفة طريقة محاسبة التكاليف المتبعة في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء-وحدة جيجل-؛
- 3- أهمية الموضوع وضرورة وجوده في المؤسسة حيث أن محاسبة التكاليف تعتبر نظام تعتمد عليه المؤسسة في حساب تكاليفها؛
- 4- محاولة لفت المسييرين لفوائد وجود نظام معلومات محاسبة التكاليف في مؤسساتهم، وعدم الاعتماد فقط على الطرق التقليدية في اتخاذ قراراتهم، واستخدام الطرق الحديثة للمساعدة في اتخاذ القرارات؛

5- افتقار أغلبية المؤسسات الوطنية إلى الأساليب الكمية لتقييم أنشطتها وتصحيح انحرافاتهما وزيادة جودة قراراتها.

6- الحدود الزمنية والمكانية:

أ- حدود زمنية:

امتدت دراستنا لهذا الموضوع خلال الفترة الممتدة من 2013/10/15 إلى 2014/05/28، وقد شملت هذه الفترة انجاز دراسة نظرية وتطبيقية وإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح في الشركة بغرض الحصول على الإجابات عن كيفية اتخاذ القرارات في هذه الشركة.

ب- حدود مكانية:

لقد قمنا بإجراء دراستنا في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-، وذلك لأنها تتوفر على محاسبة التكاليف وهي موضوع دراستنا، حيث تعرفنا على الطرق المعتمدة داخلها وكذا أهم القرارات التي تتأثر بهذه الطرق المحاسبية.

7- المناهج المتبعة:

للإجابة على مجمل الأسئلة المطروحة واثبات صحة الفرضيات من عدمها اعتمدنا على المنهجين الوصفي والتحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث، ودراسة الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، والتعرف على مختلف القرارات المناسبة في المؤسسة وهذا من خلال الاطلاع على المراجع باللغة العربية واللغة الأجنبية وكذا الرسائل العلمية المرتبطة بالموضوع، واعتمدنا كذلك على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي وذلك لمحاولة إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، من خلال التطرق إلى الطرق المعتمدة من طرف الشركة وكذا أهميتها في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية للإنتاج -وحدة جيجل-.

8- خطة البحث:

مما سبق وللإجابة على الإشكالية المطروحة وما ارتبط بها من فرضيات تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، حيث سنتناول في الفصل الأول محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التطرق إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول نخصه إلى ماهية المؤسسة الاقتصادية من حيث مفهومها، أنواعها، وأهدافها، وسوف نتطرق في المبحث الثاني إلى مفاهيم عامة حول محاسبة

التكاليف من حيث المفهوم والأهداف وعلاقتها بالمحاسبات الأخرى وكذا طرق محاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فسوف يكون حول نظام معلومات محاسبة التكاليف.

أما الفصل الثاني فسوف نتطرق إلى عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية حيث نخصه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول سوف يكون ماهية اتخاذ القرارات وكذا أنواع القرارات المتخذة. ثم نتطرق في المبحث الثاني إلى نظريات اتخاذ القرار، أما المبحث الثالث سنتطرق إلى آلية اتخاذ القرار من أجل معرفة العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات، أساليب ومراحل اتخاذ القرارات.

أما في الفصل الثالث فسوف نخصه إلى علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات والذي تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، حيث ندرس في المبحث الأول الطريقة الكلية ودورها في اتخاذ القرارات، أما المبحث الثاني سوف نتطرق إلى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ودوره في اتخاذ القرارات بينما المبحث الثالث نتطرق إلى الطريقة المعيارية ودورها في اتخاذ القرارات، أما المبحث الأخير فسوف يكون طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في اتخاذ القرارات.

أما الفصل الرابع والأخير سنتناول دراسة حالة وذلك في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل- والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى إعطاء نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني سوف نتطرق إلى الطريقة الكلية ودورها في اتخاذ القرارات في الشركة، أما المبحث الأخير فسوف نتعرض إلى الطريقة المعيارية ودورها في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل-.

9-الصعوبات:

نظرا لخصوصية الموضوع والمتعلق بدور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية اعترضتنا مجموعة من الصعوبات أهمها:

- تشعب موضوع الدراسة من الناحية النظرية وخصوصا دراسة طرق حساب التكاليف فهي كثيرة ومعقدة؛

-اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى صعوبة الدراسة التطبيقية؛

- تطبيق محاسبة التكاليف كفكر اقتصادي حديث غير مستخدم بشكل جيد في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل-؛

المقدمة العامة

- صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية في مجال اتخاذ القرارات؛
- عدم تطبيق الطرق الحديثة أدت إلى قصور النتائج المتحصل عليها من المحاسبة المالية والتي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف حديثة؛
- اعتماد الشركة على إنتاج منتج واحد حال دون تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التي تعتبر طريقة حديثة تساعد في اتخاذ القرارات بشكل أفضل؛
- نقص المؤشرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات، بخصوص التنبؤ بالتكاليف بطرق علمية إحصائية.

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الحديثة نسبيا وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، حيث أصبحت المحور الذي يركز عليه نشاط المؤسسات، وضرورة حتمية لبقائها واتساع حجمها وانتشارها لذلك فهي تسعى إلى ضمان بقائها وزيادة قدرتها التنافسية، حيث من الصعب أن تلم المؤسسة بكل جزئياتها لذا دفعتها الحاجة إلى البحث عن نظام معلومات محاسبي يعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي تمكنها من الحصول على المعلومات الضرورية عند تحديد تكاليفها.

وسوف نحاول في هذا الفصل التعرف على ماهية المؤسسة الاقتصادية من حيث مفهومها، أنواعها، أهدافها وكذا وظائفها، التعرف أيضا على أساسيات محاسبة التكاليف من خلال نشأتها وتطورها، مفهوم محاسبة التكاليف ووظائفها وأهدافها، علاقتها بالمحاسبات الأخرى وكذا طرق محاسبة التكاليف، وتم التعرف أيضا على نظام معلومات محاسبة التكاليف من خلال مفهومه، أهدافه وكذا مقومات نظام معلومات محاسبة التكاليف.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسات الاقتصادية النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي الراهن، هذا ما أكسبها حيزا معتبرا ومهما في كتابات العديد من الاقتصاديين رغم الاختلاف الواسع بين اتجاهاتهم الإيديولوجية، كما أنها تعبر عن مختلف العلاقات وخاصة الاجتماعية منها باعتبار أن العملية الإنتاجية التي تتم بداخلها تكون ضمن مجموعة من العناصر البشرية والمادية وحتى المعنوية.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

على ضوء الأهمية التي تحظى بها المؤسسة الاقتصادية من طرف الجوانب المحيطة بها سوف نقوم بإعطاء بعض التعاريف التي قدمها بعض الكتاب والمفكرين حول المؤسسة.

1- تعريف المؤسسة الاقتصادية: لقد اختلفت تعريف المؤسسة الاقتصادية نظرا لاختلاف الآراء والباحثين إذ يركز كل منهم على جانب من جوانب الهيكل التنظيمي، وكذا العناصر المكونة لها أو طبيعة نشاطها، ومن بين التعاريف العديدة للمؤسسة الاقتصادية نذكر ما يلي:

عرفها مكتب العمل الدولي على أنها: "هي كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة"¹.

من خلال التعريف نستنتج أن:

- تعتبر المؤسسة من وجهة نظر مكتب العمل الدولي مكان أي له وجود، ويتمتع باستقلالية مالية ويتوفر على دفاتر خاصة به.

وعرفت على أنها: "هي كيان اقتصادي يقوم بتصنيع منتجات من أجل البيع أو تقديم خدمات، في نفس الوقت هي نظام بمعنى تجميع عناصر موجهة لتحقيق أهداف معينة"².

من خلال التعريف نستنتج أن:

- تعتبر المؤسسة كيان له وجوده يقوم بإتباع طرق من أجل تصنيع المنتجات لبيعها أو تقديم خدمات؛

- تعتبر المؤسسة نظام قائم بذاته يقوم بتجميع عناصر الإنتاج من أجل تحقيق أهدافه.

¹: عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2007، ص 24.

²: C. Pérochon, **Comptabilité Analytique**, les éditions Foucher, paris, 1982, p 05.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

كما عرفها ماكس فيبر: " المؤسسة تنظيم بيروقراطي وظيفي يحتوي على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد شكل المؤسسة في مكتب وفي منظمة بالإضافة إلى وجود هيكل تركيبي معين يحدد العلاقات وتدفقات السلطة وحدود كل قسم"¹.

من خلال التعريف نستنتج أن:

- المؤسسة مجموعة من الوظائف القائمة على أسس بيروقراطية؛
- للمؤسسة هيكل تنظيمي خاص يحدد العلاقات وتوزيع المسؤوليات داخلها.

وعرفت أيضا على أنها: "كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معا، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه"².

من خلال التعريف نستنتج أن:

- للمؤسسة هدف معين تسعى إلى تحقيقه من خلال العمليات الاقتصادية التي تقوم بها؛
- تتأثر شروط قيام المؤسسة بتغيير مكان، نوع وحجم نشاطها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي: " المؤسسة عبارة عن هيكل تنظيمي اقتصادي يجمع بين عوامل الإنتاج المختلفة بطريقة مثالية، في إطار قانوني واجتماعي معين، في ظل مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد شكل وطبيعة المؤسسة".

2- خصائص المؤسسة الاقتصادية: من خلال تعاريف المؤسسة الاقتصادية يمكن استخلاص الصفات والخصائص التالية³:

- لها شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسئوليتها؛

- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛

¹: عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 24.

²: ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 10.

³: عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص ص 25 - 26.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسة مواتية وعمالة كافية؛
- التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها؛
- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا توجد منعزلة.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسة الاقتصادية

تنقسم المؤسسات الاقتصادية إلى عدة أقسام متنوعة، وذلك حسب معيارها الاقتصادي أو حسب شكلها أو حسب طبيعة ملكيتها، ويمكن تصنيفها إلى¹:

1- تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي: ويمكن تصنيف المؤسسات تبعا للنشاط الاقتصادي التي تمارسه إلى:

1-1- المؤسسات الصناعية: هي المؤسسات التي تعمل على تحويل موادها الأولية إلى منتجات قابلة للاستعمال أو الاستهلاك النهائي، وتشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتجات غذائية².

1-2- المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهو: الإنتاج النباتي، الإنتاج الحيواني والإنتاج السلوكي.

1-3- المؤسسات التجارية: هي المؤسسات التي تعمل على شراء بضائع وإعادة بيعها على حالها.

1-4- المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي... الخ.

1-5- مؤسسات الخدمات: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسة البريد والمواصلات،... الخ.

¹: خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2012-2013، ص ص 27-28.

²: ناصر دادوي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 71.

- 2- تصنيفات المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية: ويمكن تصنيف هذه المؤسسات إلى ما يلي:
- 2-1- المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد (مؤسسات أشخاص، مؤسسات أموال...).
- 2-2- المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.
- 2-3- المؤسسات العامة (العمومية): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوصية.
- 3- تصنيف المؤسسات حسب الحجم: يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد، و التصنيف الشائع حسب هذا المعيار يقسم المؤسسات إلى نوعين هما:
- 3-1- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: وهي من أهم الركائز التي تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكذا اليابان، باعتبارها مؤسسات يمكن أن تنشأ من طرف شخص واحد، ولا تقتصر على نشاط اقتصادي معين، وهي مؤسسات تشغل عدد لا يتعدى 500 عامل ومقسمة كما يلي:

- المؤسسات الصغيرة: تشغل ما بين 01 - 49 عامل؛
 - المؤسسات المتوسطة: تشغل ما بين 50 - 499 عامل.
- 3-2- المؤسسات الكبيرة: وهي المؤسسات ذات استعمال يد عاملة أكثر من 500 عامل.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية

تنقسم أهداف المؤسسة الاقتصادية إلى¹:

1- الأهداف الاقتصادية: وتتمثل في:

- 1-1- تعظيم الربح: إذ لا يمكن للمؤسسة أن تستمر في الوجود إلا إذا استطاعت تحقيق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها، لذا يعتبر الربح من بين المعايير الأساسية لصحة المؤسسات الاقتصادية.

1-2- عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجيتها.

2- الأهداف الاجتماعية: يمكن تلخيصها في:

¹: لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة- الجزائر، 2011-2012، ص 28.

2-1- ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، يتقاضون أجور مقابل عملهم بها.

2-2- تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار أو ظهور منتجات جديدة؛

2-3- الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال؛

2-4- توفير التأمينات ومرافق العمال؛

2-5- تلبية رغبات المجتمع بتحسين جودة المنتجات المقدمة من طرف المؤسسة و إقامة أنماط استهلاكية معينة.

3- الأهداف التكنولوجية: وتتمثل في:

3-1- البحث والتنمية: حيث يعتبر عامل أساسي لتطوير وسائل الإنتاج؛

3-2- مساندة السياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطوير التكنولوجي.

4- الأهداف البيئية: تسعى المؤسسة إلى الحد أو التقليل من الأضرار والمخاطر التي تلحقها بالبيئة، الناجمة عن عمليات التصنيع التي تقوم بها، وذلك من خلال محاولة التحكم في مسببات التلوث المختلفة باعتمادها أحدث التقنيات والوسائل المساعدة في هذا المجال.

المطلب الرابع: وظائف المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسة الاقتصادية عدة وظائف يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

1- وظيفة الشراء: تحل وظيفة الشراء أهمية كبيرة في مؤسسات الأعمال، فهي تشمل مجمل المهام المتعلقة بشراء مختلف البضائع والتموينات التي تحتاجها المؤسسة للقيام بنشاطها.

2- وظيفة الإنتاج: تشمل هذه الوظيفة مجمل المهام المتعلقة بإنتاج المنتجات بداية من استعمال المواد الأولية واللوازم وانتهاء بتصنيع المنتجات الموجهة للبيع.

3- وظيفة التسويق: هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك.

¹: ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية، التسيير وعلوم تجارية، الجزائر، 2009-2010، ص ص 11-12.

4-وظيفة المحاسبة و المالية: المحاسبة هي اللغة التي تعبر بها الوظيفة المالية عن نفسها، حيث تستخدم هذه الوظيفة في تسجيل العمليات المالية وإثباتها في مجموع الدفاتر المحاسبية، حيث تعكس حقيقة ما يجري في المؤسسة، كما يكون على القائمين بالوظيفة المحاسبية تحليل وتفسير العمليات وما تمخض عنها من نتائج ورفع التقارير إلى القائمين بالوظيفة المالية لمساعدتهم في تحمل مسؤولياتهم.

المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة المالية، وأصبحت فرعاً من الفروع المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسات إذ أنها تسعى إلى تلبية احتياجات الإدارة.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

تعود نشأة محاسبة التكاليف في الأساس إلى حاجة الإنسان إلى بيانات مالية عن نشاطاته التي يقوم بها، كما أن تطورها ارتبط بتطور حياة الإنسان الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

1- نشأة محاسبة التكاليف: إن التحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية في كيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى الطريقة الصناعية أوجب ظهور فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار هذا الفرع هو محاسبة التكاليف، حيث من المعتقد أنها قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمن غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي¹.

وفي نهاية القرن التاسع عشر ظهرت عدة محاولات لزيادة دقة أرقام تكاليف الإنتاج، فتم تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة ومعالجة التكاليف العاطلة، وشهد النصف الأول من القرن العشرين عدة محاولات لتطوير أنظمة التكاليف.

وفي الفترة من 1950 إلى 1960 اكتشف المحاسبون بأن بيانات التكاليف التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج تستخدم من قبل المديرين في اتخاذ قرارات إدارية مختلفة، مثل التسعير وتحديد خطة الإنتاج، واستغلال المصادر النادرة وعندها وجد المحاسبون أنه من الضروري دراسة بعض القرارات الإدارية، وهذا أدى إلى توسيع منطقة اهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة إنتاج

¹: عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 08.

إلى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض إلى أن يطلق على محاسبة التكاليف اسم المحاسبة الإدارية.

وفي سنة 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية، لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف، وقد تم حل هذا المجلس سنة 1980 بعد أن أنجز أهدافه، وخلال فترة وجوده أصدر عدة معايير تحكم تحديد وتوزيع التكاليف على المنتجات وأوامر الإنتاج، وهذا أثرى محاسبة التكاليف لأنه قدم حلولاً لبعض المشكلات الصعبة التي كانت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج، وخصوصاً توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة¹.

2- تطور محاسبة التكاليف: لقد تطورت محاسبة التكاليف وإجراءاتها ومناهجها بتطور أهدافها، حيث تشير البحوث المحاسبية إلى أن تطوراً حصل في نظم محاسبة التكاليف نتيجة لتطور ظروف البيئة المحيطة بالصناعة والتي تميزها بخصائص وسمات كانت لها تأثيرات بالغة على نظم التكاليف، ويمكن أن نلخص جوانب التطور في محاسبة التكاليف بالآتي²:

2-1- مجال التطبيق: لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على النشاط الصناعي وإنما تعداه إلى الأنشطة كافة إذ امتد ليشمل المؤسسات الزراعية والتجارية وحتى الخدمية، لأن النشاط الرئيسي لجميع المؤسسات هو تحويل المدخلات في العمل ورأس المال إلى المخرجات، وبهذا فإن لكل نشاط تكاليفه وحين توجد تكلفة فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ التكاليف، وإن رقابة التكاليف ليست حصرًا على الأنشطة الصناعية، وعلى الرغم من أن عملية قياس التكلفة وإجراءات تنفيذها لا تختلف عن الأهداف العامة حتى وإن اختلفت الأنظمة والطرق والإجراءات.

2-2- مجال الأهداف والأغراض: لقد انصب اهتمام محاسبة التكاليف في البداية على حساب تكلفة المنتج لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية بشكل أساسي، ولكن بعد الحرب العالمية الثانية اكتشف المحاسبون أن المديرين التنفيذيين يعتمدون على تكاليف المنتج المعدة أصلاً لغرض إعداد التقارير المالية الخارجية في اتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والتسعير والرقابة الإدارية، ومن هنا تحول اهتمام محاسبة التكاليف من خدمة المستخدمين الداخليين لبيانات التكاليف، وبهذا فقد أدرك المحاسبون أن تجميع أو تخصيص

¹: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص 04-05.

²: نائل حسن عدس، نضال محمد الخلف، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 17-19.

التكاليف، يجب أن يختلف باختلاف التقارير الإدارية ومن ثم فليس هناك تخصص أو تعيين وحيد للتكلفة يمكن أن يكون ملائماً لجميع القرارات والأغراض الإدارية.

2-3- التطور في الإجراءات والأساليب: تشير الدراسات والبحوث أن هناك تغييراً حصل في السنوات الأخيرة في منهجية نظم التكاليف التقليدية والتحول إلى منهجية حديثة في مجال تحميل التكاليف فالاستخدام الكبير للأتمتة يتطلب تغيير إجراءات التكاليف حتى تصبح العمليات والمنتجات أكثر تعقيداً فهذه العوامل أدت إلى انخفاض تكلفة العمل المباشر إزاء الأزداد في التكاليف الصناعية غير المباشرة، وإن نظم التكاليف لم تعد جيدة بما فيه الكفاية لعدم قدرتها على مسايرة البيئة الصناعية الجديدة. والحل هو تطبيق ما يسمى بالتكاليف على أساس النشاط وبهذا فإن إجراءات محاسبة التكاليف في البيئة الصناعية الجديدة ستختلف منطقياً على أنظمة التكاليف الكلاسيكية العملية، إذ أنها سوف تعكس النوعية العالية للمنتج.

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

تستعمل محاسبة التكاليف لتحقيق غايات وأهداف محددة وأهميتها تأتي من أنها عبارة عن نظام منهجي متكامل قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

1- مفاهيم عامة:

بهدف الوصول إلى تعريف محاسبة التكاليف سنحاول التعرف على المصطلحات التالية:

1-1- المحاسبة: عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1966 بأنها: "عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للمؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها"¹.

1-2- التكلفة: "عبارة عن تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو في المستقبل"².

1-3- المصروف: "هي النفقة المستنفدة التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتراة وليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المحقق"³.

¹: نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 04.

²: ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 12.

³: رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 14.

1-4-الخسارة: "هي النفقة المستنفدة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة"¹.

1-5-سعر التكلفة: " هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف، المنفعة، منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع..) ولكن سعر التكلفة واحد"².

1-6-عناصر التكلفة: يمكن تقسيم التكاليف طبقا لطبيعة عناصرها إلى:

أ-المواد: وتتمثل المواد في العنصر المادي الذي يدخل في صناعة سلعة معينة سواء كانت هذه المواد خامات أو مواد أولية³.

ب- العمل: يعتبر عنصر العمل من أهم عوامل الإنتاج فالقوة البشرية هي القادرة على الابتكار وهي التي تخطط وتوجه وتنفذ وتراقب بقصد الوصول إلى أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية. وتكلفة عنصر العمل هي جميع الأموال التي يتحملها المشروع في شكل أجور ورواتب وضمانات اجتماعية⁴.

ج- الأعباء غير المباشرة الأخرى: تشمل هذه التكاليف على عناصر الخدمات اللازمة لنشاط المشروع وهي مكملة للتكاليف المباشرة حتى يصبح المنتج في صورته النهائية، وتنقسم التكاليف غير المباشرة إلى:

-تكاليف صناعية غير مباشرة: هي تلك التي لا يمكن تحديدها بطريقة عملية ومباشرة على وحدة تكلفة معينة وتشمل جميع بنود التكاليف الصناعية ما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة⁵.

-تكاليف بيعية غير مباشرة: إن تكاليف البيع لها أثر كبير على تسعير وحدات الإنتاج وعلى تحقيق الأرباح ولقد ازداد الاهتمام بها نتيجة تطور الأسواق وعدم اقتصار السلع على السوق المحلي بل امتدادها إلى السوق الخارجي، مما تطلب زيادة الإنفاق على أبحاث التسويق ووسائل ترويج السلع بين المستهلكين لرفع حجم المبيعات⁶.

¹: المرجع السابق، ص 14.

²: علي رجال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 04.

³: عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2010، ص ص 67-68.

⁴: المرجع السابق، ص 89.

⁵: عبد المقصود ديبان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 357.

⁶: عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص 102.

-تكاليف إدارية: تتضمن هذه التكاليف عناصر تتميز بأنها ثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج أو حجم المبيعات ومن أمثلتها رواتب الموظفين، وأجور العاملين في الأقسام الإدارية، وإيجار مبنى الإدارة والمطبوعات، وأتعاب المحامين ومدققي الحسابات وغير ذلك من المصاريف التي تتعلق بالإدارة، والتكاليف الإدارية جميعها تعالج في حساب الأرباح والخسائر¹.

2- تعريف محاسبة التكاليف:

لقد تعددت تعريف محاسبة التكاليف بتعدد الآراء، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي: " محاسبة التكاليف هي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة"².

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

- تقوم محاسبة التكاليف على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف؛
- تستند محاسبة التكاليف إلى قواعد علمية؛
- تساعد محاسبة التكاليف الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة من خلال المعلومات التي تقدمها.

وفي تعريف آخر: "محاسبة التكاليف هي تطبيق لمبادئ المحاسبة المالية في مجال تسجيل وتحليل وتحديد وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع"³.

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

- تطبق محاسبة التكاليف مبادئ المحاسبة المالية.
- وتعرف أيضا: " أن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المؤسسة يوما بعد يوم"⁴.

¹: المرجع السابق، ص 103.

²: نائل حسن عدس، نضال محمد الخلف، مرجع سبق ذكره، ص 16.

³: صالح عبد الله الرزق، عطا الله ورواد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 07.

⁴: عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 10.

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

- محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة، حيث تعمل محاسبة التكاليف على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ مهامها؛
- تعتبر أداة هامة داخل المؤسسة لحل المشاكل التي تتعرض لها في تحديد تكاليفها.

أما هورغرن Horngren فقد عرف محاسبة التكاليف بأنها المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية¹.

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

- تعتبر محاسبة التكاليف دمجاً للمحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية بالشكل الذي يجعلها نظام معلومات فعال.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محاسبة التكاليف:

"هي فرع من فروع المحاسبة تستند على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية تقوم على الربط بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بالشكل الذي يضمن تقديم معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها".

المطلب الثالث: وظائف و أهداف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تسعى إلى تنفيذها من أجل مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها العديدة، والمتمثلة أساساً في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة الكبيرة التي تواجهها.

1-وظائف محاسبة التكاليف: تتمثل الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف في².

1-1-الوظيفة التسجيلية: حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة.

1-2-الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها بما يخدم أهداف الإدارة.

¹: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 23.

²: المرجع السابق، ص ص 24-25.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

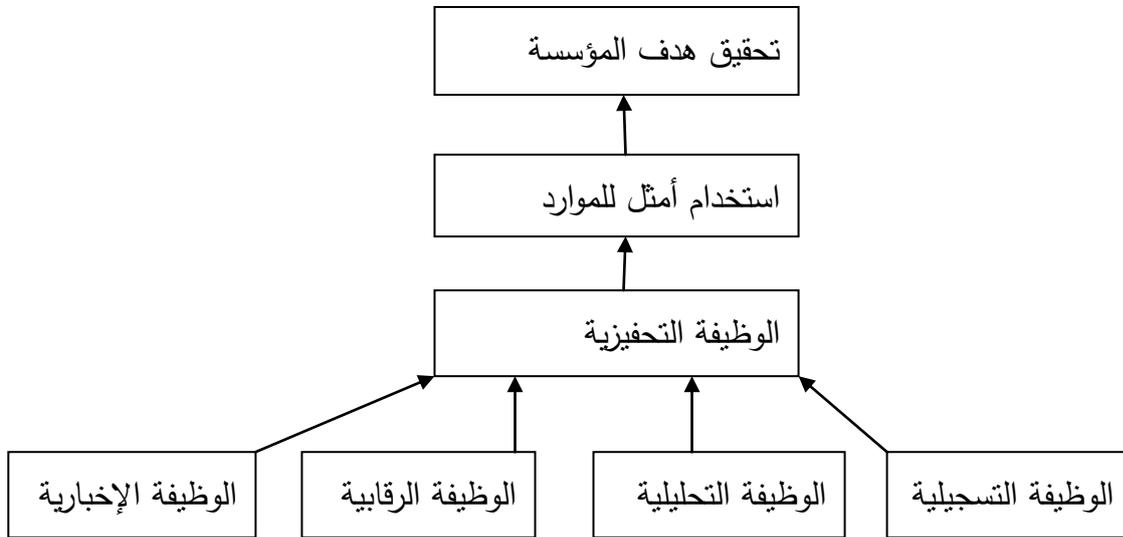
1-3- الوظيفة الرقابية: وتعتبر وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف حيث تهتم بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له، وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وكذلك تحديد الانحرافات.

1-4- الوظيفة الإخبارية: وهي وظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية)، حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات، وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة.

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

ويمكن تلخيص هذه الوظائف من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (01): وظائف محاسبة التكاليف:



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 24.

2- أهداف محاسبة التكاليف: تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق العديد من الأهداف والغايات نذكر منها ما يلي¹:

¹: محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر، 2005-2006، ص ص 5-6.

2-1- تحديد أو قياس تكلفة الإنتاج: تمكنا محاسبة التكاليف من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي تمر عليها المنتجات، وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدة النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي في المنتجات التامة أو قيد الانجاز.

2-2- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها: يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف محاسبة التكاليف، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط، ورقابة نشاط العمال، وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة على مستوى التخطيط إما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من أجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.

2-3- دراسة المردودية: إذ تسمح محاسبة التكاليف بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار وذلك عن طريق مراقبة التكاليف عبر مختلف الأقسام وكذلك تسجيل الأعباء والمصاريف حسب اتجاهاتها.

2-4- مراقبة التسيير: وذلك من خلال مراقبة مبسطة لتطورات القيم المحاسبية ومقارنة القيم المسجلة مع القيم المقدرّة في تحليل الانحرافات.

2-5- إعداد التقارير الدورية: إن إعداد التقارير الدورية لمختلف المستويات الإدارية ولكل نشاط، يعطي صورة على وضعية المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات مناسبة.

2-6- قياس النتائج التحليلية: وذلك من خلال معرفة التكاليف وسعر التكلفة حيث تمكنا من حساب مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعة من المنتجات أو المبيعات كل منها على حدى، بحيث يتم تحديد سعر البيع انطلاقاً من معرفة التكلفة.

2-7- تحديد المسؤوليات: وذلك عن طريق المعلومات التحليلية المفصلة التي تعكس الأداء الحقيقي للنشاط على مستوى كل قسم تشغيل.

2-8- تحليل المحاسبة العامة: وذلك لما توفره محاسبة التكاليف من تحليلات، وخاصة بما يتعلق بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزون السلع، والمنتجات الاستثمارية التي تمولها.

2-9- اتخاذ القرارات: تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:¹

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

¹: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 17-18.

- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.

المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بأنواع المحاسبات الأخرى

تكتسي محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة، الشيء الذي جعلها ذات علاقة تبادلية بالمحاسبات الأخرى، ويمكن تلخيص هذه العلاقات فيما يلي:

1-علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، إذ تعتبر فرعا من فروعها ويمكن توضيح العلاقة بينهما فيما يلي¹:

- أن واحد من أهم أهداف المحاسبة المالية هو تحديد المركز المالي للمؤسسة من خلال إعداد القوائم الختامية، وان محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة؛

- كما أن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن إنتاج تحت التشغيل أو من الإنتاج التام والتي تعتبر من الأصول التي تظهر في الميزانية؛

- كما أن المحاسبة المالية تمد محاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينفق من أجور إضافة إلى بقية التكاليف التي تنفق من أجل العمليات الإنتاجية وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المثبتة بقيمتها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز التكلفة ومن تم تحميلها على وحدة المنتج؛

- تعتبر البيانات المالية المقدمة من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف بمثابة أداة رقابية على صحة ودقة البيانات المقدمة.

وبالرغم من وجود هذه العلاقة بين المحاسبتين إلا أن هناك بعض أوجه الاختلاف والتي يمكن تحديدها بالنقاط التالية²:

- إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية ومن خلال حساباتها الختامية الممثلة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية مثل: المستثمرين، المقرضين والدائنين. أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية المتمثلة في إدارة المؤسسة وأقسامها؛

¹: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

²: المرجع السابق، ص ص 27-28.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

- إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية تتعلق بالنفقات والإيرادات، إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليس فقط بيانات مالية بل كمية تتعلق بالتكاليف وتتسم بالمرونة؛
- إن فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون التكلفة في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبياً وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها؛
- إن الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية لبياناتها هو تحديد نتائج نشاط المؤسسة وتصوير مركزها المالي، أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات؛
- إن بيانات المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية وتشير إلى علاقة المؤسسة بالغير بينما محاسبة التكاليف فهي بيانات تفصيلية وتحليلية وبيانات منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: تعتبر المحاسبة الإدارية أداة فعالة في خدمة الإدارة ومساعدتها على القيام بوظائفها، وبالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل واحد منها على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن بشكل عام يمكن تلخيص التشابه والاختلاف بينهما فيما يلي¹:

الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ومن ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفر البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.

وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بأحداث مستقبلية قد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروف المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.

¹: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

3- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية: من المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم والصحة وغيرها، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تقديم تلك الخدمات على مستوى كل قطاع¹.

4- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية: تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسوم والضرائب الحكومية على الإنتاج وعلى الدخل لأغراض تحقيق أهدافها كما أن محاسب ضريبة الدخل بحاجة ماسة إلى تفصيلات التكاليف حتى يتمكن من تحديد أي عناصر التكاليف يتم تنزيله لأغراض حساب الدخل الخاضع للضريبة وأي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق للدولة².

5- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الاجتماعية: إن قيام المؤسسة بالمساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي الذي تعمل فيه عن طريق دعم النشاطات الرياضية والثقافية ودعم الجمعيات الخيرية والحد من الآثار السلبية لوجود المؤسسة الصناعية كالتلوث يترتب عليه تكبد مجموعة من التكاليف للحكم على مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وتصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة³.

6- علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات: حتى يتمكن مدقق الحسابات من مراجعة وتدقيق حسابات المؤسسة لا بد أن يكون ملما بأسس وإجراءات محاسبة التكاليف فيها، حيث توفر له محاسبة التكاليف بيانات التكلفة الضرورية للقيام بعملية التدقيق، إذ يساعد المدقق الداخلي على تحقيق بعض أهداف محاسبة التكاليف مثل الرقابة على تكلفة الإنتاج وذلك عن طريق تدقيق الأنظمة الإدارية والمالية لجميع عناصر التكاليف⁴.

المطلب الخامس: طرق محاسبة التكاليف

تتعدد طرق محاسبة التكاليف حيث أن هناك طرق تقليدية، وسوف نحاول التطرق إلى الطريقة الكلية، طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المعيارية وأخرى حديثة في الفصل الثالث، حيث سنتناول هنا طريقة التكاليف المباشرة، المتغيرة، طريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التحليل الاستراتيجي.

¹: رضوان محمد ألعناتي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

²: المرجع السابق، ص 20.

³: المرجع السابق، ص 20.

⁴: المرجع السابق، ص 21.

1- الطرق التقليدية: ظهرت طريقة التكاليف الجزئية نتيجة للانتقادات التي وجهت للطريقة الكلية التي سوف نتطرق إليها في الفصل الثالث، والتي تقوم على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وتتمثل الطرق الجزئية في طريقة التكاليف المباشرة وطريقة التكاليف المتغيرة.

1-1- طريقة التكاليف المباشرة: تعتبر هذه الطريقة من الطرق ناذرة الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة المتعلقة بتحميل التكاليف غير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية.

أ- مفهوم طريقة التكاليف المباشرة: هي كافة المصاريف التي يمكن أن تحمل مباشرة على عملية معينة أو مركز تكلفة أو وحدة تكلفة معينة، حيث أن جميع المصاريف التشغيلية الخاصة بها (عدا المواد والأجور) هي مصروفات مباشرة ومن الأمثلة الأخرى على هذه المصاريف¹:

ب- خصائص طريقة التكاليف المباشرة: تتمثل خصائص هذه الطريقة فيما يلي²:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع، إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية؛
- عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة تامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة؛
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

ج- مزايا طريقة التكاليف المباشرة:

يرى مؤيدو طريقة التكاليف المباشرة أنها تتمتع بالعديد من المزايا ومن بين هذه المزايا نذكر منها ما يلي³:

- طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحسين تجميع وعرض المعلومات من حيث علاقة التكاليف بالتسعير والأرباح و حجم وخليط المنتجات؛
- تمكن هذه الطريقة الإدارة من الفهم الجيد وبشكل أفضل التقارير المحاسبية المعدة وفقها لان هذه التقارير تبين أن الأرباح تتحرك في نفس اتجاه المبيعات وهو أمر منطقي يعكس طريقة التكاليف الكلية؛

¹: محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 97.

²: عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 235.

³: علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 72-76.

- إذا زاد حجم المبيعات عن حجم الإنتاج، فإن الطريقة المباشرة ستظهر أرباحا أكبر مما ستظهره الطريقة الكلية لان التكاليف الثابتة المرتبطة بحجم إنتاج أقل سيتم تحميله كتكاليف فترة بينما تكلفة المبيعات المرتبطة بحجم مبيعات مرتفعة لن يتضمن أي من التكاليف الثابتة؛
- بيانات طريقة التكلفة المباشرة يمكن أن تقوم بطريقة معقدة، تسهل على المديرين الذين ليس لديهم فكرة قوية عن المحاسبة يمكن أن يفهموا المعلومات الخاصة بتخطيط الربح.

د- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المباشرة: بالرغم من المزايا التي تتمتع بها طريقة التكاليف المباشرة إلا أنها تلقت العديد من الانتقادات من بينها ما يلي¹:

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر؛
- عند تحديد قيمة المخزون التام وغير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة، وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح؛
- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة.

1-2- طريقة التكاليف المتغيرة: من بين الطرق العديدة التي جاءت نظرا لما وجه من انتقادات لطريقة التكاليف الكلية نجد طريقة التكاليف المتغيرة، والتي تتماشى مع مبدأ طريقة التكاليف المباشرة بان تحمل وحدة المنتج بجزء من التكاليف وليس بكامل التكاليف التي تحدث في المؤسسة.

أ- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم هذه الطريقة على تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك على اعتبارات التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج، وهي ثابتة وموجودة سواء تم الإنتاج أم لم يتم، وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر².

ب- مبادئ تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على المبادئ التالية³:

¹: عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 243.

²: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق مرجع سبق ذكره، ص 65.

³: عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص ص 247-248.

- تحميل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية؛
- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج، تكاليف متغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتقل بانخفاضه.
- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة ويتم أيضاً تقييم مخزون أول المدة وآخر المدة على أساس التكلفة المتغيرة.

ج- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة: تواجه طريقة التكاليف المتغيرة الانتقادات التالية:¹

- الوحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها، كما أن الوحدة المباعة تتحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية والبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة تسعى من خلالها المؤسسة إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط؛
- يصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف تكاليف شبه ثابتة؛
- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى تكاليف متغيرة.

- 2- **الطرق الحديثة:** تتمثل الطرق الحديثة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة سوف نتطرق إليها في الفصل الثالث، طريقة التكاليف المستهدفة، طريقة التحليل الاستراتيجي.
- 2-1- **طريقة التكاليف المستهدفة:** قد تكون المؤسسة في الكثير من الأحيان مجبرة على إتباع نظام التكاليف المستهدفة، وهذا في حالة ما إذا كانت تعمل في ظل بيئة تنافسية تفرض عليها سعر معين.

أ- **مفهوم الطريقة المستهدفة:** ظهرت طريقة التكاليف المستهدفة في الستينات وذلك في الصناعات التجميعية أكثر من ظهورها في الصناعات التشغيلية في الشركات الإنتاجية اليابانية، خاصة في مجالات تصميم المنتج وتخطيط الإنتاج للأنشطة ما قبل الإنتاج، وتعتبر هذه الطريقة أحد

¹: المرجع السابق، ص 248.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

أساليب إدارة التكاليف بهدف خفض تكاليف المنتج طوال دورة حياته بدءاً من أنشطة البحوث والتسويق وتصميم وتخطيط هذا المنتج¹.

ب- أهداف طريقة التكاليف المستهدفة: يختلف هدف طريقة التكاليف المستهدفة من شركة إلى أخرى ويمكن حصرها فيما يلي²:

- تستهدف خفض المستوى الحالي للتكاليف عن طريق تحسين الأداء والجودة، باستخدام نظم التصنيع الحديثة التي تعتمد على التكنولوجيا؛

- تهدف إلى إنشاء مصنع وفقاً لإستراتيجية تعظيم الربح من خلال الرقابة على التكاليف بشكل ثابت، ويبقى الهدف الأساسي من استخدام طريقة التكاليف المستهدفة هو تخطيط التكلفة بهدف ضبطها وخفضها.

ج- مزايا طريقة التكاليف المستهدفة: هناك العديد من المزايا تساعد المؤسسة في تخفيض تكاليفها عند اعتمادها على طريقة التكاليف المستهدفة ومنها³:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛

- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية و ذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛

- يصبح السعر مسبباً لعملية تطوير المنتج بدلاً من أن يكون ناتجاً عنها، مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛

- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة لاتخاذ للقرارات.

د- عيوب طريقة التكاليف المستهدفة: تعني طريقة التكاليف المستهدفة من بعض العيوب نذكر منها ما يلي⁴:

- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛

¹: مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية مدخل معاصر، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية، مصر، 2003، ص ص 29-30.

²: المرجع السابق، ص ص 30-31.

³: سالم ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 124.

⁴: المرجع السابق، ص ص 124-125.

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث إن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
- مشكل آخر وربما يكون أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو بلوغها، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكاليف المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة.

2-2- طريقة التحليل الاستراتيجي: بصفة عامة هناك علاقة طردية بين تحليل التكاليف والإستراتيجية رغم الأنظمة الرقابة لا يهتمان بهذا الشأن، في هذا الإطار نجد أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف سيرتكز على مفهوم سلسلة القيمة.

1- تحليل سلسلة القيمة: يلخص بورتر Porter سلسلة القيمة إلى ثلاثة مراحل¹:

- التحليل الصناعي: الذي يسمح بفهم أفضل لقواعد المنافسة وأسباب الاستقرار والتوازن التنافسي.

- استراتيجيات التصنيف التي تحدد الخيارات المرجعية المتاحة حسب نوع المحيط.

- نوعية المحيط المصنف التي تحدد طرق الإستراتيجية المخططة.

3- أهمية التحليل الاستراتيجي: تتمثل هذه الأهمية في:

- على المؤسسة أن تقوم بصفة دورية بتحليل البدائل المتعلقة بالتخلي أو الاستمرار في إنتاج منتجات هي في نهاية حياتها؛

- عندما تقرر المؤسسة إنتاج منتج جديد بنفسها يجب أن تحدد في البداية سياسة إشراك الغير؛

- يختبر التحليل الاستراتيجي الربحية والمقارنة بين عدة منتجات الحالية منها والمنتبأ بها بغرض القيام بخيارات إستراتيجية.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات

يعتبر نظام معلومات محاسبة التكاليف من أهم الأنشطة التي تستخدمها الإدارات العصرية لاتخاذ القرارات من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، فهو يهتم بمعالجة تسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف وإعداد التقارير الخاصة بها.

¹: مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 149.

المطلب الأول: مفهوم نظام معلومات محاسبة التكاليف

يعتبر نظام معلومات محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية، ولهذا النظام قدرة على حل مشكل تسيير التكاليف داخل المؤسسة.

- **تعريف نظام معلومات محاسبة التكاليف:** قبل التطرق إلى تعريف نظام معلومات محاسبة التكاليف يجب التطرق إلى مجموعة من المفاهيم والتمثلة في:

أ- **النظام:** يعرف بأنه عبارة عن مجموعة عناصر مترابطة ومتفاعلة مع بعضها البعض وتسمى جميعا لتحقيق الهدف الذي تعمل على تحقيقه كما تتفاعل هذه العناصر مع نظام أكبر وأشمل وأعم ألا وهو البيئة أو المجتمع الذي يعمل به¹.

ب- **المعلومات:** هي مجموعة البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفية مناسبة، بحيث تعطي معنا خاصا، وتركيبية متجانسة من الأفكار والمفاهيم، تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة واكتشافها².

ج- **نظام المعلومات المحاسبية:** هو عبارة عن نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل إلى الأطراف المختلفة المستفيدة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات³.

د- **نظام معلومات محاسبة التكاليف:** يعرف على أنه: "مجموعة من النظريات والأساليب، والإجراءات التي تستخدم جميع و تسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف، ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة، وتحليلها ثم عرضها بهدف تحديد أو قياس تكلفة المنتجات النهائية، والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات"⁴.

¹: علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 41.

²: عامر إبراهيم قنديلجي، علاء عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 30.

³: عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان الأردن، 1998، ص 147.

⁴: محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2008، ص 18.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف

يحتل نظام معلومات محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية باعتباره يقوم بمعالجة وتسجيل العمليات داخلها، كما أن له عدة أهداف يقوم عليها.

1- أهمية نظام معلومات محاسبة التكاليف: يهتم نظام معلومات محاسبة التكاليف بمعالجة عملية تسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف وإعداد التقارير الخاصة بها، بما يحقق أهداف إدارة المؤسسة لتوفير المعلومات الملائمة، وبعبارة أخرى يهتم نظام معلومات محاسبة التكاليف بالأتي¹:

- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الروتينية؛
 - تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات شبه الروتينية والقرارات الإستراتيجية؛
 - حساب تكلفة الإنتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون وتحديد الدخل.
- ويمكن أن يحقق نظام معلومات محاسبة التكاليف تلك الاهتمامات عن طريق تصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات تكاليف المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة، لذلك نجد أن نظام معلومات محاسبة التكاليف يعنى بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين كالسلعة أو القسم أو منطقة البيع الجغرافية أو رجل البيع...الخ.

2- أهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف: يهدف نظام معلومات محاسبة التكاليف إلى²:

- تقديم المعلومات لتخطيط وتوجيه وتقييم أداء عمليات الإنتاج؛
- تقديم بيانات التكاليف الدقيقة حول المنتجات لاستخدامها في التسعير وقرارات مزيج المنتجات؛
- تقديم المعلومات لاستخدامها في تقدير المخزون وحساب قيم تكلفة البضائع المباعة والتي تظهر في القوائم المالية للمؤسسة.

ولتحقيق هذه الأهداف فإن نظم المعلومات المحاسبية تقوم بجمع مختلف أنواع التكاليف مثل المواد واليد العاملة والمصاريف الصناعية غير المباشرة، ومن ثم توزيعها على الوحدات التنظيمية والمنتجات، حيث أن الترميز الدقيق لبيانات التكاليف خلال جمعها أمر هام لأنه عادة ما يتم توزيع نفس التكاليف بطرق عديدة ولأغراض مختلفة ومتعددة.

¹: عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص148.

²: عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2004، ص ص 253-254.

المطلب الثالث: مقومات نظام محاسبة التكاليف

تعتمد جميع الأنظمة على مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءاتها وتحقيق أهدافها، وهي متعددة نذكر منها تبويب التكاليف، المجموعة المستندية، المجموعة الدفترية ومراكز التكلفة.

1- تصنيفات التكاليف: اختلفت تصنيفات التكاليف نظرا لاختلاف المنظور الذي ينظر من خلاله إلى هذه التكاليف ومن بين هذه التصنيفات نجد:

1-1- تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة: حسب هذا التصنيف نجد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

أ- التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.¹

تتمثل التكاليف المباشرة في²:

- استهلاك السلع (البضاعة) والمواد الأولية؛
- مصاريف اليد العاملة المباشرة؛
- مصاريف البيع المباشرة.

ب- التكاليف غير مباشرة: هي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المصنع أو المؤسسة كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا³.

1-2- التصنيف الوظيفي: إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة أي ما ينفق عليها من التكاليف الأساسية وتتمثل في⁴:

أ- تكاليف الإنتاج: تشمل هذه المجموعة جميع العمليات الصناعية من استلام المواد الخام إلى اعتبار المنتج جاهزا لعملية البيع.

¹: رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

²: Abdallah Boughaba, *Comptabilité analytique d'exploitation*, Tome 01, Berti Editions, Alger, 1991, p 69.

³: المرجع السابق، ص 28.

⁴: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2009، ص 37.

الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

ب- التكاليف التسويقية: تشمل كل التكاليف التي تبدأ من خلق الطلب على المنتج إلى تسليمه النهائي للمستهلك، مثل أجور مندوبي المبيعات.

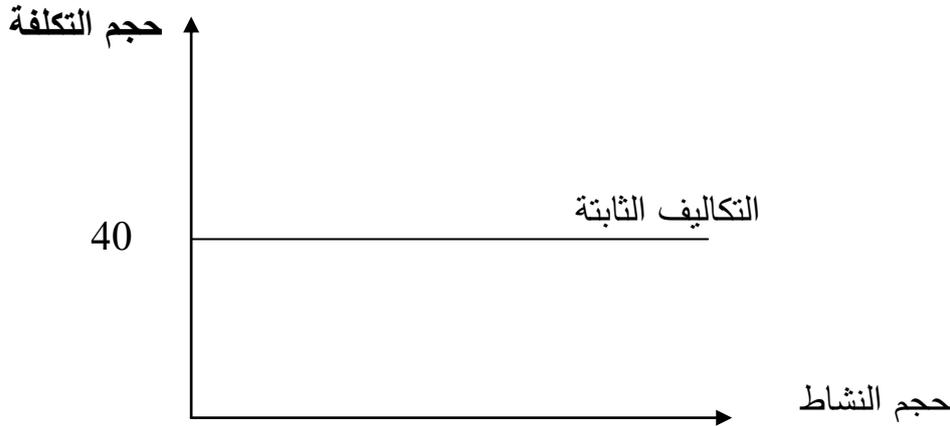
ج- التكاليف الإدارية: تشمل هذه المجموعة كل المصروفات التي لم تدخل ضمن تكاليف المجموعتين السابقتين، مثل رواتب موظفي الإدارة العليا.

1-3- تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: ويدرس هذا التصنيف سلوك التكاليف اتجاه تقلبات حجم الإنتاج، وطبقا لهذا التصنيف نجد:

أ- التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي ترتبط بالزمن وتكون ثابتة بغض النظر عن النشاط ومن بين التكاليف الثابتة ما يلي: الأجور، علاوات التأمين، الأتعاب، تعويضات الأشخاص المؤطرين،.... وفي أغلب الأحيان يمكن القول أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مباشرة¹.

والشكل التالي يوضح منحنى التكاليف الثابتة:

الشكل رقم(02): منحنى التكاليف الثابتة:



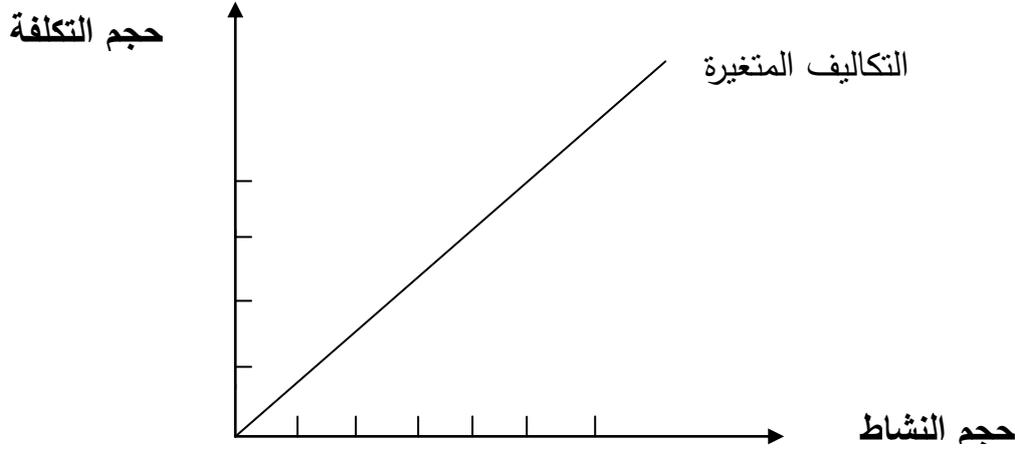
Source: Daniel Boussard Tholethan, **Comptabilité Analytique**, Les éditions Chihab, Alger, 1995, p 13.

ب- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي ترتبط بعلاقة طردية مع حجم النشاط، لكن تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة. وهي التكاليف المكونة لأعباء متطورة مع حجم نشاط المؤسسة.² والشكل التالي يوضح منحنى التكاليف المتغيرة:

¹: Yves Simon, **Comptabilité Analytique**, 2 éditions, Economica, France, 1998, p 78.

²: Guy Raimbault, **Comptabilité Analytique et Gestion Prévisionnelle**, Chihabe Eyrolles, Alger, 1994, p 11.

الشكل رقم(03): منحنى التكاليف المتغيرة:



Source: Bernard Rebouh, *Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion*, Ateliers de Normandie Roto Impression, France, 1997, p 25.

ج- التكاليف شبه ثابتة و الشبه متغيرة (مختلطة): يطلق هذا المصطلح على التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى عندما يزيد الإنتاج¹.

1-4- تصنيف عناصر التكاليف حسب عامل الزمن: وحسب هذا العامل نجد²:

أ- التكاليف التاريخية (الفعلية): هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو الخدمات، وتعتبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتقدير الشخصي.

ب- التكاليف النمطية (المعيارية): هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل الأداء الجيد في فترة مقبلة.

1-5- تصنيف عناصر التكاليف من وجهة نظر الرقابة: من خلال هذا التصنيف يمكن التطرق إلى³:

أ- تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها، وله القدرة على التأثير فيها.

¹: فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 116.

²: رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³: المرجع السابق، ص 37.

ب- تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها، وتشمل أيضا تكاليف من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة.

1-6- تصنيف عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: نجد حسب هذا التصنيف:¹

أ- التكلفة الملائمة: هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكاليف ملغاة.

ب- تكلفة الفرصة البديلة: هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر.

ج- التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار أحدهما.

د- التكلفة المستغرقة: هي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول.

2- المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية: يتطلب نظام معلومات محاسبة التكاليف استخدام مجموعة مستندية ومجموعة دفترية حيث تهدف إلى²:

- تجميع بيانات على عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة؛
- الرقابة على استخدام التكاليف؛
- إثبات العمليات فهي دليل يستخدم لتبرير العمليات؛
- تسجيل العمليات المختلفة.

وتضم المجموعة المستندية للنظام نوعين من المستندات، مستندات داخلية وهي التي تحرر داخل المؤسسة، أما المستندات الخارجية فهي التي تحصل عليها المؤسسة من الغير نتيجة لعمليات متبادلة، إضافة إلى المستندات يعتمد نظام معلومات محاسبة التكاليف على مجموعة من الدفاتر والسجلات وهي الدفترية ويتم فيها تسجيل العمليات المختلفة، وكما ذكرنا سابقا إن نظام معلومات محاسبة التكاليف يهدف إلى تسجيل وتحليل بيانات تتعلق بالتكاليف، فالمجموعة الدفترية تحقق هدفين التسجيلي والتحليلي.

¹: المرجع السابق، ص 37.

²: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2009-2010، ص 55.

3- مراكز التكاليف: هي مراكز ملائمة تعمل على تحليل عناصر التكاليف غير المباشرة داخل المؤسسة وحساب تكاليف المنتجات¹.

تعتبر مراكز التكلفة أداة مهمة جدا لقياس أداء الإدارات المختلفة ومعرفة تكاليف الوظائف التي تزاولها المؤسسة، ويمكن أن تقسم إلى الأنواع التالية²:

3-1- مراكز التكلفة الشخصية: وهي التي تتكون من شخص أو عدة أشخاص.

3-2- مراكز التكلفة غير الشخصية: وهي التي تضم مجموعة من الآلات أو مجموعة أماكن.

3-3- مراكز التكلفة العمليات: هي التي تشمل على عملية محددة أو مجموعة عمليات وتضم مجموعة من الآلات والأفراد وتقوم بنشاط معين.

3-4- مراكز التكلفة الإنتاجية: هي التي تؤدي الأنشطة الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.

3-5- مراكز التكلفة التسويقية: هي التي تقوم بعملية تصريف المنتج أو القيام بأبحاث في السوق والتعرف على أذواق المستهلكين، بالإضافة إلى القيام بالحملات الإعلانية.

3-6- مراكز التكلفة الإدارية والتمويلية: هي التي تقوم بالمهام والأعمال المكتبية العادية، والتي تتولى الإشراف والمتابعة والرقابة.

¹: G. Langlois, M. Friédérich, **Comptabilité**, Les éditions Foucher, paris, 1984, p 254.

²: المرجع السابق، ص 53.

خلاصة:

إن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيمها، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلا ولن تتمكن هذه المؤسسة من تحقيق هذا الهدف إلا عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، حيث تعتبر محاسبة التكاليف تقنية كمية تحليلية ظهرت كضرورة محاسبية في مجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية وتكتسي أهمية بالغة للتقليل من التكاليف وتحسين فعالية التسيير، وتتبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، وذلك بغرض المساعدة على التخطيط ورسم البيانات على مختلف المستويات حتى لا تقع الإدارة في أي مشاكل سواء في مجال البيع والإنتاج، إذ تعتمد على نظام معلومات محاسبة التكاليف الذي يمكنها من تحقيق اهتماماتها عن طريق تصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات تكاليف المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بالإنتاج، من أجل توفير قاعدة صحيحة للمسيرين تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها.

تمهيد:

يرتبط بقاء المؤسسة وتطورها بمجموع القرارات التي تتخذها خلال حياتها إزاء ما يواجهها من المواقف والمتغيرات التي تفرزها بيئتها الخارجية، الشيء الذي دفع بالعديد من المفكرين إلى الاهتمام بها ومحاولة دراستها، ما نتج عنه ظهور العديد من النظريات التي تبين سير هذه العملية داخل المؤسسة. وقد ازداد اهتمام المؤسسة بعملية اتخاذ القرارات عند إدراكها لهذه الحقيقة، ويبرز ذلك من خلال سعيها إلى تطبيق مختلف الأساليب التي من شأنها أن تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة والفعالة التي تضمن للمؤسسة تحقيق أهدافها المختلفة.

وسوف نحاول من خلال هذا الفصل التعرف على تطور مفهوم اتخاذ القرار، مفهومه وذلك من خلال تعريف القرار واتخاذ القرار، أهمية القرارات وخصائص عملية اتخاذ القرار، كذلك سنحاول التعرف على نظريات اتخاذ القرارات القديمة منها والحديثة، وأيضاً التعرف على آلية عملية اتخاذ القرار من خلال العوامل المؤثرة في هذه العملية، أساليبها وخطوات اتخاذ القرار.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات

إن عملية اتخاذ القرارات عملية أساسية في حياة أي مؤسسة، وتعتبر من أهم الأنشطة داخلها، بحيث تهدف عملية اتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة واختيار أنسبها.

المطلب الأول: تطور مفهوم اتخاذ القرارات

يرد الباحثون غالباً تطور مفهوم اتخاذ القرارات لعملية رشيدة إلى الخطوات المتخذة في التفكير الفاعل التي وضعها جون ديوي في كتابه كيف نفكر سنة 1910 م إذ اعتقد أن اتخاذ القرار يخضع لخمس خطوات منطقية¹:

- الإحساس بالمشكلة؛
- تحديد وتعريف المشكلة؛
- اقتراح حل ممكن؛
- تطوير عقلائي لنتائج الحل المقترح؛
- اختيار يؤدي إلى قبول أو رفض الحل.

ولقد تطورت المناهج والنظريات في هذا المجال، مع أن معظمها لا يختلف عن نظرية ديوي الأصلية التي سادت أكثر من خمسين سنة، لاتفاقه مع النمط التفكير السائد في القرن التاسع عشر والقرن العشرين، إذ سيطر العقل والعلم، إلا أن المنظرين أضافوا وادخلوا عناصر جديدة وابتعدوا أخرى أدت إلى خمسة تحولات رئيسية، كل واحد منها يعد أساسياً لمناهج حديثة في صنع القرارات وتتمثل أهم التحولات في²:

1- التحول نحو التحليل الانتقائي: يفترض الأسلوب الرشيد لاتخاذ القرارات انه يمكن جمع جميع الحقائق وتحري جميع البدائل، أمام الواقع الحالي للتنظيمات المعاصرة والظروف التي يمر بها متخذ القرارات، أجبرت صانع القرار أن يكون أكثر انتقاء أو اختياراً لكثرة المعلومات المكتوبة والمنشورة، مما يجعل إمكانية جمع وتحليل المعلومات أمراً صعباً، فتستند القرارات إلى معلومات غير كاملة.

¹: سهيل أحمد عبيدات، إدارة الوقت وعملية اتخاذ القرارات والاتصال للقيادة الفعالة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،

2007، ص 52.

²: المرجع نفسه، ص 53-55.

2-التحول نحو المفاهيم المترابطة: يضيف الأسلوب الرشيد كل المشكلات بعض الجوانب مثل القيم والمسببات والحلول الممكنة في أصناف مستقلة، وبتزايد التعقيد في تنظيمات المجتمع، والتداخل بين مؤسساته وأفراده ومجموعاته، افترض متخذو القرار واقعية عملية، يتم فيها التداخل بين المفاهيم الديناميكية.

3-التحول إلى متخذ قرار مشترك: يعد الفرد في المنهج الرشيد لاتخاذ القرار مراقب موضوعي يبحث عن حل للمشكلة أما حل المشكلات الخاصة، فيتطلب من الفرد دور أكثر فاعلية إذ أصبح مشاركا في عملية صنع القرارات وحل المشكلات، فهو يستجيب لعدد من المؤثرات عند توجيه تحليله وتقييمه.

4-التحول نحو مجموعة تتخذ قرارات برقابة مجزأة: حل المشكلات يتم من خلال جمع العناصر في فرد واحد أو وحدة واحدة تقرر البديل الأحسن وتنفذه، لكن في البيئة المعقدة لا يمكن لأي شخص أو مجموعة جمع المعلومات وتنسيقها بشكل تام بين جميع المشاركين في اتخاذ القرار.

5-التحول نحو توجيه التغيير: المنهج الرشيد تبنى سياسات تفترضان الإنسان لا يستطيع أن يقرر فيما إذا أراد أن يغير عالما أو أن يبقيه على حاله من خلال عدم تبني سياسة جديدة، ولما كان العالم يعيش عملية تحول وتغيير مستمرين، وكان الفرد قادرا على تبني سياسات جديدة، وذلك لتحقيق المنافع والفائدة، ويتصرف وفقا لها.

المطلب الثاني: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

تعتبر القرارات الركيزة الأساسية التي تقوم عليها شؤون المؤسسات التي تقوم عليها شؤون المؤسسات أي أن مصالحها تتأثر اتخاذ أو عدم اتخاذ هذه القرارات.

1- تعريف القرار: لقد تعددت تعاريف القرار نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين ومن بين هذه التعاريف نذكر:

يعرف القرار بأنه: "اختيار البديل من بين مجموعة بدائل للتصرفات تجاه مشكلة معينة"¹.
من خلال هذا التعريف نستخلص أن:

- القرار عبارة عن عملية تمييز لبديل معين من بين مجموعة البدائل المتاحة؛
- القرار حل لمشكلة معينة.

¹: طارق طه، نظم دعم القرار في بيئة العولمة والانترنت، دار الحرمين ، مصر، 2006، ص 53.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

كما أنه يعرف: " القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة بين البدائل في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختيار الحل الأمثل من بينها"¹.

من خلال هذا التعريف نستخلص أن:

- القرار هو الاختيار الواعي للبدائل الذي يعود بالمصلحة على متخذه؛
- القرار هو اختيار الحل الأمثل لمشكلة معينة.

ويرى يونج young أن: "القرار هو الاستجابة الفعالة التي توفر النتائج المرغوبة لحالة معينة أو مجموعة حالات محتملة في المنظمة"².

ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أن:

- القرار هو توفير النتائج المرغوبة من أجل حل مشكل معين.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن القرار هو:

"الاختيار الواعي والمدرك لبدائل من البدائل المتاحة من أجل توفير النتائج المرغوبة لحل مشكلة معينة".

2- مفهوم اتخاذ القرارات: قبل التطرق إلى تعريف اتخاذ القرار لا بد من التفريق بين صناعة القرار واتخاذ القرار، حيث يرى بعض المهتمين في الفكر الإداري إلى أن صناعة القرار تتضمن كافة المراحل التي من شأنها أن تقود إلى عملية اتخاذ القرار بينما هذا الأخير جزء من صناعة القرار، في حين يرى البعض الآخر أن صناعة القرار وعملية اتخاذ القرار مصطلحان مترادفان يشيران إلى نفس المعنى.

2-1- تعريف اتخاذ القرارات: تعتبر عملية اتخاذ القرار الجوهر الذي تقوم عليه مختلف الأنشطة داخل المؤسسة حيث تعرف:

يقصد بعملية اتخاذ القرار بأنها: "مجموعة الخطوات التي يقوم بها متخذ القرار من أجل الوصول إلى الهدف الذي يسعى من أجله"³.

من خلال هذا التعريف يمكن التوصل إلى:

¹: خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري ، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 21.

²: مؤيد الفضل، مدخل إلى الأساليب الكمية في التسويق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 236.

³: مؤيد الفضل، الأساليب الكمية في الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 26.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

- اتخاذ القرار عملية تقوم على عدة خطوات متسلسلة وذلك لتحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً. وعرفها هاريسون Harisson في كتابه "عملية اتخاذ القرارات الإدارية" بأنها: "إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف معين، وذلك بعد الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن أن يتبعها"¹.

من خلال هذا التعريف يمكن التوصل إلى:

- عملية اتخاذ القرار حكم يصدره متخذ القرار أثناء مواجهته لمشكلة معينة؛
- اختيار أفضل البدائل بعد تحليل وتقييم المتاحة منها.

كذلك تعرف عملية اتخاذ القرارات بأنها: "عبارة عن وظيفة أو سلوك يتمركز على الاختيار بين البدائل المتاحة والمحتملة الوقوع، وتقييمها وفقاً للمعلومات والبيانات في بيئة العمل والمتعلقة بالمشكلة بحثاً عن البديل المناسب الذي يحقق الهدف المرغوب"².

من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص ما يلي:

- ضرورة وجود أكثر من بديل واحد، حيث أن وجود بديل واحد يشير إلى عدم وجود مشكلة ومن ثم لا يوجد عملية اختيار أو مفاضلة وبالتالي لا توجد حاجة لاتخاذ القرار؛
- يجب أن تكون البدائل محتملة الحدوث، لأن ظروف التأكد تجعل عملية الاختيار شكلية ومن ثم لا يتحقق جوهر عملية اتخاذ القرار.

وقد عرف برنارد bernard سنة 1966 اتخاذ القرار على أنه: "عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات اتوماتيكية، أو ردود فعل مباشرة"³.

من خلال هذا التعريف يمكن التوصل إلى:

- تعتبر إدراك للغايات المراد الوصول إليها من خلال ردود الفعل الناتجة عن متخذ القرار.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

عملية اتخاذ القرار هي عبارة عن وظيفة تقوم على مجموعة من الخطوات تسعى إلى الاختيار المدرك للبديل الصائب من خلال تقييمه وفقاً للمعلومات المتوفرة من أجل الوصول إلى حل للمشكلة لتحقيق الهدف المرغوب.

¹: سيد محمد جاد الرب، السلوك التنظيمي (موضوعات و تراجم)، مطبعة العشري، مصر، 2005، ص 360.

²: سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، الطبعة الأولى، دار الرياء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 14.

³: سهيل أحمد عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص 51.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

2-2- أهمية عملية اتخاذ القرارات: تحظى عملية اتخاذ القرارات بأهمية بالغة في حياتنا اليومية، إذ أنه لا يمكن أداء أي نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار، وتبرز هذه الأهمية على مستوى الفرد من خلال العديد من القرارات التي يتخذها في حياته اليومية التي يتأثر بها وتؤثر على الآخرين، إذا كان هذا هو موقف الفرد العادي فإن مجال العمل في المؤسسات ما هو إلا مجموعة من القرارات في مختلف المجالات تتزايد أهميتها بتزايد درجة تعقيدها نتيجة لتضخم حجم المؤسسات وانفتاحها على البيئة المحيطة بها، والتي لها أثر كبير في حياة هذه المؤسسات حيث ترتبط عملية اتخاذ القرارات بنشاطات المؤسسة واتخاذ قرار معين قد يكون السبب في استمرار نشاط هذه المؤسسة وتطورها، كما يمكن أن يكون السبب في زوالها.

إن للقرار المتخذ أثر بالغ على الإدارة، وذلك للنتائج التي تترتب عن هذا القرار، فإن كان القرار المتخذ صائبا كانت النتائج ايجابية، أما إذا كان غير صائب سوف تكون تبعاته المالية كبيرة، ومن هنا كانت أهمية القرار وسلامته محط أنظار واهتمام المديرين ومنتخذي القرار وضرورة اتسامه بالعلمي والعملية¹.

2-3- خصائص عملية اتخاذ القرارات: تتميز عملية اتخاذ القرارات بالخصائص التالية²:

- صعوبة تحديد وتعريف المشكلة تحديدا واضحا ودقيقا بسبب تعدد وتنوع الأعراض الظاهرة وتشابكها؛
- صعوبة التمييز بين الوسائل والغايات في كثير وكذلك تعريفها من الحالات الأمر الذي يجعل معايير تقييم القرار الرشيد غير واضحة؛
- وجود النقص في المعلومات دائما يؤدي إلى عدم الدقة في عملية التحليل والاختيار، ومن ثم عدم دقة حساب النتائج والآثار المتوقعة والمتربة عن القرار في المستقبل؛
- صعوبة الاتفاق على الأهداف والبدائل في عملية اتخاذ القرارات الجماعية؛
- قلق الإدارة على عنصر التكلفة يجعلها تتردد في طلب المعلومات الضرورية وإنفاق الوقت والجهد في استيعاب مضمونها وقيمتها.

2-4- أسس عملية اتخاذ القرار: تتمثل أسس اتخاذ القرار في³:

¹: موفق أحمد مرزة، أساسيات الأساليب الكمية في القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 34-35.

²: علاء الدين عبد الغني محمود، إدارة المنظمات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص ص 187-188.

³: محمد رسلان الجبوسي، جميلة جاد الله، الإدارة (علم و تطبيق)، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 76.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

أ- **المعلومات:** وهي البيانات الموجودة والمتوفرة من أجل اتخاذ وضع القرار والتي على ضوءها تتوقع النتائج المستهدفة.

ب- **قواعد القرار:** وهي الطرق والأساليب التي توضح لمتخذ القرار الطريقة التي يجب أن يأخذ بها وذلك وفقا للظروف المحيطة.

ج- **المخاطرة:** بمعنى أخذ القرار دون الاعتماد على معلومات ودون التأكد من أن النتائج أكيدة بمعنى من الممكن أن ينجح أو يفشل.

د- **مساعدة القرار:** وهذا يعني استخدام بعض الوسائل في اتخاذ القرار.

2-5- **العناصر الأساسية المكونة للقرار:** يتضمن اتخاذ القرار مجموعة عناصر رئيسية، لا بد من توفرها حتى نتحصل على قرار ناجح، وتتمثل هذه العناصر في¹:

أ- **المناخ الذي يتم فيه اتخاذ القرار:** فالمناخ الذي يتم فيه اتخاذ قرار معين، هو مجموع القرارات السابق اتخاذها والتي تتعلق بأحد الجوانب التالية (الموارد المتاحة، أنواع الأنشطة التي يمكن أن يقوم بها تنفيذها للحل، النتائج التي يحصل عليها باستخدام حل معين للمشكلة).

ب- **أهداف متخذ القرار:** حيث أن تحديد الهدف مهم جدا لاختيار البديل الذي يحقق ذلك الهدف أكثر ما يمكن، لكن في بعض الأحيان تتعدد الأهداف التي يسعى متخذ القرار إلى تحقيقها.

ج- **الاختيار المدرك بين البدائل:** إذ أنه لا بد من وجود بدائل متعددة أو حلول متنوعة، كي يتم الاختيار منها وقد تتناقض هذه البدائل أو تتساوى مما يزيد من صعوبة هذا القرار.

د- **النتائج المحتملة والمتوقعة للقرار:** حيث أن تفحص عملية اتخاذ القرار يتضمن محاولة لتخيل ماذا سيحدث إذا اعتمد مخطط بشأن قرار معين.

المطلب الثالث: أنواع القرارات المتخذة

حتى نتمكن من اتخاذ قرار معين لابد من معرفة نوعه فالقرارات كثيرة ومتنوعة تصنف وفق معايير مختلفة ومن بين التصنيفات نجد ما يلي:

1- تصنيف القرارات وفقا لطبيعة القرار: تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

¹: أمل أحمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، الطبعة الثانية، ديونو للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص 24-25.

1-1- القرارات الأساسية والروتينية: وتتمثل في:

أ-القرارات الأساسية: هي التي تتطلب إجراءات كثيرة قبل اتخاذها لمعالجة المشكلات التي لا تتكرر باستمرار، مثل اختيار موقع المشروع أو طريقة الإنتاج¹.

ب-القرارات الروتينية: فهي مجرد خيارات نمطية متكررة تقدم كاستجابة لمشكلات محددة ومعروفة وغير معقدة، إذ يجد العاملون في المؤسسة حلولاً جاهزة للحالات العملية اليومية التي تواجههم، وذلك لثبات القواعد والمرشدات الحاكمة للعمل وإجراءاته².

1-2- القرارات المبرمجة والقرارات غير مبرمجة: وتتمثل في³.

أ-القرارات المبرمجة: وهي القرارات المخططة سلفاً وتتناول مشكلة متكررة أو روتينية، حيث يتم تحديد أساليب وطرق وإجراءات حل أي مشكلة سلفاً، أو التعامل معها، ومن أمثلتها: قرارات التوظيف، الإجازات الاعتيادية، الإجازات المرضية وتحديد رواتب الموظفين أو العلاوات السنوية الممنوحة لهم وغيرها من القرارات التي يتكرر حدوثها باستمرار أثناء العمل الإنتاجي.

ب-القرارات غير المبرمجة: وتعرف كذلك بالقرارات غير مهيكلة أو غير المجدولة وهي التي تتغير مع تغير موضوعات عملية اتخاذ القرار، أي أن هذه القرارات تتعامل مع المواقف غير المحددة أو غير المألوفة، مثل قرار التوسع (إنشاء مصنع جديد) أو قرار الاندماج.

والجدول الموالي يوضح لنا أوجه الاختلاف بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة:

¹: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 86.

²: بشير العلق، القيادة الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص 132-133.

³: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 86-87.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم(01): مقارنة بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة:

القرارات غير المبرمجة	القرارات المبرمجة
-قرارات غير متكررة الحدوث أي غير روتينية. - الظروف فيها متغيرة وغير مستقرة. - تتسم البيانات والمعلومات فيها بعدم التأكد أو التغير دائما. - أن الوقت والجهود المبذولة في اتخاذها كبيرة نسبيا. - يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا. -ترتبط بالأبعاد الاستراتيجية للمؤسسة.	- روتينية متكررة الحدوث دائما. -الظروف التي تحدث بها ثابتة ومستقرة نسبيا. - تتسم البيانات والمعلومات فيها بالتأكد أو الثبات النسبي. - أن الوقت والجهود المبذولة في اتخاذها محدودة نسبيا. - يتم اتخاذها في مختلف المستويات الإدارية والتنظيمية. - تتعلق بالأنشطة الإنتاجية والتشغيلية في المؤسسة.

المصدر: خيضر كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 179.

2-تصنيف القرارات وفقا للجهة التي تتخذ القرارات: تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى¹:

2-1-القرارات الفردية: وتتمثل في القرارات التي غالبا ما يتم اتخاذها من قبل متخذ القرار(المدير) دون أن يستعين بمشاورة أو مشاركة الآخرين في الرأي المتخذ وغالبا ما تمثل هذه القرارات النزعة الفردية أو الاستبدادية في اتخاذ القرارات.

2-2-القرارات الجماعية: وتتمثل في القرارات التي تستند إلى المشاركة في اتخاذ القرارات، إن هذا النمط من القرارات يمثل الاتجاهات أو الأنماط الديمقراطية التي يتم من خلالها الاستعانة بآراء العاملين وخلق روح التفاعل الايجابي من القرارات التي يتم اتخاذها.

2-3-القرارات المركزية والقرارات اللامركزية: تعني المركزية أي الاتجاه إلى تركيز السلطة والرجوع إلى المدير في اتخاذ القرارات المنظمة للعمل، أما القرارات اللامركزية فتعني توزيع السلطات، وإعطاء حرية اتخاذ القرارات حيث يجرب العمل التنفيذي على المستويات التشغيلية، والوحدات الأصغر.

ومن الناحية العملية لا توجد مركزية مطلقة، أو لامركزية مطلقة في المنظمات كبيرة الحجم.

¹: خيضر كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار إتراف للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 179-180.

3- تصنيف القرارات وفقا لأهمية القرار: ويمكن تقسيم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

3-1- القرارات الإستراتيجية: هي قرارات لاختيار أهداف المؤسسة، و أنواع المنتجات التي سوف تتخصص في إنتاجها و الأسواق التي سوف يتم خدمتها، ولمواجهة التغيرات التي تحدث في بيئتها، وهذه القرارات من اختصاص الإدارة العليا لما لها من تأثير كبير على مركز المؤسسة في المستقبل¹.

3-2- القرارات التكتيكية: وهي التي يتخذها غالبا رؤساء الأقسام أو الإدارات، أو ما يسمى بالإدارة الوسطى. وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط².

3-3- القرارات التنفيذية: وهي القرارات التي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور والانصراف وتوزيع العمل والغياب والإجازات، وكيفية معالجة الشكاوى. وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها³.

4- تصنيف القرارات وفقا لدرجة الثقة بالمعلومات المتاحة: تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

4-1- قرارات في ظل حالة التأكد: تمثل هذه القرارات أبسط أنواع القرارات التي تواجه متخذ القرار حيث يستطيع فيها تحديد نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكد⁴.

حيث أن المعلومات المتوفرة بشأنها لا تتضمن أي متغيرات غير مؤكدة الحصول، إذ أن هذه القرارات يتم اتخاذها بدرجة عالية من الثقة أو الوثوق بالمعلومات المتوفرة عند اتخاذ القرار⁵.

4-2- قرارات في ظل المخاطرة: يتصف القرار في هذه الحالة بأن متخذ القرار على معرفة تامة باحتمالية حدوث أي حالة من الحالات والتي تؤثر على بدائل القرار المختلفة⁶.

هذا النوع من حالات القرارات يمتاز بمعرفة متخذ القرار باحتمال حدوث حالات طبيعة مختلفة، فإذا كان متخذ القرار يرغب في اختيار حالة من بين مجموعة استراتيجيات متاحة لديه، فإنه

¹: علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1995، ص 19.

²: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

³: عادل ثابت، سيكولوجيا الإدارة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 63.

⁴: سهيلة عبد الله سعيد، الجديد في الأساليب الكمية وبحوث العمليات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 19.

⁵: خيضر كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص 181.

⁶: سهيلة عبد الله سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

يقوم بحساب القيمة المتوقعة لكل إستراتيجية ويختار الإستراتيجية التي تحقق أعلى قيمة متوقعة في حالة الربح أو أقل قيمة في حالة التكاليف¹.

4-3- قرارات في ظل حالة عدم التأكد: من المعروف في الفكر الإداري أن التأكد هي إحدى المؤشرات السلوكية المرتبطة بذات متخذ القرار والناجمة عن حالة موازنة ومقارنة كل ما يملكه متخذ القرار من معلومات في الوقت الحاضر للوصول إلى حالة اليقين التام، وعكس ذلك هي عدم وضوحه أو عدم اليقين في المعلومات وبالتالي عدم الوضوح في الأنشطة والأحداث وهذه أحد الأسباب لعدم التأكد والناجمة عن عدم توفر المعلومات أو عدم وضوحها أو عدم مصداقيتها².

حيث تتخذ القرارات في ظل الظروف غير المؤكدة إذ لا تتوفر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي فإن النتائج المتوقعة الحصول عليها في هذا النوع من القرارات تكون غير مؤكدة، بل ولا يمكن صياغتها على شكل توزيع احتمالي³.

5- تصنيف القرارات حسب الوظائف: تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

5-1- قرارات تتعلق بالموارد البشري (الفرد): تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخر والغياب وشكاوي العاملين وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالعاملين⁴.

5-2- قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية: تتمثل القرارات المتعلقة بالوظائف الإدارية في الأنواع التالية⁵:

أ-قرارات تتعلق بالإنتاج: يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياساته (إنتاج مستمر أو إنتاج سلع محدودة أو متنوعة)، وقرارات

¹ محمد رسلان الجبوسي، جميلة جاد الله، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² مؤيد الفضل، مدخل إلى الأساليب الكمية في التسويق، مرجع سبق ذكره، ص 251.

³ أمل أحمد طعمة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁴ ياسين سالم، مرجع سبق ذكره، ص 40.

⁵ بشير العلق، مرجع سبق ذكره، ص 161-163.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

ترتيب المصنع وأنواع الآلات، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته.

ب-قرارات تتعلق بالمبيعات: وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها وقنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها وتسعيرها والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع.

ج-قرارات تتعلق بالوظيفة المالية: الوظيفة المالية هي عبارة عن البحث عن الأموال بكميات مناسبة وبتكاليف ملائمة وفي الوقت المناسب، من أجل إنفاقها بالطريقة التي تحقق أغراض المؤسسة، حيث تساعد هذه الوظيفة في اتخاذ عدة قرارات نذكر منها ما يلي:

- القرارات التي تحدد حجم رأس المال العمل واللازم والسيولة النقدية؛
- طرق التمويل المختلفة؛
- تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك.

المبحث الثاني: نظريات اتخاذ القرار

أدت التطورات الحاصلة إلى زيادة الحاجة إلى اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الشيء الذي زاد من اهتمام المفكرين بهذه العملية ومحاولة صياغتها في شكل نظريات.

المطلب الأول: النظريات التقليدية

لقد كانت النظريات التقليدية عماد قيام نظريات اتخاذ القرار، وقد تعددت هذه النظريات باختلاف وجهات النظر ومن بين هذه النظريات نذكر ما يلي:

1-النظرية الكلاسيكية: لقد وضعت أسس النظرية الكلاسيكية من قبل خبراء الاقتصاد الحدي الذي طور قواعد الحساب الاقتصادي الفردية، هذه النظرية تشير إلى الخيارات التي يتبعها الإنسان بحيث يجب أن تكون واعية وعقلانية. ولقد كانت الفرضية الرئيسية لهذه النظرية هو أن سلوك صانع القرار في أي نظام اقتصادي هو السلوك العقلاني¹.

¹ : Kouider Boutaleb, **THEORIES DE LA DECISION**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2006, p 04.

ظهرت هذه النظريات في أوائل القرن العشرين وسادت حتى أواخر الثلاثينات، ويتميز الفكر الإداري الكلاسيكي بتنظيم هرمي وثابت وهو ما يجعل القرار يتخذ في أعلى الهرم الإداري في المؤسسة وبمعزل عن المستويات السفلى عنها، وهذا الاتجاه ينبع من اعتبار أن المديرين يتمتعون برشادة عالية في عملية اتخاذ القرار، حيث أن الشخص المسؤول عن اتخاذ القرار يتخذ قراراته على أساس أهداف واضحة، واختياره يتم بعد جرد مختلف البدائل الممكنة أمامه¹. ونجمل فيما يلي جهود وإسهامات رواد النظرية الكلاسيكية في مجال اتخاذ القرارات.

1-1- نظرية الإدارة العلمية: يعتبر فريدريك تايلور رائدها الأول، ويرى أن الإدارة علم حقيقي يقوم على قواعد ومبادئ محددة ولذلك فإن هذه النظرية اتبعت الأسلوب العلمي في تحليلها وفهمها للعملية الإدارية وذلك بالحصول على الحقائق من خلال تقديم افتراض معين ثم اختبار هذا الافتراض وتحقيقه وتعديله وفق النتائج التي يكشف عنها هذا الاختبار، ومن بين إسهامات تايلور في مجال اتخاذ القرارات دعوته إلى تطبيق الأساليب العلمية في الإدارة بدل من الأساليب التقليدية².

1-2- نظرية التقسيم الإداري: ينصب اهتمام أنصار هذه النظرية على التكوين الداخلي للتنظيم وعلى كيفية توزيع النشاطات بين أقسامه بالشكل الذي يحقق التكامل بينها، وذلك بتحقيق أهداف التنظيم وتحديد الأعمال والأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف وكل ذلك ابتغاء الوصول إلى الكفاءة الإدارية، ومن أبرز أنصار هذه النظرية فايول حيث يعد من مفكري الإدارة وخبرائها الذين مارسوها عملياً، ومن إسهاماته الرائدة في مجال اتخاذ القرارات اقتراحه لعدد من التوجهات على المدير الالتزام بها في أدائه لمهامه³.

ومن أهم هذه التوجهات ما يلي:

- التأكيد على أن المصلحة العامة تسمو على المصالح الشخصية؛
- على المديرين أن يتأكدوا دائماً من أن خطة العمل موضوعة بشكل صحيح.

2- النظرية السلوكية: ظهرت المدارس السلوكية للتنظيم الإداري محاولة بما قدمته من أفكار تقادي العيوب والانتقادات التي وجهت للافتراضات والمفاهيم التي طرحتها النظريات الكلاسيكية في مجال

¹: ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 112.

²: نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، الأردن، ص 46-47.

³: المرجع السابق، ص 49.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

اتخاذ القرارات، وقد ساعدت المفاهيم التي قدمتها هذه المدارس في التعرف على العوامل والمتغيرات المختلفة التي تتفاعل وتؤثر على اتخاذ القرارات فركزت اهتمامها على دراسة العنصر البشري¹.

ومن رواد هذه المدرسة السلوكية نجد:

2-1- نظرية برنارد: يرى برنارد أن تحقيق أهداف المؤسسة يتم عن طريق التعاون والتنسيق والاتصال، فعلى الإدارة جمع وتوزيع عناصر الإنتاج بطريقة تقسيم العمل عن طريق بناء الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات ويرى بأن المسؤولية تعطى، بينما السلطة سيأخذها الذين يتحملون المسؤولية².

لقد كانت دراسته وأبحاثه بداية التحول في الفكر الإداري إلى نحو الاهتمام بموضوع اتخاذ القرارات، حيث لفت الأنظار إلى أن اتخاذ القرار يعتبر ركن أساسي وجانب هام في العمل الإداري، ومن إسهاماته تأكده على أهمية تحديد العامل الاستراتيجي في عملية اتخاذ القرارات.

2-2- هيرت سيمون: لقد كان اهتمام سيمون بموضوع اتخاذ القرارات واضح من خلال كتاباته في هذا المجال "السلوك الإداري" ومن إسهاماته الرائدة في مجال اتخاذ القرارات اقتراحه لبعض المعايير التي تساعد متخذ القرار على اختيار بديل من البدائل المتاحة وذلك بالاعتماد على الرشد في سلوك الأفراد³.

3- نظرية العلاقات الإنسانية: هناك عوامل أخرى سيكولوجية واجتماعية مرتبطة بالإنفراد كعمال أو كإداريين، نظرا لاختلاف الطاقات الفكرية والجسمية لديهم، وكذا الاتجاهات وغيرها من العوامل المؤثرة بشكل فعال ومحدد في سلوك الإنسان داخل المؤسسة وهذه العوامل أو جزء منها قد تم إدخالها لدى كتاب اتجاه العلاقات الإنسانية⁴.

وإذا كانت مدرسة العلاقات الإنسانية قد أدخلت في عملية اتخاذ القرار والإدارة عموما فإنها كانت في نفس الوقت بمثابة الناقد لأفكار المدرسة الكلاسيكية في الإدارة واتخاذ القرار، وقد دعت إلى الاهتمام والاتصال في المؤسسة، ورغم هذا فقد تلقت عدة انتقادات منها على وجه الخصوص

¹: المرجع السابق، ص 58.

²: سهيل أحمد عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

³: نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 58.

⁴: ناصر دادبي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 115.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

اعتبارها للمؤسسة كمجموعة من الأفراد واهتمت بهم كميدان للدراسة أساسا، وأهملت جوانب أخرى في المؤسسة كما أنها اعتبرت المؤسسة كنظام مغلق.

المطلب الثاني: النظريات الحديثة

لقد جاءت النظريات الحديثة كإضافة للنظريات التقليدية حيث تتمثل هذه النظريات فيما يلي:

1- النظرية الظرفية أو الموقفية: لهذه النظرية اتجاه إداري معاصر يقوم على مشاهدة أساسية من أنه لا توجد طريقة مثلى للإدارة، يمكن استعمالها في كل المواقف، أي أنه لا يوجد تخطيط وإنما قرار، وتنظيم، وقيادة، وتحفيز، ورقابة تصلح أو تناسب كل المواقف التي تواجهها الإدارة وبالعكس، فإن المدراء يجب أن يجدوا الطرق المختلفة التي تناسب مع طبيعة المواقف المختلفة، ففي مواقف معينة قد تبرز ممارسات إدارية قابلة للتطبيق ولكن لا يمكن تطبيقها في مواقف أخرى، ولذلك فإن من بين أبعاد هذا المدخل الاستفادة من نتائج أي من المدارس الفكرية في الإدارة لحل المواقف التي يواجهها كل مدير¹.

2- النظرية القرارية: تمثل نظرية القرار مدخلا تحليليا يهدف إلى اختيار أفضل البدائل المتاحة لحل لمشكلة ما، وتستخدم نظرية القرار على نطاق واسع في العديد من مجالات الإدارة مثل: تحليل المنتجات، تخطيط الموقع، جدولة الإنتاج... الخ، وتوجه نظرية القرار ثلاث حالات وفقا للظروف التي يواجهها متخذ القرار، حيث تمثل هذه الحالات في²:

2-1- حالة التأكد التام: والتي في ظلها يكون لدى متخذ القرار معرفة تامة وكاملة بالنتائج والآثار الخارجية لكل بديل من البدائل المتاحة لحل المشكلة.

2-2- حالة المخاطرة: وتشير إلى إمكانية قيام متخذ القرار بتحديد توزيع احتمالي للنتائج الخاصة بكل بديل.

2-3- حالة عدم التأكد: وفي ظل هذه الحالة فإن متخذ القرار لا يستطيع تخصيص أي احتمالات للمخرجات أو نواتج كل بديل من البدائل المتاحة لحل المشكلة.

¹: علي الضلعين، أساسيات ومبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الثانية، مركز يزيد للنشر، الأردن، 2005، ص 76.

²: جلال إبراهيم العبد، استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص ص 23-24.

المبحث الثالث: آلية عملية اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرار هي جوهر الحياة اليومية للفرد وهي عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة، فمتخذ القرار يتبع مجموعة من الطرق والأساليب التي تمكنه من اختيار أفضل قرار ممكن، كما أنه يواجه العديد من الصعوبات والمشاكل عند قيامه بهذه العملية.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات

تتأثر القرارات العديدة والمتنوعة التي يقوم المدير باتخاذها بعدة عوامل من بينها ما يلي:

1-عوامل البيئة الخارجية: تتمثل هذه العوامل في مجموع الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل بها هذه المؤسسة و تتمثل هذه العوامل في¹:

- الظروف الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية السائدة في المجتمع؛
- التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية؛
- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل الموردين والمستهلكين؛
- درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.
- وربما تحتم هذه العوامل على الإدارة اتخاذ قرارات لا ترغب فيها، كما أنها قد لا تخدم مصلحتها.

2-عوامل البيئة الداخلية : هناك العديد من العوامل الداخلية تتأثر بها القرارات ويمكن تلخيصها فيما يلي²:

- سياسات ونظم العمل في المؤسسة؛
- طبيعة وإمكانيات الموارد البشرية المتاحة داخل المؤسسة؛
- حجم المؤسسة وسمعتها، كذلك قوتها المالية والتنافسية؛
- الأساليب والمناهج المتبعة في اتخاذ القرارات؛
- درجة استعانة المؤسسة بالمستشارين والخبراء.

¹: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص ص23-24.

²: سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص 391.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

وتتأثر القرارات كذلك إما بشخصية المدير متخذ القرار أو أفكار مساعديه ويمكن إجمال هذه العوامل في:¹

2-1- شخصية المدير: وذلك من خلال سيكولوجيته وميوله، كذلك مركزه الاجتماعي و المالي وقدرته على الإقناع والتصرف خاصة في المواقف الحرجة، وهذه الأمور تنعكس على سلوكه الوظيفي؛

المساعدون والمستشارون والمختصون: بإمكانهم التأثير على المدير أو متخذ القرار من خلال أسلوب تفكيرهم وطرق عرضهم، الشيء الذي يحتم على المدير أن يختار بدقة مساعديه و مستشاريه؛

2-2- المرؤوسين: حيث أنه لا يمكن اعتبارهم أدوات عمل بل يجب النظر إليهم كأفراد لهم رغباتهم ودوافعهم ومعرفتهم ومهاراتهم لذا من الممكن جدا أن يساهموا من خلال آرائهم ومبادئهم في إيجاد الحلول التي يختار القائد من بينها الأفضل.

بالإضافة إلى العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات تواجه هذه العملية مجموعة من الصعوبات ومن أكثرها أهمية ما يلي:²

- نقص البيانات والمعلومات المتاحة عند اتخاذ القرار إذ غالبا ما يشكل افتقار المدير أو الرئيس للبيانات والمعلومات المتوفرة العديد من العقبات في تحقيق القرارات الهادفة في المعالجات المطلوبة؛
- صعوبة تحديد المشكلة المراد معالجتها لاسيما إذا اتسمت هذه المشكلة بتداخل المتغيرات المختلفة؛
- صعوبة تحديد الأهداف المراد انجازها لاسيما إذا لم يتسنى للمدير توضيح الأهداف بدقة وشفافية فإن القرارات المتعلقة بها تعثرها صعوبة في التحقيق.

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار

هناك أساليب مختلفة ومتنوعة لاتخاذ القرارات تندرج في مدى صلاحيتها و درجة تعقيدها من الأسهل إلى الأصعب، ويعتمد ذلك على درجة أهمية القرار وتوقيته والأطراف المعنية بهذا القرار.

1- الأساليب التقليدية: يقصد بالأساليب التقليدية أو غير الكمية تلك التي تفتقر للتدقيق العلمي، والتي لا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

¹: عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة العامة، الطبعة الأولى، دار الجامعة الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص ص 165-166.

²: خيضر كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص ص 184-185.

1-1- أسلوب الحكم الشخصي: يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهة في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض لها والتقدير السليم لإبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكافة التفاصيل الخاصة بها¹.

ورغم بساطة هذا الأسلوب إلا أنه كغيره من أساليب اتخاذ القرار يتصف ببعض المزايا وكذلك تعثره بعض العيوب نذكر منها ما يلي²:

أ- **المزايا:** وتتمثل هذه المزايا في:

- قصر الوقت المستغرق في سبيل اتخاذ القرار المعني؛
- قلة التكاليف المترتبة على ذلك؛
- يعتبر أسلوبا فعالا في معالجة المشاكل التقليدية (القرارات غير الإستراتيجية)؛
- يعطي المزيد من المرونة وحرية التحرك؛
- يعطي مجالا أوسع للاستفادة من القدرات الشخصية لمتخذ القرار.

ب- **العيوب:** وتتمثل هذه العيوب في:

- أنه يفتقد إلى الأسس العلمية الصحيحة؛
- لا يمكن نقله واعتماده كأسلوب عام للتعامل مع المشكلات المستقبلية؛
- قد يسبب بعض النتائج السلبية إذا لم يتمتع المدير بقدر من الطاقات والقدرات الإبداعية وبعد النظر، وتقديره للأمور؛
- قد يعتمد عليه المدير لسهولته من ناحية، ولثقته بنفسه من ناحية أخرى، في حين يكون هناك أحيانا أسلوب آخر أكثر نجاعة وفائدة في التعامل مع الحالة.

1-2- الخبرة: يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح أو من الفشل تيسر له الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس من التجارب الماضية غالبا ما تكسب المدير مزيدا من الخبرة التي تساعد في الوصول إلى القرار المطلوب³.

¹: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 66.

²: المرجع السابق، ص 66-67.

³: نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 181.

ولا تقتصر الخبرة المعنية في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار، ولكن يمكنه أيضا التعلم والاستفادة من خبرات المديرين الآخرين وتجاربهم في حل المشاكل واتخاذ القرارات الصائبة. لذلك يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التقليدية الهامة التي تمكن متخذ القرار من تدعيم الخبرة السابقة التي يتمتع بها.

1-3- إجراء التجارب: من خلال هذا الأسلوب يستطيع متخذ القرار اختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات وذلك من خلال إجراء التجارب على هذا البديل وإجراء التغييرات أو التعديلات عليه بناء على الأخطاء و الثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، أي أنه يمكن المدير من التعلم من أخطائه و محاولة تجنب مثل هذه الأخطاء في المستقبل¹.

من مزايا هذا الأسلوب أنه يساعد المدير متخذ القرار على اختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات، وذلك من خلال إجراء التجارب على هذا البديل وإجراء التغييرات أو التعديلات على هذا البديل بناء على الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التغييرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العلمية².

1-4- دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها (الحكم الجماعي): يعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل وتشمل هذه الآراء والاقتراحات تلك التي يقدمها المستشارون والمتخصصون والتي تساعد في تسليط الضوء على المشكلة محل القرار وتمكن المدير من اختيار البديل الأفضل، غير أنه يعاب على هذا الأسلوب أن تطبيقه يتطلب تجزئة المشكلة الإدارية التي تواجه متخذ القرار إلى أجزاء و دراسة كل جزء على حدى³.

2- الأساليب الحديثة: (الوصفية أو الكمية): تهدف هذه الأساليب إلى تقنين القرارات بمقاييس كمية رقمية بغرض الوصول إلى الهدف المناسب، وسوف نقوم بالتطرق إلى بعض هذه الأساليب:

2-1- بحوث العمليات: وقد عرفت جمعيتها بحوث العمليات البريطانية بأنها: "عملية استخدام الأساليب العلمية في حل المشكلات المعقدة التي تنطوي على توظيف أعداد كبيرة من القوى العاملة والمعدلات والأدوات والمواد الأولية في المصانع والمؤسسات الحكومية"⁴.

¹: سليم بطرس جلد، مرجع سبق ذكره، ص 69.

²: المرجع السابق، ص 69.

³: المرجع السابق، ص 70.

⁴: أكرم محمد عرفان المهدي، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص 13.

ومن أهم خصائص بحوث العمليات ما يلي¹:

- استخدام الأسلوب العلمي من خلال تحديد المشكلة وأسباب حدوثها، ووضع الفروض، واختبارها وتحليل البدائل المتاحة للعمل على أساس صحة الفرض، ثم اختيار البديل الأفضل؛
- الارتكاز على الأسلوب الكمي من خلال الأدوات والأساليب الرياضية لتحديد نسق القرارات الواجب اتخاذها؛
- تعطي وصفا دقيقا للمشكلة محل القرار والعوامل المؤثرة أو المتداخلة فيها، ومدى تداخلها وأهمية كل منها؛
- تحديد البيانات اللازمة للتعرف على أفضل الحلول مع الإطاحة بأكثر عدد ممكن من الاعتبارات؛
- تحدد بدقة البدائل المقترحة كحلول للمشكلة، وتناقش كل منها من حيث التكلفة والعائد ومدى المخاطرة فيها.

2-2- أسلوب شجرة القرارات: تعتبر شجرة القرار أسلوب بياني يساعد متخذ القرار عند اتخاذ قراراته حيث توضح الشجرة مسارات التصرف المتاحة والنتائج المتوقعة لكل مسار منها، أي تمكن من استعمال مبدأ الاحتمالات بشكل بياني بحيث يتمكن متخذ القرار من رؤية البدائل المتاحة والأخطار المتوقعة لكل بديل منها، وعادة ما يتم استعمال هذا الأسلوب بالنسبة للقرارات المتعلقة بفترة زمنية ليست قصيرة وهي عبارة عن خريطة توضح خطوات تقييم البدائل التي تواجه متخذ القرار لحل مشكلة معينة، وهي تقوم على استخدام المعلومات المتاحة مع الأخذ في الاعتبار التتابع في الأحداث التي تؤدي إلى القرار².

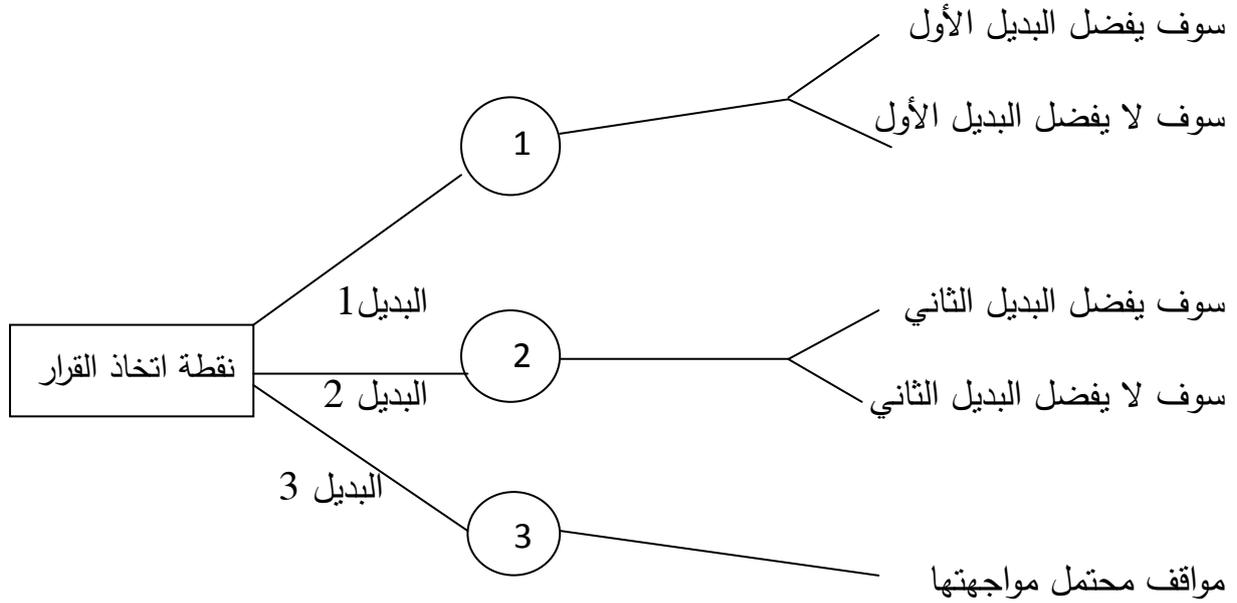
ويتفرع عن شجرة القرارات متغيران هما:

- الاحتمالات التي تمثل الربح المتوقع أو الخسارة؛
- القيم التي تمثل إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محددة.

¹: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 72.

²: عمرو غنيم، علي الشراوي، التنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1981، ص 163.

الشكل رقم(04): شجرة القرار لإحدى المشاكل:



المصدر: إسماعيل السيد، جلال إبراهيم العبد، الأساليب الكمية في الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 62.

2-3- تحليل التعادل: يستخدم تحليل التعادل في شكله الأساسي لاتخاذ القرارات في ظل ظروف التأكد، وتحت افتراضات مبسطة حيث يساعد هذا التحليل في اتخاذ القرارات في مجالات إدارية عديدة، مثل تحديد أحجام الإنتاج، وتحديد موقع المصنع، والمفاضلة بين بدائل الإنتاج المختلفة أو مواقع المصانع...الخ.

تقوم الفكرة الأساسية في تحليل التعادل على المقارنة بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية، حيث يمثل حجم التعادل من الوحدات لمشروع معين ذلك الحجم الذي تتعادل عنده الإيرادات الكلية و التكاليف الكلية، ومن هنا يمكن تحديد الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية كما تشير المعدلات التالية¹:

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{عدد الوحدات المنتجة والمباعة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

أما التكاليف الكلية فتتقسم إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة:

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

ويمكن تحليلها إلى:

¹: جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 260.

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات}$$

2-4- البرمجة الخطية: يعد أسلوب البرمجة الخطية أسلوب من الأساليب الحديثة التي تصمم وتستخدم بغرض مساعدة المؤسسة في تخصيص مواردها المحدودة، والشكل العام للمشكلة التي يستخدم فيها أسلوب البرمجة الخطية ويوفر حلا لها غالبا ما تكون من النوع الآتي:

تعظيم (تدنية) قيمة أحد المتغيرات التابعة والتي تتوقف على مجموعة من المتغيرات المستقلة والتي تكون حلا وموضعا لمجموعة من القيود، وعادة ما يكون المتغير التابع ممثلا لهدف اقتصادي مثل الأرباح، أو الإنتاج أو التكلفة أو عدد أساليب العمل، وتتوقف عملية التعظيم أو التدنية على طبيعة الهدف الذي يمثله المتغير التابع¹.

ويقوم هذا الأسلوب على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات المؤثرة في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل وهو يستلزم وجود هدف واضح مطلوب تحقيقه كتخفيض التكلفة لأدنى حد ممكن أو لتحقيق أقصى ربحية ممكنة، وتتبع أهمية هذا الأسلوب من خلال اهتمامه بالمشكلات المتعلقة بتخصيص الموارد المحدودة (الأفراد، الأدوات، المعدات، الأموال) على أوجه الاستخدام الأمثل لتلك الموارد².

*فوائد تطبيق الأسلوب الكمي في عملية اتخاذ القرار: تتمثل فوائد تطبيق الأسلوب الكمي في عملية اتخاذ القرار في³:

- وضع المشكلة في شكل كمي وبطريقة دقيقة وفقا لقواعد معينة يسهل من عملية الاتصال والتنسيق، وبهذه الطريقة يمكنها توحيد الاختلافات الفردية بين الأفراد؛
- تمتد اتخاذ القرار بمجموعة من المفاهيم والأدوات التي تساعدهم في اتخاذ القرار بطريقة منتظمة وقدر كبير من الدقة؛
- تعطي متخذ القرار فهم أحسن لكيفية اتخاذ القرار وهذا يؤدي إلى تحسين طريقة عملية اتخاذ القرار المبني على الخبرة؛

¹: إسماعيل السيد، بعض الطرق الكمية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 10.

²: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

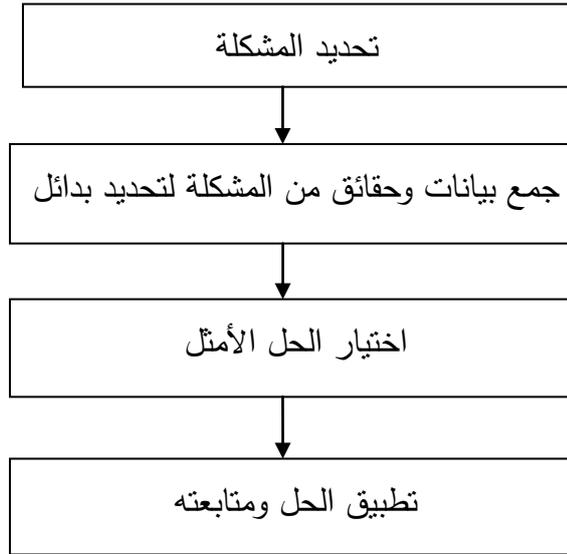
³: سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 17.

- وضع قواعد رسمية للقرارات الروتينية أو المشاكل المتكررة يحرر الإدارة ويمكنها من التركيز على أمور أكثر أهمية مما يمكنها من الرقابة وتخصيص الوقت بطريقة أكفء للأمر الهامة.

المطلب الثالث: خطوات اتخاذ القرارات

يمكن تلخيص خطوات اتخاذ القرارات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05): خطوات اتخاذ القرارات:



المصدر: أحمد ماهر، اتخاذ القرارات بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 46.

تقوم عملية اتخاذ القرار على مجموعة من الخطوات تتمثل أساسا في:

1- تحديد المشكلة: يمثل تحديد المشكلة العملية التي توصل إلى صياغة المشكلة التي تسعى المؤسسة لحلها، فتحديدها هو المفتاح الرئيسي لزيادة فاعلية اتخاذ القرار، ويتمثل هذا التحديد في تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمشكلة التي نرغب بحلها،¹ وتعتبر هذه الخطوة النقطة المحورية لخطوات اتخاذ القرار الأخرى، لذا يتطلب في هذه المرحلة تحديد ما يأتي²:

- تحديد المتغيرات الممكن التحكم فيها؛
- تحديد المتغيرات الغير ممكن التحكم فيها؛
- تحديد القيود التي يجب مراعاتها عند حل مشكلة القرار.

2- جمع البيانات والمعلومات: إن فهم المشكلة فهما حقيقيا واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالمشكلات محل القرار، ذلك أن اتخاذ القرار الفعال يعتمد على قدرة

¹ فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 115.

² الموسوي منعم، اتخاذ القرارات الإدارية مدخل كمي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 15.

الفصل الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

المدير في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات المحايدة والملائمة زمنياً من مصادرها المختلفة، ومن ثم تحديد أحسن الطرق للحصول عليها، ثم يقوم بتحليلها بدقة، ويقارن الحقائق والأرقام ويخرج منها بمؤشرات ومعلومات تساعد على اتخاذ القرار المناسب¹.

3- تحديد البدائل ومعايير الاختيار: وهذا يعني أن متخذ القرار عليه وضع مجموعة من الحلول والخطط البديلة، والتي يصلح كل منها بدرجة معينة وكيفية محددة من أجل الوصول إلى الأهداف، ويختلف عدد البدائل أو الحلول من مشكلة إلى أخرى، حسب طبيعة المشكلة والوقت المتاح لحلها ومهارة متخذ القرار ورغبته في التوصل إلى الحل السليم².

وكذلك ينبغي على متخذ القرار في هذه المرحلة تحديد المعايير التي يجب توفرها في البدائل التي يسعى للتفكير بها والتي نذكر منها:

- تكلفة التنفيذ؛
- مدة الانجاز؛
- عدم تعارض التقنية الجديدة مع ما هو سائد في المؤسسة.

4- تقييم البدائل: يتم في هذه المرحلة المفاضلة بين البدائل المختلفة على ضوء دالة الهدف المقررة أو الموارد المتاحة للمؤسسة والقيود الأخرى التي يمكن أن ترد على حل المشكلة، وتستلزم هذه المرحلة في الواقع تقييم أثر البدائل المختلفة على أوجه نشاط المؤسسة، سواء في الأجل الطويل أو القصير مع مراعاة ظرف عدم التأكد والمخاطرة³.

ويساعد تحديد العوامل الإستراتيجية في كل بديل مساعدة كبيرة في اختصار الجهود الخاصة بالتنبؤ فعند التنبؤ بالنتائج المتوقعة فمن الطبيعي الاهتمام بتلك النتائج التي تؤثر على الهدف السابق تحديده عند تحليل المشكلة، ولكن معظم البدائل تكون لها تأثيرات غير مرتبطة بالهدف المحدد، وبالتالي فإن محاولة التنبؤ بكل شيء يتعلق بالبديل سيجعل عملية التقييم عملية شاقة إلى أبعد الحدود، ولذا يجب الاقتصار على العوامل الأساسية الإستراتيجية في حل كل بديل⁴.

¹: زيد منير عبودي، القيادة ودورها في العملية الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2008، ص 157.

²: سهيل عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص 84.

³: أحمد محمد المصري، الإدارة الحديثة (الاتصالات، المعلومات، القرارات)، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2008، ص 253.

⁴: علي الضلاحي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

5- اختيار البديل المناسب: تعتبر عملية اختيار البديل المناسب من أهم وأصعب الخطوات في اتخاذ القرار، حيث أن تحديد البديل المناسب واستبعاد الغير مناسب من هذه البدائل يتأثر إلى حد كبير مع سلوكيات متخذ القرار وكذلك خبرته ومهارته وهذه تتفاوت من شخص إلى آخر فربما ما يراه مدير مناسب من البدائل لا يراه آخر ولكن إلى حد ما مادامت هناك معايير تحكم هذا الاختيار فإنه ولا بد أن يكون مبنيا مع أسس صحيحة¹.

طالما أن المدير قد قام بمقارنة الإيجابيات والسلبيات للبدائل، في هذه الخطوة هناك أربعة معايير لاختيار أفضل الحلول، وهذه المعايير هي:²

1-1- المخاطرة: على أي متخذ قرار أن يقدر مخاطر كل تصرف في مقابل المكاسب المتوقعة. حيث أنه لا يوجد تصرف بدون مخاطر وكذا لا يوجد عدم تصرف بدون مخاطر.

1-2- الاقتصاد في الجهد: حيث ينبغي تحديد أي من التصرفات يمكن أن تغطي أفضل النتائج للعديد من متخذي القرار.

1-3- التوقيت: فإذا كان الوقت يتسم بأنه عاجل فإن التصرف ينبغي أن يخدم ذات الموقف بما يوحي أن هناك أمر هام يحدث داخل المؤسسة، أو إذا كان هناك حاجة إلى جهد طويل فيجب أن يكون القرار المتخذ يخدم المنظمة.

1-4- قيود الموارد: من أهم قيود الموارد هو مورد العنصر البشري الذي سينفذ القرارات، ولا يمكن أن يكون هناك قرار أفضل من البشر الذين سيقومون بتنفيذه.

6- تنفيذ القرار: تتضمن هذه الخطوة إيصال القرار للأفراد المعنيين بتنفيذه لنيل قبولهم وتفهمهم للقرار والالتزام بتنفيذه، ومهما كان القرار جيدا، فإن نتائجه تتوقف على التنفيذ السليم الفعال له، ومن الممكن أن يؤدي القرار الجيد إلى نتائج غير جيدة بسبب تنفيذ القرار بصورة سيئة.³

7- المتابعة وتقييم الأداء: عندما تظهر النتائج يقوم المدير بتقويمها ليرى درجة فاعليتها، ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله. وعملية المتابعة تنمي لدى متخذ القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها.⁴

¹ علي حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

² علي الضلاعين، مرجع سبق ذكره، ص ص 116-117.

³ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة (النظريات، العمليات الإدارية، وظائف المنظمة)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 94.

⁴ عادل ثابت، مرجع سبق ذكره، ص 62.

خلاصة:

لقد توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن عملية اتخاذ القرارات تعد محور العمل داخل أي مؤسسة، فقد أصبحت هذه العملية أكثر أهمية وأبعد تأثيراً في المؤسسات الاقتصادية.

وينبغي على أي متخذ قرار التمييز بين القرار وعملية اتخاذ القرار، فالأول مرحلة من عمل مستمر لتقييم البدائل من أجل إنجاز هدف معين، أما عملية اتخاذ القرار فهي سلسلة خطوات متتابعة يمر بها الشخص لأجل اتخاذ قرار معين. كما أن القرارات تتأثر بعدة عوامل منها ما هو خارجي أي ما يتعلق بالمحيط الذي يعيش فيه متخذ القرار ومنها ما يتعلق بالنواحي السيكولوجية والنفسية له.

وباعتبار حل المشكلات واتخاذ القرارات من الأمور المعقدة جداً وهذا التعقيد يكمن في صعوبة معرفة كيفية اتخاذ قرار، وحتى يتمكن متخذ القرار من الابتعاد نوعاً ما عن احتمالات المخاطرة، الانزلاق والانحراف عن طريق الهدف المراد بلوغه لا بد له من اعتماد مناهج علمية تساعد أكثر على ذلك، فاتخاذ القرار الملائم يبني على تحليل شامل للمشكلة والاستعمال الجيد للبيانات والمعلومات التي يوفرها نظام المعلومات داخل المؤسسة.

تمهيد:

أدى التطور الاقتصادي السريع إلى تعقد العمليات الصناعية وتعدد المنتجات داخل المؤسسة، الشيء الذي أوجب عليها حساب التكاليف وفقا لطرق محاسبية مبنية على أسس علمية وعملية تعتمد على الإدارة من أجل مساعدتها في رسم البيانات واتخاذ قراراتها على مختلف المستويات، بهدف تفادي الوقوع في المشاكل سواء في مجال البيع أو الإنتاج أو غيرها من المجالات، للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة.

وهناك عدة طرق لحساب التكاليف داخل المؤسسة تستطيع الاعتماد عليها عند اتخاذ قراراتها المختلفة، وسنحاول في هذا الفصل التعرف على بعض هذه الطرق، منها طريقة التكاليف الكلية التي نتعرض لها من خلال تعريفها، تقييمها وكذا دورها في اتخاذ القرارات، وطريقة التحميل العقلاني التي سنقوم بالتعرف عليها من خلال تعريفها، تقييمها ومعرفة دورها في اتخاذ القرارات، أما طريقة التكاليف المعيارية فسنحاول التعرف عليها من خلال تعريفها، معرفة أهدافها، أنواعها، تقييم هذه الطريقة ومعرفة تأثيرها على اتخاذ القرارات، تعتبر الطرق الثلاثة الأولى من الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وسنحاول التعرف على إحدى الطرق الحديثة التي اخترنا منها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، التي سنستعرضها من خلال تعريفها، أهميتها، تقييم هذه الطريقة وكذا الدور الذي تلعبه في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: دور طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات

ظهرت طريقة التكاليف الكلية التقليدية في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد، وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم وقد ظلت هذه الطريقة الأمثل لعدة سنوات وأكثر شيوعاً، واعتبارها طريقة تقليدية لا يعني أنها لم تعد تطبق حالياً في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات وإعداد القوائم المالية بل لا زالت تطبق بالرغم من أنها تواجه بعض الانتقادات.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف الكلية

تعتبر طريقة التكاليف الكلية من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف فقد كانت من أوائل الطرق التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة.

1-تعريف طريقة التكاليف الكلية: لقد تعددت تعريف طريقة التكاليف الكلية ومن بينها ما يلي:

" تقوم هذه الطريقة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة والتي تتماشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف"¹.

من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص مايلي:

- يتم حساب التكاليف وفق طريقة التكاليف الكلية من خلال تجميع كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة وتحميلها لكافة وحدات الإنتاج.

وتعرف أيضاً: "تعتبر هذه الطريقة من أولى الطرق في علم محاسبة التكاليف، لذا فإنها كانت متأثرة إلى حد كبير بمبادئ علم المحاسبة، وقد اعتمدت في تحديد التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج على بعض الأسس العلمية المتعلقة بقياس الأرباح الصافية عن طريق موازنة التكلفة الإجمالية بسعر البيع"².

من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص ما يلي:

- طريقة التكاليف الكلية متأثرة بمبادئ علم المحاسبة؛
- تعتمد على أسس علمية في تحديد التكاليف وحساب النتيجة الصافية.

¹: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

²: عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص 112.

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

من خلال التعريفين نستنتج أن: طريقة التكاليف الكلية من أول الطرق ظهورا في علم محاسبة التكاليف، إذ تعتمد هذه الطريقة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة منها والثابتة.

2- مبادئ طريقة التكاليف الكلية: تقوم طريقة التكاليف الكلية على المبادئ التالية:

- إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمؤسسة وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف؛
- استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول المدة وآخر الفترة سوف يظهره بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر عن رقم الأرباح تعبيراً سليماً؛
- يساعد مبدأ التحميل الكلي على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى لسعر البيع تطبيقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل بافتراض توافر ظروف التشغيل العادية؛
- تتماشى هذه الطريقة أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

3- خطوات إعداد قائمة التكاليف الكلية: يتم إعداد قائمة التكاليف الكلية وفق المعادلات التالية¹:

أ- التكلفة المباشرة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة العمل المباشر + تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة

ب- تكلفة التصنيع = التكلفة المباشرة + تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول المدة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة + التكاليف الصناعية غير مباشرة

ج- تكلفة المنتجات تامة الصنع = تكلفة التصنيع + إنتاج تام الصنع أول المدة - إنتاج تام الصنع آخر المدة

د- تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة المنتجات تامة الصنع + تكاليف التسويق والبيع

هـ- التكلفة الإجمالية = تكلفة البضاعة المباعة + التكاليف الإدارية والتمويلية

¹: غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص 83.

المطلب الثاني: تقييم طريقة التكاليف الكلية

نظرا لكون طريقة التكاليف الكلية من أبرز الطرق التقليدية تميزت بالعديد من المزايا، كما أنها تعرضت للعديد من الانتقادات:

1-مزايا طريقة التكاليف الكلية: تمتاز هذه الطريقة بعدة مزايا من بينها ما يلي¹:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (مثل تخفيض التكاليف في بعض المراحل)؛
- تتميز بأنها تتمشى مع الأصول المحاسبية في تصوير نتائج الأعمال، كما أنها تتناسب الأجل الطويل حيث يجب أن لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية والتي سبق وان حملت بكاملها للمنتج².

2-الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الكلية: بالرغم من المزايا التي تميز طريقة التكاليف الكلية إلا أنها تواجه العديد من الانتقادات، نذكر منها ما يلي³:

- عند تحميل التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة وفقا لهذه الطريقة يجعل منها تكاليف منتج في حين إن هذه التكاليف تعد تكاليف زمنية ترتبط بالفترة المحاسبية؛
- تقوم هذه الطريقة بتحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة والثابتة، وعملية تحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة؛
- يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى تقلب نتائج الأعمال بسبب اختلاف مستويات الإنتاج مما يؤدي إلى ضعف الاعتماد على مؤشر الربح كمعيار للحكم على كفاءة أداء المشروع؛

¹: حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 51.

²: عامر عبد الله شقر، مرجع سبق ذكره، ص 117.

³: المرجع السابق، ص ص 88-89.

- تؤدي هذه الطريقة إلى عدم المساعدة على أداء الوظيفة الرقابية على التكلفة لان هذه الطريقة تبوب التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، في حين إن عملية الرقابة تحتاج إلى تبويب التكاليف إلى تكاليف خاضعة وتكاليف غير خاضعة للرقابة.

المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات

تقوم طريقة التكاليف الكلية على أساس الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة بهدف حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة، والتي من خلالها تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات، ومن أهم القرارات التي تتأثر بهذه الطريقة ما يلي:

1-قرارات التسعير: حيث أن أي مؤسسة تسعى إلى المحافظة على استمراريتها والبقاء في السوق، وحتى تضمن ذلك عليها أن تتخذ قرارات تسعيرية مناسبة، حيث أن:

$$\text{سعر بيع الوحدة} = \text{تكلفة الوحدة} + \text{هامش الربح المراد تحقيقه}$$

فمن خلال هذه العلاقة نجد أن التكلفة لها تأثير كبير على قرار التسعير إذ أن:

- زيادة التكلفة يؤدي إلى رفع السعر، غير أن هذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها إلى تحمل خسارة بسبب تراجع مبيعاتها أو انخفاض حصتها في السوق بسبب المنافسة، وبالتالي تراجع أرباحها وهذا ينتج عنه فقدان السيطرة على تكاليفها والتحكم فيها.

- انخفاض التكلفة يؤدي إلى انخفاض السعر الذي من خلاله يستطيع جلب زبائن جدد، بشرط أن لا يكون ذلك على حساب الجودة، بل من خلال التحكم في التكاليف وبالتالي كسب الزبائن والسيطرة على حصتها في السوق.

2-قرارات الإنتاج: يعتبر قرار الإنتاج من القرارات قصيرة المدى، كونها تتخذ في حدود الطاقة المتاحة، أين يتم محاولة استغلال هذه الطاقة بأقل التكاليف مع تحقيق أكبر كفاية ممكنة. ويقوم هذا القرار بالارتكاز على سلوك التكاليف في هذا المدى، ومدى تأثير هذا القرار على أرباح المؤسسة في المدى الطويل. واتخاذ قرار الإنتاج يعني المفاضلة بين البدائل المتاحة أي اختيار البدائل التي تحقق أكبر عائد ممكن بأقل التكاليف، كما أن هذا القرار يمكن أن يمس كميات الإنتاج أو نوعيته مع سعي المؤسسة إلى الحفاظ على بقائها.

3-قرارات الاستثمار: إن المؤسسة تقوم باستثمار أموالها في المدى الطويل، لكنها ليست على دراية بما سوف يصادفها في المستقبل فهي تنشط في محيط يتميز بعدم التأكد، إذ أنها تضع عدة بدائل أمامها من أجل المقارنة واتخاذ القرارات الملائمة، فهذه المؤسسة تقوم باستثمار أموالها سواء في شراء آلات أو معدات... ، فالمعلومات التي تتوفر لديها تتسم بالتعقيد وعدم التأكد إذ يجب على المؤسسة دراسة العائد على أساس التكلفة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

المبحث الثاني: دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات

جاءت هذه الطريقة ضمن الطرق المنتقدة لطريقة التكاليف الكلية، وتقوم هذه الطريقة على معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على مستوى النشاط.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة من الطرق التقليدية، وهي نتاج مجموعة أبحاث "هنري جانت H.GANTT" المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العملي للعمل، وهذا سنة 1915.

1-تعريف طريقة التحميل العقلاني: تعرف طريقة التحميل العقلاني على أنها: "طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة"¹.

من خلال التعريف نستنتج:

- التحميل العقلاني عبارة عن طريقة تمكن من حساب سعر التكلفة؛
- تقسم مختلف التكاليف إلى متغيرة وثابتة.

ويعرف أيضا: "هو أسلوب لتحميل النفقات بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط"².

من خلال التعريف نستنتج أن:

- تعتبر طريقة التحميل العقلاني طريقة عقلانية وواقعية لحساب التكاليف بفعالية؛

¹: علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

²: A. Rapin et J. Poly, *La comptabilité Analytique De l'exploitation*, 2 édition, paris, 1996, p 135.

- يقوم بتحميل التكاليف الثابتة لكل منتج.

ويمكن تعريفها أيضا أنها: "يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة إنتاج أو توزيع أو بالنسبة لكل مديريةية تبلغ قيمة الأعباء المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل".¹ من خلال التعريف نستنتج أن:

- يحسب التحميل العقلاني من خلال حساب الأعباء الثابتة على مستوى نشاط المحدد مسبقا؛

- يحسب التحميل العقلاني من خلال ضرب القيمة الحقيقية في معامل التحميل.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي.

2-مبادئ طريقة التحميل العقلاني: تقوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على ضرورة الفصل بين نوعي التكاليف الثابتة والمتغيرة، وضرورة تحميل التكاليف التي تتعلق بحجم النشاط أو بحجم الإنتاج العادي فقط، بحيث تصبح تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويكون وفق ما يلي:²

-فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛

-تحديد معامل تحميل التكاليف الثابتة، ويحدد معامل التحميل كما يلي:

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

النشاط العادي: وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجوا المؤسسة تحقيقه، ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

النشاط الحقيقي: وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.

-حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، وتحسب التكاليف التي تحمل وفق العلاقة التالية:

¹: ياسين سامي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

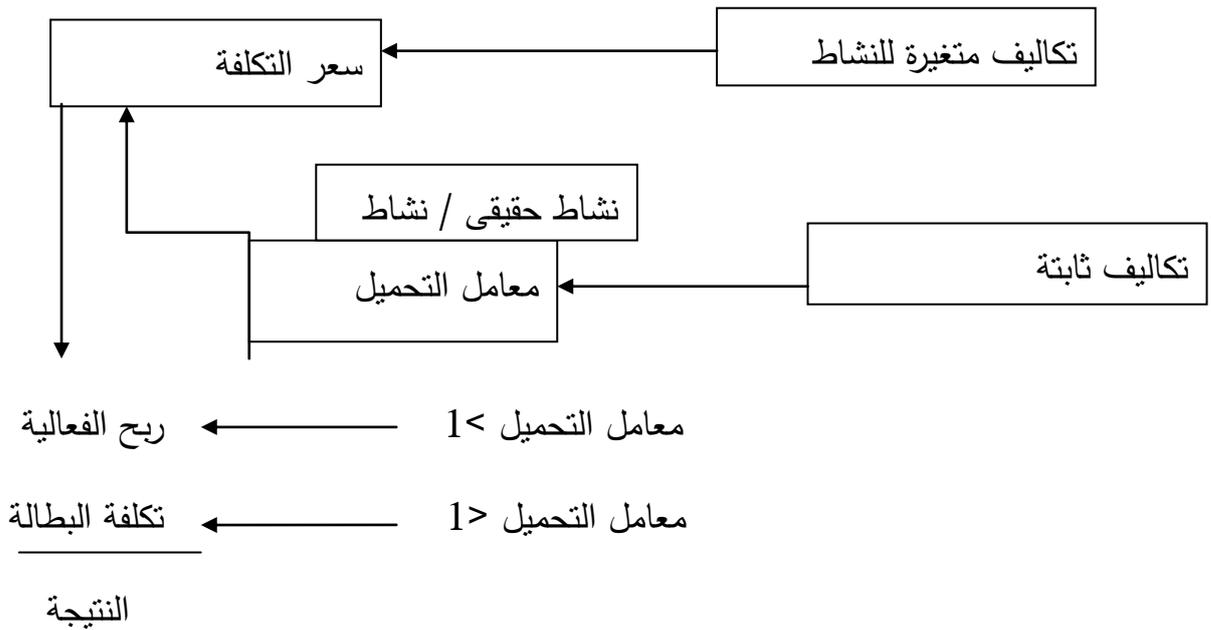
²: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 116.

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

ومن خلال هذه العلاقة نجد:

- 1- إذا كان حجم النشاط العادي مساويا لحجم النشاط الحقيقي فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كلية على سعر التكلفة ولا ينتج أي فرق فيها.
 - 2- إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من العادي، هذا يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تتحمل، وفي هذه الحالة يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة، والفرق بين هذه القيمة وقيمة التكاليف الثابتة العادية تعتبر تكلفة نقص النشاط.
 - 3- أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أعلى من النشاط العادي أي أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط.
- كما يمكن تمثيل هذه الطريقة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (06): طريقة تحميل التكاليف الثابتة:



المصدر: ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 129.

تعتبر طريقة التحميل العقلاني طريقة فعالة في قياس وتحديد التكاليف بكل نجاعة، ومنه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

أ- **ربح الفعالية:** ومعناه زيادة في نشاط المؤسسة، وبعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، وهذا سوف يؤثر على سعر التكلفة بحيث سوف يرتفع أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف

ثابتة أكبر من التكاليف النظرية والفرق بينهما يمثل ربح الفعالية نتيجة لزيادة النشاط ويضاف إلى النتيجة وبالتالي فهو يؤثر إيجاباً في نتيجة المؤسسة ككل.

ب-تكلفة البطالة: ومعناه أن قدرة المؤسسة العادية لم تستغل كاملة وفي هذا الحالة يجب أن يحمل جزء من التكاليف الثابتة (التكاليف الثابتة × معامل التحميل العقلاني) على سعر التكلفة.

3-تحميل الأعباء الثابتة: حسب هذه الطريقة نفصل الأعباء غير مباشرة الثابتة والمتغيرة لكل قسم، وتخضع التكاليف الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل وتستعمل نفس المبادئ في توزيع التكاليف من أقسام مساعدة إلى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية. ويمكن توزيع هذه التكاليف إما لمعامل تحميل واحد أو معاملات تحميل مختلفة، والتي تكون كما يلي:

الحالة الأولى: يتم التوزيع لكل التكاليف بمعامل تحميل واحد حسب طبيعتها إلى جزء ثابت وآخر متغير، فالجزء الثابت يضرب بمعامل التحميل وبالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة + الأعباء المتغيرة) يوزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولى في الأقسام بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي ونحسب تكلفة وحدة العمل .

الحالة الثانية: يتم التوزيع في هذه الحالة بمعاملات تحميل مختلفة وتستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعاً ويتعذر التحميل وفقاً لمعامل واحد، ويكون بفتح جدولين لكل قسم في هذه الحالة يجري استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين:

-تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميلها.

-نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي.

المطلب الثاني: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لها عدة مزايا وعيوب سوف نحاول في هذا

المطلب التطرق إليها:

1-مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: من مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

نجد ما يلي¹:

- يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة؛

¹: نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص 132.

- تسمح بمشاركة كل مسئول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛
- تعتبر وسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛
- تمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد المسؤوليات؛
- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛
- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع.

2- عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: رغم المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أنها تواجه العديد من العيوب من بينها¹:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها؛
- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير يعتبر صعب؛
- مشكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة، لذا فغالبا ما تحدد هذه المعدلات مسبقا بالاستعانة بالميزات التقديرية؛

المطلب الثالث: أهمية طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات

كما هو معروف أن التكاليف الثابتة لا تتغير في المدى القصير، لذا يتم اللجوء إلى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بهدف عدم تأثر السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة بالتغيرات الطارئة على محيطها، والتي عليها مواجهتها لأجل مساعدتها في اتخاذ القرارات. واعتماد هذه الطريقة يحتم عليها تحديد التكاليف الثابتة وتوزيعها على مختلف مراكز النشاط بهدف السماح لكل مسئول باتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته، حيث تساعدها أيضا على قياس فعالية استخدامها لطاقتها، فباعتبار فروق التحميل العقلاني ناتجة عن التغير في مستويات تشغيل الطاقات في كل مركز من مراكز العمل يمكنها من الإحاطة بالاختلالات التي قد تحدث ومعرفة سير المؤسسة، من خلال معرفة هل المؤسسة تتحمل تكلفة بطالة أم تحقق ربح فعالية والبحث عن الأسباب المؤدية لذلك من أجل العمل على تحسين الوضع أو المحافظة على الوضع الراهن.

¹: المرجع السابق، ص 133.

كذلك من الأفضل للمؤسسة تثبيت الجزء الثابت من التكاليف على سعر التكلفة والذي يتعلق في الأساس بالقرارات طويلة الأجل، ومن الأحسن أن تعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تساعد على التخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الواحدة حيث يؤثر في تحديد سعر البيع الذي تعمل المؤسسة على رفعه لمحاولة تعويض الخسائر، لكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها بسبب تراجع المبيعات خاصة إذا كانت المنافسة شديدة في نظام السوق الذي تنشط فيه حيث يصبح سعر البيع أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

1- تقييم القرارات البديلة: يشتمل التخطيط الإداري للفترة الطويلة على قرارات إستراتيجية يمتد تأثيرها إلى عدة سنوات، ويحتاج تنفيذ هذه الاستراتيجيات إلى مجموعة القرارات التكتيكية تتمثل في الاختيار من بين مجموعة من البدائل المتاحة، فمثلا على الإدارة أن تتخذ القرار الخاص بالاختيار بين تصنيع جزء معين من مكونات إنتاجها داخليا أو شراؤه من الخارج، أو القرار الخاص باستمرار أو إيقاف خط إنتاج معين أو للقرار الخاص بإصلاح الآلة القديمة أو شراء آلة جديدة، أو القرار الخاص بقبول أو رفض طلبية خاصة من أحد العملاء، ولمساعدة الإدارة في الاختيار الملائم من بين هذه البدائل يقوم محاسب التكاليف بتوفير المعلومات الملائمة التي توضح الاختلافات في الإيرادات والتكاليف المستقبلية في ظل كل بديل من البدائل المطروحة للاختيار.

المبحث الثاني: دور طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات

لقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بأحسن طريقة، حيث تهدف إلى تسهيل عمليات محاسبة التكاليف للحصول على المعلومات في الوقت المناسب، واستعمالها لأغراض اتخاذ القرارات والمساعدة في مراقبة التسيير في المؤسسة، فقد أصبحت نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

ازدادت أهمية التكاليف المعيارية في الحياة العملية كثيرا نظرا لما تسعى إليه من إيجاد وتطوير للطرق والأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة، ولم تقتصر أهميتها على ذلك بل امتدت لتشمل ترشيد الإدارة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات.

1-تعريف طريقة التكاليف المعيارية: تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مقدما، فهي تكاليف مخططة ومعدة بطريقة علمية على أساس دراسات تحليلية للظروف المتوقع أن تسود مستقبلا

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

وإمكانياتها الفنية وطاقاتها الإنتاجية، فهي أداة قياس ومعيار للحكم على مدى كفاءة الأداء ومحاسبة المسؤولين عن عوامل عدم الكفاءة¹.

من خلال التعريف نستنتج أن:

- يتم تحديد التكاليف المعيارية قبل بداية النشاط استنادا إلى أسس علمية تساعد على التنبؤ بالمستقبل؛

- تعتبر التكاليف المعيارية أداة للحكم على عدم كفاءة المسؤولين.

كذلك عرفت التكاليف المعيارية بأنها: "تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف المساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"².

من خلال التعريف نستنتج أن:

- التكاليف المعيارية تحديد مسبق لتكلفة الوحدة الواحدة من المنتج؛

- الهدف من التكاليف المعيارية هو المساعدة في اتخاذ القرارات.

من خلال التعريفين نستنتج أن طريقة التكاليف المعيارية طريقة موجهة للمستقبل وليست تاريخية، تقوم على أسس علمية تساعد على التنبؤ بالتكاليف بهدف اتخاذ القرارات. وهي تقوم على المبادئ التالية:

- تحديد التكاليف المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له؛

- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية؛

2- مبادئ طريقة التكاليف المعيارية: تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. هذه الأسس تكمن في:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة...) والمناسبة له. وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة

¹:مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

²:جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 27.

العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

-القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن تم تصحيحها.

-العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

3- أهداف طريقة التكاليف المعيارية: هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية من بينها:

3-1-المساعدة في التخطيط: ويقصد به التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية وموضوعية سواء المتغيرة أو الثابتة لفترة قادمة سواء تعلق الأمر بتخطيط عملية الشراء، عملية الإنتاج وعملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تعتبر الأداة الفعالة لعملية التخطيط، غير أنه قبل تطوير الخطة المالية لا بد من التنبؤ بالتكاليف للمساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات للحصول على المبيعات المتوقعة لاسيما في ظروف المنافسة الشديدة، وفي بعض الصناعات التي تتطلب طبيعتها تحديد أسعار البيع قبل البدء بعملية الإنتاج وتعد التكاليف أهم محددات السعر، والتكاليف المعيارية هي تكاليف معدة مسبقا لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها. والتي تستند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية.¹

3-2-الرقابة على التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف من الوظائف الأساسية لكل مدير، كما أن نظام التكاليف المعيارية يعتبر النظام الذي يوفر المعلومات الملائمة للرقابة على التكاليف وذلك للأسباب التالية:²

- إن الدراسات التي تسبق وضع معايير تكاليف قد تكشف عن نواحي الإسراف والإهمال التي تؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتجات وانخفاض الربحية؛

¹: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007، ص 217.

²: علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

- يهتم نظام التكاليف المعيارية بتحليل انحرافات التكاليف حسب مسبباتها مثل التغيرات في أسعار المدخلات؛
- يوفر نظام التكاليف المعيارية معلومات مفيدة للإدارة العليا عن الآثار الكلية للانحرافات في عناصر التكاليف على صافي الربح المستهدف.

3-3- المساعدة في اتخاذ قرارات الإنتاج والتسعير: من المنطقي أن تطلب الإدارة معلومات عن المنتجات عند تفكيرها في تحديد أسعار بيعها، سواء في حالة المنافسة الكاملة أو في حالة الاحتكار. وتعتبر التكلفة المعيارية انصب مقياس لهذا الغرض لأنها تمثل التكلفة الحقيقية والعادلة التي تتضمن انحرافات ناشئة عن اختلاف الكفاءة التشغيلية من فترة إلى أخرى، كما أن تحديد التكلفة المعيارية للمنتجات تعتبر خطوة أساسية لاتخاذ قرارات الإنتاج في حالة المنافسة الكاملة¹.

4-أنواع التكاليف المعيارية: تتمثل أنواع التكاليف المعيارية فيما يلي²:

4-1- التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالباً بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

4-2- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية.

4-3- التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

¹: المرجع السابق، ص 101.

²: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 162.

5-أنواع المعايير: يقسم المحاسبون المعايير عادة إلى¹:

5-1-المعايير الأساسية: وهي التي تظل بدون تغيير على مدى فترات طويلة، ومع هذا فهي تسمح بالمقارنة المستمرة والمتناسقة مع نفس الأساس، بما يكشف عن اتجاه الأداء على مدار عدة فترات زمنية. ومثل هذه المعلومات ذات قيمة كبيرة طالما ظلت الظروف مستقرة، ولكن عند حدوث تغيرات جوهرية في مستويات الأسعار وتكنولوجيا الإنتاج، وأي عوامل أخرى فستفقد أهميتها، لذلك فنادرا ما يستخدم هذا النوع في الرقابة على اعتبار أننا نعيش في عالم يتغير بسرعة في مستويات الأسعار، التكنولوجيا....الخ.

5-2-المعايير المثالية أو النظرية: وتمثل الأداء المثالي والكامل والذي يمكن تحقيقه نظريا في أفضل ظروف التشغيل المواتية، والذي من النادر أن يتحقق في الواقع العملي، لأن الانحرافات موجودة وتظهر باستمرار، ومع هذا تستخدمها الإدارة للتحفيز والرفع من الإنتاجية.

5-3-المعايير الجارية: هي الممكن تحقيقها بدرجة معقولة في ظل المستويات المتوقعة للكفاءة، حيث يعمل على لفت النظر إلى الطريقة الصحيحة لأداء الوظيفة وقد يكون فعالا في رفع كفاءة الأداء. كما أن هناك توفير واقتصاد يرتبط باستخدام هذه المعايير التي تعكس إلى درجة كبيرة الأداء الفعلي المتوقع، حيث يمكن استخدامها في التخطيط والموازنات وفي عملية الرقابة أيضا.

6-شروط إعداد المعايير: يجب توفر مجموعة من الشروط، حتى يتصف المعيار بالثبات النسبي ويكون صالح لعملية القياس والتقييم وتشمل²:

6-1-الشروط الداخلية: تتمثل الشروط الداخلية لإعداد المعايير في:

- أهمية تطبيق مبدأ المشاركة الجماعية عند وضع المعايير؛
- تحديد حجم الإنتاج وعناصر ومواصفات تكلفة كل عنصر؛
- إعداد الدراسات التاريخية والعملية للكميات والأسعار؛
- تحديد وتحليل الانحرافات واتخاذ إجراءات التصحيح.

6-2-الشروط الخارجية: تتمثل الشروط الخارجية لإعداد المعايير في:

¹: نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

²: المرجع السابق، ص ص 116-117.

- تحديد الاتجاهات الجديدة لسياسات الدولة (الأجور، الإنفاق...);
- الاتجاهات الاقتصادية الجديدة (تحرير التجارة الخارجية، الجودة الشاملة);
- مستويات التقدم الفني والتقني لأنماط وأساليب الإنتاج؛
- تحديد المعيار وتحليل القيمة لتخفيض التكلفة.

7- طرق إعداد المعايير: هناك عدة طرق لإعداد المعايير نذكرها فيما يلي¹:

7-1- الطريقة التاريخية: وترتكز على البيانات التاريخية الموجودة في القوائم المالية عن الفترات السابقة، ومن تم دراستها بالأساليب الإحصائية (طريقة المتوسطات المتحركة، السلاسل الزمنية) وذلك لمعرفة الاتجاه المتوقع في المستقبل.

7-2- الطريقة الإحصائية: يعتمد هذا الأسلوب على إيجاد العلاقة بين مختلف المتغيرات وفقا لأسلوب إحصائي، كحساب معامل الارتباط وتحديد معلومات النموذج الإحصائي واختباره لمعرفة مدى صحته وصلاحيته.

7-3- الطريقة التقديرية: وتقوم أساسا على معلومات التكاليف التاريخية والخبرة الذاتية بمستويات المشاركة في عملية الإعداد.

7-4- الطريقة العلمية: وترتكز على الأسلوب العلمي من خلال وضع فرضيات أولية لاختبار كل فرضية على حدى، كما تفيدنا في تحديد الكمية الواجب أخذها كمعيار.

المطلب الثاني: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

إن طريقة التكاليف المعيارية لها عدة مزايا وعيوب سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إليها:

1- مزايا طريقة التكاليف المعيارية: تتميز طريقة التكاليف المعيارية بما يلي²:

- يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية، وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات؛

¹: المرجع السابق، ص 115.

²: جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

- يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة لإنتاج أو البيع؛
- يساعد الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها ويمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد أسعار البيع؛
- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط المعياري؛
- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات ايجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛
- تحديد أسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه؛
- العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقرب التكلفة الفعلية إلى التكلفة المعيارية.

2-عيوب طريقة التكاليف المعيارية: بالرغم من المزايا التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض العيوب يمكن توضيحها في¹:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تستطيع بالتنبؤ بالتكاليف.

المطلب الثالث: أهمية طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات

إن التكاليف المعيارية هي عبارة عن تكاليف محددة مسبقا كما تطرقنا إليها، فهي تحدد قبل عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، المباشرة تخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة، أما غير المباشرة فتخص كل المصاريف الأخرى وتسمح بتقدير النشاط

¹: أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 59.

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

المستقبلي وفقا لمعطيات فعلية ماضية، كما أنها تعتبر أداة فعالة في المؤسسة بحيث تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في قرارات الشراء، قرارات التسعير، قرارات اختيار الصنع، قرارات توفير الطاقة الإنتاجية أو التوسع في حجم الإنتاج وأيضا القرارات المتعلقة بطرق البيع وأساليب الإعلان. وتكمن أهمية التكاليف المعيارية في تحديد سعر المنتج من خلال مواصفات محددة للمواد والعمل وباقي العناصر الصناعية غير المباشرة، حيث تكون في هذه الحالة أساسا لتحديد سعر البيع المستهدف لاسيما في ظل عدم وجود سوق نشطة لبعض المنتجات، خصوصا المنتجات التي يتم إنتاجها حسب الطلب، يمثل تسعير المنتجات أمرا في غاية الأهمية في ظل المنافسة الشديدة بين المنتجين، حيث تمثل جودة المنتج وسعره العاملين الأكثر حسما في احتياجات المستهلكين، ولذلك فإن تسعير تلك المنتجات حسب التكلفة المعيارية المتوقعة للمنتج قد يكون أفضل وسائل التسعير.

وتقدم هذه الطريقة المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من خلال تحليل الانحرافات حيث يتم حساب الانحراف الإجمالي للتكاليف (المواد الأولية) كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المصاريف الحقيقية} - \text{المصاريف المعيارية}$$

من خلال تحليل الانحراف الإجمالي نميز ما يلي:

$$\text{المصاريف الحقيقية} = \text{الكمية الحقيقية} \times \text{سعر الحقيقي}$$

$$\text{المصاريف المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

للانحراف الإجمالي ثلاث حالات:

يكون الانحراف ملائما بالنسبة للمؤسسة وهذا عندما تكون المصاريف المعيارية أكبر من المصاريف الحقيقية، ويكون غير ملائم في حالة المصاريف الحقيقية أكبر من المصاريف المعيارية. أما الحالة الثالثة فهو عندما يكون الانحراف مساويا للصفر (المصاريف المعيارية مساوية للمصاريف الحقيقية).

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكاليف المعيارية بتقسيم إمكانيات المؤسسة لحساب الانحرافات والفروقات بين التكلفة المعيارية والتكلفة الحقيقية لمختلف عناصر التكلفة وتحديدتها، ثم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

-إذا كان الانحراف الإجمالي سالب (ملائم) فهذا يعني أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية حيث لم يصل إلى مستوى التكاليف المحددة مسبقا ويعتبر الانحراف ملائم وفي هذه الحالة تكون المؤسسة بصدد اتخاذ قرار مواصلة نشاطها.

-إذا كان الانحراف موجب فهذا يعني أن المؤسسة لم تتجح في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية حيث تعدت التكاليف الحقيقية مستوى التكاليف المحددة مسبقا ويعتبر الانحراف غير ملائم، وبهذا يجب على المؤسسة معرفة الجهة المسؤولة عن هذه الانحرافات بهدف اتخاذ قرارات تحد من هذه الانحرافات.

-بالنسبة لفرق انحراف المواد الأولية يتحمله قسم الإنتاج أو قسم التموين (الشراء) وذلك بالنسبة للكمية أو السعر و على المسيرين التدخل واتخاذ القرارات والتحقق من أن التغيرات مؤقتة أو دائمة. فالفرق في الأسعار تتحكم فيه الموسمية وكمية المشتريات، ووسائل النقل....الخ، وعلى المسيرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الإنتاج و ينتج إما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج، أو لقلة تكوين العمال أو لقدم أو نقص وسائل الإنتاج وكذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها.

ملاحظة: في حالة حساب انحرافات اليد العاملة نحسب الانحراف الإجمالي في هذه الحالة وفق العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{مصلحة اليد العاملة الحقيقية} - \text{مصلحة اليد العاملة المعيارية}$$

من خلال تحليل هذا الانحراف نميز ما يلي:

$$\text{مصلحة اليد العاملة الحقيقية} = \text{وقت العمل الحقيقي} \times \text{الأجرة الحقيقية}$$

$$\text{مصلحة اليد العاملة المعيارية} = \text{وقت العمل المعياري} \times \text{الأجرة المعيارية}$$

ويتم تحليله بنفس طريقة تحليل الانحراف الإجمالي الخاص بمصاريف المواد الأولية.

- أما بالنسبة لفروقات الانحراف في اليد العاملة تتحمله مصلحتي الإنتاج ومحاسبة الأجور حيث أنه إذا كان في المدة الزمنية فتتحمله مصلحة الإنتاج أما إذا كان في أجرة الساعة فتتحمله مصلحة

الأجور وعلى المسيرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق و تحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه قصد تصحيحه.

* الموازنات التخطيطية ودورها في اتخاذ القرارات:

تعتمد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كل على الآخر أي توجد علاقات متبادلة بينهما، ولتوضيح ذلك نجد أن استخدام محاسبة التكاليف المعيارية يتطلب في أول مرحلة له وضع موازنة شاملة لكل فترة دورية ويتحدد فيها المنتجات والخدمات المراد إنتاجها، كما أن الموازنة تتضمن أسعار عوامل الإنتاج التي تستخدم خلال فترة التكاليف المعيارية حيث توفر معلومات ضرورية لوضع الموازنة الشاملة مثل معايير استخدام المواد، العمالة، وهذه المعلومات ضرورية لإعداد الموازنات.

ومنطلق الموازنات يتمثل في حساب الانحرافات بين الأهداف والنتائج، حيث أنها تبحث عن أسباب الانحرافات والمسؤولين عنها سواء أشخاص أو أقسام، وهذا يسمح بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف. ويرتبط أداء الموازنات ارتباطا كبيرا بمحاسبة التكاليف لأنها تستعمل أسلوب التحليل عند المقارنة، وتكمن أهميتها في إعداد تقديرات التكاليف وكذا تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ومساعدتها في اتخاذ القرارات.

المبحث الثالث: دور طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرارات

ظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة، فهي تسعى إلى تحقيق نوع من الثقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخلها.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

اتجه محاسبو التكاليف في المؤسسات الحديثة إلى استعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بدلا من الطرق التقليدية، نظرا لأهمية تطبيقها في التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات.

1- الأنشطة: وهي عبارة عن مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة، فهي تعبر عن الأحداث أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين¹.

¹: حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

2- تصنيف الأنشطة: تعددت وتنوعت معايير تصنيف الأنشطة نظرا لأهميتها وتصنف إلى:¹

2-1- تصنيفات رئيسية: وتقسّم إلى:

أ- أنشطة المدخلات: ويقصد بها الأنشطة المتعلقة باستعداد صناعة المنتج، ومن أمثلتها: نشاط شراء المواد الأولية اللازمة للصنع.

ب- أنشطة العمليات: وهي أنشطة متعلقة بتصنيع المنتجات، ومن أمثلتها تشغيل نشاط الآلات.

ج- أنشطة المخرجات: وهي المتعلقة بالتعامل مع العملاء، نشاط بيع المنتجات.

د- أنشطة إدارية: وهي التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى.

2-2- تصنيفات أخرى: هناك عدة تصنيفات نذكر أهمها فيما يلي:²

أ- الأنشطة المؤداة على مستوى الإنتاج: وهي لمساندة العملية الإنتاجية ومختلف أنواع المنتجات.

ب- أنشطة مؤداة على مستوى المؤسسة: وهي أنشطة مطلوبة ولازمة لضمان المحافظة على المنع ومساعدة البنية الإدارية.

3- تعريف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): تعرف على أنها: "التكاليف التي تقوم على أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المؤسسة وإنما تستهلك أنشطة (فحص جودة المنتجات، إعداد وتجهيز الآلات، طلبات الشراء...) وأن هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المؤسسة لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات، وهو ما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب التكلفة"³.

من خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي:

- المنتجات النهائية ليست هي التي تستهلك موارد المؤسسة وإنما تستهلكها الأنشطة؛
- تحقق هذه الطريقة الدقة في حساب التكاليف.

¹: المرجع السابق، ص 190.

²: أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

³: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004،

ص ص 127-128.

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

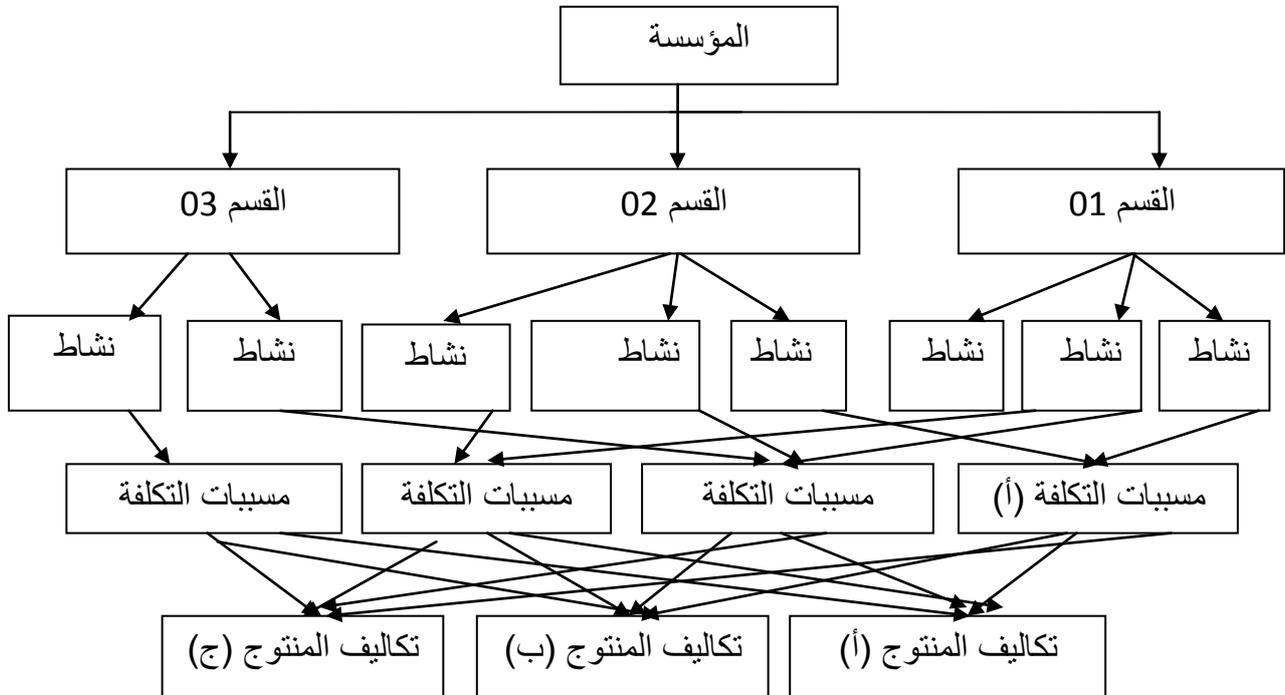
وتعرف أيضا أنها: "طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما استخدمته هذه الأخيرة من أنشطة"¹.

من خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي:

- تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على توزيع التكاليف على أنشطة مختلفة داخل المؤسسة؛
- يستوجب تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وجود العديد من المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة.

من خلال هذين التعريفين يمكن القول أن: "طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هي عبارة عن إحدى الطرق الحديثة لحساب التكاليف، تنتهجها المؤسسات التي تقوم بأنشطة مختلفة أو لديها أكثر من منتج واحد، وتقوم هذه الطريقة على أساس توزيع تكاليف المؤسسة على الأنشطة التي تقوم عليها المنتجات".

الشكل رقم(07): تداخل الأنشطة داخل المؤسسة:



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى معلومات سابقة.

¹ : M. Michel, **cost Accounting**, 05 édition, Mac Graw- Hill Book company, N. Y. USA, 1997, p 236.

4- أهداف طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): تسعى طريقة التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق عدة أهداف نذكر أهمها فيما يلي¹:

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى وتحديد تكلفته بدقة؛
- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها.

5- **مسببات التكلفة:** يمكن تعريفها على أنها وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، أي أن الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين مثل: عدد ساعات تحويل الآلات أو عدد الوحدات المصممة. وهي تنقسم إلى ثلاث (03) أنواع وهي²:

5-1- **مسببات العمليات:** وهي التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، ويتم استخدامه عندما تحتاج المخرجات للقدر نفسه من النشاط.

5-2- **مسببات زمنية:** وهي التي تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج أو خدمة محددة ويستخدم المسببات الزمنية عندما يكون هناك فارق زمني كبير لانجاز النشاط.

5-3- **مسببات الاستعمال الفعلي:** ويستخدم في حالة وجود منتجات أو خدمات تحتاج إلى تهيئة خاصة.

6- **خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):** هناك ستة خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نوجزها فيما يلي³:

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

²: أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص ص 68-69.

³: إسماعيل يحيى التكريتي، سلمان سبع السبوع، نظام تكاليف الأنشطة وأثره على سياسات المنشأة المختلفة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 1996، ص ص 6-7.

6-1- التخطيط: تعد مرحلة التخطيط من المراحل المهمة في تحديد مدى نجاح تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في أي شركة وأن أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، ففي هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة ونوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وحلها وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم والنظام الجديد.

6-2- تحديد وتجميع الأنشطة الرئيسية: تعد هذه المرحلة البداية الفعلية أو تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم دراسة الشركة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم ضمن سير العملية الإنتاجية فيها.

6-3- تسجيل تكلفة الأنشطة: بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وتعيين فعاليتها يتم تسجيل تكلفة هذه الفعاليات لكل نشاط حيث أن تكلفة النشاط تساوي مجموعة تكلفة الفعاليات المؤلفة لهذا النشاط ولتحديد تكلفة الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية وكذلك عمل التقديرات اللازمة في حالة الضرورة، أن مستوى الدقة في تحليل الأنشطة يعتمد على قرارات الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل تكلفة كلية لازمة لتشغيل هذا النظام وعلى العموم فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة من بداية طلب الموارد مروراً بالعملية الإنتاجية وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج في السوق.

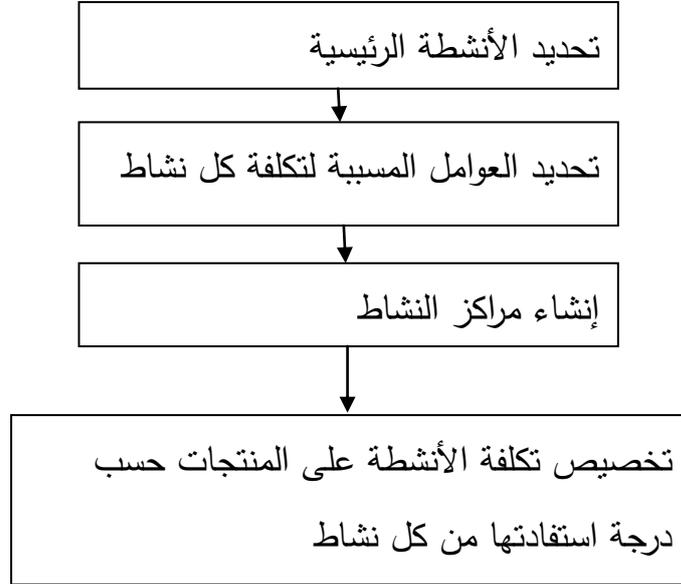
6-4- تحديد مراكز النشاط: إن مركز النشاط هو القسم من عمليات الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلالها بتسجيل تكلفة الأنشطة المنجزة بشكل مفصل، فعلى سبيل المثال قد يتعامل قسم الاستلام كمركز، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المديرين القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.

6-5- اختيار مسببات التكلفة: حيث يعرف بأنه "خاصية لفعالية أو النشاط التي تسبب التكلفة خلال حدوث تلك الفعالية أو النشاط".

6-6- تحديد تكلفة المنتجات: بعد أن تم تجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة وتحديد مسببات التكلفة المناسبة يتم احتساب مسبب التكلفة الواحدة.

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة (ABC):

الشكل رقم(08): الإطار العام لنظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC):



المصدر: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 129.

المطلب الثاني: الافتراضات التي تقوم عليها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وشروط استخدامها في المؤسسات الصناعية

إن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تحكمها على عدة افتراضات ولها عدة شروط.

1- الافتراضات التي تقوم عليها طريقة التكلفة على أساس الأنشطة وإجراءات تطبيقها: في حالة توفر هذه الافتراضات في المؤسسة فإن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة تحقق القياس السليم للتكلفة وفي حالة عدم توفرها من الأحسن الاعتماد على الطرق التقليدية في قياس التكاليف تتمثل هذه الافتراضات في¹:

1-1- افتراضات تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة: وتتمثل هذه الافتراضات في:

أ- التنوع في تشكيلة منتجات المؤسسة: وتظهر أهمية هذه الطريقة عندما تنتوع تشكيلة المنتجات التي تقدمها المؤسسة، الأمر الذي يعني أنه في حالة تشغيل المؤسسة لخط إنتاجي على منتج واحد

¹: أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73.

فقط يكون من غير المفيد أو المجدي بالنسبة للمؤسسة تطبيق هذه الطريقة بل يكون عليها الاعتماد على الطرق التقليدية.

ب-تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية: إن هذا التعقد والتشابك في العمليات أو الأنشطة الإنتاجية قد يؤدي إلى التأثير على هيكل التكلفة الكلية للمؤسسة، من خلال ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها.

1-2- افتراضات تتعلق بإجراءات تطبيقها في المؤسسة: وتحتوي على أربعة افتراضات كما يلي:

أ-تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: إذ يجب تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم ما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق هذه الطريقة، وفي نفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم ما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات الطريقة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

ب-إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة: وذلك لأن تحديده يساعد على استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة.

ج-تضمن وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: يقصد بفرض التجانس أن عناصر التكلفة المكونة أو الداخلة في وعاء معين قد حركت بواسطة مسبب واحد.

د-الاتساق بين عنصر التكلفة المكونة لوعاء التكلفة: يعني هذا الافتراض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة الوعاء يجب أن تتغير بنفس المقدار ونفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط.

2-شروط استخدام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية: إن استعمال هذه الطريقة على مستوى المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية¹:

- أن المؤسسة تستطيع تقييم عملياتها على أنشطة مختلفة؛
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة؛

¹: أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2006، ص 112.

- أنه لا توجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية؛
- أن المنافع المتوخاة من استعمال هذه الطريقة تفوق التكاليف المتعلقة بها؛
- أنه لا يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تتميز هذه الطريقة بعدة مزايا إلا أنها تواجه عدة انتقادات نذكرها فيما يلي:

1-مزايا طريقة التكلفة على أساس الأنشطة(ABC): هناك العديد من الآراء تتفق على وجود مزايا كثيرة باستخدام تكاليف الأنشطة ونذكر منها ما يلي¹:

- يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج؛
- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا عما تقدمه طرق التوزيع الأخرى؛
- توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها؛
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط؛
- التحديد السليم للتكلفة: تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة، يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها؛
- المساعدة في تخفيض التكاليف: بهدف زيادة الربحية للمؤسسة وذلك من خلال تخفيض الطلب على استخدام الموارد مع التخلص من الجزء من المواد الذي يتم توزيعه على استخدامات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات، ويمكن تحقيق هذا الوفرة من الموارد من خلال إما تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة أو زيادة كفاءة أداء الأنشطة؛
- تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة: فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة إلى تحديد تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة المهمة المسؤولة عنها.

¹: كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 364.

2- الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): على الرغم من أن محاسبة تكاليف الأنشطة توفر معلومات تتصف بالدقة وتساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة لها¹:

- إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة؛
- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛
- إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد أكبر وهذا يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.

المطلب الرابع: أهمية طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرارات

لقد كان لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة في مجال التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات، حيث تتمتع هذه الطريقة بقدرة عالية على توفير المعلومات ذات دقة أكثر بحيث تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة، فهي تعمل على استيعاب التكاليف غير المباشرة، ففي هذه الطريقة يتم استخدام مسبب التكلفة وهذه المسببات بمثابة أساس تحميل تكاليف الأنشطة على الوحدات، بحيث يجب على كل مدير أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل القسم التي تدخل في نطاق مسؤولياته، الأمر الذي يعني تحميل أدق للتكاليف غير المباشرة.

ونظراً لأن المدى الزمني الذي يغطيه نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمتد ليغطي الأجل الطويل لذلك يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

تتيح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو

¹: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 140.

خدمة جديدة، وتحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة واتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

1-قرارات التسعير: يعتبر قرار التسعير من أصعب القرارات التي تواجه المؤسسة الاقتصادية لان هذا القرار يتعلق بعوامل خارجية كثيرة تؤثر بشكل أو بآخر على مكونات التكاليف ذلك أن التكلفة هي الأساس في التسعير. لأن السعر يحدد مقدار ما يسترجع من التكلفة التي تحملتها المؤسسة في عملياتها الإنتاجية ولذلك نلاحظ أن المؤسسات تعمل جهدا بهدف استرجاع تكلفة الإنتاج وتحقيق عائد مناسب يساعدها على الاستمرار. ويعتقد البعض أن التكلفة تسيطر على السعر وذلك لان قرار التسعير يكون اعتياديا بإضافة نسبة معينة من الربح على التكلفة، وعلى أساسه فإن أي تغيير في التكاليف سيؤدي حتما إلى زيادة السعر.

حينما تفكر المؤسسة في تحديد أسعار منتجاتها في ظل المنافسة غير الكاملة أو في حالة الاحتكار، من المنطقي أن تطلب معلومات عن تكلفة كل منتج على حدى، حيث أن قياس تكلفة هذا المنتج حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يكون أكثر دقة نظرا لكون المؤسسة التي تقوم باعتماد هذه الطريقة تحمل التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات المنتجات من الأنشطة المختلفة الشيء الذي يمكنها من اتخاذ قرار تسعير ملائم تستطيع من خلالها تعظيم أرباحها.

2-قرار إضافة أو حذف، خط إنتاجي أو خدمة أو قسم أو منتج معين: إن الشركات الكبيرة التي تتعد في المنتجات حيث تكون فيها خطوط إنتاجية متعددة ومتنوعة، تواجه في بعض الأحيان موقف يرتبط باتخاذ قرار معين يتعلق بحذف أو إضافة خط إنتاجي أو منتج أو خدمة معينة، وبصورة عامة فإن بقاء أي خط إنتاجي أو منتج معين من عدمه يعتمد بدرجة كبيرة على درجة مساهمته في تحقيق الربح للمؤسسة.

فإن كان الخط الإنتاجي يسبب خسارة للمؤسسة فهنا عليها أن تتخذ قرار بإيقاف هذا الخط الإنتاجي، ولكن وفي بعض الحالات النادرة قد تضطر إدارة المؤسسة إلى إبقاء هذا الخط الإنتاجي حتى لو كانت مساهمته سلبية في أرباح المؤسسة (أي لا يحقق ربح) لأن إيقاف هذا الخط سيؤثر مثلا على مبيعات الخطوط الإنتاجية الأخرى.

الفصل الثالث: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

ولكي يكون قرار إدارة المؤسسة سليماً لا بد من إجراء تحليلات خاصة للتكاليف التفاضلية من أجل تحديد أثر كل خط إنتاجي على ربحية المؤسسة اخذين بنظر الاعتبار التكاليف الملائمة (وهي التكاليف التي لا تتحملها المؤسسة إذا تقرر إيقاف الخط الإنتاجي) والتكاليف غير الملائمة (وهي التكاليف التي سوف تتحملها المؤسسة بغض النظر هل أوقف الخط الإنتاجي أم لم يتوقف) كما يجب الاهتمام بتكاليف الفرص المضافة إن وجدت.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل يمكن إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة، بحيث يمكن تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق، وكل واحد منها لها أسلوبها المتبع في حساب التكاليف وقد ركزنا على ثلاثة طرق تقليدية وأخرى حديثة، حيث طريقة التحميل العقلاني تهتم بتحميل التكاليف بعقلانية، وتواجه عدة انتقادات في صعوبة قياس مستوى الإنتاج العادي للمؤسسة، كما أنها لا تساعد الإدارة كثيرا في اتخاذ القرارات السليمة، بينما طريقة التكاليف المعيارية تعتمد على تكاليف تحدد قبل الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة، كما أن هذه الطريقة أيضا تواجه عدة عيوب مثل صعوبة وضع معيار صحيح تتبعه المؤسسة، كما أنها توفر معلومات غير دقيقة تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة، أما طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فهي عالجت توزيع التكاليف غير مباشرة لأغراض التكلفة، وتخصيص التكلفة وفقا لمسببات حدوثها، وبالرغم من المزايا التي تتمتع بها إلا أنها تواجه صعوبة تحديد مسببات التكلفة.

تمهيد:

تعد شركة إنتاج الكهرباء المجال الجغرافي الذي تم اختياره لإجراء الدراسة الميدانية فهي تعتبر من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني، وبالأخص في قطاع المحروقات، حيث يندرج إنشاء هذه المؤسسة في إطار سياسة التنمية التي انتهجتها الجزائر من أجل تنمية وتطوير شبكة الكهرباء على مستوى التراب الوطني بهدف تغطية احتياجات السوق الوطني من الكهرباء والغاز.

كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه الشركة، حيث تبرز أهميتها في تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح، ومن أجل إتمام هذه الدراسة، سوف نحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حول دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات حيث يتم في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تطبيق طريقة التكلفة الكلية والتكلفة المعيارية، ونظرا لطبيعة نشاط الشركة لم يكن باستطاعتنا تطبيق طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC التي تقوم على تعدد المنتجات داخل المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-

الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري حيث تقوم بإنتاج الكهرباء والغاز وتوزيعها داخل الجزائر وخارجها ولها عدة فروع (العاصمة، الشرق، الغرب، الوسط)، وتعد الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- محل دراستنا وهي تمثل فرع من فروعها بالشرق، وسوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى نشأة وتطور المؤسسة، تعريفها، وكذا الهيكل التنظيمي لها.

المطلب الأول: نشأة وتطور الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة بجيجل-

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى نشأة وتطور الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- حيث تعد هذه الشركة الركيزة الأساسية في الاقتصاد الوطني الجزائري ويمكن تلخيص أهم ما جاء في المطلب الأول في¹:

1- نشأة الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-: الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- مؤسسة عمومية أنشأت بموجب الأمر رقم 6959 المؤرخ في 28 جويلية 1969 كبديل والتي حلت بواسطة الأمر نفسه عن الشركة الفرنسية لكهرباء وغاز الجزائر (U.G.A) وهكذا تدعمت صلاحيات احتكار سونلغاز للإنتاج والنقل والتوزيع وتصدير الطاقة الكهربائية، وتعتبر هذه المحطة من أهم المحطات الثلاث عشر المتواجدة عبر القطر الجزائري، هذه الأخيرة التي يعود تاريخ تأسيسها إلى سنة 1984 حيث أمضى عقد المتخصصة في هذا المجال (Techno Promo Emport) الشراكة مع الشركة الروسية حيث بدأت هذه الأخيرة أشغال البناء والتدعيم في أبريل 1986، وقد تم إدخال التجهيزات الخاصة بالإنتاج سنة 1988، وبدأت المجموعة الأولى من ورشات الإنتاج في العمل يوم 6 جوان 1992، ثم تبعتها المجموعة الثانية في 1 جوان 1993، وفي يوم 27 مارس 1994 تم استلام المؤسسة وبدأت الإنتاج باستغلالها 100 % من القدرات المتوفرة وقد قدرت تكلفة إنتاجها ب 3175000.000 دج منها 48% من العملة الصعبة، وتبلغ الطاقة الإنتاجية الإجمالية 630 ميغاواط جزء منها تشغله المؤسسة، معدل الإنتاج 588 ميغاواط وهي الطاقة الإنتاجية العالية والتي تتوزع على 3 مولدات، طاقة المولد الواحد 196 ميغاواط في الساعة الواحدة، وقدرة كل مولد له قدرة أحادية 210 ميغاواط، أي قدرتها الإنتاجية هي: $210 \times 3 = 360$ ميغاواط .

¹: مقابلة مع السيد/ جمال ديويبي، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يوم 2014/03/03، الساعة 10:30.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

والشركة خاضعة لسلطة ورقابة المديرية العامة لشركة سونلغاز بالجزائر العاصمة والتي أصبحت تسمى الآن "مجمع سونلغاز"، هذا الأخير يتضمن عدة فروع متخصصة في أنشطة معينة تمثلها مديريات عامة وأخرى جهوية، ليتحول بذلك اسمها إلى "شركة إنتاج الكهرباء فرع جيجل" سنة 2005 بعد استقلالها، وتعتبر شركة إنتاج الكهرباء بجيجل من بين الشركات (محطات الإنتاج) التابعة لمجمع سونلغاز التي لم تطرح بعد اسمها في السوق بعد أن تحولت سونلغاز إلى شركة أسهم في فيفري 2002، حيث قامت كل من مراكز سكيكدة و شرشال وأم البواقي بطرح أسهما في السوق على أن يتم توسيع البقية في المستقبل، خاصة في ظل التوجه الجديد الذي تتبناه وزارة الطاقة و المناجم بتحرير مجال إنتاج الكهرباء و تسويقها.

2-مراحل تطور الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-: لقد مرت الشركة بمجموعة من المراحل الأساسية يمكن حصر أهمها فيما يلي:

2-1-المرحلة 01:سنة 1947 تأسست الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء، وكان ذلك في عهد الاستعمار وفقا للقوانين الفرنسية في شكل شركة متعددة الجنسيات كانت تسمى "كهرباء وغاز الجزائر EGA".

2-2-المرحلة 02:ما بين 1962 و 1969 تولت الجزائر بعد الاستقلال إدارة شركة كهرباء وغاز الجزائر إلى غاية 1969م، انحلت هذه الشركة وفقا للمرسوم رقم 96/59 المؤرخ في 1969/07/25 وظهرت شركة أخرى تسمى "SONELGAZ" وهي الشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

2-3-المرحلة 03:في سنة 1984 تم إعادة هيكلة شركة سونلغاز مما أدى إلى ظهور ست فروع اتبعت النمط القانوني، تتمثل هذه الفروع في:

- كهريف "KAHRIF" تقوم بأشغال الكهرباء والإنارة.
- كهركيب "KAHRAKIB" تقوم بتركيب المنشآت الخاصة بالخطوط والمراكز ذات التوتر العالي.
- شركة كناغاز "KANAGAZ" تقوم بإنشاء قنوات نقل وتوزيع الغاز.
- شركة انارقا "INERGA" تقوم بأشغال الهندسة الصناعية.
- شركة التركيب "ETTERKIB" تقوم بعمليات التركيب الصناعي.
- شركة "AMC" تقوم بصناعة العدادات وأجهزة المراقبة.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

2-4-المرحلة 04: في سنة 1991 ظهر تشريع جديد للشركة، حيث انتقلت هذه الشركة من اقتصاد السوق الموجه إلى اقتصاد السوق الحر.

2-5-المرحلة 05: في سنة 1995 أصبحت الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 280/25 المؤرخ في 28/09/1995.

2-6-المرحلة 06: في سنة 2002 تحولت من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة ذات أسهم "SPA" وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 02/01 المؤرخ في 05/02/2002.

2-7-المرحلة 07: في سنة 2005 تم إنشاء عدة فروع لشركة سونلغاز منها مديريات لتوزيع الكهرباء وهي مديرية التوزيع بالغرب، مديرية التوزيع بالجزائر العاصمة، مديرية التوزيع بالوسط، مديرية التوزيع بالشرق.

إن محطات إنتاج الكهرباء بالجزائر هي من بين فروع مجمع سونلغاز ذات الطابع الصناعي التجاري، وتتنوع هذه المحطات على شكل فروع على مستوى التراب الوطني ككل، مؤسسة إنتاج الكهرباء بجيجل تعد من بين أهم المحطات الكهربائية بالجزائر.

المطلب الثاني: تعريف الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل -

يتكون مجمع سونلغاز من مجموعة من الشركات أو الفروع من ضمنها الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء التي تنقسم إلى 03 أقطاب إنتاج وهي: قطب إنتاج الشرق، قطب إنتاج الوسط، قطب إنتاج الغرب، محطة توليد الكهرباء -وحدة جيجل- تنتمي إلى قطب إنتاج الشرق، تسمية القطب لا تعني التقسيم الجغرافي ويمكن تلخيص تعريف الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- فيما يلي¹:

1-تعريف الشركة: تقع محطة توليد الكهرباء على بعد 12 كلم شرق مدينة جيجل بمحاذاة البحر والطريق الوطني رقم 43، يحدها من الشرق ميناء جن جن، تتربع على مساحة إجمالية قدرها 60 هكتار، 28 منها مغطاة، وتضم بناية إدارية، ورشات الإنتاج والعمل وحظيرة السيارات ومحطة تحلية مياه البحر ومطعم، والباقي عبارة عن مساحة مفتوحة تضم حظيرة العتاد القديم وطرق داخلية تربط بين أجزاء المحطة ويرجع سبب اختيار الموقع الحالي لمحطة توليد الكهرباء بجيجل للدراسة التي

¹: مقابلة مع السيد/ جمال دويبي، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، يوم 05/03/2014، الساعة 10:00.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

قامت بها الدولة والتي خرجت بقرار مخطط خماسي والمتمثل في مشروع بإدارة ميناء جن جن، سوناطراك، سونلغاز، السكة الحديدية.

وتنشط الشركة في مجال توليد الكهرباء، انطلاقا من تحلية مياه البحر وباستعمالها الغاز الطبيعي، وقد عرف حجم الإنتاج الكلي للشركة تطورا مستمرا منذ نشأتها مما سمح لها بتغطية جزء كبير من السوق الوطنية، وتبرز الأهمية الاقتصادية للمؤسسة من خلال مساهمتها في تمويل الخزينة العمومية بالعملة الصعبة والوطنية، والحد من نسبة البطالة على المستوى المحلي بتوظيفها لأفراد في مختلف مستوياتها الإدارية والتنفيذية، وتبرز هذه الأهمية أكثر من خلال نوعية المنتج الذي تقدمه الشركة والذي لا يمكن لباقي المؤسسات العمومية والخاصة الاستغناء عنها.

كما تبرز الأهمية الاجتماعية للشركة من خلال ضمانها لأهم مظاهر الحياة الحضارية في وقتنا الحاضر، كما تعتبر فضاء للتكوين والتربصات التطبيقية للطلبة الجامعيين ومختلف معاهد التكوين المهني والتمهين. والهدف الاستراتيجي الذي تطمح الشركة لتحقيقه هو إنشاء محطة جديدة لإنتاج الطاقة الكهربائية تقدر اليد العاملة بالشركة (المحطة) 291 عاملا موزعين حسب ما هو موضح في الجدول المبين أدناه:

الجدول رقم(2): توزيع العمال وفق المستوى الوظيفي:

المستوى الوظيفي	عدد العمال	النسبة المئوية
إطارات	70	24.05%
أعوان التحكم	170	58.41%
أعوان التنفيذ	51	17.52%
المجموع	291	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصلحة الموارد البشرية.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الشركة تتشكل من 291 عامل في مختلف المستويات، إطارات، أعوان تحكم وأعوان تنفيذ.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

أما فيما يخص كمية إنتاج الشركة ورقم أعمالها، في الفترة ما بين 2010-2013 فهو موضح في الجدول المبين أدناه:

الجدول رقم(03): كمية الإنتاج و رقم أعمال الشركة خلال الفترة 2010-2013:

السنة	الإنتاج بـKWH	سعر البيع (DA /KWH)	رقم الأعمال بالدينار
2010	3252155000	1.725	5609967375
2011	2817402000	1.725	4860018450
2012	2589074000	1.725	4466152650
2013	3072925000	1.725	5300795625

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم الإنتاج لشركة إنتاج الكهرباء-وحدة جيجل-.

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم أعمال الشركة يتغير من سنة إلى أخرى ويعود ذلك الى تغير كمية الإنتاج السنوية المنتجة من طرف الشركة، فبالنسبة لسعر البيع يتم تحديده من طرف المديرية العامة لسونلغاز وبالتالي فهو سعر إداري لا تملك الوحدة سلطة في تحديده، أما التغير في كمية الإنتاج السنوية فهو راجع إلى الأسباب التالية :

- برنامج الصيانة الإنتاجية (إصلاحات كبرى تدوم 3 أشهر للوحدة)؛
- ظهور مشاكل تقنية تؤدي إلى توقف تام غير مبرمج لوحدة من الوحدات الإنتاجية؛
- تغير الطلب على الطاقة الكهربائية بتغير الفصول والظروف ودخول وحدات إنتاجية جديدة على مستوى الشبكة مما يؤدي إلى تحديد مستوى الإنتاج عند مستويات إنتاج أقل من السنوات الماضية (أو العكس).

2- الإمكانيات المادية والبشرية للشركة محل الدراسة:

2-1- الإمكانيات المادية: تملك شركة سونلغاز عدة إمكانيات مادية في انجاز أعمالها، ومن بين

هذه الإمكانيات نذكر ما يلي:

- الاستثمارات المادية وهي جد معتبرة تتمثل في تجهيزات الإنتاج (المولدات الكهربائية وكل الآلات الملحقة بها)، معدات نقل، معدات وأدوات، معدات الصيانة، وسائل الشحن، مباني صناعية (ورشات الصيانة....)، وحدة تحلية المياه، تجهيزات المكتب، بالإضافة إلى الأراضي و المخازن و نظام مكافحة الحرائق؛

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

- الاستثمارات المعنوية وهي مثل برامج الصيانة لتسهيل عملية الصيانة، وبرامج تعمل على تسهيل عملية التخزين؛

بالإضافة إلى هذه الاستثمارات تملك المؤسسة مخزونا كبيرا جدا من قطع الغيار موجه لتعويض القطع التي اهتلكت واستعملت في الصيانة الدورية.

2-2- **الإمكانيات البشرية:** للشركة إمكانيات بشرية تتمثل في: 70 إطار و 170 عون تحكم 51 عون تنفيذ، وهي تتوزع على ثلاث أقسام، كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم(04): توزيع الإمكانيات البشرية على مستوى أقسام الشركة:

الأقسام	قسم التسيير	قسم الإنتاج	قسم الصيانة
العمال			
إطارات	16	35	20
أعوان التحكم	19	86	42
أعوان التنفيذ	10	4	37

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصلحة الموارد البشرية.

نلاحظ من خلال الجدول تقسيم الإمكانيات البشرية على مستوى الوحدة، حيث أنها تتشكل من إطارات ينقسمون على مختلف الأقسام: التسيير، قسم الإنتاج وقسم الصيانة، وكذلك بالنسبة لأعوان التحكم وأعوان التنفيذ، حيث تمثل أكبر نسبة من الإمكانات وهي أعوان التحكم في قسم الإنتاج، لأن الوحدة تتكون من ثلاث ثوربينات فهي تتطلب عمال يقومون بالعملية الإنتاجية والسير الحسن لها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، وهي الوصول إلى الكمية المحددة من طرف مجمع سونلغاز هناك 19 عون تحكم تم ترفيتهم.

كما يمكننا إبراز الإمكانيات البشرية من خلال تصنيفهم حسب الجنس، وفيما يلي جدول يوضح

التقسيم عن طريق الجنس:

الجدول رقم(05): توزيع الإمكانيات البشرية حسب الجنس:

الجنس الوظيفة	الذكور	الإناث
إطارات	65	5
أعوان تحكم	167	3
أعوان تنفيذ	46	5
المجموع	215	13

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصلحة المواد البشرية.

يوضح الجدول الإمكانيات البشرية التي تتشكل منها الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-، حيث يمثل الذكور أكبر نسبة مقارنة بالإناث وذلك راجع إلى طبيعة نشاط الوحدة، وتتشكل من إطارات وهي تشكل نسبة قليلة في الوحدة مقارنة بأعوان التحكم التي تمثل أكبر نسبة حيث تكمن وظيفتهم في توليد الكهرباء في ورشات الإنتاج وأعوان تنفيذ ويقومون بمراقبة سير العملية الإنتاجية ومدى تنفيذها.

المطلب الثالث: شرح وعرض الهيكل التنظيمي لشركة إنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-

يتكون الهيكل التنظيمي للشركة من مدير التوزيع وعدة أقسام موضحة في الشكل، وسنخصص بالذكر قسم المحاسبة والمالية، وذلك لارتباط موضوع بحثنا به. ويتكون هذا الهيكل من¹:

1- مدير الشركة: بصفته مديرا تنفيذيا يقوم بتنفيذ الإستراتيجية المحددة من طرف المديرية العامة، وتنسيق الجهود بين مختلف رؤساء المصالح و الأقسام الفرعية وتوجيه وتنظيم أعمالها، كما يشرف على تنسيق أعمال التسيير التقنية الإدارية والمالية للشركة، وهو المسؤول عن نوعية النتائج المحققة داخل الشركة ومن صلاحياته ما يلي:

- التنسيق بين نشاطات المصالح و الإشراف عليها؛
- التأكد من نوعية و مطابقة أعمال التسيير المنفذة من طرف المصالح؛
- تقييم الوسائل والموارد الضرورية لنشاط الشركة، واقتراح ميزانية الشركة ومراقبة تنفيذها بعد المصادقة عليها من طرف المديرية المركزية؛

¹: مقابلة مع السيد/ رئيس مصلحة الموارد البشرية، يوم 2014/04/06، الساعة 10:45.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

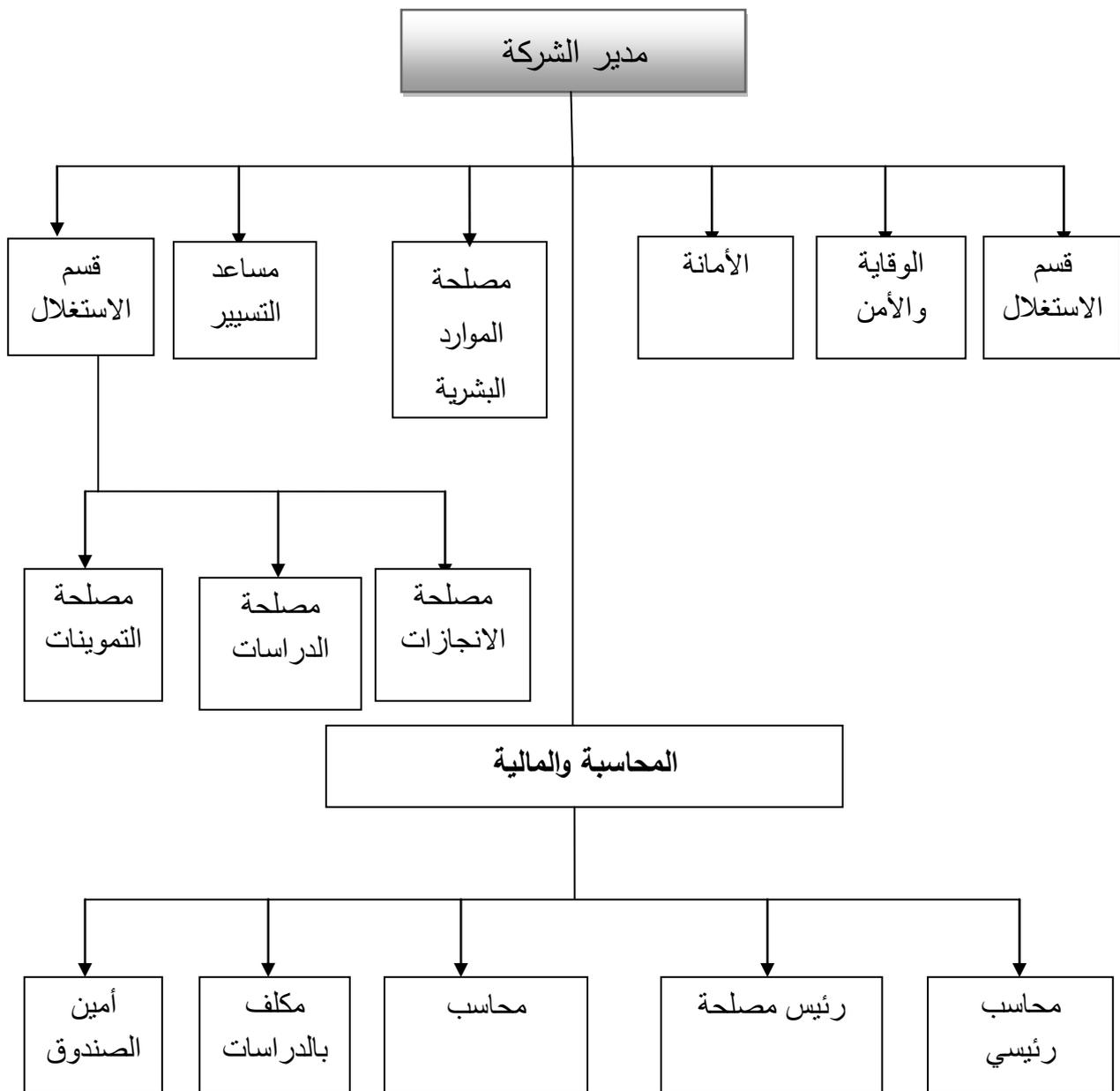
- أخذ الاحتياطات الضرورية لضمان أمن المنشآت والوسائل البشرية؛
- مراقبة و تحفيز العمال وهذا ما يتجلى في متابعة سلوكياتهم كالحضور والغياب، المواظبة أو الانقطاع عن العمل، مستوى مردودية العامل ..الخ، فالمدير يحتفظ بحقه في منح جزء من نقطة علاوة المردودية الفردية للعامل.
- 2-أمانة المدير: تقوم بتسجيل المراسلات من وإلى الشركة، وهي تحتفظ بنسخة من كل مستندات البريد الوارد أو الصادر، كما تقوم السكرتيرة بإعداد الاجتماعات وتحرير الاستدعاءات الخاصة بها، وتوزيع البريد على مختلف مصالح الشركة.
- 3-فرع الأمن والوقاية: ويختص هذا الفرع بالسهر على الأمن وسلامة العمل وحماية التجهيزات من التلف وكذلك السهر على تجنب حوادث العمل والوقاية منها.
- 4-هيئة الإعلام الآلي: تختص بإعداد الدراسات في مجال الإعلام الآلي والقيم بعمليات البرمجة المختلفة، كما تقوم بمساعدة مختلف المصالح والفروع في حالة وجود مشاكل في أجهزة الكمبيوتر أو البرامج التي تعمل بها.
- 5- مصلحة الاستغلال: تختص هذه المصلحة في إدارة ومراقبة منشأة الإنتاج والإشراف عليها، وكذا تحضير برامج التجارب والتحليل ومراقبة التجهيزات لتحسين أدائها وكذلك دراسة التقارير النهائية لنشاط الاستغلال.
- 6-مصلحة الصيانة: تقوم هذه المصلحة بالإشراف على جميع الأنشطة، وهذا لضمان الحافظ على التجهيزات وتحسين أدائها ولهذا فإن هذه المصلحة ضرورية للحفاظ على استمرارية مردودية هذه التجهيزات وتساهم هذه المحطة من خلال سهرها على منع توقف النشاط.
- 7-مصلحة الموارد البشرية: ويختص هذا الفرع بمصلحة تسيير المستخدمين، لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة(الأجور).
- 8-شعبة الوسائل العامة: ويختص هذا الفرع بتسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة الضرورية لضمان السير الحسن لنشاط الشركة، كما يقوم بوضع عتاد النقل تحت تصرف مستعمليه.
- 9-شعبة المحاسبة والمالية: من مهام هذه الشعبة مسك حسابات الشركة وبالتالي فهو أمين سرها واستلام الفواتير من شعبة التموين وفحصها، وتلخيصها وكذلك إعداد الجداول المالية التي تحتوي على مداخيل ومصاريف الشركة ومتابعة وضعيتها المالية،وهي المصلحة المعنية بموضوع دراستنا ومكان تربصنا التطبيقي.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

ومصلحة المحاسبة والمالية هي التي تهتمنا باعتبارها تخدم موضوعنا الذي يتعلق بمحاسبة التكاليف وعليه يمكن إيضاح مكانة محاسبة التكاليف في الشركة من خلال:

***مصلحة محاسبة التكاليف:** وتعتبر أهم مصلحة في الشركة باعتبارها تقوم على دراسة احتياجات المصالح الأخرى من المواد اللازمة للعملية الإنتاجية أو أي احتياجات أخرى تتعلق بالتكاليف، فهي في نظر المسؤولين تمثل المصلحة الأكثر أهمية في التنبؤ بالتكاليف المقدرة وكذا تحديد تكلفة الوحدة الواحدة للإنتاج.

الشكل رقم(09): الهيكل التنظيمي لشركة إنتاج الكهرباء _وحدة جيجل_:



المصدر: مصلحة الموارد البشرية.

المطلب الرابع: طبيعة نشاط الشركة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم المنتج المقدم من طرف المؤسسة، وكذا المراحل التي يمر بها عند إنتاجه وإيصاله إلى مختلف المناطق وتمثل المنتج فيما يلي¹.

1-التعريف بالمنتج: الكهرباء صورة مرنة من صور الطاقة، فهي ثلاثم عددا كبيرا ومتزايدا من الاستخدامات، إن توليد الكهرباء هو أول مرحلة في عملية إيصال الكهرباء للمستهلكين، والتي تقوم بها عادة المرافق الكهربائية، وعادة ما يتم تنفيذ المراحل الأخرى لتلك العملية، مثل نقل وتوزيع الكهرباء باستخدام خطوط وأعمدة الكهرباء.

إذا الكهرباء هي شحنات إلكترونية إما متدفقة في مادة موصلة ما كالأسلاك فتسمى كهرباء سارية أو غير سارية فتسمى كهرباء ساخنة، وهي طاقة متولدة نتيجة انتقال إلكترونات ذات شحنة سالبة من طرف موصل إلى الطرف الآخر ويكون التيار الكهربائي في عكس حركة الإلكترونات، أصبحت محطات الطاقة المركزية عملية اقتصادية مع تطور طرق النقل الكهربائي للتيار المتردد، وذلك باستخدام المحولات الكهربائية لنقل الكهرباء، وهناك عدة أنواع لتوليد الطاقة الكهربائية تتمثل في محطات التوليد النووية، محطات التوليد المائية ومحطات توليد بواسطة الرياح... الخ، أما المنتج الذي تقوم بإنتاجه الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل - فهو يعتمد بالأساس على البخار. تتحكم في اختيار المواقع المناسبة لمحطات توليد الكهرباء عدة عوامل نذكر منها ما يلي:

- القرب من مصادر الوقود وسهولة نقلها؛
- القرب من مراكز استهلاك الطاقة الكهربائية لتوفير تكاليف إنشاء خطوط النقل؛
- القرب من مصادر مياه التبريد لأن المكثف يحتاج إلى كميات كبيرة من مياه التبريد، لذلك تبنى بالقرب من مجاري الأنهار أو البحار.

2-المراحل التي يمر بها منتج الكهرباء: تعتمد محطات التوليد على استعمال نوع الوقود المتوفر وحرقه في أفران خاصة لتحويل الطاقة الكيميائية من الوقود إلى طاقة حرارية في اللهب الناتج من عملية الاحتراق ثم تحويلها إلى بخار، يتم استعمال الطاقة الحرارية من خلال تسخين المياه في درجة حرارة وضغط معين ثم تسليط هذا البخار على تربينات بخارية، يقوم البخار السريع بتدوير التربينات وبذلك تتحول الطاقة الحرارية إلى طاقة حركية، ويمكن إجمال هذه المراحل في:

¹: مقابلة مع رئيس مصلحة الاستغلال، يوم 2014/04/13، الساعة 9:39.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

2-1- تقطير الماء المالح: إن عملية تقطير الماء المالح هي عملية بدائية وسهلة للغاية فهي ببساطة عملية غلي الماء المالح ومن ثم تكثيف بخاره الذي يصبح بعدها ماء مقطر. فإذا تم ضخ ماء البحر بواسطة مضخة إلى سخان كبير ورفعنا درجة الحرارة فإن الماء يبدأ بالتبخر. ثم نأخذ هذا البخار ونمرره في أنبوب يمر في وسط ماء البحر البارد نسبياً قبل دخول ماء البحر هذا إلى السخان فإن البخار يتكاثف ويتحول إلى ماء مقطر وهكذا تتم عملية التقطير ببساطة.

2-2- تسخين الماء المقطر: تقوم الوحدة بتسخين الماء المقطر تحت درجة حرارة عالية من أجل الحصول على بخار جاف بضغط مرتفع، وذلك باستعمال الغاز الطبيعي الذي يعتبر الوقود الرئيسي بالمحطة إضافة إلى الديزل عالي السرعة كوقود احتياطي بديل.

- تعتمد محطة الكهرباء على إنتاج منتجها على الاعتماد على أربعة قوالب لإنتاج الطاقة، ثلاثة توربينات غازية وتوربين لتكثيف البخار. وتتم هذه العملية عبر المكونات التالية:

أ-**الفرن:** وهو عبارة عن وعاء كبير لحقن الوقود، ويختلف وفقاً لنوع الوقود المستعمل.

ب-**المرجل (Chaudière):** وهو وعاء كبير يحتوي على مياه نقية تسخن بواسطة حرق الوقود لتتحول هذه المياه إلى بخار، وفي كثير من الأحيان يكون الفرن والمرجل في حيز واحد تحقيقاً للاتصال المباشر بين الوقود المحترق والماء المراد تسخينه.

ج-**المولد الكهربائي:** وهو عبارة عن مولد يقوم بلف العضو الثابت مع العضو المربوط إلى التوربين بأسلاك نحاسية معزولة، لتنتقل الحقل المغناطيسي وتحويله إلى تيار كهربائي على أطراف العضو الثابت.

د-**المكثف:** وهو عبارة عن وعاء من الصلب يدخل إليه من الأعلى البخار الآتي من التربين بعد أن يكون قد قام بتدويرها.

هـ-**المدخنة:** وهي تقوم بطرد مخلفات الاحتراق الغازية إلى الجو على ارتفاع شاهق، والتقليل من تلوث البيئة المحيطة.

و-**الآلات والمعدات المساعدة:** وهي عبارة عن المضخات والمحركات الميكانيكية والكهربائية، ومنظمات السرعة ومعدات تحميص البخار التي تساعد على إتمام العمل في محطات التوليد.

المبحث الثاني: طريقة التكاليف الكلية ودورها في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-

لقد تبنت شركة إنتاج الكهرباء خلال السنوات الأخيرة معايير للتحكم في التكاليف وزيادة الإنتاج من خلال اعتمادها على طريقة التكاليف الكلية، حيث أن هذه الطريقة تساعد في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

المطلب الأول: حساب التكاليف وسعر التكلفة بطريقة التكلفة الكلية

تعتمد محطة توليد الكهرباء في حسابها للتكاليف على طريقة التكاليف الكلية التي تعتبر من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف فقد كانت من أوائل الطرق التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة.

1- كيفية الانتقال من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف: يتم الانتقال من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- آتيا، أي يتم بالتوازي (مباشرة) مع تسجيل أي عملية محاسبية (فاتورة، أجر،...) في المحاسبة المالية يكون بالضرورة تسجيلها في محاسبة التكاليف (التكاليف)، والتي تتضمن على أرقام حسابات خاصة بها. أنظر الملحق رقم (01).

مثلا: عند اقتناء أحد المكونات يكون التسجيل أو الانتقال من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف مباشرة. أنظر الملحق رقم (02).

2- تحديد التكاليف في الشركة: تطبق الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- الطريقة الكلية في حساب التكاليف بالرغم من العيوب التي تواجهها، حيث يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج والتي يصعب نسبتها إلى وحدات المنتج أو حصرها بدقة وتحديد نصيب المدة أو المنتج منها، لذلك يتم عادة تحميل التكاليف غير المباشرة وفق أسس تقديرية والذي يؤدي إلى عدم الدقة في مدى استفادة المنتج من استخدام عوامل الإنتاج أو عناصر التكلفة، كما أن هذه الطريقة لا تساعد على أداء الوظيفة الرقابية على التكاليف لأن هذه الطريقة تبويب التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، في حين أن عملية الرقابة تحتاج إلى تبويب التكاليف إلى تكاليف خاضعة وتكاليف غير خاضعة للرقابة.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

إذ أن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر (الأجور)، والتكاليف الصناعية غير المباشرة وسوف نقوم بالتعرف على أعباء الشركة محل الدراسة فيما يلي:

2-1- التكاليف المباشرة: وهي التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة وتتكون الأعباء المباشرة لهذه المؤسسة من:

المواد المستعملة في الإنتاج (الغاز الطبيعي، المواد الكيميائية (مثل الكلور، البلغار...))، الماء المقطر، الزيوت، اليد العاملة المباشرة).

2-2- التكاليف غير المباشرة: ويقصد بها المبالغ التي تنفق على خدمة المؤسسة، ولا يمكن تحديد نصيب السلعة المنتجة من هذه التكاليف بدقة وتعتبر هذه التكاليف ضرورية لإتمام عملية التصنيع، وتصنف إلى:

أ- **تكاليف صناعية غير مباشرة:** وتتمثل في:

- المواد الصناعية غير مباشرة: مثل الزيوت، الوقود، والقوى المحركة.
- الأجور الغير مباشرة: مثل أجور عمال النظافة.
- تكاليف صناعية أخرى: مثل الكهرباء، الصيانة وغيرها.

ب- **تكاليف التوزيع غير مباشرة:** لا تتضمن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء على تكاليف التوزيع باعتبارها لا تقوم بتوزيعه، وإنما تضع المنتج في عداد يقوم بحساب الكمية الخارجة من المؤسسة ثم تقوم بضرب هذه الكمية في السعر المحدد للمنتج من أجل تحديد رقم الأعمال المحقق من طرفها.

ج- **تكاليف إدارية غير مباشرة:** وتشمل على:

- الموارد الإدارية غير مباشرة مثل مواد التنظيف للمكاتب الإدارية، التدفئة وغيرها.
- كما تشمل على الأجور الإدارية غير مباشرة، مثل رواتب موظفي الإدارة ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة وغيرها.

3- تحديد وحدات العمل (القياس): يمكن تعريف وحدة القياس على أنها تلك الوحدة التي تمكن من تحويل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبيات، حيث يصعب تحديد أو

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

اختيار وحدة العمل من خلال صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تغيير بين وحدة معينة ونشاط القسم ويمكن إجمال وحدات القياس كتوزيع الأعباء كما يلي:

- وحدة المنتج (الكيلواط الساعي).
- ساعات اليد العاملة.
- ساعات عمل الآلة.
- وحدة نقدية في حالة المشتريات.

ويمكن حساب تكلفة وحدة العمل كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{تكلفة المركز} / \text{عدد وحدات العمل}$$

4-تحديد الأقسام: إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة إلى أخرى، أما في شركة إنتاج الكهرباء-وحدة جيجل - فتقسم إلى:

4-1-مراكز تشغيلية: تكون في هذه المراكز وحدات العمل مادية مثل ساعات العمل المباشر، ساعات عمل الآلات... وتتنقسم هذه المراكز إلى:

-مراكز رئيسية: وتسمى مراكز الاستغلال وهي التي تحتوي على أنشطة المؤسسة من تموين وإنتاج حيث يجب حساب تكلفتها.

-مراكز ثانوية: وتسمى مراكز مساعدة أو إدارية وتقوم بتخطيط وضبط الإنتاج، وهي ترتبط بالنشاط الصناعي ومن أمثله: إدارة التخطيط، ضبط الإنتاج.. ودورها يتمثل في تقديم خدمات للأقسام الرئيسية.

4-2-مراكز هيكلية: تكون فيها وحدات العمل نقدية، ويكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة.

5-توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية التي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل، والتي تتم على خطوتين:

5-1-التوزيع الأولي: يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

5-2- التوزيع الثانوي: يتم من خلال توزيع أعباء غير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة، فالهدف من هذا التوزيع هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتج.

6- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي لكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

7- طريقة تقييم المخزونات في شركة إنتاج الكهرباء - وحدة جيجل -: يتم تقييم المخزونات في هذه الوحدة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة حيث يتم حساب هذه التكلفة بعد كل عملية إدخال، أي أن المخرجات تختلف في عملية إخراجها.

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال = إدخلات + مخ 01 بالقيمة / إدخلات + مخ 01 بالكمية

يتم جمع الإدخالات كلها مع مخزون أول المدة بالقيمة واستخراج التكلفة الوسطية المرجحة وذلك بتقسيمها على مجموع الإدخالات مع مخزون أول المدة بالكمية، وتقيم الإخراجات كلها بالقيمة المحصل عليها.

إن استخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة يقوم على أساس حساب تكلفة كل وحدة بالمتوسط المرجح للتكلفة. وتتوفر لدينا معلومات لسنة 2013 لإدخالات وإخراجات المواد المستعملة في إنتاج الكهرباء (زيوت) وكيفية تطبيق هذه الطريقة في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل- فيما يلي:

الإدخالات: 01/15: 1000 لتر بـ 80 دج/ للتر.

03/08: 900 لتر بـ 75 دج/ للتر.

09/01: 800 لتر بـ 70.5 دج/ للتر.

الإخراجات: 03/20: 600 لتر بـ 75 دج/ للتر.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

12/05: 500 ب 80 دج/ للتر.

ومنه يجب تقييم المخزون آخر المدة باستخدام التكلفة الوسطية المرجحة للتكلفة.

الجدول رقم(06): تقييم المخزونات بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			الرصيد	
		ك	ت	ق	ك	ت	ق	ت	ق
01/15	شراء	1000	80	80000	-	-	-	80	1000
03/08	شراء	900	75	67500	-	-	-	77.6	1900
03/20	استهلاك	-	-	-	46560	77.6	600	77.6	1300
09/01	شراء	800	70.5	56400	-	-	-	74.8	2100
12/05	استهلاك	-	-	-	37400	74.8	500	74.8	1600
المجموع	/	2700	-	203900	83970		1100	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية.

ك: الكمية ، ت و: تكلفة الوحدة الواحدة ، ق: القيمة

تحسب حسب هذه الطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة بعد كل إدخال وتقييم بها الاخراجات التي تأتي بعدها مباشرة ، ثم تعيد حسابه بعد الإدخالات المقبلة وتقييم بها الاخراجات التي تأتي بعدها. حيث:

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = مخزون أول المدة + الإدخالات (بالقيمة) / مخزون أول المدة + الإدخالات (الكمية).

في 2010/10/20: التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة = 80000 + 67500 / 1000 + 900

= 77.6 دج

في 2010/12/05: التكلفة الوسطية المرجحة = (56400 + 100880) / (800 + 1300)

= 74.8 دج

نلاحظ من خلال الجدول أن شركة إنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تقوم بإتباع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إخراج من المخازن بهدف الاستهلاك، حيث قامت بشراء المادة المستعملة

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

في الإنتاج (الزيوت) وقامت بالاستهلاك، وكانت التكلفة الوسطية المرجحة في 03/20 تمثل 77.6 دج أكبر من التكلفة الوسطية المرجحة في 12/05 والتي كانت 74.8 دج، وهذا راجع إلى الكمية المخرجة من المخازن في الوحدة، وفي نهاية السنة كانت الاخراجات من الزيوت 1100 بقيمة 83970 دج/ للتر.

من إيجابيات هذه الطريقة أنها تخفض من أثر تغيرات الأسعار على سعر التكلفة، ومن سلبياتها أن قيمة المخزون النهائي تكون غير حقيقية في حالة التغير الكبير في الأسعار.

8- حساب التكاليف وسعر التكلفة: تقوم مصلحة المحاسبة بتحديد وحساب التكاليف والتكلفة النهائية لمنتج الوحدة بإتباع طريقة التكاليف الكلية، للمساعدة في اتخاذ قراراتها، وفيما يلي نقوم بعرض الخطوات التي انتهجتها المؤسسة في تحديد التكاليف النهائية لسنة 2010 مع العلم أن المؤسسة قامت بإنتاج 3252150 جيجاواط ساعي من الكهرباء.

8-1- حساب تكلفة شراء المواد الأولية: وتتمثل المشتريات في المؤسسات الصناعية في المواد الأولية والمواد الاستهلاكية اللازمة لسير العملية الإنتاجية وتتكون من: التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة.

أ- التكاليف المباشرة: وتتمثل في:

- مصاريف النقل؛

- الشحن والجمارك.

ب- التكاليف غير مباشرة: وتتمثل في:

- الأعباء المتأتية من قسم التموين.

الجدول رقم (07): تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة في الإنتاج (الغاز):

المبالغ	البيان
911264170	ثمن الشراء
361455160	مصاريف النقل
1272719330	تكلفة الشراء
90363790	عدد الوحدات
14.08 دج	تكلفة الشراء للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

من خلال الجدول نلاحظ أن تكلفة شراء المادة الأولية من الغاز تمثل 911264170 دج، أي أن الوحدة الواحدة منها تمثل 14.08 دج، وقد ارتفعت نوعاً ما مقارنة بتكلفة الوحدة الواحدة لسنة 2009 التي كانت 13.32 دج.

8-2- تحديد تكاليف الإنتاج: هذه التكاليف مرتبطة بسنة 2010، وتتكون من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

أ- التكاليف المباشرة: تتمثل في:

- اليد العاملة المباشرة في ورشات الإنتاج؛
- الاستهلاكات؛
- الخدمات؛
- مصاريف المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم.

الحساب 61: مواد ولوازم مستهلكة: وتتمثل في:

- الاستهلاكات: 1017672370 دج وكانت موزعة كما يلي:
- الغاز؛
 - مواد أخرى؛
 - مخزون.

الجدول رقم (08): توزيع الاستهلاكات من المواد واللوازم:

المبالغ	الاستهلاكات
911264170 كيلو دينار	الغاز
0 دج	المازوت
31742810 دج	مواد أخرى
74665390 دج	مخزون
1017672370 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من خلال الجدول مجموع الاستهلاكات التي قامت باستهلاكها الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- فأكبر نسبة تتمثل في الغاز باعتباره المادة الأولية الذي يقوم عليها نشاطها، أما المازوت فيمثل صفر من الاستعمالات وهذا راجع إلى أن الشركة لم تعتمد عليه في إنتاجها لأن

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

هذه المادة تعتبر بديل للغاز، أما بقية الاستعمالات فتتمثل مواد أخرى والمخزون الذي استعملته الشركة.

الحساب 62: الخدمات 270040 دج/للوحدة الواحدة موزعة كما يلي:

- **الحساب رقم 62000:** نقل الغاز 111140 دج/ للوحدة الواحدة
- خدمات أخرى 158900 دج/ للوحدة الواحدة. وتتمثل هذه المصاريف أساسا في:
 - **الحساب رقم 62700** أعباء المهام.
 - **الحساب رقم 62710** أعباء السفر.
 - **الحساب رقم 62720** أعباء الإطعام.

الحساب 63: مصاريف المستخدمين 236568390 دج.

الحساب 64: الضرائب والرسوم 6895150 دج

الحساب 69: تكاليف خارج الاستغلال المباشرة (252138380) يتم طرحها من التكاليف المباشرة.
ب-التكاليف غير المباشرة: وتتمثل في:

- المصاريف المالية؛
- مصاريف متنوعة؛
- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات.

الحساب 65: مصاريف مالية 496479030 دج. وتتمثل المصاريف المالية في الشركة في:
- فوائد القروض.

الحساب 66: مصاريف متنوعة 33138490 دج منها:

- **الحساب رقم 660:** تأمينات 22092330 دج. وتتمثل هذه التأمينات في:
 - التأمين على حوادث العمل؛
 - التأمين الصحي؛
 - تأمين التعطل عن العمل؛
 - تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة.
- **الحساب رقم 66900:** أعباء أخرى: 11046160 دج.

الحساب 68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

والجدول الموالي يمثل نوع الاهتلاكات والمبالغ الإجمالية لكل نوع:

الجدول رقم(09): الاهتلاكات الخاصة بالوحدة:

نوع الاهتلاكات	المبلغ الإجمالي
معدات النقل	110227545 دج
معدات مكتب	44011018 دج
تهيئات وتركيبات	88182036 دج
مباني	13227054 دج
معدات وأدوات	66136527 دج
المجموع	440910180 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

يوضح الجدول السابق مجموع الاهتلاكات الخاصة بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- ومبلغها الإجمالي، فهذه الأخيرة يجب أن تقوم بحساب أقساط الاهتلاك الخاصة بكل نوع من أصولها باعتبارها تكاليف تتحملها.

الحساب 69: تكاليف خارج الاستغلال (78669990) هذه التكاليف يتم طرحها من التكاليف الغير مباشرة.

8-3- حساب تكلفة الإنتاج: بعدما تم تحديد كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة تأتي الخطوة التالية، وهي تحديد التكلفة النهائية وسعر التكلفة وذلك حسب مايلي:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة الإنتاج قيد التصنيع أول المدة + تكلفة التصنيع قيد التصنيع آخر المدة

ونظرا لطبيعة المنتج الذي تقوم الوحدة بإنتاجه المتمثل في الكهرباء والذي لا يمكن تخزينه فتكلفة الإنتاج قيد التصنيع أول المدة وآخر المدة سوف تكون صفر "0"، وهذا ما يعني أن تكلفة الإنتاج هي تكلفة الإنتاج التام.

تكلفة الإنتاج المباع = تكلفة الإنتاج التام + منتج أول المدة - منتج آخر المدة

كذلك بالنسبة لمنتج أول المدة وآخر المدة سوف يكون صفر "0"، وهذا ما يعني أن تكلفة الإنتاج التام هي تكلفة الإنتاج المباع، باعتبار أن الشركة لا تقوم ببيع منتجها بنفسها فهي تقوم بنقل هذا المنتج عن طريق وحدة النقل وهي شركة تابعة لمجمع سونلغاز.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

أ- حساب التكلفة المباشرة: تحسب تكلفة الإنتاج المباشرة حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج المباشرة} = \text{الاستهلاكات} + \text{خدمات} + \text{مصاريف المستخدمين} + \text{الضرائب والرسوم}$$

وتتمثل تكلفة الإنتاج المباشرة في مجموع المصاريف المباشرة التي تدخل في العملية الانتاجية، ولهذا

فالجدول التالي يوضح حساب تكلفة الإنتاج المباشرة:

الجدول رقم (10): تكلفة الإنتاج المباشرة لمنتوج الكهرباء:

المبلغ الجزئي	البيان
1272719330	تكلفة المواد الأولية
106408200	استهلاكات أخرى
516777920	خدمات أخرى
236568310	مصاريف المستخدمين
6895150	الضرائب والرسوم
(26311520)	تكاليف خارج الاستغلال المباشرة
2113057390 دج	تكلفة الإنتاج المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أنه لحساب تكلفة الإنتاج المباشرة تتكون من تكلفة شراء المواد المستهلكة ومصاريف المستخدمين وكذا الضرائب والرسوم، حيث تمثل أكبر مبلغ من تكلفة المواد المستهلكة وهذا راجع إلى الندرة المفاجئة التي تتعرض لها المادة الأولية لإنتاج الكهرباء، وتتشكل الشركة على تكاليف خارج الاستغلال المباشرة التي تقوم بطرحها من مصاريف الاستغلال المباشرة للحصول على تكلفة الإنتاج المباشرة.

ب- حساب تكلفة الإنتاج غير مباشرة: تحسب تكلفة الإنتاج غير المباشرة حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج غير المباشرة} = \text{مصاريف مالية} + \text{مصاريف متنوعة} + \text{مخصصات الاهتلاكات والمؤونات}$$

والجدول التالي يوضح حساب تكلفة الإنتاج المباشرة:

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

الجدول رقم (11): تكلفة الإنتاج غير المباشرة لمنتج الكهرباء:

المبالغ	البيان
496479030	مصاريف مالية
33138490	مصاريف متنوعة
440910180	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
(1778120)	تكاليف خارج الاستغلال غير مباشرة
968749580 دج	تكلفة الإنتاج غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من خلال الجدول أن تكلفة الإنتاج غير المباشرة منخفضة مقارنة بتكلفة الإنتاج المباشرة ويعود سبب انخفاض هذه التكاليف إلى انخفاض المصاريف المتنوعة، وتمثل المصاريف المالية فيها أكبر نسبة، وتتضمن تكلفة الإنتاج غير المباشرة من تكاليف الإنتاج غير المباشرة حيث يتم طرحها من تكاليف الاستغلال الغير مباشرة.

ج- حساب تكلفة الإنتاج الإجمالية: وفيما يلي جدول يوضح تكلفة الإنتاج النهائية لمنتج الكهرباء:
الجدول رقم(12): حساب تكلفة الإنتاج (سعر التكلفة):

المبلغ الجزئي	البيان
2113057390 دج	تكلفة الإنتاج المباشرة
968749580 دج	تكلفة الإنتاج غير المباشرة
3081806970 دج	تكلفة الإنتاج (سعر التكلفة)
3252155000	عدد الوحدات المنتجة (كيلو واط ساعي)
0.95 دج	تكلفة الإنتاج للوحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من خلال الجدول والنتائج المتوصل إليها عند حسابنا لتكلفة الإنتاج المباشرة أن سبب ارتفاع هذه الأخيرة يعود إلى ارتفاع الاستهلاكات من المواد وإلى مصاريف المستخدمين التي كانت كذلك مرتفعة، يمكن أن يكون سبب ارتفاع مصاريف المستخدمين إلى الساعات الإضافية. من أجل الوصول إلى الإنتاج المحدد والمطلوب من الوحدة انجازه خلال اليوم. أما تكلفة الإنتاج الغير مباشرة فيعود السبب فيها إلى ارتفاع المصاريف المالية والاهتلاكات (حيث أن ارتفاع مبلغ الاهتلاكات راجع

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

إلى تحميل اهتلاكات المولد رقم 03 المتوقف عن العمل منذ 2010/03/16، فالقسط المتعلق بالأشهر من 2010/01/01 إلى غاية 2010/12/31 لا يدخل في حساب الاهتلاكات نظرا لأنها لا تستفيد من هذا الاستثمار)، ولكن تكلفة الإنتاج الغير مباشرة مقارنة بتكلفة الإنتاج المباشرة فهي منخفضة ولهذا على الشركة إعادة النظر في التكاليف المباشرة المتعلقة بالإنتاج. فيما يخص تكاليف التوزيع فلا تتحملها الوحدة لأن عملية التوزيع يختص بها فرع آخر من فروع مجمع سونلغاز.

8-4- حساب النتيجة: وتحسب النتيجة حسب العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة (تكلفة الإنتاج)}$$

حيث أن:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{سعر الوحدوي}$$

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة}$$

والجدول التالي يوضح حساب النتيجة النهائية لهذا المنتج:

الجدول رقم (13): حساب النتيجة التحليلية:

البيان	المبلغ الإجمالي
رقم الأعمال	5609967375
سعر التكلفة	3081806970 دج
النتيجة	2528160405 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أن سعر التكلفة مرتفع نوعا ما مقارنة مع رقم الأعمال الذي حققته الوحدة، وهذا راجع إلى ارتفاع تكاليف الوحدة خلال هذه الفترة وانخفاض كمية الإنتاج بسبب توقف أحد المولدات عن الإنتاج بسبب تعطله، وما أنجر عنه من مصاريف مختلفة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية واتخاذ القرارات

إن اتخاذ القرار عملية يقوم بها كل فرد في المجتمع، وكل واحد منا يقوم باتخاذ قراراته في شتى مناحي الحياة، ولهذا فإن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تقوم باتخاذ عدة قرارات متعلقة بالتكاليف الإنتاجية، وتتمثل هذه القرارات في قرارات التسعير بحيث يجب التحكم في السعر، قرارات الإنتاج أي استخدام الطاقة المتاحة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة، دراسة البدائل مثل قرارات شراء المادة الأولية أو تصنيعها، أو قرارات الاستثمار إلى آخره من القرارات التي تؤثر داخلها ولهذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على كل من هذه القرارات.

ونحن هنا نركز على القرارات التي تتخذها الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- في حد ذاتها والتكاليف التي يمكن أن تتحملها هذه الأخيرة، سواء ما تعلق بالشراء، الإنتاج أو اتخاذ قرارات أخرى تساعدها في حل المشاكل التي تتعرض لها.

1-قرارات التسعير: تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريتها ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة، ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي:

$$\text{السعر الودوي} = \text{التكلفة الودوية} + \text{الربح المراد تحقيقه}$$

ومن خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير كبير على القرارات التسعيرية هذا في المؤسسات التي تنتج وتبيع منتوجها بنفسها، إلا أن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء لا تعتبر القرارات التسعيرية الأكثر أهمية إذ أنها من غير الممكن أن تفقد زبائنها لأن الإنتاج الذي تقوم بإنتاجه يعتبر منتج حيوي لا يمكن الاستغناء عنه، لذا فكل ما تنتجه تبيعه مباشرة لمحطات النقل، ومن ثم يتم نقل هذا المنتج إلى محطات التوزيع للقيام بتوزيعه وإيصاله إلى مختلف المناطق، وبالرغم من أن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تقوم ببيع كل المنتج إلى أنها تضع أسعار للبيع وذلك لتحقيق العائد الذي تريد أي مؤسسة الوصول إليه.

تحدد قرارات التسعير في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- من طرف الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء وهي بدورها تقوم بدراسة سعر تكلفة إنتاج الكيلو واط الساعي في الإنتاج التي قامت بتحملة الوحدة ومقارنته بسعر البيع وهذا من أجل الوصول إلى تحقيق العائد الذي تسعى إليه أي مؤسسة إنتاجية وذلك لتحقيق أهدافها وتضعه نوعا ما في متناول الجميع ضمانا للسير الحسن للبلاد.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

إن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تقوم بإيصال منتوجها إلى أبعد نقطة مهما كلفها ذلك من أسعار، فهي لا تهتم بالسعر بقدر ما تهتم بإيصال المنتوج وإرضاء الزبائن المختلفين سواء إلى المدن أو القرى.

2-قرارات الإنتاج: إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل، إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية الإنتاج فنقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبأقل تكلفة، وبالتالي معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح أو خسارة).

إلا أن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- فقرار الإنتاج لا تستطيع أن تختار بين عدة بدائل لأنها تقوم بإنتاج منتج واحد، وهي مجبرة على إنتاج الكمية المحددة مسبقا كون هذا النوع من الإنتاج لا يخزن ويعتبر من المنتجات الضرورية في حياة الإنسان، ما عدا في حالة حدوث مشكل من المشاكل التي تعيق الإنتاج فمثلا: في حالات تعطل أحد مولدات الطاقة فهنا يتأثر الإنتاج بشكل كبير، لأن الشركة لديها إنتاج محدد يجب الوصول إليه في اليوم وفي حالة إنتاج أكثر فهو في صالح الشركة.

وتتأثر قرارات الإنتاج في هذه الشركة من خلال طريقة التكاليف الكلية بتكلفة إنتاج الكهرباء النهائية، فإذا كانت تكلفة الإنتاج الكلية مرتفعة يرجع هذا إما إلى إرتفاع التكاليف المباشرة المتعلقة بالإنتاج أو إلى ارتفاع التكاليف الغير مباشرة المتعلقة به، لذا على الوحدة أن تقوم بمراقبة كافة التكاليف المتعلقة بالإنتاج المباشرة منها أو غير المباشرة.

حيث تمثل تكلفة إنتاج الكهرباء النهائية 3081806970 دج المرتبطة بسنة 2010، وهي مرتفعة نظرا لأن الشركة لا تتحكم في التكاليف بطريقة جيدة، فيجب عليها تتبع طريقة تمكنها من الضغط على التكاليف، ويتأثر حجم الإنتاج في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- بعدة عوامل منها:

أ-سعر المادة الأولية: وكما ذكرنا سابقا أن المادة الأولية في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء هي الغاز، حيث يتأثر حجم الإنتاج بسعر هذا الأخير، حيث تمثل تكلفة شرائه 1272719330 دج (حيث أنها تتعدى نسبة 80% من تكلفة المنتوج التي تقوم بإنتاجه الشركة)، حيث أنه يؤثر على القرارات داخل الشركة.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

ب- حالة عدم توفر المادة الأولية: حيث أن المادة الأولية يمكن أن تكون غير متوفرة وهذا راجع لأسباب معينة، سواء أنها تكون غير متوفرة عند المتعامل الذي تقوم بالتعامل معه أو أن تكون هناك ندرة في هذه المادة، وهذا يخلق لها عدة مشاكل تعرقل عملية الإنتاج، فهي تلجأ في هذه الحالة إلى استعمال مادة بديلة للغاز تمكنها من مواصلة عملية الإنتاج وتلبية الطلب الكلي للوطن.

ج-قرارات زيادة أو خفض الإنتاج: نظرا لأن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- ليس في صالحها تخفيض الكمية المنتجة من الكهرباء، إذ يجب عليها أن توفر الكمية المطلوبة من الإنتاج وذلك لعدم خلق مشاكل على مستوى الوطن، وفي حالة عدم وصول الشركة إلى الكمية المطلوبة بسبب تعطل الإنتاج أو أي مشكل تتعرض له فإنها تقوم باتخاذ قرار الطلب من الولايات المجاورة لتغطية العجز، وفي حالة عدم توفر المنتج عند هذه الأخيرة فإنها تلجأ إلى الدول المجاورة من أجل الاستيراد، وهذا ما يخلق تكاليف أخرى تتحملها الشركة وهي تكاليف مرتفعة، وليس في صالح الشركة أن تقوم بالاستيراد فعليها تلبية حاجاتها بنفسها وذلك للتقليل من التكاليف.

3-قرارات الشراء أو الصنع: تعتبر قرارات الصنع أو الشراء من القرارات المتعلقة بالبحث عن أحسن الوسائل لاستغلال الموارد المتاحة، وعن التركيب الأمثل لهذه الموارد بما يحقق أقل التكاليف. وعادة ما تكون الظروف ملائمة لهذا النوع من القرارات، لأنه عندما تنتج الشركة منتج رئيسي تحتاج إلى مواد مساعدة من أجل إنتاج مادة أولية لتصنيع منتجاتها الرئيسية، ففي الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء لديها منتج ثانوي وهو الماء المقطر فهنا يمكن اتخاذ الشركة لقرار إنتاجه في الداخل أو أنها تقوم بشرائه من الخارج.

قبل الوصول إلى قرار إنتاج المنتج الثانوي الذي كان يشتري من موردين خارجيين يجب دراسة المخاطر التي قد تتجم عن ذلك. إذ تتأكد المؤسسة من أن الإنتاج سيكون بالجودة المطلوبة، وبالكمية الكافية وأن تحقق وفورات في التكلفة، خاصة وأن المؤسسة عندما تتخذ قرار الإنتاج فإنها تدخل كمنافسة لمورديها، فإذا لم تستطع أن تنتج كل احتياجاتها فإنها قد تجد صعوبة في شراء الباقي من الموردين السابقين بالأسعار السابقة.

ويمكن معرفة الأثر الاقتصادي لقرارات الصنع أو الشراء عن طريق دراسة التكاليف التفاضلية للبدائل المتاحة. فسر الشراء من الخارج يجب أن يقارن بالزيادة في التكاليف الناشئة عن إنتاجها. وطالما كانت الزيادة في تكاليف الإنتاج أقل من تكاليف الشراء، فإنه من مصلحة المؤسسة الإنتاج بدلا من الشراء.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

في بعض الأحيان تواجه إدارة الشركة ضرورة اتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين شراء بعض الأجزاء التي تحتاج إليها في مزاولة نشاطها، أو القيام بتصنيع هذه الأجزاء بداخل المؤسسة، ولا شك أن اتخاذ مثل هذا القرار، وإن كان قرار قصير الأجل، إلا أنه يتطلب مراعاة الآثار المترتبة عليه في المدى الطويل، وخصوصا إذا كان القرار باتجاه التصنيع وأن عملية التصنيع تتطلب استثمار مبالغ كبيرة ومهما يكن الأمر فإنه قبل اتخاذ قرار التصنيع الداخلي ينبغي الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل أن تكلفة الشراء أكبر من تكلفة التصنيع أم العكس؟.
- وهل أن قرار الشراء أفضل من قرار التصنيع؟ وما هي طرق حسابهما والمفاضلة بينهما؟.

وللإجابة على التساؤلات يجب الأخذ في الحسبان أنه لتحقيق إمكانية الحصول على ما هو مطلوب بأقل تكلفة وبالجودة المناسبة والوقت المناسب والكمية المطلوبة يجب المقارنة بين التصنيع الداخلي والشراء الخارجي وذلك لتحديد تكلفة التصنيع الداخلي لا بد من استبعاد التكاليف الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام بالتكاليف الثابتة.

تحدد تكلفة التصنيع (الإنتاج) بالخطوات التالية:

- 1- تكلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة للتصنيع، وتتمثل في تكاليف المواد الأولية، تكلفة العمل المباشرة، مصاريف صناعية غير مباشرة متغيرة.
- 2- تكاليف ثابتة إضافية وتتمثل في تجهيزات آلية وبشرية التي تعمل على إنتاج الكمية المطلوبة.
- 3- تكلفة الفرصة البديلة التي تتم التضحية بها نتيجة اختيار التصنيع الداخلي.

أما تكلفة الشراء فهي ثمن شراء الأجزاء مضافا إليها مصاريف الشراء المختلفة مثل مصاريف النقل وعمولة الشراء...

4- قرار إمكانية فتح فرع جديد: نظرا لأن وحدة جيجل تابعة إلى الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء فيمكن لها رفع طلب بفتح فرع جديد في تلك الولاية وذلك من أجل مساعدته في تلبية احتياجاته، فهي تضع في حسابها كل المعطيات ومدى توفرها لمصادر التمويل المختلفة، وحدة جيجل تتوفر على إمكانيات مالية تمكنها من اتخاذ مثل هذا القرار، لكن ما يعاب على هذا القرار أنه ليس هناك إمكانيات بشرية مؤهلة لتسيير مصالح هذا الفرع الجديد، وفي حالة تدريب العمال فهي تكلف الشركة عدة تكاليف.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

5-قرارات الاستثمار: إن قرارات الاستثمار تتعلق بكيفية اتخاذ قرار الاستثمار في الأصول الثابتة أو المتداولة، حيث يرتبط الاستثمار بقرارات تمويل الاستثمار منها خلق طاقة إنتاجية جديدة وتوسيع الطاقة الحالية للمشروع لاقتناء الآلات والتجهيزات وما يليها من العمليات التي تؤدي إلى زيادة رأس مال المؤسسة.

في هذه الحالة يكون متخذ القرار أمام عدة اختيارات لاتخاذ قراره المتعلق بالاستثمار، فهو يقوم بدراسة الخيارات التي يتخذها وتحقق له أكبر عائد بأقل تكلفة ومن بين هذه الخيارات نجد:

- 1-اقتناء استثمار جديد بهدف زيادة الإنتاج والتنازل عن الاستثمار القديم.
- 2-نفقات الصيانة والإصلاحات الكبيرة للعتاد المتخصصة لإطالة الحياة الاقتصادية للتجهيزات الموجودة.

فمن خلال دراستنا لحالة الوحدة توصلنا إلى أنه وبسبب توقف أحد المولدات عن الإنتاج (المولد03) قامت الوحدة بتخصيص ما قيمته 608715370 دج كمؤونة، وذلك من أجل إجراء صيانة لهذا المولد (أو ما يعرف بالصيانة الكبرى)، وذلك بهدف إعادة هذا المولد للعملية الإنتاجية، حيث أنها إذا حاولت الاستثمار باقتناء مولد جديد سوف يكلفها ذلك مبالغ طائلة، كما أنه سيتطلب وقتا كبيرا باعتبار أن اقتنائه سيكون عن طريق الاستيراد الشيء الذي يستوجب إجراء مناقصة دولية، وهذا ليس في صالح المؤسسة، ويتم اتخاذ قرار الاستثمار من خلال العملية الاستغلالية التي تقوم بها الشركة وتقوم بدراسة العائد على التكلفة لاتخاذ القرار، حيث أنه في حالة أن الاستثمار يكون مهتلكا تماما فإن الشركة تقوم بتعويض الأصل الذي لا يؤدي الدور المتوخى منه.

المبحث الثالث: دور طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-

تقوم الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- بالاعتماد على طريقة التكاليف المعيارية لتقدير تكاليفها المستقبلية، إذ أنها بعد تحليل الانحرافات عن مختلف التكاليف تقوم بالإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل محاولة الوصول إلى الأهداف المسطرة، كما أن الإدارة تأخذ هذه التعديلات بعين الاعتبار عند وضع الخطط المقبلة.

ومن خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على الطريقة التي تتبعها الوحدة عند وضع تكاليفها المعيارية، وتقديرها لتكاليفها لسنة 2011، وكذا محاولة تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها، ومدى تأثيرها على القرارات المتخذة من طرف الوحدة

المطلب الأول: كيفية التنبؤ بالتكاليف المعيارية

يتم إعداد التكاليف المعيارية على مستوى وحدة جيجل لإنتاج الكهرباء طبقاً لما يجب أن تكون عليه التكاليف أقل قدر ممكن، مع تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة. ويتم إعداد هذه المعايير باستخدام بيانات التكلفة التاريخية لمستوى إنتاج معين في سنة أو سنوات سابقة وتعديلها لتتلاءم مع حجم الإنتاج المتوقع مع الأخذ بعين الاعتبار كافة المتغيرات ممكنة الحدوث خاصة ما تعلق بالعملية الإنتاجية مثل توقف أحد المولدات عن الإنتاج أو أي عطل في العملية الإنتاجية، أو أي تغيرات في المستويات الأخرى مثل توظيف عمال جدد أو إحالة عمال على التقاعد ... الخ.

وذلك بإجراء دراسة عملية تهدف إلى معالجة البيانات التاريخية لتواكب الظروف والقدرات المتاحة للمنشأة مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقع أن تسود أثناء فترة التشغيل حتى يكون المعيار واقعي وملائم لتلك الظروف.

وتعتمد هذه الوحدة عند إعداد معاييرها على:

- البيانات التاريخية وتجارب السنوات السابقة؛
- الإمكانيات والقدرات المتاحة؛
- الأصول التي تمتلكها الوحدة ومحاولة معرفة كافة التغيرات التي من الممكن أن تطرأ عليها؛
- التنبؤ بالتغيرات المحتمل وقوعها فترة استخدام هذه المعايير.

ويعتبر إعداد التكاليف بهذه الطريقة أنسب وسيلة وأقدرها على بناء معايير واقعية معبرة عن حالة وإمكانيات الوحدة، كونها لا تستطيع الاعتماد على الطرق الإحصائية.

سبق أن ذكرنا أن نظام معلومات محاسبة التكاليف يساعد في عملية اتخاذ القرارات، إلا أنها لا يمكن أن تحل محل الحكم السليم للإداري، كما أنه في كثير من الحالات لا يمكن أن تعتمد الإدارة على المعلومات المحاسبية فقط في عملية اتخاذ القرارات، إنما يتطلب الأمر الحصول على تقديرات وتنبؤات سواء فيما يتعلق بالتكاليف أو الأسعار بالإضافة إلى هذه التقديرات والتنبؤات فإنه يوجد اعتبارات نوعية، ونلاحظ أن أرقام التكلفة المسجلة في سجلات التكاليف لا تعكس كثيراً من المفاهيم المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات، إلا أنها توفر المعلومات الأساسية فيما يتعلق بعناصر التكاليف. وتعتبر هذه المعلومات نقطة بدأ أساسية في بناء تقديرات التكلفة لمقابلة احتياجات القرارات

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

المختلفة وكلما كانت سجلات التكاليف أكثر تنظيماً كلما زاد الوقت الذي يمكن أن يخصص للتحليل البناء ومراجعة وتنقيح تقديرات التكاليف.

تسمح طريقة التحليل بواسطة التكاليف المعيارية بتقييم إمكانيات المؤسسة لحساب الانحرافات أو الفروقات بين التكلفة المعيارية والتكلفة الحقيقية، لمختلف عناصر التكلفة وتحليلها، ثم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وتحديد المسؤولين عليها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، وأثناء إجراء عملية التحليل تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية متشابهة، حيث تكون الكميات المستعملة في التحليل هي الكميات التي يجب أن تستعمل للحصول على الإنتاج المحقق.

يمثل هذا الجدول التكاليف التقديرية لسنة 2011 بالاعتماد على التكاليف المحققة لسنتي 2009 و 2010 فالشركة تقوم بالرجوع إلى السنوات الماضية من أجل التنبؤ بالتكاليف لسنة 2011، فهي تعتمد إذن على التكاليف التاريخية.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

الجدول رقم(14): جدول تقدير التكاليف لسنة 2011.

سنة	تقديرات	التكاليف المتعلقة بسنة	التكاليف المتعلقة بسنة	طبيعة التكاليف
2011	2010	2009		
1772030000 دج	1017672370 دج	1212884540 دج		61-الاستهلاكات:
933632000 دج	911264170 دج	1011657590 دج		- الغاز
793033520 دج	74665390 دج	106070630 دج		-مخزونات
45364880 دج	31742810 دج	23107100 دج		-استهلاكات أخرى
1061351130 دج	878233080 دج	1101932260 دج		62-خدمات:
358400000 دج	361455160 دج	430748070 دج		-نقل الغاز
702951130 دج	516777920 دج	671184180 دج		-خدمات أخرى
272206090 دج	236568310 دج	220316240 دج		63-مصاريف المستخدمين
0 دج	6895150 دج	3427360 دج		64-الضرائب والرسوم
0 دج	496479030 دج	219921360 دج		65-مصاريف مالية
31833690 دج	33138490 دج	33166770 دج		66-مصاريف متنوعة:
31833690 دج	33030990 دج	33080630 دج		-التأمينات
0 دج	107490 دج	86140 دج		-مصاريف أخرى
445108730 دج	440910180 دج	483113030 دج		68-مخصصات الإهلاكات والمؤونات:
419992370 دج	419877100 دج	417165630 دج		-مخصصات الإهلاكات
0 دج	0 دج	43340420 دج		-مخصصات المؤونات
25116360 دج	21033080 دج	22606980 دج		-مخصصات أخرى
3200000	3252160	3857770		كمية الإنتاج

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

يوضح هذا الجدول التكاليف الحقيقية المتعلقة بالسنتين 2009 و 2010، وكذا التقديرات المتعلقة بسنة 2011، وكذا التقديرات المتعلقة بتكلفة إنتاج للوحدة الواحدة.

المطلب الثاني: الطريقة المعيارية واتخاذ القرارات

تقوم الوحدة بالاعتماد على التكاليف المعيارية عند اتخاذها لمختلف القرارات، وذلك بعد أن تقوم بحساب مختلف الانحرافات عن التكاليف ليتم تحليلها من أجل القيام بالإجراءات المصححة والقرارات اللازمة للحد من هذه الانحرافات.

1- تحليل الانحرافات: وقد كانت التكاليف المقدرة لسنة 2011، والتي تم إعدادها بناء على التكاليف الحقيقية لسنتي 2009-2010 كما يلي:

الجدول رقم(15): التكاليف الفعلية لسنة 2011.

7طبيعة التكاليف	التكاليف المتعلقة بسنة 2010	تقديرات سنة 2011	التكاليف الفعلية سنة 2011	الانحرافات	نسبة الإنحراف (%)
61-الاستهلاكات:					
- الغاز	1017672370 دج	1772030000 دج	947838730 دج	(824191270)	53.49
-مخزونات	911264170 دج	933632000 دج	884793720 دج	(48838280)	94.77
-استهلاكات أخرى	74665390 دج	793033520 دج	30059750 دج	(762973770)	3.79
	31742810 دج	45364880 دج	32985250 دج	(12379630)	72.73
62-خدمات:					
-نقل الغاز	878233080 دج	1061351130 دج	470590280 دج	(590760850)	44.34
-خدمات أخرى	361455160 دج	358400000 دج	316484680 دج	(41915320)	88.37
	516777920 دج	702951130 دج	154105610 دج	(548845520)	21.92
63-مصاريف المستخدمين	236568310 دج	272206090 دج	288080940 دج	15874850	105.8
64-الضرائب والرسوم	6895150 دج	0 دج	507600 دج	507600	-
65-مصاريف مالية	496479030 دج	0 دج	11820 دج	11820	-
66-مصاريف متنوعة:					
-التأمينات	33138490 دج	31833690 دج	21625360 دج	(10208330)	67.93
-مصاريف أخرى	33030990 دج	31833690 دج	21607360 دج	(10226330)	67.93
	107490 دج	0 دج	18000 دج	18000	-

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

93.97	(26831220)	418277510 دج	445108730 دج	440910180 دج	68-مخصصات الإهلاكات والمؤونات:
99759	(1714860)	418277510 دج	419992370 دج	419877100 دج	-مخصصات الاهتلاك
-	0	0 دج	0 دج	0 دج	-مخصصات مؤونات الصيانة الكبرى
-	(25116360)	0 دج	25116360 دج	21033080 دج	-مخصصات ومؤونات أخرى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

تظهر انحرافات بين الموازنات التقديرية والنتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج، وتحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات في الكمية وانحرافات في السعر، ويقوم قسم المحاسبة بتحليلها.

-انحراف في الكمية المستهلكة: وترجع أسبابها عموماً إلى الضياع والتلف وفساد المواد.

-انحراف السعر: ينتج عن التغير في السعر الحقيقي والسعر التقديري، عند تحليل ومراقبة انحرافات الكميات المستهلكة، يجب التمييز بين الأسباب الخارجية والأسباب الداخلية التي تسبب فيها حيث ترجع الأسباب الخارجية إلى الموردين كتمويل المؤسسة بمواد تالفة أو غير مطابقة للمواصفات أما الأسباب الداخلية فتحمل إلى أقسام الإنتاج كالضياع والتلف في المواد المستعملة.

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التقديري والحقيقي، واستخلاص الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة (غير ملائمة) أو فروق سالبة (لائمة).

وقد قمنا بحساب الانحرافات ونسبها انطلاقاً من تقديرات الوحدة (انظر الملحق رقم 03)، حيث كانت أغلب الانحرافات سالبة ما يعني أنها ملائمة ويمكن القول أن:

-بالنسبة لانحراف الاستهلاكات من المواد كانت سالبة ما يعني أنها ملائمة والقسم المسؤول عن هذه الفروقات وتحملها هو قسم الإنتاج أو قسم الشراء (الشراء)، من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن القول أن أكبر نسبة من الاستهلاكات ترجع إلى المخزونات حيث قدرت نسبة انحرافها بـ 92.57%، في حين باقي الاستهلاكات والمتمثلة في الاستهلاكات من الغاز واستهلاكات أخرى، وحسب

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

المعطيات المقدمة توصلنا إلى أن سبب انخفاض كمية الاستهلاكات من المواد يرجع إلى خروج أحد المولدات من الخدمة بسبب تعطله عن العمل، وقد امتدت مدة توقفه من 16 مارس 2010 إلى غاية 12 جوان 2013، ولكون المنتج المقدم من طرف الشركة منتج حيوي ولا يمكن تخزينه كان على المؤسسة اتخاذ قرارات تتعلق بإصلاح هذا المولد في أسرع وقت ممكن أي اتخاذ قرارات متعلقة بعمليات الصيانة الكبرى، أو اتخاذ قرارات اللجوء إلى الاستعانة بالوحدات الأخرى احتياجات الشبكة الوطنية.

-أما فيما يخص الانحراف في الخدمات المقدمة للوحدة فقد كان انحرافها سالباً، وهو في الحقيقة انحراف ملائم غير أنه راجع إلى انخفاض نسبة الإنتاج، حيث تمثل خدمات نقل الغاز ما نسبته 7.1% وهي نسبة منخفضة جداً حيث أن الشركة في صالحها انخفاض تكاليف نقل الغاز ولكن من ناحية أخرى لا يخدمها لأن السبب في انخفاض هذا الأخير راجع إلى انخفاض الاستعمال هذه المادة والذي يعود سببه إلى تعطل المولد رقم 03 عن العمل في تلك السنة وانخفاض الإنتاج، فيما تمثل الخدمات الأخرى 92.9% من الخدمات المقدمة للوحدة وهي نسبة مرتفعة؛

-أما بالنسبة لمصاريف المستخدمين فقد كان انحرافها موجب أي أنه غير ملائم وذلك نظراً لارتفاع قيمة مصاريف المستخدمين الفعلية مقارنة بالمصاريف المقدرة حيث كانت نسبة الانحراف 105.83%، وهذا راجع إلى توظيف عمال جدد على المستوى التسييري وكذا اللجوء إلى الساعات الإضافية، وكذلك كون الوحدة لا تستطيع اتخاذ قرار تسريح العمال المكلفين بالإنتاج على مستوى المولد المتعطل طيلة فترة توقفه عن العمل بالرغم من أن كمية الإنتاج منخفضة، بل تم توزيع هؤلاء العمال على المولدين الآخرين وهذا ما خلق تكاليف جد مرتفعة ليس في صالح الشركة؛

-أما فيما يخص الضرائب والرسوم والمصاريف المالية فقد كان من المتوقع أن الوحدة لن تقوم بدفع هذه المصاريف، إلا أنها قامت بدفع مبالغ ضئيلة فيما يخص كل منها وهذا راجع إلى بعض العمليات التي قامت الوحدة بها على مستواها مثل فوائد القروض؛

-وفيما يخص المصاريف المتنوعة كانت سالبة ما يدل على ملاءمتها حيث تمثل نسبة الانحراف 67.93% ومثلت التأمينات أكبر نسبة من هذا الانحراف، أي أن التكاليف الفعلية كانت أقل من التكاليف المقدرة؛

-أما ما تعلق بالانحراف عن مخصصات الاهتلاكات والمؤنات فقد كانت سالبة ما يدل على ملاءمتها، وقد كانت نسبة الانحراف الكلي 93.97% أما ما نسبته 6.4% من هذا الانحراف يمثل

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

انحراف عن مخصصات الاهتلاكات وهي نسبة منخفضة مقارنة بالنسبة الإجمالية ويرجع السبب في ذلك إلى توقف أحد المولدات عن الإنتاج، بينما تمثل المخصصات الأخرى 93.6% من هذا الانحراف وهي نسبة مرتفعة جدا.

3-الموازنات التقديرية الخاصة بالمشتريات والإنتاج:

وفيما يلي نوضح كل واحد منهما على حدى من أجل المقارنة بين عدة سنوات وذلك لملاحظة الارتفاع أو الانخفاض الحاصل فيهما ومعرفة الأسباب.

الجدول رقم(16): الميزانيات التقديرية للمشتريات:

الزيت	قطع الغيار	المادة الأولية (الغاز)	المشتريات	
			المقدرة	السنوات
23263172	980542613	1123487650	المقدرة	2008
1362908	72545221	1528438570	الحقيقية	
34510630	83265600	982412000	المقدرة	2009
25234321	84003210	1232531880	الحقيقية	
12323542	85253420	4592312000	المقدرة	2010
9030420	54232633	125033220	الحقيقية	
26302572	63278915	1292032000	المقدرة	2011
19762535	43547980	1001278400	الحقيقية	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق الوحدة.

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح الميزانية التقديرية للمشتريات من المادة الأولية، قطع الغيار والزيت، أن هناك تدبب في التكاليف بين المقدرة والحقيقية من سنة إلى أخرى، فهناك من التكاليف ما ارتفع عما هو مقدر وهناك ما انخفض، وقد يرجع السبب في ذلك إلى الاختلاف في الكميات المشتراة.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

الجدول رقم (17): الميزانيات التقديرية للإنتاج:

السنوات	الإنتاج	تكلفة الإنتاج	عدد الوحدات المنتجة بالجيجاواط	تكلفة الوحدة الواحدة
2008	المقدرة	2987432200	4500	0.663
	الحقيقية	2987264410	4321.62	0.691
2009	المقدرة	2933402070	3500	0.838
	الحقيقية	2294586340	3857.77	0.594
2010	المقدرة	2971483820	3600	0.825
	الحقيقية	3109896530	3252.16	0.956
2011	المقدرة	3584496400	4205.67	0.852
	الحقيقية	2146932240	2817.402	0.762

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق الوحدة.

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح الميزانية التقديرية للإنتاج نلاحظ أن تكلفة الإنتاج الفعلية (الحقيقية) قد انخفضت عما هو مقدر لكن بنسبة صغيرة، غير أن تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة قد ارتفعت عما هو مقدر ويرجع ذلك إلى سوء تقدير الوحدات المنتجة إذ أن المقدرة هي 4500 جيجاواط بينما بلغت كمية الإنتاج الحقيقية 4321.62 جيجاواط، وربما يرجع سوء هذا التقدير إلى انخفاض نسبة الطلب على هذه المادة سنة 2008.

وفي سنة 2009 نلاحظ أن تكلفة الإنتاج انخفضت بشكل كبير نسبيا، حيث كانت تكلفة الإنتاج مقدرة بـ 2933402070 دج في حين أن التكلفة التي تحملتها فعليا هي 2294586340 دج، كذلك تكلفة الوحدة الواحدة قد انخفضت وهذا يرجع إلى ارتفاع عدد الوحدات المنتجة عما هو مقدر إذ كانت الكمية المقدرة 3500 جيجاواط في حين بلغ الإنتاج الفعلي 3857.77 جيجاواط.

أما في سنة 2010 فقد ارتفعت تكلفة الإنتاج بنسبة عالية عما هو مقدر، حيث كان مقدرا أن تتحمل تكلفة إنتاج مقدارها 2971483820 دج في حين تحملت فعلا تكلفة 3109896530 دج، بالرغم أن عدد الوحدات المنتجة انخفضت عما كان مقدرا ، حيث كانت الكمية المقدرة 3600 جيجاواط في بلغت الكمية الحقيقية للإنتاج 3252.16 جيجاواط وترجع أسباب هذا الانخفاض إلى توقف المولد رقم 03 عن الإنتاج بسبب تعطله.

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

كذلك هو الحال بالنسبة لسنة 2011 فقد كانت التكاليف الحقيقية أقل مما هو مقدر، وكذا عدد الوحدات المنتجة وهذا راجع لعم إصلاح المولد رقم 03.

4- القرارات التي تتأثر بها الشركة في ظل استخدامها طريقة التكاليف المعيارية: تلعب محاسبة التكاليف دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرارات، وهذا الدور لا يرقى بطبيعة الحال إلى الدور الذي يقوم به متخذي القرارات أنفسهم، ويساعد في اتخاذ القرارات في وحدة جيجل المحاسبون، ويستمدون دورهم من وظيفتهم الأساسية في توفير المعلومات التي تساعد في هذه العملية، فهم يقومون بتقديم توصيات واقتراحات بشأن القرارات التي ينبغي قبولها أو رفضها.

وتتمثل قرارات الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- عند تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في:

4-1- قرارات الشراء: تهدف إدارة الشركة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، ولهذا فهي تسعى دائما إلى اتخاذ قرارات شراء المادة الأولية. ويؤثر في عملية اتخاذ عملية اتخاذ القرارات عدة اعتبارات أو عوامل نوعية وعوامل كمية، وتتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير القابلة للقياس أو التي يصعب قياسها، أو أن نتائج قياسها ستكون تقريبية أو غير دقيقة، مثال ذلك التغيرات المحتملة في الضرائب والقوانين المختلفة، والعوامل الكمية هي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة في شكل وحدات نقدية، ويمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في عملية اتخاذ القرارات، مثال على ذلك البديل المقترح من المواد والعمالة والتكاليف غير الصناعية غير المباشرة، تسعى وحدة جيجل إلى اتخاذ قرار شراء المادة الأولية من الوحدة التابعة لسونلغاز، وفي حالة عدم توفر المادة الأولية في هذه الأخيرة فإنها تقوم بالبحث عن مصدر آخر للتزويد بهذه المادة بالكمية التي تحتاجها.

أما في حالة اتخاذ قرار شراء الزيوت وقطع الغيار فإن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تقوم بدراسة هذا القرار من خلال تكلفة الشراء الخاصة بكل واحدة منها، فهي تسعى إلى جلب المادة بأقل التكاليف.

ويكون اتخاذ قرار الشراء في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- بإتباع طريقة التكاليف المعيارية من خلال تتبع المراحل التالية:

-قد تظهر الحاجة للشراء نتيجة أسباب عديدة منها عدم توافر بعض الاستهلاكات التي تحتاجها المؤسسة في عملية الإنتاج أو الاحتياجات الأخرى في مختلف المستويات، حيث تقوم الجهة التي ترغب في تقديم طلبية الشراء أو الحصول على خدمة بتقديم وصل شراء إلى المدير من أجل الموافقة على عملية الشراء. أنظر الملحق رقم (04).

الفصل الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -جيجل-

-بعد تقدير الاحتياجات التي ترغب المؤسسة في الحصول عليها يجب معرفة مواصفات السلع والمعدات والخدمات المطلوب شراؤها بالإضافة إلى تحديد الكميات المطلوبة من كل منها ومواعيد الحاجة إليها.

-يقوم المدير بالإمضاء على وصل الشراء وتوجيهه إلى مصلحة التموينات المختصة بذلك، وفي هذه المرحلة نميز بين حالتين:

أ-**الحالة الأولى:** وهي أن السلعة متوفرة لدى المؤسسة في المخازن، في هذه الحالة لا تقوم المؤسسة باتخاذ قرار الشراء، ويتم أخذ السلعة المطلوبة من هذه المخازن.

ب-**الحالة الثانية:** وهي أن السلعة غير متوفرة لدى المؤسسة، وفي هذه الحالة تقوم المؤسسة بالنظر إلى أهمية العملية ومبلغها، وتجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن مصادر التوريد الحالية والبديلة والتي يمكن الاعتماد عليها للحصول على الاحتياجات المقدرة كما ونوعا، ونميز في هذه الحالة ما يلي:

-إذا كان مبلغ العملية منخفض تقوم المؤسسة باتخاذ قرار التوجه إلى الموردين من أجل الشراء، في حالة الخدمة يكون هناك شهادة تأدية خدمات، وفي هذه الحالة يتم استلام المادة مع وصل استلام **أنظر الملحق رقم (05)** ودخولها إلى المخازن **أنظر الملحق رقم (06)** وبعد ذلك يتم تحرير الفاتورة **أنظر الملحق رقم (07)**.

-أما إذا كان مبلغ العملية مرتفع فإن المؤسسة تتخذ قرار إجراء مناقصة، وتكون هذه المناقصة سواء محلية أو دولية وذلك من أجل تحديد أقل عرض مع اتفاقية، وفي هذه الحالة يكون هناك محضر استلام الأشغال أو الاستثمارات يكون هذا المحضر مؤقت بعد الاستلام ثم يصبح نهائي بعد سنة من هذه العملية **انظر الملحق رقم (08)**.

-اتخاذ قرار الشراء يعد تقييما وتحليلا لمختلف البدائل المتاحة للمؤسسة، حيث يتحتم عليها اختيار مصدر من المصادر القادرة على توفير الاحتياجات التي تم تقديرها كما ونوعا، ووفق أفضل الشروط لكل طرف من أطراف العملية التبادلية.

4-2-قرار دمج عمال: نظرا إلى ضخامة النشاط الذي تقوم به الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل- وأهميته فإن هذه الأخيرة تهتم كثيرا بالقرارات المتعلقة بالعمال كإضافة عمال جدد، فصل آخرين، إحالة عمال على التقاعد أو ترقية بعضهم، وحتى تتخذ مثل هذه القرارات عليها أولا بدراسة المناصب الشاغرة واحتياجاتها وكذا دراسة تكاليف هذا القرار ومدى قدرة الشركة على تغطيتها، في الغالب فإن الوحدة تقوم بدراسة احتياجاتها في شتى الجوانب وقدراتها المالية، حيث تقوم بإعداد تقرير ورفعها إلى الإدارة المركزية من أجل الموافقة عليه.

خلاصة:

إن المؤسسة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الكلية لحساب تكاليفها وتحليل نتائجها وهي تعتمد على الطريقة الوسطية المرجحة في تقييم مخزوناتها، وتستعمل طريقة التكاليف المعيارية في تحليل انحرافات التكاليف، ورغم ما توفره هذه الطرق من مزايا في التسيير والمساعدة في اتخاذ القرارات، إلا أن تفضيل هذه الطرق يرجع في غالب الأحيان إلى الصعوبات الميدانية للفصل ما بين الأعباء وكذا المراكز، فهذه المؤسسة تقوم بإنتاج منتج واحد أساسي وهو الكهرباء، وتقوم بإنتاج منتج نصف مصنع ألا وهو الماء المقطر فهي تعتمد على هذا الأخير في إنتاجها كما أن التكاليف المرتبطة به تدخل ضمن تكلفة إنتاج الكهرباء.

ومهما تكن الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة إلا أنها أصبحت غير ملائمة في اتخاذ القرارات وذلك للتغيرات الطارئة على هيكله التكاليف، وبالرغم من المزايا التي تقدمها الطرق الحديثة وخاصة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج إلا أن مؤسسة إنتاج الكهرباء لا تستطيع تطبيق هذه الطريقة باعتبارها تقوم بإنتاج منتج واحد.

الخاتمة:

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، ونجاح المؤسسات الاقتصادية مرتبط باستعمالها لمختلف الموارد الاقتصادية التي تستخدمها في العملية الإنتاجية واستغلالها أحسن استغلال باستخدام هذه التقنيات، لذا يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها وتستغلها لرفع قدراتها التنافسية، ولعل محاسبة التكاليف من أهمها، كونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية وذلك بإنتاج البيانات وتشغيل المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة، في ضبط أدائها والتحكم في التكاليف، لذا فمحاسبة التكاليف بمثابة الشريان في المؤسسة الاقتصادية، كونها تعتبر أهم التقنيات في مراقبة التسيير، فعبر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج التي تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهي تؤدي دورا هاما من خلال توفير المعلومات الضرورية لقياس مختلف التكاليف التي تساعد في اتخاذ قراراتها الهامة.

ولقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة في محاولة للإلمام بكافة الجوانب النظرية والتقنية لمحاسبة التكاليف، وكذا تبيان الطرق المختلفة لحساب التكاليف، ومدى توفيرها للمعلومات التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرار، وقد حاولنا معرفة مدى تطبيق الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- لمحاسبة التكاليف والطرق التي تستخدمها لحساب تكاليفها، ومدى تأثير الوحدة بها عند اتخاذها لمختلف القرارات.

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة التعرض إلى محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات بالشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- يمكننا من الإجابة على الفرضيات:

-الفرضية الأولى: والتي كانت " تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة تساعد في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية." وهي صحيحة حيث أنه يجب على كل مؤسسة اقتصادية مسك محاسبة التكاليف وذلك للتقليل من الأعباء وكذا للمساعدة في اتخاذ القرارات على مستواها.

- الفرضية الثانية: والتي كانت " ترشيد القرارات في المؤسسة لا يكون إلا بتوفر معلومات يقدمها نظام معلومات محاسبة التكاليف."، وهي صحيحة حيث أنه بدون توفر نظام معلومات يضمن المعلومات الصحيحة والدقيقة عن التكاليف فهذا لا يؤدي إلى ترشيد القرارات داخل الشركة.

- **الفرضية الثالثة:** والتي كانت " لمحاسبة التكاليف دور فعال في اتخاذ القرارات في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-". وهي صحيحة حيث أن محاسبة التكاليف تلعب دور فعال في اتخاذ القرارات داخل الشركة باعتبارها تقوم بتقليل التكاليف والحد منها.

- **الفرضية الرابعة:** والتي كانت "الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- ليس بإمكانها تطبيق الأنظمة الحديثة"، وهي صحيحة حيث أنه رغم توفر الأنظمة الحديثة إلا أن الشركة لا تستطيع تطبيق الأنظمة الحديثة وذلك راجع إلى طبيعة النشاط التي تقوم به.

النتائج:

يتمثل الهدف من إجراء هذه الدراسة هو تبيان الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية وذلك لأنها تعطي النتائج التالية:

1-النتائج النظرية:

- محاسبة التكاليف تحتل أهمية بالغة داخل المؤسسة وذلك لاعتبارها نظاما داخليا فرعيا لنظام المعلومات وذلك لجمع وفحص وتبويب التكاليف لغرض تحليلها؛
- تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف فطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تظهر أثر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في سعر التكلفة، وأيضا تحدد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، أما الطريقة المعيارية تسعى إلى وضع معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات بين التكاليف النموذجية والتكاليف الفعلية، أما طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فهي تسعى إلى قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة بحيث أن تطبيقها يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة وتعزيز القدرة التنافسية لها؛
- تعتبر التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام، عكس التكاليف المباشرة التي يمكن تتبعها وحسابها؛
- الأنظمة الحديثة تساعد على توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية وتساعد في اتخاذ القرارات الإدارية؛

- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولاً عبر الأنشطة؛
- بالرغم من أن الطرق توفر المعلومات إلا أنها لا تختلف من حيث أهميتها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

2- النتائج التطبيقية:

- تمتلك الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- نظام محاسبة التكاليف والتسجيل المحاسبي له، لكنها مازالت تطبق الطريقة التقليدية في حساب التكاليف وسعر التكلفة، وذلك لنقص المعرفة في هذا المجال؛
- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكافها النظام من أجل تصميمه وكذا إلى اعتماد الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- على منتج واحد في نشاطها؛
- لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة إلى أخرى؛
- المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية، وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات التي تتناقض وحاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛
- تعتمد الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- طريقة التكاليف المعيارية التي لا تقوم على طرق علمية وإحصائية في التنبؤ بالتكاليف؛
- نظراً لطبيعة نشاط الوحدة محل الدراسة فإنها لا تستعمل جميع تقنيات محاسبة التكاليف، وإنما تستعمل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال في تقييم مدخلاتها؛
- نقص فعالية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات باعتبار الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تابعة للدولة.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:

- وضع معايير موضوعية ومدروسة بمشاركة كل أفراد الشركة عند تحديد التكاليف وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛
- استعمال محاسبة التكاليف في مختلف فروع وهيئات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل ضمان عدم ارتكاب الأخطاء واكتشافها وذلك لاتخاذ القرارات الصحيحة؛
- الاعتماد عليها كوسيلة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة، بأقل تكلفة وبأسرع وقت؛
- كما عرفنا أن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- تقوم بالاعتماد على الماء المقطر، يمكنها تدعيم رقم أعمالها باعتبار هذا الأخير منتج تعتمد عليه؛
- الأخذ في عين الاعتبار الأعباء والتكاليف كعنصر أساسي ومهم في الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- وتحديدتها ومراقبتها ومحاولة التخفيض منها بشكل دائم، من أجل وجود نظام محاسبة التكاليف سليم؛
- على الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل- مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتبني الأنظمة الحديثة وذلك لأهميتها في التسيير واتخاذ القرارات.

المخلص:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم الأنظمة التي تساعد المؤسسة الاقتصادية على اتخاذ القرارات وذلك من خلال المعلومات التي يقدمها لها.

إذ أن محاسبة التكاليف تقوم على طرق مختلفة، وتختلف الطريقة المستعملة من مؤسسة إلى أخرى حسب حاجياتها، فمن المؤسسات ما يستخدم الطرق التقليدية مثل الطريقة الكلية، الطرق الجزئية، طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المعيارية، كما أن هناك أخرى تستخدم الطرق الحديثة عند حساب تكاليفها ومن بين هذه الطرق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، طريقة التكاليف المستهدفة وكذا طريقة التحليل الاستراتيجي، ويختلف مدى تأثير هذه الطرق على قرارات المؤسسة من طريقة إلى أخرى.

غير أن الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة جيجل - تستخدم طريقتين تقليديتين عند حسابها للتكاليف وهما الطريقة الكلية وطريقة التكاليف المعيارية، إلا أنها عند التنبؤ بالتكاليف في الطريقة المعيارية لا تعتمد على طرق علمية بل تكون على أساس الخبرة وتكاليف السنوات السابقة. وهناك العديد من القرارات تتأثر بهذه الطرق داخل الوحدة منها قرارات شراء المادة الأولية، قرارات الإنتاج وقرارات الاستثمار إلا أنها تعتبر قرارات بسيطة كون الوحدة ترجع في أغلب القرارات إلى الإدارة المركزية للشركة.

The Summary:

The cost accounting system of the most important system that help the institution on economic decision-making, and through the information provided by this system.

As the cost accounting is based on the different ways when calculating cost, and vary the way used from one institution to another according to the need of the institution, it is the institution that used traditional methods such as the way college costs, method of partial costs , rational method and the method of standard cost, as there are other uses modern methods when calculating the cost among these methods, the way costs are based on activities (ABC), target costing method as well as the method of strategic analysis, and differs from the impact of these methods on the decisions of the institution of the way to the other.

However, the National Company for the Production of Electricity -unit Jijel- used two methods traditional when calculated for the cost of two way college costs and the method of standard costs, but it is when predicting costs in the standard method does not rely on scientific methods, but to be on the basis of experience and the costs of previous years There are many decisions are affected in these ways within the unit, including decisions to buy the raw material, production decisions and investment decisions but it is the simple fact that the decisions of the unit is due in most decisions to the central administration of the company.

PLAN COMPTABLE ANALYTIQUE (IMPUTATIONS –JIJEL)

931152002	ADMINISTRATION
931152013	EXPLOITATION DES INSTALLATIONS ANNEXES
931152014	ENTRETIEN CONDITIONNEL DES INSTALLATIONS ANNEXES
931152015	ENTRETIEN SYSTEMATIQUE DES INSTALLATIONS ANNEXES
931152016	ENTRETIEN CURATIF DES INSTALLATIONS ANNEXES
931152023	EXPLOITATION DU POSTE HT
931152024	ENTRETIEN CONDITIONNEL DU POSTE HT
931152025	ENTRETIEN SYSTEMATIQUE DU POSTE HT
931152026	ENTRETIEN CURATIF DU POSTE HT
931152033	EXPLOITATION DU BLOC 1
931152034	ENTRETIEN CONDITIONNEL DU BLOC 1
931152035	ENTRETIEN SYSTEMATIQUE DU BLOC 1
931152036	ENTRETIEN CURATIF DU BLOC 1
931152043	EXPLOITATION DU BLOC 2
931152044	ENTRETIEN CONDITIONNEL DU BLOC 2
931152045	ENTRETIEN SYSTEMATIQUE DU BLOC 2
931152046	ENTRETIEN CURATIF DU BLOC 2
931152053	EXPLOITATION DU BLOC 3
931152054	ENTRETIEN CONDITIONNEL DU BLOC 3
931152055	ENTRETIEN SYSTEMATIQUE DU BLOC 3
931152056	ENTRETIEN CURATIF DU BLOC 3
931152909	CHARGES INDIRECTES ET REPARTIE
9235512	SYNDICAT DE JIJEL
9236512	CP DE JIJEL
925151	ADMINISTRATION DE LA FORMATION
925152	FORMATION SPECIALISEE ET RECYCLAGE
925153	PERFECTIONNEMENT PROFESSIONNEL EN ALGERIE
925154	PERFECTIONNEMENT PROFESSIONNEL A L'ETRANGER
925155	FORMATION PAR MOYENS PROPRES
925156	APPRENTISSAGE
925157	COURS PAR CORRESPONDANCE
9281522	VEHICULES LEGERS
9281523	VEHICULES LOURDS
9281524	VEHICULES ENGIN
9122	STOCKS PS DEBIT
91922	STOCKS PS CREDIT
9121	STOCKS HUILES ET PDS CHIMIQUES DEBIT
91921	STOCKS HUILES ET PDS CHIMIQUES CREDIT
938152	CANTINE

البيانات

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce **JL FAC ACHAT FA14F00049 ETS SAIOUD**
 N° Pièce **0000554** Typepièce **ACH - Achats biens et services**
 Période **Mars** Date validation **24/04/2014**
 Référence **JL FAC ACHAT FA14F00049 ETS SAIOUD** Date référence **10/03/2014**
 Fournisseur **ETS SAIOUD - ETS SAIOUD**

ملحق رقم (02)

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
60730						2,625.00	0.00
4013000051						0.00	3,071.25
4450130051						446.25	0.00
TOTAL						3,071.25	3,071.25

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
60730	18	931152002				2,625.00	0.00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA

الملاحق رقم 02

2- Tableau de comptes d'exploitation:

en KDA

Nature de charge	Réalisation 2009	Réalisation 2010	Réalisation 2011	Evol. 11/10 (%)	Prévision 2011	Taux réal. (%)
61-Consommations	1 212 884,54	1 017 672,37	947 838,73	-6,86	1 772 030	53,49
Dont: - Gaz	1 011 657,59	911 264,17	884 793,72	-2,90	933 632	94,77
- Fuel	72 049,22	0	0	-	0	-
- Stocks consommés	106 070,63	74 665,39	30 059,75	-59,74	793 033,52	3,79
- Autres (matières, mat. et four. Consom.)	23 107,10	31 742,81	32 985,25	3,91	45 364,88	72,71
62-Services	1 101 932,26	878 233,08	470 590,28	-46,42	1 061 351,13	44,34
Dont: - Transit gaz	430 748,07	361 455,16	316 484,68	-12,44	358 400	88,30
- Autres services	671 184,18	516 777,92	154 105,61	-70,18	702 951,13	21,92
63-Frais de personnel	220 316,24	236 568,31	288 080,94	21,77	272 206,09	105,83
64-Impôts et taxes	3 427,36	6 895,15	507,60	-92,64	0	-
69-Charges hors expl.directes	-444 645,04	-26 311,52	-252 138,38	858,28	-60 000	420,23

Total charges directes (KDA)	2 093 915,36	2 113 057,39	1 454 879,17	-31,15	3 045 587,62	47,77
-------------------------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------	---------------------	--------------

Charges de structure	-	-	-	-	556 942,42	-
----------------------	---	---	---	---	------------	---

65-Frais financiers	219 921,36	496 479,03	11,82	-100,00	0	-
66-Frais divers	33 166,77	33 138,49	21 625,36	-34,74	31 833,69	67,93
Dont: - Assurances	33 080,63	33 030,99	21 607,36	-34,58	31 833,69	67,88
- Autres frais divers	86,14	107,49	18	-83,25	0	-
68-Dotations aux amortissements et aux provisions	483 113,03	440 910,18	418 277,51	-5,13	445 108,73	93,97
Dont: - Dotations aux amortissements	417 165,63	419 877,10	418 277,51	-0,38	419 992,37	99,59
- Dotations aux provisions GE	43 340,42	0	0	-	0	-
- Autres dotations aux provisions	22 606,98	21 033,08	0	-100	25 116,36	0
69-Charges hors expl.indir.	-16 426,13	-1 778,12	-78 669,99	-	-20 000	-

Total charges indirectes (KDA)	719 775,03	968 749,58	361 244,70	-62,71	1 013 884,83	35,63
---------------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	---------------	---------------------	--------------

Total charges (KDA)	2 813 690,39	3 081 806,97	1 816 123,87	-41,07	4 059 472,45	44,74
Production (GWh)	3 857,77	3 252,16	2 817,40	-13,37	3 200	88,04
Coût direct du KWh (cDA)	54,28	64,97	51,64	-20,52	95,17	54,26
Coût indirect du KWh (cDA)	18,66	29,79	12,82	-56,96	31,68	40,47
Coût total du KWh (cDA)	72,94	94,76	64,46	-31,98	126,86	50,81

* Commentaire:



الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
Société Algérienne de Production de l'Electricité

POLE PRODUCTION TV/TG EST / CENTRALE THERMIQUE DE JIJEL

Adresse: EL-ACHOUAT / TAHER / JIJEL- TEL:034 44 22 12 FAX:034 44 21 30

R.C: 04 B 0965448 - I.F:000416096544827 - Article:16013947116

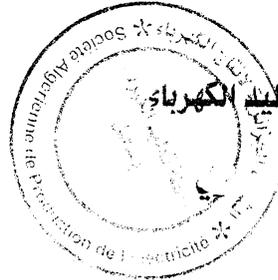
BON DE COMMANDE N°:87/14/SPE/PPE/JL DU 03/03/2014

LE FOURNISSEUR: Ets

Adresse : - JIJEL

Qté	Désignation	P. Unitaire H.T	P. TOTAL
02	Ruban Lexmark 2300	1312.50	
<p>-----</p> <p>Conditions :</p> <p>- Mode de paiement : par virement bancaire. - A reporter obligatoirement sur votre facture la mention: Doit : SOCIETE ALGERIENNE DE PRODUCTION DE L'ELECTRICITE POLE PRODUCTION TV/TG EST CENTRALE THERMIQUE DE JIJEL</p>			

LE DIRECTEUR DE LA CENTRALE



مدير محطة توليد الكهرباء

ك. ر.



BON DE RECEPTION DE PIECES DE SECURITE

N° 000129

Code 3

1 Exempleire Comptable de Stocks

RECEPTION - PARTIELLE - SOLDE

Commande

Fournisseur

2 185/13
du 28/10/13

3 ETS
AZIZI

4 Magasin JITEL n° 1916101

Noms du réceptionnaire :

FACTURE 5

FRAIS A REPARTIR

N° 41/2013
Date 30/11/2013
Reçu le 06/11/2013
Sous le n° 1868

Désignation	Montant
/	

100
 100
 100

F.A.S.

FICHER

J 13/01/14
11 Jus

Montant de la Facture

82000,00

EMENT	RECEPTION	CONTROLE	MAGASIN	ACHATS
TE	J 30/11/13	J 13/01/14	J 18/11/13	J 13/01/14
ATURE	<i>Benchouf</i>	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>

Quantité	Désignation	Article	Gr	Quantité Sortie			Poids Brut	Stock à nouveau	U	Quantité Entrée	Prix Fournisseur	Frais Répartis	Valeur Totale d'Entrée	I F
				19 Annoncée	20 Recue	21 Acceptée								
40	16 Douilles en ceramique E40 XE10DA10031	17	18 75	19	20 40	21 40	22	23 40	24	25 40	26	27	28 4000,00	29
120	Lampe 250W.	XE10DA10053	75		120	120		144		120			78000,00	

مؤسسة

Ets



RC : 98 A 2211 679
MF : 1955 1805 02436 33
NA : 1805 0190121
NIS : 1955 1805 02436 33

Matériel informatique
Equipements et mobilier de bureau
Electroménager
Equipements et matériel
pour collectivités
Fournitures de bureau
Travaux d'impression

JIJEL : Fergani 2 - Tél : 03 44 67 21 47 97 72
Compte bancaire : JIJEL - N° : 004 00308 400000

Date : 10/03/2014

Facture N°: FA14F00049

Réf Client PUB03
N° RC
Mat Fiscal 096916010012742
N° Article 16013947003
Pieces Liées
Mode Paiement
Référence

SOCIETE ALGERIENNE DE PRODUCTION
DE L'ELECTRICITE
POLE DE PRODUCTION TV/TG EST
CENTRALE THERMIQUE DE JIJEL
CC 0080

N° Article	Désignation	Unité	Quantité	Prix	Montant HT	R.%	Tva
RUBIBM	Ruban Lexmark 2300/2480 / IBM 2390	UNITE	2	1.312.50	2.625.00	0.00	17.00

SAILOUD Mourad
Gérant



Montant HT	TVA	Montant TVA	TOTAL H.T
2 625.00	17.00	446.25	2 625.00
			TOTAL T.V.A 446.25
			TOTAL T.T.C 3 071.25
			NET A PAYER 3 071.25

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de : trois mille soixante onze DA et,25 Cts



الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء

Société Algérienne de Production de l'Electricité

Pôle de Production TV/TG Est
Centrale thermique de Jijel

الملحوظ رقم (08)

Objet : « Mise à disposition de (10) dix manœuvres à la centrale de Jijel pour la période du 01 au 28/02/2014 »

PRESTATAIRE :	MEI	-M'SILA-
Facture n° :	66/14	du 2/02/2014
Convention n° :	01/09	du 03/06/2009
Avenant n°	01	du 21/11/2011
BC n° :	684/13	du 22/12/2013

PROCES VERBAL DE RECEPTION DES TRAVAUX

L'an deux mille quatorze, le huit du mois d'avril,

Nous soussigné, **Mr : LEMOUARI A/Madjid Chef Service Réalisation** délégué par le Directeur de la centrale thermique de Jijel, en absence du prestataire.

Nous avons reconnu que la prestation de mise à disposition de dix manœuvres à la centrale de Jijel est effectuée conformément aux clauses de la convention.

En foi de quoi, nous avons dressé le présent procès verbal.

A Jijel,

Le 08.04.2014

Chef Service Réalisation

(Signature)

Vu par le Directeur de l'Unité



قائمة المراجع:

1-المراجع باللغة العربية:

1-1-الكتب:

- 1-إسماعيل السيد، بعض الطرق الكمية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990.
- 2-إسماعيل السيد، جلال إبراهيم العبد، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006.
- 3-إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 4-إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 5-أحمد ماهر، اتخاذ القرارات بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008
- 6-أحمد محمد المصري، الإدارة الحديثة (الاتصالات، المعلومات، القرارات)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 7-أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 8-أكرم محمد عرفان المهدي، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 9-أمل أحمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، الطبعة الثانية، ديونو للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 10-أيمن الشنطي ، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2006.
- 11-بشير العلاق، القيادة الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

- 12-جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 13-جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 14-جلال إبراهيم العبد، استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 15-زيد منير عبودي، القيادة ودورها في العملية الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2008.
- 16-حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
- 17-حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 18-طارق طه، نظم دعم القرار في بيئة العولمة والانترنت، دار الحرمين، مصر، 2006.
- 19-كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 20-محمد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 21-محمد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 22-محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 23-محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2009.
- 24-محمد رسلان الجبوسي، جميلة جاد الله، الإدارة (علم وتطبيق)، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

- 25-محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000.
- 26-محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2008.
- 27-مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية (مدخل معاصر)، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية، مصر، 2003.
- 28-منعم الموسوي، اتخاذ القرارات الإدارية مدخل كمي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 29-موفق أحمد مزرة، أساسيات الأساليب الكمية في القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 30-مؤيد الفضل، الأساليب الكمية في الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 31-مؤيد الفضل، مدخل إلى الأساليب الكمية في التسويق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 32-ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
- 33-ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 34-ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 35-ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 36-نائل حسن عدس، نضال محمد خلف، محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

- 37-نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 38-نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 39-سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الفعالة، الطبعة الأولى، دار الرياءة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 40-سهيل أحمد عبيدات، إدارة الوقت وعملية اتخاذ القرارات والاتصال للقيادة الفعالة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 41-سهيلة عبد الله سعيد، الجديد في الأساليب الكمية وبحوث العمليات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 42-سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 43-سيد محمد جاد الرب، السلوك التنظيمي، مطبعة العشري، مصر، 2005.
- 44-عادل ثابت، سيكولوجيا الإدارة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 45-عامر إبراهيم قنديلجي، علاء عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 1998.
- 46-عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.
- 47-عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 48-عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة العامة، الطبعة الأولى، دار الجامعة الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

- 49- عبد الكريم بويغوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
- 50- عبد المقصود ديبان وآخرون، **في مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 51- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.
- 52- علاء الدين عبد الغني محمود، **إدارة المنظمات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 53- علي أحمد أبو الحسن، **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1995.
- 54- علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، **محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، مصر، 1997.
- 55- علي حسين علي، **نظرية القرارات الإدارية**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 56- علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- 57- عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2007.
- 58- عمرو غنيم، علي الشقاوي، **التنظيم وإدارة الأعمال**، دار النهضة العربية للطباعة للنشر، بيروت، لبنان، 1981.
- 59- فايز جمعة صالح النجار، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 60- فيصل جميل السعيدة، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.
- 61- صالح عبد الله رزق، عطا الله ورواد خليل، **محاسبة التكاليف الفعلية**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

62-رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.

63-خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

64-خضير كاظم، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

65-غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

1-2-المجلات:

1- إسماعيل يحي التكرينتي، سلمان سبع السبوع، نظام تكاليف الأنشطة وأثره على سياسات المنشأة المختلفة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 1996.

1-3-الرسائل والأطروحات:

1-أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011.

2-أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009-2010.

3-ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009-2010.

4-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

5-نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

6-خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2012-2013.

7-لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مراح - ورقلة - الجزائر، 2011-2012.

1-4-المقابلات:

1-مقابلة مع السيد/ ديوي جمال، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء-وحدة جيجل-.

2-مقابلة مع السيد/ شرفي عبد الحكيم، محاسب رئيسي، الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-.

3-مقابلة مع رئيس مصلحة الاستغلال، الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء -وحدة جيجل-.

2-المراجع باللغات الأجنبية:

2-1-الكتب باللغة الفرنسية:

- 1- A. Rapin et J. Poly, **La comptabilité Analytique De l exploitation**, 2 édition, paris, 1996,
- 2- Abdallah Boughaba, **Comptabilité analytique d'exploitation**, Berti Editions, Tome 01, Alger, 1991.
- 3- Bernard Rebouh, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, Ateliers de Normandie Roto Impression, France, 1997.
- 4- C. Pérochon, **Comptabilité Analytique**, les éditions Foucher, paris, 1982.
- 5- Daniel Boussard Tholethan, **Comptabilité Analytique**, Les éditions Chihab, Alger.
- 6- G. Langlois, M. Friédérich, **Comptabilité**, Les éditions Foucher, paris, 1984.

- 7- Guy Raimbault, **Comptabilité Analytique et Gestion Prévisionnelle**, Chihabe Eyrolles, Alger, 1994.
- 8- Kouider Boutaleb, **THEORIES DE LA DECISION**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2006.
- 9- Yves Simon, **Comptabilité Analytique**, 2 éditions, Economica, France, 1998.

2-2-الكتب باللغة الانجليزية:

- 1- M. Michel, **cost Accounting**, 05 édition, Mac Graw- Hill Book campany, N. Y. USA, 1997, p 236.