



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر



كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

بعنوان:

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة  
دراسة حالة مؤسسة الرواد - الوادي -

تحت إشراف الأستاذ:

أ. إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

إعداد الطلبة:

ايناس حميداني

سهاء وينسي

هيثم شايب

لجنة المناقشة

رئيس

أستاذ محاضر صنف " أ "

أ. موسى جديدي

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد صنف " أ "

أ. إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

مناقشا

أستاذ محاضر صنف " ب "

د. لطيفة بكوش

السنة الجامعية: 2017 - 2018



الإهداءات

## الإهداء

الى من يشتهي اللسان نطقها وترف العين الى لقيائها..الى من تخشع الاحاسيس الى ذكرها ويرتجف  
كبدي كلما أبتعد عنها..الى عيون أرى فيها الحنان وأقرأ فيها قصة كفاح أمي الحبيبه

الى من علمني أجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها..الى من ناضل لأجلي كي أرتاح ..الى  
نبراس العطاء المبذول ومعلمي الاول..الى رمز العطاء والتقدير أبي الحبيب

الى سندي وشريكى ..الى عوني في هذه الدنيا ..الى أبي الثاني ..الىك أخي الحبيب فؤاد ..وزوجه  
المصون سماح

الى القلب الطاهر والنقي ..الى النبع الذي أرتوي منه حبا وحنانا..اليكي اختي الحبيبه عبير  
..وزوجها العزيز جلال

الى من كنت ولازلت وستبقى أمنية أسكنتها بين أضلعي وبك اكتفيت من الامنيات ..أخي الصغير  
والحبيب عبد الله

الى عصافير البيت احمد ياسين .. ولجين .. وزهرة ... حفظكم الرحمن

الى أجمل هدايا القدر ... اليك .... بهاء

الى كل من كان لي سندا في مسيرتي الدراسيه والحياتية ... حفظكم الله ورعاكم وجمعني بكم في  
الجنان

أهدي هذا العمل

## إهداء

أقدم عملي هذا خالص لوجه الله تعالى راجينا من سبحانه أن يتقبله مني و يجعل ثوابه في صحيفة أعمالي الى حبيبي الأكرم و قرّة عيني الأجمع.....رسول الله صلى الله عليه و سلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ..إلى من علمني العطاء بدون انتظار افتخار ... الى من ناضل لأجلي وتعب لارتاح الى نبراس العطاء المبدول ومعلمي الأول ... الى جوهرة قلبي أرجو من الله ان يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها ... بعد طول انتظار ... وسيبقى كلامه نجوم اهتدي به في الظلام ..إلى العزيز "أبي".

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و معنى الحنان .... إلى بسملة الحياة و سر الوجود...إلى من كان وعائها سر نجاحي ... وحنانها بلسم جراحي .... إلى من تخشع الأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي كلما ابتعد عنها...الى من يحن القلب الى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الحبيبة "أمي" أطال الله في عمرها و جعلها تاج فوق راسي

اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون ألف الذين يدخلون الجنة بلا حساب ، فأمي لا تقدر بثمن وأبي لا يكره الزمن

الى أبي الكبير وله كل التقدير و الاحترام والشكر لأنه مصدر تعلمنا المستمر وأساس نجاحنا في المسيرات الدراسية باعتباره مفتشا للتعليم وأبا في مسيراته "جدي الغالي" شفاك الله شفاء لا يغادر سقما ...الى من رباني على أصول الدين والفقہ والإخلاص "جدي الغالية" أطال الله في عمركما وجعلكما تاجا فوق رؤوسنا وسندا لنا في الحياة.

الى من ساهم في توجيهي و إرشادي بالنصائح التي أنارت دربي ومد لي يد العون ومساندته لنا طيلة فترة الدراسة أستاذنا الفاضل "إبراهيم وصيف غدير إبراهيم"

إلى من كانت أمالي و لم تلدني إلى من شعشع نورا في صدري، إلى الذين عرفت بفضلهم قدوة للصابرين "عائلي الكريمة" إلى عماتي و أعمامي خلاتي و أخوالي ابناء عماتي و أبناء خلاتي.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة . والنفوس الطيبة البريئة إلى رياحين حياتي.... الأخوات والأخ الوحيد العزيز حفزه الله و رعاه "ريان، أمينة، محمد البشير"

إلى من تحلو بالإخاء... وتميز بالعطاء و الوفاء إلى ينابيع الصدق الصافي.....ومن شاركني في دربي طيلة السنة

بمجهوداتهم لأجل النجاح أختي العزيزة "إيناس" أخي "هيثم"

إلى من معهم سعدت ورفقتهم في دروب الحياة الحلوة و المرة سرت..... إلى من اصطحبوني معهم إلى طريق  
النجاح.. إلى من عرفت كيف أجدهم... و علموني أن لا أضيعهم... كل الأصدقاء وزملاء وزميلات الدراسة

الى كل من ساندنا في مسيرتنا الجامعة ومد لنا يد العون من قريب او بعيد الى من سهر لأجل راحتنا ونجاحنا من  
أساتذة وطاقم إداري وكل من يحمل اسم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة الشهيد حمة لخضر  
بالوادي واخص بالذكر كل زملائي دفعة 2018 ماستر محاسبة

الى كل من في القلب ولم يذكره القلم، الى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذاتنا وفي أنفسنا قبل ان

تكون أشياء اخرى

## الإهداء

الحمد لله الذي يسر لي السبيل وانار لي الدرب اشكره الذي وفقني على انهاء هذا العمل المتواضع ،اهدي ثمرة جهدي هذا إلى من

قال فيهما تعالى "وقضى ربك الا تعبدوا الا اياه وبالوالدين احسانا"

\*\*\* الى الذي وهبني كل مايملك حتى احقق له آماله والى من كان يدفعني قدما نحو الامام والذي سهر على تعليمي بتضحيات ..ابي الغالي ..حفظه الله ..

\*\*\*الى من كانت سندي واغدقت علي بعطفها وحنانها وغمرتني بحبها وتوجيهاتها طيلة حياتي الى التي تعبت وشقت وسهرت الليالي ومن ادين لها بكل لحظة سعادة الى قرّة عيني ..امي الغالية .. حفظها .

\*\*\*الى افراد اسرتي الذي هم فخر لي بوجودهم في الحياة .. الحاج الطاهر .. الياس ..شيماء .. اشرف.

\*\*\* الى جدتي خديجة وزينب وجدي رشيد اطال الله عمرهم.

\*\*\*الى اجمل ما اهداني القدر ...اكرام .

\*\*\*الى كافة اقاربي الاعزاء اعمامي وعماتي وخالاتي وخالي حفظهم الله.

\*\*\*الى رفقاء الدرب والحياة كافة اصدقائي و احبائي عبد الناصر ..الطاهر ..طه ..سليم ..صابر ..عبدو ..يوسف ..انور ..واسامة ادامكم الله ورعاكم .

\*\*\*الى من كانوا لي زملاء دراسة بدون استثناء و جمعتنا اجمل الذكريات و اسعد اللحظات بتلك المحاضرات جنبا الى جنب وفقكم الله .

\*\*\*الى من كانا السنند والرفقة الطيبة طيلة المشوار الدراسي الى الاخنتين الكريمتين - سهى - ايناس.

كما اهدي ثمرة جهدي الى الاستاذ الكريم -ابراهيم وصيف غدير ابراهيم- الذي كان الامل والمعرفة لنا بتوفيره لنا كامل وقته الثمين بالرغم من مسؤولياته حفظه الله ورعاه ووقفه لما يرضاه.

وفي الاخير ارجو من الله تعالى ان يجعل عملنا هذا نافعا يستفيد منه جميع الطلبة .

شكر و عرفان

# شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع

اللهم انا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتك وثبت إيماننا وارفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا واغفر خطايانا ونسألك العلا في جناتك الفردوس الأعلى وصلى الله وسلم على خير الخلق سيدنا مُحَمَّد ﷺ أما بعد

نتوجه بالشكر الجزيل الى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وكل من ساعدنا من بعيد او قريب في انجاز هذه المذكورة، ثم نتقدم بالشكر الجزيل و الخاص الى الأستاذ المشرف "إبراهيم وصيف غدير إبراهيم" الذي لم يذخر جهدا لمساعدتنا في انجاز هذا العمل من خلال مساندته ودعمه لنا من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة وعلى المجهودات التي بذلها معنا طيلة السنة

كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان الى السيد "الساسى بالنور" على مده لنا يد العون والمساعدة وتواضعه معنا من اجل إجراء الدراسة الميدانية كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر و العرفان الى "مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات" على تقبلهم موضوع دراستنا

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر استفادة من الدراسة

والشكر العميق لكل من ساهم من قريب او بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع اشكر كل هؤلاء و جزاهم الله كل

خير

الملخص

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اظهار دور محاسبة المسؤولية في تحقيق التكلفة كبعد مهم للتميز في محيط المؤسسات الاقتصادية.

اعتمدت هذا الدراسة نظام محاسبة المسؤولية كوسيلة لتحديد مراكز التكلفة بشركة الرواد للصناعة والخدمات ومن ثم محاسبة هذه المراكز عن مسؤوليتها من خلال حساب وتحليل الانحرافات المسجلة بين التكاليف الفعلية والمحددة مسبقا.

اختصت هذه الدراسة بفترة معتبرة تقدر ب01 شهر من الاستغلال ومن 2018/01/01 الى 2018/12/31 حيث تم تحديد مسؤولية المراكز والوقوف على نقاط القوة والضعف بالمؤسسة، لنورد في الاخير جملة من النتائج والتوصيات.

## الكلمات المفتاحية:

التكلفة، محاسبة التكاليف، محاسبة المسؤولية، مراكز المسؤولية، مركز التكلفة.

## Resumé

Cette étude vise à apparaître le rôle de la comptabilité de la responsabilité dans la réalisation de coût comme une importante mesure pour la discrimination dans les entreprises économiques.

Le système de comptabilité de la responsabilité comme un instrument pour déterminer les centres de coût de l'entreprise (industrielle et les services).

Par conséquent la comptabilité de ces centres de leur responsabilité à travers les écarts enregistrés entre les coûts réels et les coûts déterminés.

Cette étude se déroule pendant une période d'un (01) mois de l'utilisation de 01/01/2018 puisque elle détermine la responsabilité des centres et détermine les points de faiblesse de l'entreprise.

Enfin, quelques résultats et quelques mots clés/

\*la comptabilité

\*comptabilité analytique

\* comptabilité de la responsabilité

\*les centres de la responsabilité

\*les centres de coût

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	ملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
I	قائمة الأشكال
I	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b>	
5	تمهيد
6	<b>المبحث الأول: الأدبيات النظرية، محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف</b>
6	المطلب الأول: ماهية محاسبة المسؤولية
6	الفرع الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية
7	الفرع الثاني: أهمية واهداف محاسبة المسؤولية
8	الفرع الثالث: مراكز المسؤولية والمفاهيم الادارية المرتبطة به
12	المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف
12	الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
14	الفرع الثاني: انظمة محاسبة التكاليف والطرق المعاصرة لادارة التكلفة
22	<b>المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية</b>
22	المطلب الاول: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة المسؤولية
27	المطلب الثاني: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة التكاليف
29	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
33	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية دراسة حالة لشركة الرواد للصناعة و الخدمات الوادي</b>	
35	تمهيد
36	<b>المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة</b>
36	المطلب الأول: اختبار مجمع الدراسة
36	الفرع الأول: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م
38	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
41	الفرع الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة
44	المطلب الثاني: ادوات التحليل
46	الفرع الاول: تحليل الانحراف على هامش الربح
47	الفرع الثاني: تحليل الانحراف على التكاليف المباشرة
50	الفرع الثالث: تحليل الانحراف على الاعباء غير المباشرة
53	<b>المبحث الثاني: التحليل والمناقشة</b>
54	المطلب الاول: حساب النتيجة المتوقعة والفعلية وتحليل انحراف النتيجة لشهر جانفي 2018

54	الفرع الاول: البيانات الاولية لحساب النتيجة المتوقعة والفعلية لشهر جانفي 2018
55	الفرع الثاني: حساب نتيجة الاستغلال المتوقعة والفعلية شهر جانفي 2018
60	المطلب الثاني: تحليل الانحرافات الجزئية على النتيجة لشهر جانفي 2018
60	الفرع الأول: تحليل الانحرافات الجزئي على الهامش الاجمالي
61	الفرع الثاني: تحليل الانحرافات على التكاليف
65	المطلب الثالث: محاسبة مسؤولية المراكز وتقييم بعد التكلفة
65	الفرع الأول: محاسبة مراكز المسؤولية
68	الفرع الثاني: تقييم بعد التكلفة في اطار محاسبة المسؤولية
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة العامة
78	المراجع
	الملاحق
	الفهرس

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1 - 1)	مقارنة بين الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة والدراسة الحالية	30
(1 - 2)	توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة 2018	40
(2 - 2)	حساب تكلفة الإنتاج التقديرية لمنتجات الفرينة والنخالة	56
(3 - 2)	حساب تكلفة الإنتاج الفعلية لمنتجات الفرينة والنخالة	56
(4 - 2)	حساب النتيجة المتوقعة والفعلية، وانحراف النتيجة	57
(5 - 2)	تحليل الانحرافات الجزئية للهامش الإجمالي على أساس المنتجات	60
(6 - 2)	تحليل انحرافات سعر وحجم المبيعات على أساس المنتجات	60
(7 - 2)	تحليل انحرافات حجم المبيعات إلى انحرافات الاستخدام والتشكيلة (المزيج)	61
(8 - 2)	الانحراف الجزئي على تكاليف الإنتاج	62
(9 - 2)	تحليل انحرافات تكلفة الإنتاج على أساس المنتجات	62
(10 - 2)	تحليل انحرافات حجم الإنتاج على أساس المنتجات	63
(11 - 2)	الانحراف على تكلفة شراء القمح المستعمل	63
(12 - 2)	تحليل الانحراف على تكلفة القمح المستعمل	64
(13 - 2)	تحليل التكاليف الصناعية والإدارية غير المباشرة	65
(14 - 2)	حساب تكلفة الإنتاج التقديرية حالة الاستغلال الأمثل	70
(15 - 2)	تحليل انحراف النتيجة التقديرية في حالة الاستغلال الأمثل	71

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
9	مراكز المسؤولية	( 1 - 1 )
16	المراحل المتتابعة (المتتالية) لنظام تكاليف المراحل	( 2 - 1 )
16	المراحل المتوازية لنظام تكاليف المراحل	( 3 - 1 )
17	المراحل المتداخلة لنظام تكاليف المراحل	( 4 - 1 )
37	مساحة الشركة	( 1 - 2 )
38	الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة لسنة 2018	( 2 - 2 )
40	توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2018	( 3 - 2 )
43	مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة و الخدمات	( 4 - 2 )
45	هيكل حساب وتحليل الانحرافات	( 5 - 2 )
69	التمثيل البياني لأنبوب الاختناقات لمراكز المسؤولية	( 6 - 2 )

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	الرقم
01	FACTURE/OAIC N°: 2018/02	الملحق 1
03	FACTURE N°: 03/2018	الملحق 2
04	FACTURE N°: 04/2018	الملحق 3
05	FACTURE BON DE LIVRATION N° :019/2018	الملحق 4
8	FACTURE BON DE LIVRATION N° :023/2018	الملحق 5

# المقدمة العامة

## مقدمة عامة :

### 1- تمهيد

أفضت التحولات الكبرى التي يشهدها محيط المؤسسات الاقتصادية في ظل عولمة الصناعة، واكتساح التكنولوجيا مجالات الانتاج المختلفة، نوعا من الاهتمام اللافت للنظر بتطوير الأداء المؤسسي من خلال اعتماد نظم ادارية وصناعية من شأنها ان تحقق التقدم المنشود.

وتبرز مساعي المؤسسات الصناعية في تطوير أنظمتها الادارية من الديناميكية الكبيرة التي يشهدها المحيط التنافسي، حيث تسعى مختلف المؤسسات الاقتصادية لكسب مزايا تنافسية تواجه بها منافسيها في القطاع . ولعل البعد التقليدي للميزة التنافسية، أو ما يسمى بالتميز بالتكلفة، وما يحققه من إمكانية اختراق الأسواق، والنحو المتسارع للحصص السوقية، يجعل من المؤسسات الاقتصادية المختلفة تقيماً نظاماً للرقابة على التكاليف وتعتمد نظاماً لمحاسبتها، حتى يتسنى لها ضمان الاستمرارية بما أنها استطاعت تغطية تكاليف إنتاجها وهامش ربح مقبول انطلاقاً من السعر السائد في السوق كمرحلة أولى، وفي إطار لاحق ستتمكن من تحقيق منتجات تنافسية بأقل تكلفة ممكنة .

ويعتبر فرض الرقابة على التكلفة من خلال عناصرها أو مراحلها أمر ضرورياً لتحقيق البعد التنافسي للتكلفة، وقد اعتمدت نظاماً للرقابة على التكاليف في إطار ما يسمى بحاسبة المسؤولية التي يتعين على إدارة المؤسسة توصيفها توصيفاً دقيقاً يحدد مهام كل مركز مسؤولية ويعلم نطاق إشرافه .

### 2- طرح الاشكالية :

من خلال ماتقدم يمكن طرح التساؤل التالي:

- الى أي مدى يمكن ان يكون لمحاسبة المسؤولية دور في تحقيق التكلفة كبعد تنافسي للمؤسسة الاقتصادية ؟

### 3- الأسئلة الفرعية :

قصد تبسيط الاشكالية وتسهيل معالجتها قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية :

- ماعلاقة محاسبة المسؤولية بالتكلفة ؟

- كيف يمكن ان يكون للتكلفة بعداً تنافسياً ؟

- ماجدوى محاسبة المسؤولية بشركة الرواد للصناعة والخدمات بالوادي ؟

### 4- الفرضيات :

قصد المعالجة الموضوعية للإشكاليات الفرعية المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

1- هناك علاقة بين محاسبة المسؤولية والتكلفة كمفهوم محاسبي؛

2- تكون التكلفة بعدا تنافسيا من خلال التحسين المستمر في اداء مراكز التكلفة ؛

3- تظهر جدوى محاسبة المسؤولية بشركة الرواد من خلال إظهار نقاط القوة والضعف .

## 5- مبررات اختيار الموضوع:

1- الرغبة في التعرف أكثر على واقع محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ؛

2- التدقيق في الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع ؛

3- إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه والتعمق أكثر وبناء معارف حديثة مكتسبة من الواقع .

## 6- اهداف الدراسة:

هناك عدة اهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجز اهمها في مايلي :

-محاولة إظهار وإبراز دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة باعتبارها اداة فعالة ؛

-استقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة ؛

-البحث عن سبل التميز بغية تحقيق البقاء والاستمرارية.

## 7- أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية هذه الدراسة في :

-الإشارة الى أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة ؛

-التعرف على عموميات محاسبة التكاليف؛

-أهمية محاسبة المسؤولية كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية .

## 8- الإطار الزمني والمكاني:

الإطار الزمني: تمت الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2018.

الإطار المكاني: تلقي هذه الدراسة الضوء على دور محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة في مؤسسة الرواد

للصناعة والخدمات ذم م.

9- المنهج والأدوات المستخدمة : لتحقيق اهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثباته او نفيها في

الفرضيات السابقة قمنا بما يلي :

القسم الأول دراسة الجانب النظري ، ثم بناءه على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات وتتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع، كما تم الاعتماد على مجموعة من الرسائل الماجستير، والقسم الثاني دراسة الجانب التطبيقي ، والذي سيبني على منهج دراسة الحالة لمعرفة واقع دور محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة في المؤسسة، وذلك باستخدام أداتي المقابلة والملاحظة .

## 10- صعوبات البحث:

من اهم الصعوبات التي واجهتنا في إتمام هذا البحث هي :

-نقص في إعطاء المعلومات الخاصة بقسم المحاسبة ؛

-عدم وجود الدعم والمساعدة والتوجيه من طرف المؤسسة إثناء قيامنا بالتربص التطبيقي.

## 11- محتوى البحث:

سيتم تناول محتوى البحث في فصلين:

-الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة تم تقسيمه الى مبحثين ، المبحث الأول: سيتناول الأدبيات النظرية لمحاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني: فسيتناول الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بالدراسة الحالية؛

- يليه الفصل الثاني: الذي يحتوي على الدراسة الميدانية لشركة الرواد للصناعة والخدمات، حيث سيقسم الى مبحثين، الأول: يتضمن الطريقة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني : فقد تم تخصيصه للتحليل والمناقشة.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية

والتطبيقية لمحاسبة

المسؤولية في تحقيق بعد

التكلفة

## تمهيد:

نظرا للمحيط التنافسي للمؤسسات الاقتصادية المعاصرة، وتعدد المتغيرات البيئية التي من شأنها أن تؤثر بشكل كبير على مختلف جوانب الأداء، أضحت من الضروري البحث عن سبل التميز بغية تحقيق البقاء والاستمرارية، ونشد التفوق في مجال الاعمال.

ولعل ابرز مجالات التميز التي تحقق الاستمرارية والتفوق نجد التميز عن طريق التكاليف فالإدارة الرشيدة تستطيع تثبيتها اقل مايمكن لتجعل من منتجات المؤسسة في افضل رواق تنافسي.

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية من الادوات الفاعلة في اطار تطبيق نظم الرقابة الكلية على الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة، وإدارة التكاليف بصفة أقصى وسنحاول في هذا الفصل ابراز مايلي:

**المبحث الأول : الإطار النظري، محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف.**

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة.**

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية، محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف.

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى الجانب النظري الخاص بكل من محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف .

## المطلب الأول: ماهية محاسبة المسؤولية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية محاسبة المسؤولية هذا بالنسبة للفرع الأول أما الفرع الثاني سنتناول أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية.

## الفرع الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية.

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية من وجهات نظر متعددة :

1. هي نظام يهدف الى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة، ولذلك يمكن تسميتها نظام مساءلة المحاسبية عن التكاليف.

2. كما يمكن تعريفها بأنها النظام المحاسبي الذي تضعه المؤسسة الاقتصادية لتتبع عناصر التكاليف وإعداد التقارير عن أداء المستويات الادارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية<sup>1</sup> .

3. هي رقابة على تصرفات الافراد في انشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها<sup>2</sup> .

4. عرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري القائم في المؤسسة الاقتصادية، وتقسم المؤسسة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري ومن ثم ربط عناصر النشاطات المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها<sup>3</sup> .

وعموما يمكن القول أن محاسبة المسؤولية عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف وأهداف إحداثها من خلال التقارير .

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة،عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطروانة، محاسبة التكاليف المقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع -عمان-الطبعة الاولى، 1999 ص 257 .

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان، دار الثقافة لنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2002،ص413.

<sup>3</sup> كثره بجاعلي، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير "دراسة حالة المؤسسة تعاوي الحبوب والخضر الجافة، CCL.S " مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة استر أكاديمي، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، سنة 2015، ص8.

## الفرع الثاني: أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية.

### أولاً: أهمية محاسبة المسؤولية.

1. تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية في كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تشارك في وضع ورسم الخطط لمراكز المسؤولية المختلفة وتعمل على رقابة الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في استخدامها، كما تعمل على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفقاً للخطط الموضوعة لمحاسبة افراد كل مركز مسؤولية على أدائهم لواجباتهم<sup>1</sup>.
2. تتبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية، الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإرادات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل<sup>2</sup>.

### ثانياً: أهداف محاسبة المسؤولية.

- الهدف الأساسي لمحاسبة المسؤولية هو مساعدة وإرشاد المسؤولين في مراكز المسؤولية للوصول إلى أهداف المؤسسة، والأهداف الرئيسية لتطبيق محاسبة المسؤولية هي كالاتي<sup>3</sup>:
1. تحديد مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
  2. تعريف وتوضيح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
  3. التركيز والتأكيد على الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسة؛
  4. تحدد التكاليف الخاضعة للرقابة من غير الخاضعة لرقابة المسؤولين ضمن المستويات الإدارية المختلفة؛
  5. تزود متخذي القرارات بالمعلومات المهمة كقرار الأداء.

<sup>1</sup> أحمد رمضان أحمد مرتجي، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية (دراسة ميدانية) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2007، ص 27.

<sup>2</sup> يعرب جبيل عبد الرازق كلاب، مدي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود (دراسة تطبيقية) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2008، ص 20.

<sup>3</sup> حنان عبد الله حسن - دور محاسبة المسؤولية في إنجاح الإصلاح الإداري و المالي بحث تطبيقي، مجلة العلوم الاقتصادي و الإدارية العدد 95 بغداد، 2017، ص 242.

الفرع الثالث: مراكز المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة به.

أولاً: أنواع مراكز المسؤولية

يعتبر نظام المحاسبي على أنه ذلك النظام الذي يهدف إلى تسجيل التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية المحدثة لها بحيث يمكن تحديد الانحرافات عن الموازنة وتحديد الاشخاص المسؤولين عن هذه الانحرافات ومن اهم انواع مراكز المسؤولية هي:

**مركز الاستثمار:** وهو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤولية عنها (المدير) عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد حيث يعتقد البعض بعدم كفاية صافي الربح وحدة في تقييم أداء الأقسام، السبب في ذلك أن هذا المقياس أي الربح يتجاهل قيمة الأصول المستثمرة في كل قسم ويحسب العائد على الاصول بالطريقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{العائد على الأصول} = \text{مكاسب مركز الاستثمار} / \text{أصول مركز الاستثمار}$$

**مركز تكلفة:** وهو دائرة النشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحدث بها من تكاليف فقط ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات ورأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته ومساءلته<sup>2</sup>.

**مركز الإيراد:** وهو القسم في المؤسسة المسؤول فقط عن الإيراد التي يحققها، ويكون مدير هذا القسم مسؤولاً فقط عن الإيرادات التي حققها قسمه.

**مركز الربحية:** يكون مدير المركز مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بمركز في نفس الوقت ويشمل تقدير أداء المركز في هذه الحالة الإيرادات التي حققها المركز والتكاليف التي تحملها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات<sup>3</sup>.

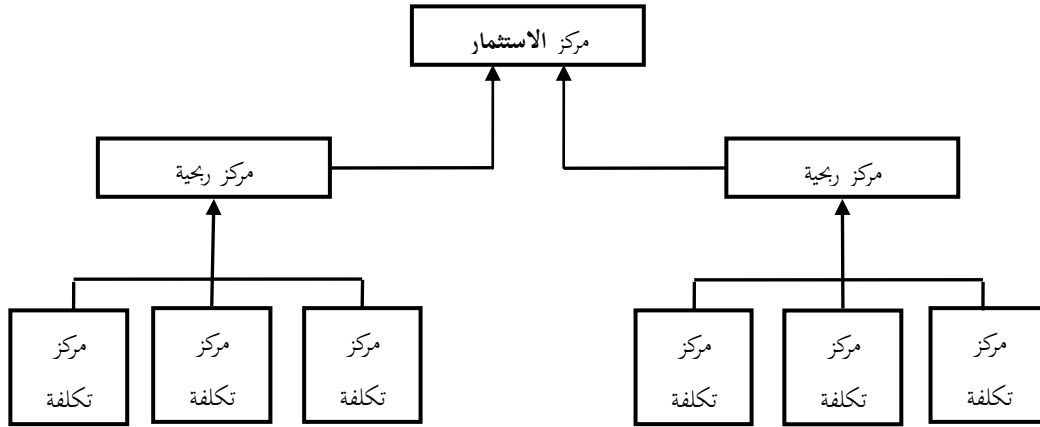
<sup>1</sup> ليستراي هيتجر، سيرج ماتلوتش، المحاسبة الادارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988، ص 463 .

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء مرجع سابق تم ذكره، ص 418 .

<sup>3</sup> كنة باعلي، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير "دراسة حالة المؤسسة تعاوي الحبوب والخضر الجافة، CCL.S مرجع سبق ذكره، ص 9، 10.

شكل رقم (1-1) يوضح

مراكز المسؤولية



المصدر: فخر، نواف، محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية المجلد 20، العدد الأول، 1997 ص 107

حيث يبين الشكل رقم (1-1) كيفية تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية، حيث يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن التكاليف فقط وهو في المرتبة الأولى، ثم يأتي أعلى منه مركز الربحية ويكون مسؤولاً عن التكاليف والأرباح، بينما مركز الاستثمار يأتي تطويراً لمركز الربحية .

ثانيا: المفاهيم الادارية المرتبطة بمحاسبة المسؤولية.

1. محاسبة المسؤولية واللامركزية:

تعني اللامركزية، تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لأكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الاقتصادية وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه. أما باقي فعاليات الإدارة فتتم من طرف باقي المستويات الإدارية في إطار اللامركزية في التسيير، الذي يعد في درجة عليا من الأهمية وذلك لعدة أسباب أهمها نذكر<sup>1</sup>:

- التنظيم (المؤسسة) مقسم إلى وحدات أو دوائر نشاط ذات أحجام يمكن أو يسهل إدارتها؛

<sup>1</sup> ليستراي هينجر، سيرج مانلوتش، المحاسبة الادارية، مرجع سبق ذكره، ص 457.

- اتخاذ القرارات يتم عند ذلك المستوى الذي يكون عنده كل مدير أكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره؛
- اتخاذ القرارات يمكن أن يتم بسرعة وكفاءة أكثر وفي الوقت المناسب؛
- إن مشاركة رجال الإدارة في إتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم؛
- إن مديري مراكز المسؤولية يكون لديهم فرصة ذهبية لإظهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية.

## 2. محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء:

إن الإدارة بالاستثناء هو مبدأ من مبادئ القيادة التبادلية التي تعني على القائد عدم التدخل في العمل ما لم يلاحظ انحرافات من التابعين عن القواعد و المعايير الموضوعية، وأن تدخل القائد ينبغي أن يكون موجها فقط نحو تصحيح الانحرافات أو لجعل العاملين يحققون المستويات والمعايير المطلوبة.

ويؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلى تطبيق ما يعرف بمبدأ الإدارة بالاستثناء، حيث ينعكس تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء في أن نظام محاسبة المسؤولية يهيئ للإدارة العليا التفريغ للقرارات الحيوية والإستراتيجية من خلال تخليصها من تفاصيل الأعمال التي يمكن للإدارات الأقل تأديتها بكفاءة، فأى مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك .

ومما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية و مبدأ الادارة بالاستثناء تمكن في أن قيام المديرين بعدم التدخل في الامور الروتينية هي بمثابة تفويض غير مباشر للصلاحيات والمسؤوليات<sup>1</sup>.

## 3. محاسبة المسؤولية و الادارة بالأهداف:

يتمثل نظام الادارة بالأهداف في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس، حيث يقوم بهذه العملية كل من الرؤساء والمرؤوسين.

حيث أن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف يعني إتفاق الرؤساء بمختلف مستويات السلطة بالمنظمة مع العاملين في وحداتهم على تلك الأهداف المحددة والمتوقع الوصول إليها، والتي يتم مقارنة الأهداف المتوصل إليها بها. فلا بد من النظر للنتائج التي تم مقارنتها مسبقا بما توصلت له المنظمة من أهداف بدلا من التركيز على الأنشطة فقط.

<sup>1</sup> معتمد مفضي الخالدي، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية (دراسة ميدانية) قدم هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة جدارا، الأردن، 2015، ص14.

إن محاسبة المسؤولية لها دور كبير في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية. وتعد الموازنة التخطيطية لمراكز المسؤولية هدفا يسعى المركز إلى تحقيقه، فتقارن النتائج التي تم التواصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها<sup>1</sup>.

ومن خلال ما ذكر سابقا فإن جوهر العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف هو أن جميع الإدارات قد تشاركت سابقا في إعداد الأهداف وفي تحديد المسؤوليات وبالتالي فإن قدرة تنفيذ الأعمال تكون واقعية واقرب للتحقق، وأن أي انحرافات سيتم إيجادها بسهولة وذلك لأن هناك وضوح للأهداف لدى جميع الإدارات.

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 415.

## المطلب الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ولكن مع الإنفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف من أجل الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

## الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.

أصبحت محاسبة التكاليف أمرا ضروريا وحيوي لاستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وتتم هذه المحاسبة بقياس التكلفة بما يخدم أغراض معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكثر قدر ممكن من الكفاءة.

**أولاً: تعريف محاسبة التكاليف:** تعددت تعاريفها ومن أهمها "هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المسؤولية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية لتسيير المؤسسات"<sup>1</sup>.

"محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"<sup>2</sup>.

"محاسبة التكاليف هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية"<sup>3</sup>.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ و الأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف

<sup>1</sup> احمد جابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية\_دراسة حالة بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن شهادة ماجستير في محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011.

<sup>2</sup> A.Rappin, et J.Poly, *Comptabilité Analytique d'exploitation*, DUNOD, Paris, France, 1996, P10.

<sup>3</sup> Sahraoui Ali, *Comptabilité de gestion*, Berti Edition, Alger, 2004, P9.

من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرار<sup>1</sup>.

### ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

- **الوظيفة التسجيلية:** يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
  - **الوظيفة التحليلية:** يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنهج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين<sup>2</sup>.
  - **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات<sup>3</sup>.
  - **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها<sup>4</sup>.
  - **الوظيفية التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها<sup>5</sup>.
- ثالثا: أهداف محاسبة التكاليف.**

يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي<sup>6</sup>:

- \* **قياس تكلفة الوحدات المنتجة:** يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي الربح اوخسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي اخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، ص23.

<sup>2</sup> عاطف الأخرس، إيمان هن ، سمير حمودة، احمدالعري ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص14.

<sup>3</sup> يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006 ، ص2.

<sup>4</sup> يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق ص24، ص25.

<sup>5</sup> يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق ،ص25 .

<sup>6</sup> أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،. 1983 ص3.

\* فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج: تسعى إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج ونوعيته ذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

إن تخفيض التكلفة ممكن عن اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة.

\* تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لإغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل.

\* المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية: تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة كل فرع من فروع المؤسسة.

يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من محاسبة التكاليف المتقدمة. يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها "خطة كمية معبر عنها بقيم مالية لتحقيق أهداف المؤسسة لفترة مالية قادمة تتضمن تحديد الوسائل والأساليب و الموارد الضرورية تلك الخطة"<sup>1</sup>.

\* المساعدة في رسم السياسات السعرية: تساعد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق و الرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق.

الفرع الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف والطرق المعاصرة لإدارة التكلفة.

أولا: أنظمة حساب التكاليف

تعتمد المؤسسة على نظامين أساسيين لمحاسبة التكاليف والتي تتماشى مع طبيعتها ونوعية منتجاتها وأهدافها المرسومة، فقد تتبع نظام تكاليف المراحل، أو نظام تكاليف الأوامر، ولما لهذين النظامين من أهمية كبيرة في محاسبة التكاليف، سنقوم بعرضهما بشيء من التفصيل كما يلي:

<sup>1</sup> احمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص32.

## 1- نظام تكاليف الأوامر

يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها وفقا لمواصفات يحددها العميل، ويقوم نظام تكاليف الأوامر بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استفادت منها<sup>1</sup>. يسعى نظام تكاليف الأوامر إلى تحقيق بعض الأهداف نذكر منها<sup>2</sup> :

- \* يمكن إدارة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة؛
- \* تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من أجل تحقيقها؛
- \* الاستخدام الأمثل و بشكل كفاء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له؛
- \* استخدام البيانات الخاصة لأوامر إنتاج سابقا في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.

تعتمد التكاليف المعيارية في ظل نظام الأوامر الإنتاجية على وضع معايير لكل طلبيه يتم استلامها ومن ثم تحليل انحرافاتها ودراسة أسباب هذه الانحرافات، وبالرغم من إن اعتماد المعايير لكل طلبيه وتحديد انحرافاتها ليس بالأمر الهين لكن لأهمية التكاليف المعيارية واعتبارها أحد الأساليب الأساسية لفرض الرقابة الفعالة على استخدام عناصر التكاليف. يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسات التي تستخدم نظام الأوامر الإنتاجية<sup>3</sup>.

## 2- نظام تكاليف المراحل.

يطبق هذا النظام بالمؤسسات التي يكون إنتاجها نمطي لا يخضع لطلبات الزبائن، حيث أن الإنتاج يسبق التصريف أين تقوم المؤسسة بالإنتاج، التخزين ثم تأتي عملية التسويق، على عكس المؤسسات التي تعتمد على نظام الأوامر الإنتاجية التي يكون التصريف فيها يسبق الإنتاج أين تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج بناء على طلبيه تردها من الزبائن. إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المؤسسات التي تطبق نظام المراحل الإنتاجية سيكون أسهل بكثير من المؤسسات التي تطبق نظام الأوامر الإنتاجية و السبب يعود إلى أن الإنتاج في نظام المراحل الإنتاجية يتدفق بانتظام وتكون الوحدات متماثلة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2003، ص235.

<sup>2</sup> يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008 ص 216 .

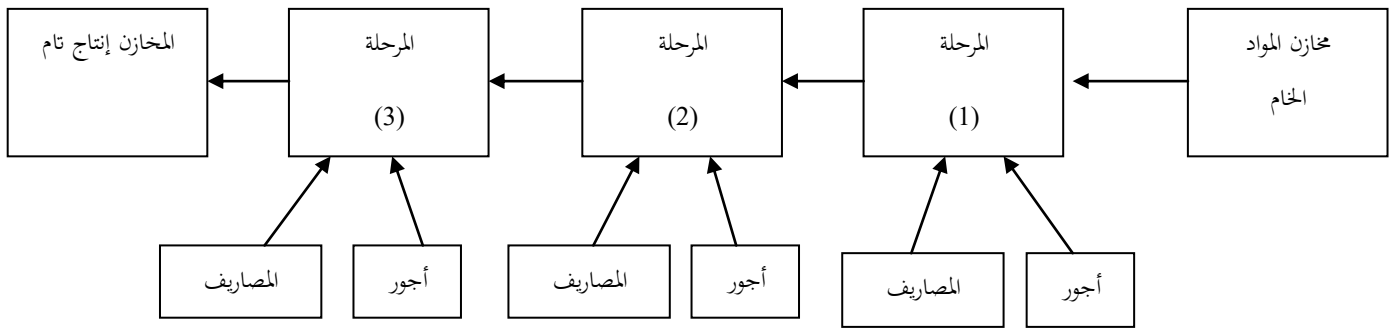
<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (فضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008، ص269.

<sup>4</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص211.

وتختلف المراحل التي يمر بها الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة المنتج ولكن بشكل عام هناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية<sup>1</sup>.

**2 - 1 مراحل الإنتاج المتتابعة (المتتالية):** حيث يمر الإنتاج بمراحل متتالية، متتابعة، أي يمر الإنتاج في المرحلة (1) وبعد أن تجري العمليات التشغيلية عليه في هذه المرحلة، ينتقل إلى المرحلة (2) وهكذا ينتقل إلى المراحل الأخرى إلى أن يصبح إنتاج تام الصنع، ينتقل إلى مخازن الإنتاج التام مثل شركات صناعة الغزل و النسيج، وشركات الأسمت، وصناعة الورق... الخ. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

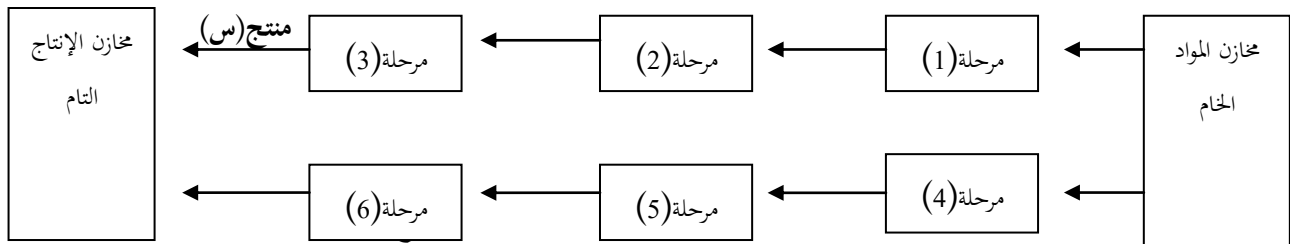
الشكل رقم (1 - 2) المراحل المتتابعة (المتتالية)



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008 ص 67.

**2 - 2 مراحل الإنتاج المتوازية:** وهي تطبق في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في وقت واحد، وكل منتج ينفرد في مرحله المخصصة له، فمثلا المنتج (س) على المراحل 1،2،3، والمنتج (ص) يمر على المراحل 4،5،6 وبعدها تصبح منتجات تامة، تحول إلى مخازن الإنتاج التام ومن أمثلتها الصناعات الغذائية. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (1 - 3) المراحل المتوازية.

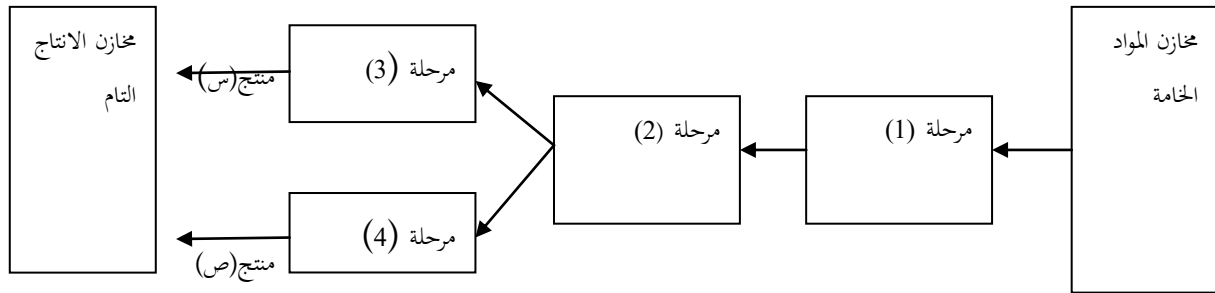


المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008 ص 67.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص 66.

2-3 مراحل الإنتاج المتداخلة: وهي تطبق في المؤسسات التي تشترك منتجاتها بأكثر من مرحلة إلى أن تصل إلى نقطة يفصل كل منتج عن المنتج الآخر، وينفرد كل منتج بمراحله الخاصة وصولاً إلى المنتج النهائي. ففي الصناعات البترولية كل المنتجات تشترك بمرحلي التسخين والتبخير وبعد مرحلة التبخر تنفصل المنتجات في مراحلها المستقلة، حيث ينتج بنزين سيارات والمرحلة الأخرى بالنفط الخام وهكذا.... ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم(1-4): المراحل المتداخلة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008 ص68.

## ثانيا: الطرق المعاصرة لإدارة التكلفة

### 1. محاسبة التكاليف المعيارية

يمكن تعريف التكلفة المعيارية على أنها تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة، وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبلا، في حدود سياسة معينة، لذلك تمثل التكلفة المعيارية الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة فيتم بناء عليه تقويم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالمعيارية لإيجاد الفرق فيما بينهما تتويجا للبرنامج المستهدف<sup>1</sup>.

تقوم محاسبة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ و الأسس والتي يمكن اختصارها فيما يلي<sup>2</sup>:

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

<sup>1</sup> أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 99.

<sup>2</sup> سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978، ص 153.

- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.
- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.
- تهدف طريقة التكاليف المعيارية إلى مجموعة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي<sup>1</sup>:
- المساعدة في فعاليات عمليات التخطيط والرقابة.
- المساعدة في اتخاذ القرارات، خاصة تلك المتعلقة بتسعير المنتجات والخدمات.
- إن التكاليف المعيارية من خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزا كبيرا لأقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفء وهذا يعتبر من أحد عوامل تحقيق المؤسسة لأهدافها الأساسية<sup>2</sup>.

## 2. محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة

بدأت فكرة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عندما طور الباحثان Kaplan et Coper في عام 1987، في الولايات المتحدة نظاما جيدا يستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة، ثم انتشر استخدامه في الكثير من الدول، وقد كان اهتمام الباحثان ينصب على ضرورة الاهتمام بمسببات التكلفة، وقد عرف هذا النظام فيما بعد و أظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تميزا واضحا بدقة توزيع التكاليف غير مباشرة عن النظام التقليدي وحاز على اهتمام الأكاديميين والاداريين، وأصبح شائع الاستخدام وفتح مجالا واسعا أمام البحث والتجديد وإجراء التغييرات في أنظمة الرقابة و تقييم الأداء<sup>3</sup>.

عرفه كوبر بأنه: " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تحميل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولا، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل محي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 217 .

<sup>2</sup> صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006 ص 88.

<sup>3</sup> مليكة مجدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية في مطاحن الواحات \_تقرت\_ مذكرة استر أكاديمي في محاسبة وجباية معمقة، ورقة 2015، ص 04.

<sup>4</sup> لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة: مجمع صيدال- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة- الجزائر، 2017، ص 83.

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، حيث تظهر أهمية هذا النظام من خلال:

- \* تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في الحجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة<sup>1</sup>.
- \* قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- \* يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة، أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.
- \* قياس الطلب على استخدام الموارد حيث أن هذا النظام يحاول قياس ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة<sup>2</sup>.
- ويهدف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى<sup>3</sup>:
- \* تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- \* تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- \* التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- \* يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة على الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- \* يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل تلك الأنشطة؛
- \* تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

<sup>1</sup> أحمد هاشم عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، 2000، ص24.

<sup>2</sup> مليكة مجدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية في مطاحن الواحات \_نشرت مرجع سبق ذكره ص8.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة(فضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص164.

## 2 - 1 استخدامات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها والتي تتسم بالدقة والصحة لذلك تخطى استخدامه كنظام لمعالجة التكاليف ليشمل العديد من المجالات الأخرى نذكر منها<sup>1</sup>:

- **تخصيص التكاليف وتسعير المنتجات:** إن أحد عوامل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتجات والخدمات، فالتغير في بيئة الأعمال واعتماد المؤسسات على تقنيات تصنيع متقدمة زاد من عوامل التحفيز التي تدفع الإدارة إلى تبني نظام حديث مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحقيق الميزات التنافسية.
- **تسعير المنتجات أو الخدمات:** إن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل دقيق ومضبوط، يساعده على توفير معلومات دقيقة والتي بدورها تساعد الإدارة في وضع سياسات تسعيرية تنافسية.
- **اتخاذ القرارات:** نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.
- **التأثير على الموقف السلوكي للأفراد:** فقد استخدمت إحدى المؤسسات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة للفت الانتباه إلى عدد من الأجزاء أو قطع لتخفيض الأنشطة الخاصة بالهندسة ورقابة المواد، ويتم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة للمنتجات على أساس عدد هذه القطع أو المكونات، فهذه المؤسسة استخدمت عدد القطع كمقياس للنشاط ومسبب للتكلفة فيما يتعلق بأنشطة الشراء، التخزين، الاستعلام، صيانة قاعدة البيانات، هذا ما جعل مهندس التصميم يحاول عند التقييم أن يستخدم عدد قليلا من المكونات هذا ما أدى إلى تعديل تكلفة وحدة المنتج.
- **تخفيض التكلفة<sup>2</sup>:** نستنتج مما سبق وبالرغم من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مكلف لكنه يعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع انتقاء الأنشطة الأقل تكلفة في حالة وجود أنشطة تنافسية تؤدي الغرض نفسه، مما ساعد على خفض التكاليف بشكل ملموس دون المساس بتقديم

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التفسير وتحسين الأداء "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لهيئة الري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2010، ص 99.

<sup>2</sup> أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

المنتجات والخدمات وأجودتها، بالإضافة إلى تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال إعادة هيكلة تنفيذ هذا النشاط أو تدريب العمال أو بأي طريقة كانت.

• **تطوير الموازنة:** تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء ووسيلة للتخطيط والرقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية، لهذا فإن إعدادها يتطلب توفر معلومات أكثر دقة ومصداقية وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تعدد الأنشطة التي تعد الموازنة لها من جهة، واستنادها إلى مسببات التكلفة كأساس تبنى عليه الموازنة من جهة أخرى.

• **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف هذا ما يساعدها على اتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ورسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية والتسعير وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

• **تحليل ربحية العميل:** كون أن المؤسسة تعتبر العميل هدف التكلفة الأول بالنسبة لها، فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد على دقة تخصيص تكاليف التسويق والبيع والتوزيع على العملاء وخطوط التوزيع وبالتالي يمكن الإدارة من تحليل ربحيته مما يخلق تفهم أكثر لها، هذا ما يساعد على تسطير سياسات تعظيم الأرباح.

• **قياس الأداء وتحسينه:** يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أنه يساعد المؤسسة في تفهم أكثر احتياجات العملاء.

في نفس السياق يستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة، والذي يعتبر مقياساً لحجم النشاط وأداة لقياس أداء النشاط والرقابة عليه.

بناء عليه فإن جميع مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تهدف إلى تحسين التسيير والعمل على رفع أداء وظائف التسيير في المؤسسة.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

يعتبر تقديم وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع من أهم معايير تحديد البناء البحثي السليم، إذ تساهم في دعم الفهم الايجابي حول موضوع الدراسة. سيتم التطرق في هذا العنصر المترتب حسب متغيرات الدراسة زمنيا حيث تم الاستفادة منها في بناء النموذج المقترح.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة المسؤولية أولا:

دراسة "عبد الرزاق محمد قاسم" آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية" قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24 العدد الأول 2008 - الدكتور عبد الرزاق محمد قاسم.

وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة دولية محكمة ركز الباحث من خلاله على أهمية التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة واعتبره من الشروط الضرورية في تصميم وتطوير نظام معلومات عام ومتكامل للمنظمة. وذلك للمزايا الكبيرة والمهمة التي يحققها هذا التكامل في تقديم معلومات حيوية تساعد الإدارة في تنفيذ العديد من الوظائف واتخاذ العديد من القرارات الإدارية، مثل تقويم إنجاز الأقسام والارتقاء بفعالية العمليات وتكاليف الأنشطة والمنتجات. ويسهم النظام في تحسين كفاءة المنظمة وذلك عبر تقديمه معلومات تبين أفضل الفرص المتاحة لبرامج تحسين كفاءة المنظمة واكتشاف الطاقة غير المستغلة ضمن أنشطة المنظمة. إلا أن تحقيق هذا التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة مرتبط بالعديد من الصعوبات مثل الاختلاف في الأهداف لكلا النظامين، ومن ثم الاختلاف في طبيعة البيانات التي يعالجها كل من النظامين واختلاف أساليب المعالجة، والتي تؤدي في حال عدم تجاوزها، إلى تقديم معلومات مضللة قد تسهم في صنع قرارات غير صحيحة. ومن أهم ما توصل إليه الباحث من نتائج فيما يخص هذه الدراسة:

- يشكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية كنظام يخدم أهداف الرقابة التشغيلية ونظام تكاليف الأنشطة كنظام يخدم القرارات الإدارية أحد المداخل المهمة في تزويد الإدارة بالمعلومات التي تسهم في العديد من عمليات صنع القرارات ضمن المنظمة مثل قرارات قبول طلبية إنتاج، وقرارات تقويم ربحية المنتجات والعملاء، وقرارات تخصيص الموارد على الأنشطة المختلفة.

- يتطلب تحقيق التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة الفصل بين مرحلتين في تطوير هذه النظم، مرحلة بناء قاعدة البيانات، ومرحلة تقويم مخزون قاعدة البيانات، فضلا عن الفصل بين المعطيات التخطيطية والمعطيات الفعلية. مما يمكن من الاستفادة من هذه المعطيات في صنع القرارات، من دون أن تؤدي إلى تزويد المدير بمعلومات مضللة وغير صحيحة عن كفاءة وفعالية أنشطة المنظمة وأقسامها.
- يؤدي هذا التكامل إلى إمكانيات جديدة في تحقيق الرقابة على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية، مما يمكن الإدارة من تبني السياسات الإدارية الحديثة (الإدارة بهدف التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة، التكاليف الهادفة) بفعالية نتيجة توفر المعلومات الضرورية لتطبيق هذه السياسات.

ثانيا:

دراسة علي حسن إبراهيم الجدي (2007) بعنوان " قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية" - دراسة ميدانية - وهي عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول شهادة ماجستير بالجامعة الإسلامية عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل. تحت إشراف الدكتور: علي عبد الله شاهين

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، واقتراح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق هذا النظام. ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره أنسب الأساليب لمعالجة مشكلة البحث، كما تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وشمل مجتمع الدراسة 174 مفردة يعملون في سبع وزارات رئيسية.

وبعد تحليل الاستبيانات المستردة بواسطة الأساليب الإحصائية المختلفة تم التوصل إلى ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والقواعد التي يرتكز عليها هذا النظام حيث تمثلت نتائج الدراسة فيما يلي:

- ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقها .
- لدى الأجهزة الحكومية الفلسطينية هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية ويصف إجراءات العمل، كما يوجد مدير مختص لكل مركز، ولكن هذه الأجهزة تعمل ضمن هيكل تنظيمي ووصف وظيفي غير معتمد

بشكل رسمي للجهات المختصة، كما أن الهيكل التنظيمي يتأثر بدرجة كبيرة بتعاقب الحكومات والوزراء على المؤسسات الحكومية، الأمر الذي يجد من إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال.

- لا يعطي مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط، مما قد يسبب اتخاذ قرارات متسرعة تعود بضرر على الأهداف العامة للمؤسسة العمومية .
- لا يتم ربط تكاليف المراكز بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم، مما يضعف من عملية المساءلة عن عملية الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف.
- لا يوجد نظام للحوافز عادل وموضوعي وذلك لعدم تطبيق مبدأ الثواب والعقاب على كل العاملين بلا استثناء.

وفي الأخير تم عرض جملة من التوصيات أهمها:

- توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وخاصة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بطريقة تعمل على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلاً لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل الممكنة.
- إيجاد نظام للحوافز المادية و المعنوية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية يتفق مع خصوصية نشاطها وعملياتها الخدمية.
- ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس و المبادئ العلمية التي تبني عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد.

ثالثاً:

دراسة "كنزة باعلي (2015) بعنوان "محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير" - دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S (ورقلة خلال 2015)" مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي ميدان علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية شعبة: علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة تحت إشراف الأستاذ: الحاج عرابة.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال محاولة تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية والتحقق من أن كل نشاط في كل مركز يسير وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية مهمة في كل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو غير هادفة، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في

المؤسسة، حيث تم إسقاط الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع باستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة. توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- يوجد لدى المؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية ويصف إجراءات العمل؛
  - هناك تقسيم واضح يبين السلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة؛
  - هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة؛
  - محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة؛
  - تقوم المؤسسة بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية؛
  - الموازونات التقديرية في المؤسسة لها دور في نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابة على مختلف العمليات والخطط في كل وحدة من وحدات المسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية؛
  - لا يتم إشراك العاملين في مختلف المراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التقديرية؛
  - عند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسئول مسئولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات.
- وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها:
- ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء، مما يعزز من ثقة ورضاء الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة؛
  - إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية؛
  - إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها؛
  - إعطاء مراكز المسؤولية الحرية والحق في اتخاذ القرارات بحدوث السلطات الممنوحة لهم بما يتناسب وأهداف الشركة مع توفير الدعم لهم.

رابعاً:

دراسة معتصم مفضي الخالدي (2015) بعنوان "دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية" دراسة ميدانية" قدمت هذا الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة

المجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والأعمال في جامعة-جدارا\_ اربد\_الأردن تحت إشراف: الدكتور نادر أبو طبر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية الرئيسية وهي (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية تحديداً في المنطقة الشرقية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تجميع البيانات من خلال المصادر الثانوية والأولية. ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث أداة الاستبانة، تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من (102) من المدراء الماليين والمحاسبين ومحاسبو التكاليف العاملين في الشركات الصناعية مجتمع الدراسة، وقد تم الاعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي في وصف متغيرات الدراسة كما تم الاعتماد على أساليب الانحدار المتعدد (Multiple regression) في اختبار الفرضيات وتم استخدام اختبار التباين (VIF) و (Tolerance) لقياس قوة نموذج الدراسة وعدم تداخل المتغيرات المستقلة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- هناك دور ايجابي لمحاسبة مراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية.
- تحقيق الميزة التنافسية في الشركة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة.
- إن نظام محاسبة مراكز المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ولكفاءة المستويات الإدارية لتحسين الأداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة أو المعيارية.
- كما أوصت الدراسة بما يلي:
- ضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين في الشركات وذلك لتعريفهم بمزايا محاسبة المسؤولية كإحدى الاستراتيجيات التي تسهم في تحقيق التميز في أداء الشركات بشكل عام.
- زيادة تنسيق بين مراكز المسؤولية، والعمل على توضيح العلاقات فيما بينها، والعمل على رفع مستوى الاداء المقدم من قبل المراكز من خلال عقد الدورات التدريبية، مما يساهم في تطبيق نظام المحاسبة بالشكل الصحيح.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة المركزة على محاسبة التكاليف.

أولاً:

دراسة احمد حابي(2011) بعنوان " دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية\_بسكرة\_ " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارة تخصص محاسبة وتدقيق جامعة \_الجزائر3\_ تحت اشراف د.حفيظ شبايكي مليكة

تمحور موضوع دراسة حول مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس، الأنشطة (ABC) وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأنظمتها والطرق المستخدمة في تحديد مختلفة التكاليف والتكلفة النهائية وتخفيضها. بحيث تم إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال أخذ عينة منها والمتمثلة في مؤسسة صناعات الكوابل الكهربائية بسكرة ENICAB.BISKR والتي استوفت شروط الدراسة من خلال النتائج التالية:

- رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل في تكاليف غير مباشرة تقديرية، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف المباشرة، وتتكيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياساً غير علمي وبالتالي يشكل تكاليف منتجات غير حقيقية.

- رغم أن المؤسسة مقسمة إلى مجموعة من الأقسام والمصالح إلا أنها لا تتبع طريقة الأقسام المتجانسة، والتي تفيدها في حصر كافة التكاليف وإرجاعها إلى مصادرها ليتم في الأخير

- تستبعد المؤسسة تكاليف العمال والآلات لمدة شهر ونصف باعتبارها عطلة سنوية، وهذا كان سابقاً، أما حالياً فهي تعمل طيلة السنة كاملة ولا زالت المؤسسة تستبعد تكاليف تلك العطلة وهذا ما يعتبر خطأً وتحريفاً لأرقام التكاليف.

أهم ما توصلت إليه الدراسة من توصيات:

- نصح المؤسسات الصناعية الجزائرية بإتباع أحد طرق تحديد التكاليف، وهذا يعود عليها بمجموعة من الفوائد.
- الاهتمام بتطبيق طريق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وعلى وجه الخصوص التي تجد نفسها متعثرة في سوق المنافسة الذي بدأ يتسع وينمو بشكل متسارع لأن هذا الطريقة تساعد

في إعادة هيكلة تكاليف منتجاتها واحتساب تكلفة كل منها بشكل دقيق ما يساعدها على اختيار القرار المناسب لتحديد أسعار هذه المنتجات بما يتلاءم و كلفتها وحجم الطلب عليها.

ثانيا:

دراسة بلال بوناب(2014) بعنوان " دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج "دراسة الحالة شركة الاسمنت حامة بوزيان -قسنطينة-" وهي عبارة عن مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير شعبة:علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة مُجد خيضر \_بسكرة\_ تحت إشراف الأستاذ الدكتور: ميلود تومي.

تناول الباحث من خلال دراسته هذه على اعتماد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج الذي يهدف إلى تدنية التكلفة، ومن المعلوم أن عملية الرقابة داخل المؤسسة تخضع لعدة معايير لا بد من توفرها لتكون العملية ناجحة والمساهمة في تحسين الأداء ولهذا فان وجود نظام للمحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها المقدمة بكل دقة و موضوعية ما يساعد في بناء قاعدة أساسية تنطلق منها عملية الرقابة السليمة ما يؤدي بالضرورة إلى زيادة الفعالية الاقتصادية للمؤسسة. توصلت هذه الدراسة إلى عدة النتائج أهمها:

- يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على المحاسبة التحليلية لأنه يعتبر الهدف أساسي لاكتشاف الخطاء.
  - القيام بمراقبة المنتجات بطريقة الآلية حتى ينبغي لنا اكتشاف الثغرات الموجودة بسرعة.
- من أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته و هي:

- تسمح لنا المحاسبة التحليلية بتوفير معلومات بطريقة سريعة ودقيقة فهي تضمن فعالية النظام الرقابة على المنتجات حيث تعمل على تحسين الإنتاجية و بالتالي تعظيم الأرباح.

ثالثا:

دراسة مليكه مُجدي (2015) بعنوان " دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية\_دراسة حالة مؤسسة "مطاحن الواحات" \_تقرت\_ وهي عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني في ميدان:علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية "جامعة قاصدي مرباح \_ورقلة\_ " تحت إشراف الأستاذ: "مُجد الهاشمي حجاج"

تناولت هذه الدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، من خلال محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية.

خص الجزء التطبيقي من هذه الدراسة لمؤسسة مطاحن الواحات "نقرت". حيث تم التوصل إلى أن نظام (ABC) من أفضل الأنظمة أين اثبت قوته وفعالته من خلال تخصيصه لتكاليف غير مباشرة على الأنشطة بدقة. كما توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها نذكر ما يلي:

- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبدل من الطريقة التقليدية المطبقة يمنح للإدارة بيانات دقيقة وتحليلاً أفضل للتكاليف غير المباشرة للمنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة في ما يخص التسيير.
- إن طريقة (ABC) من أفضل الطرق حيث أثبتت قوتها وفعاليتها من خلال تخصيصها لتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة، وهذا ما يمكننا للوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل يساعد متخذي القرار في المؤسسة.

إستناداً على النتائج المتحصل عليها سابقاً، قام الباحث بتقديم بعض الاقتراحات لفائدة المؤسسة الاقتصادية وذلك كما يلي:

- على المؤسسة الاقتصادية الاهتمام بالمحاسبة التحليلية وتخصيص قسم خاص بها؛
- على المؤسسة الاقتصادية محاولة تطبيق نظام (ABC) بدل من الطرق التقليدية، من أجل الوصول لمراقبة جيدة ودراسة مدى فعالية تسيير تكاليف؛

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

بعد القيام بعرض مختلف الدراسات السابقة العربية والمحلية، سنحاول في هذا الجزء مقارنة هذه الدراسات مع دراستنا الحالية وإبراز أوجه التشابه والاختلاف فيما بينهما وذلك من خلال:

**1. المقارنة مع الدراسات المتعلقة بمتغيرات الدراسة:** يمكن إجراء المقارنة في الجدول التالي:

جدول رقم(1 - 1): مقارنة بين الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة والدراسة الحالية

الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة							
الدراسة (7)	الدراسة (6)	الدراسة (5)	الدراسة (4)	الدراسة (3)	الدراسة (2)	الدراسة (1)	
موضوع الدراسة	قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم أداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية	دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها	دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج	دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج	دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم أداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية	دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية	دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية
الهدف	مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء	مقارنة حساب التكاليف في ظل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	اعتماد المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج الذي يهدف إلى تدنية التكلفة نظام المحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية	معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة من خلال محاولة تقسيم هذه الأخيرة إلى مراكز مسؤولية	مقارنة حساب التكاليف في ظل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المحاسبة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية	محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية
عينة الدراسة	الأجهزة الحكومية الفلسطينية	الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة	شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة	مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S ورقلة	الشركات الصناعية السعودية	مؤسسة "مطاحن الواحات" - تقرت	
فترة الدراسة	2007	2008	2011	2014	2015	2015	2015
طريقة معالجة الموضوع	المنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS	المقابلة الشخصية والملاحظة	المقابلة الشخصية والملاحظة	المقابلة الشخصية والملاحظة	المقابلة الشخصية والملاحظة	المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي	المقابلة الشخصية والملاحظة
النتائج المتوصل إليها	ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في	يؤدي هذا التكامل إلى إمكانية جديدة في تحقيق الرقابة	رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية	يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على المحاسبة التحليلية لأنها تعتبر الهدف الأساسي	محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة.	تحقيق الميزة التنافسية في الشركة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية	إن طريقة (ABC) من أفضل الطرق حيث أثبتت قوتها وفعاليتها من خلال

الأجهزة الحكومية الفلستينية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقها	على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية	للمنتجات إلا انه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل تكاليف غير مباشرة تقديرية	لاكتشاف الأخطاء	تقوم المؤسسة بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية.	والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة	تخصيصها لتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة وهذا ما يمكننا للوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل يساعد متخذي القرار في المؤسسة.
---	---	---	-----------------	---	--	--

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدراسات السابقة

• مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

يمكن تحديد جوانب اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة المذكورة خلال هذا البحث فيما

يلي:

من خلال استعراضنا لبعض الدراسات في مجال محاسبة التكاليف وماله أثر كبير في زيادة فعالية القرارات بالنسبة للمؤسسات فقد تم استخلاص العديد من النتائج و التوصيات التي من الممكن أن تثري في الدراسة.

اتفقت دراستنا مع الدراسات السابقة من حيث الهدف و المتمثل في معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة في المؤسسة، إذ أنها تهدف إلى تحقيق كل نشاط في المؤسسة وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية لازمة لكل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية هادفة لتحقيق ربح أو لا لكل منها طريقة خاصة في صياغة هدفه وأسلوب معالجته، في حين يتضح وجه الاختلاف في كون الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتقييم أدوات تحليل الانحرافات محل الدراسة ومعرفة كيفية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لتحقيق بعد التكلفة ويمكن اعتبار الدراسة الحالية مكملية للنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة وذلك لما تهدف إليه الدراسة من:

1. الوقوف على مدى تطبيق المؤسسات الصناعية لمحاسبة المسؤولية والاطلاع على طرق محاسبة المسؤولية المتبعة من طرف المؤسسة، والكشف عن دورها في تحقيق بعد التكلفة.

2. السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، والمعوقات التي تقف أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها بالإضافة إلى التعرف على محاسبة التكاليف كأداة تحليلية فعالة في تسيير المؤسسة وتحقيق أبعاد مسطرة.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للجانب النظري الذي يحتوي على ماهية محاسبة المسؤولية والتعرف إلى أنواع مراكز المسؤولية باعتبار نظام محاسبة المسؤولية من الأدوات الفاعلة في إطار نظم الرقابة الكلية وإدارة التكاليف بصفة قصوى باعتبار أن تحليل الانحرافات متضمن كجزء من حساب التكاليف، وفي محتوى لاحق تم التطرق إلى الخلفية الحسابية والتحليلية للانحرافات بما يمكن لمتخذ القرار التحليل السليم لمضمون الانحرافات ومدلولها، ومن جانب آخر تم عرض أهم الدراسات السابقة بشكل حاولنا من خلاله إدراك هدف الأبحاث ذات الصلة بمتغيري الدراسة ومجالات تركيزها وتقسيمها، والهدف من ذلك الاستفادة منها من جانبين الأول يتمثل في تحديد مجال تركيز دراستنا والثاني الاستفادة من ايجابيتها والعمل على تحسينها ومحاولة ما أمكن تجنب الهفوات التي وقعت.

# الفصل الثاني

دراسة حالة لشركة

الرواد للصناعة

والخدمات ذم م الوادي

## تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول من الدراسة إلى الإحاطة النظرية بالمتغيرين الأساسيين الذين بنيت عليهما الدراسة: محاسبة المسؤولية ونظام محاسبة التكاليف، و بالإضافة إلى التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية لمحاسبة المسؤولية ودورها في تحقيق بعد التكلفة في مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات في ولاية الوادي ولإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة، رأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى مراكز مسؤولية لكل فرد في إنشاء التكاليف في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها وبعد ذلك نقوم باستعراض الأدوات المعتمدة في التحليل، بغية تحقيق أهداف الدراسة حيث تركز هذه الأدوات على ما يسمى بحساب وتحليل الانحرافات ولقد خصصنا هذا الفصل للوقوف على :

\_التعريف بالمؤسسة محل الدراسة؛

\_ الإطار الزمني و أدوات التحليل المعتمدة في الدراسة؛

\_ المناقشة وتحليل النتائج.

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة

المطلب الأول: اختيار عينة الدراسة.

شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م ، من الشركات الخاصة التي تنشط في مجال إنتاج الدقيق، ومن خلال هذا المبحث اعتبرت كعينة للدراسة وهذا من أجل إسقاط الأطر المضربة في واقع الممارسات العملية، وجعل جزء من فرضيات الدراسة حيز الاختبار.

## الفرع الأول: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذ م م.

- إن شركة الرواد للصناعة والخدمات هي شركة إنتاجية وخدمتية ذات مسؤولية محدودة

(S A R L)، وتنتج كل من الدقيق (الفرينة) والنخالة.

- وتعتبر شركة الرواد للصناعة والخدمات من المؤسسات الرائدة في هذا المجال

على مستوى الجهة حيث اثبتت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 2001/04/22 تحت رقم: 001281، وقد قدر

رأس مالها حسب هذا القانون الأساسي ب: 220.000,00 دج وذلك بمساهمة أربعة شركاء، وتم تعديل هذا العقد

في 2007/08/13 ليصبح رأس مال الشركة 20.000.000,00 دج، ولتأخذ التسمية الجديدة: شركة الرواد

للصناعة و الخدمات بعدما كانت تسمى: شركة مطاحن الرواد.

- وتخضع الشركة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول في القانون الأساسي، ويمكنها فتح فروع عبر كامل تراب

الوطن، ويمكن تحويلها إلى أي مكان آخر في التراب الوطني بمجرد قرار من الجمعية العامة.

- مدة انقضاء العقد التأسيسي: حدد عمر هذه الشركة بـ 99 سنة ابتداء من تاريخ قيدها بالسجل التجاري ما

عدا في حالتي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليه في القانون الأساسي.

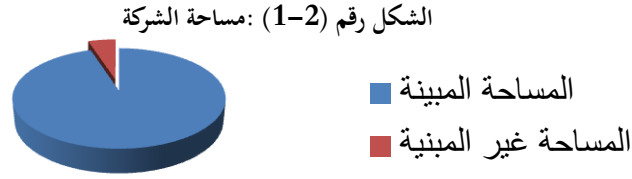
- الموقع الجغرافي: يقع مقر شركة الرواد للصناعة والخدمات بالمنطقة المتعددة النشاطات بكونيين ولاية الوادي،

على الطريق الرابط بين ولايتي الوادي وبسكرة، ويجدها من الجنوب بلدية الوادي ومن الشمال بلدية قمار.

- الهياكل و التركيبات: تحتوي الشركة على الهياكل والتركيبات التالية: الأرضية و المساحة

- تقدر مساحتها الإجمالية ب: 2000 م<sup>2</sup>.

- تقدر المساحة المبينة ب: 1900 م<sup>2</sup>.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الشركة

■ التركيب الصناعي : مطحنتين :

- من صنع صيني شركة CaifenMoeching بطاقة إنتاجية تقدر ب: 1100 قنطار من القمح اللين بالنسبة للأولى، و2000 قنطار من القمح اللين بالنسبة للمطحنة الثانية .
- مطامير التخزين للمادة الأولية: يوجد مطمور معدني سعته 1000 قنطار، ومطمور إسمنتي سعته 700 قنطار.
- مطامير تخزين المنتجات التامة: ستة(06) مطامير لتخزين مادة الفرينة سعة كل واحد منهم تقدر ب:400 قنطار، وأربعة(04) مطامير لتخزين مادة النخالة تقدر سعته ب:250قنطار.
- والتجهيزات تعتبر حديثة، حيث دخلت الوحدة الأولى في الاستغلال سنة 2010، أما الوحدة الثانية فدخلت في الاستغلال سنة 2013.
- مخازن الإنتاج :لدى الشركة مخزين لتخزين المنتجات تامة الصنع، إضافة إلى الفضلات والمهملات، حيث تقدر مساحة الأول ب:600 م<sup>2</sup>، أما الثاني فتقدر مساحته ب: 400 م<sup>2</sup> وهو مستغل عن طريق الإيجار.
- ملحقات وهيكل أخرى:
  - مبنى إداري من ثلاثة طوابق؛
  - ورشات العمل؛
  - مبنيين خاصين بوحدي الإنتاج.
- ❖ منتجات الشركة والمواد المستعملة:
  - المواد المستعملة: تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفرينة، إضافة إلى أكياس التعبئة من مادتي البلاستيك والورق .
  - المنتجات:دقيق(فرينه) : 50 كغ، 25 كغ، 10 كغ، 05 كغ، 01 كغ.

- النخالة: 25 كغ.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة .

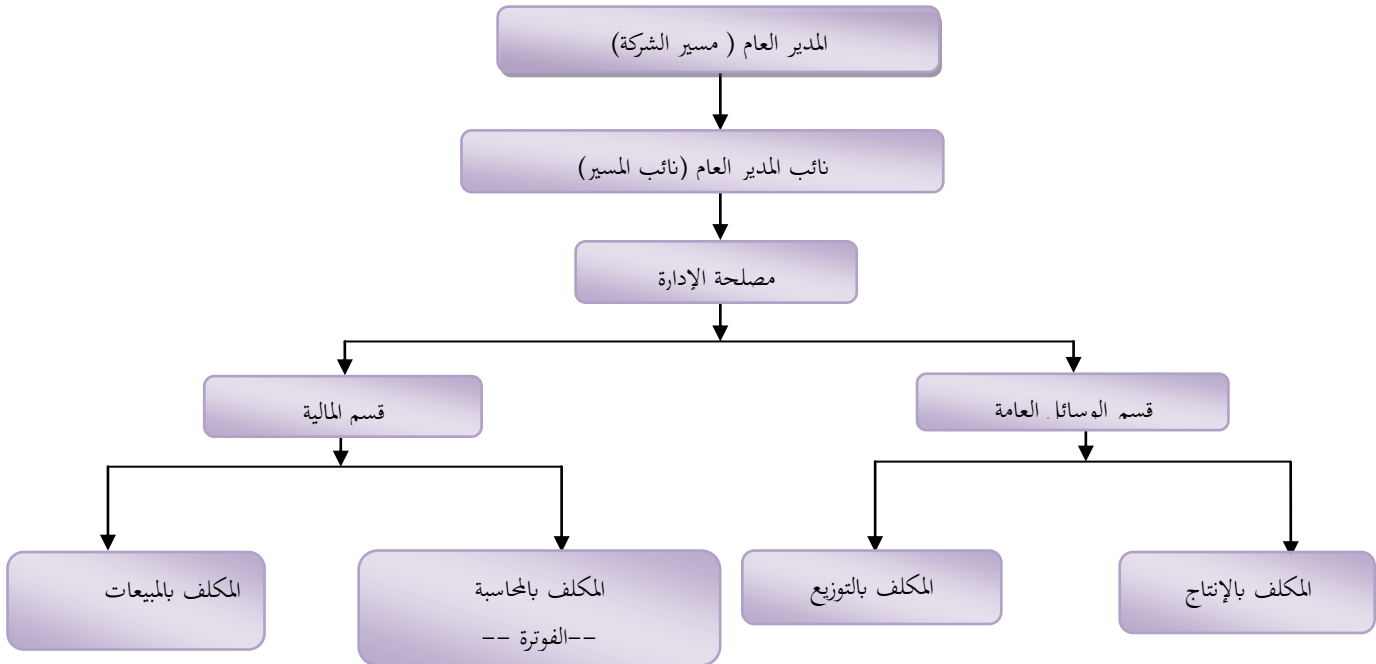
حسب العقد التأسيسي للشركة فإن مسيرها السيد :بالنور إسماعيل، ونائب المسير السيد :بالنور محمد الساسي، مقيدة بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم 0542380/B/01.

وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بعقد جمعية عامة، وذلك لمناقشة الوضعية المالية للمؤسسة ، والنتائج المتحصل عليها خلال السنة المالية، وكذلك تخصيص النتيجة، إما لإعادة استثمارها أو توزيعها على الشركاء حسب الحصة. كما تقوم الشركة بعقد اجتماعات دورية كل شهر لمناقشة سيرورة العمل، وتقييم الأداء، والوقوف على نقاط الضعف والقوة، ودراسة الجوانب المتعلقة بالتمويل، والمبيعات... الخ .

أولاً: الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة: الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة .

ونظراً لأن الشركة يغلب عليها الطابع العائلي للشركاء، لم يتم وضع هيكل تنظيمي بصورة جيدة وواضحة، كما أن الهيكل التنظيمي الموضوع لا يتسم بالتوسع الأفقي المعروف في المؤسسات الكبيرة

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة



المصدر: مصلحة الإدارة في شركة الرواد

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

■ **المدير العام (مسير الشركة):** ويتمثل دوره في الإشراف العام على الشركة وتسييرها، وذلك من خلال التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام، والمحافظة على السير الحسن لها، كما يقوم بإمضاء الوثائق الإدارية وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة، كما يقوم بالعلاقات الخارجية، من حضور لمختلف التفاعلات من ملتقيات وصالونات... الخ .

■ **نائب المدير العام ( نائب المسير):** ودوره يتمثل في مساعدة المدير العام، فهو يسهر على سيرورة العملية الإنتاجية، كما أنه ينوب المدير العام في حالة غيابه في كل المهام المنوطة به .

■ **قسم الوسائل العامة:** ويتضمن هذا القسم قسمان هما :

■ **القسم المكلف بالإنتاج:** وتتمثل مهمته في الإشراف على العمليات الإنتاجية ابتداء من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي، وكذلك التبليغ عن أي خلل قد يحدث على مستوى الوحدات الإنتاجية، كما يقوم بعملية المراقبة والأمن داخل المصنع وكذلك الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات ومعدات الإنتاج.

■ **القسم المكلف بالتوزيع:** ويقوم هذا القسم بتسيير حركة المخزونات من المنتجات والعمل على التوزيع الجيد للعملاء، كذلك توفير وسائل النقل، القيام بمتابعة المخزون من الورشات إلى المخازن، ومن ثم إلى العملاء، وتنفيذ كل العمليات المتعلقة بالتوزيع .

ويقوم هذا القسم بتطبيق بكل المسائل المالية بالاعتماد على الأقسام التالية:

✓ **المكلف بالحاسبة:** ويقوم بما يلي:

- استقبال الوثائق المتعلقة بالحسابات البنكية للشركة؛
- الحسابات المقدمة من طرف كل المصالح؛
- مراجعة عملية التسديد وتحصيل الفواتير المختلفة؛
- العمل على إعداد التقارير الخاصة بنشاط الشركة؛
- تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير، إيصالات استلام، .. الخ)؛
- إعداد الرواتب والأجور.

✓ **المكلف بالمبيعات:** ويقوم بما يلي:

- القيام بعمليات التسويق لمنتجات الشركة؛
- عمليات الإشهار؛
- دراسة تقلبات السوق؛

- تنفيذ القرارات التسويقية للإدارة العليا؛
- تنفيذ عمليات البيع .

ثالثا: تعداد العمال بالشركة و توزيعهم

■ تعداد العمال:

- يبلغ عدد العمال في شركة الرواد للصناعة والخدمات 34 عاملا منهم 6 عمال مؤقتين.

■ توزيع العمال حسب المصالح:

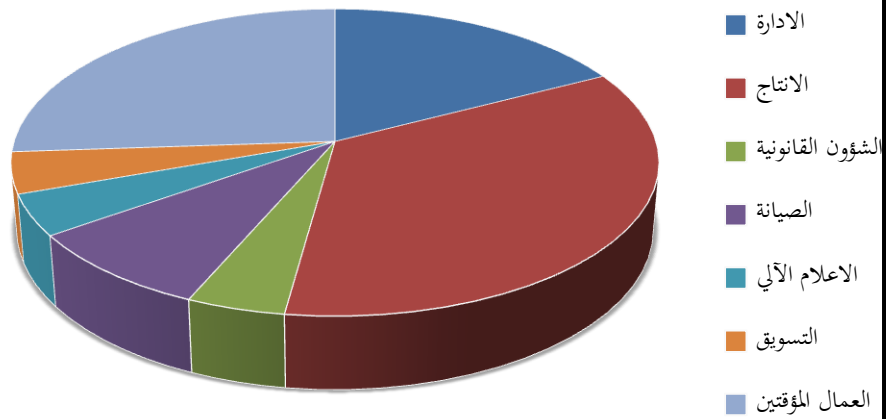
- يبين الجدول التالي عدد العمال و توزيعهم في شركة الرواد للصناعة و الخدمات لسنة 2018.

الجدول رقم (2-1): توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2018.

المصالح	الإدارة	الإنتاج	الشؤون القانونية	الصيانة	الإعلام الآلي	التسويق	العمال المؤقتين	مجموع العمال
عدد العمال	07	22	01	02	01	01	06	34

المصدر: إدارة الشركة.

الشكل رقم (2-3): توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2018



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الشركة.

## الفرع الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة

شركة الرواد التي نحن بصدد تحليلها هي مؤسسة صناعية، والعملية الإنتاجية التي تركز عليها هي تحويل مواد أولية والمتمثلة في القمح اللين إلى منتج نهائي وهو مادة الفرينة، وتتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في ما يلي:

## 1- مرحلة التموين:

تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط، و تتم من خلال التزويد بالمادة الأولية (القمح اللين)، لإنتاج مادة الفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي يتمثل في مادة النخالة، وتقوم الشركة بشراء مادة القمح اللين من الديوان الجزائري المهني للحبوب (o a i c)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية بسكرة (c c l s)، وتتبع هذه الخدمة بشهادة تحاليل مادة القمح اللين المشتراة تبين فيها الصفات النوعية لها، كما تتحمل الشركة في هذه المرحلة مصاريف النقل . تتم عملية وزن الشاحنة المحملة بمادة القمح اللين عند دخولها إلى مكان التفريغ، ومن هنا تبدأ عملية التخزين الأولي، والتي تتم فيها التصفية الأولية من الشوائب والزوائد .

## 2- مرحلة الإنتاج:

تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للشركة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي كما يلي:

2 - 1 مرحلة تصفية وتنقية القمح من الغبار وفصل البذور الأخرى عنه: تتم عملية التنقية وفصل الزوائد عن القمح بواسطة آلات خاصة تعمل بشكل ترتيبي من أجل الوصول إلى تصفية القمح، وإخراجه بشكل جيد .

2 - 2 مرحلة إضافة الماء: في هذه المرحلة تتم عملية غسل القمح وزيادة الماء النظيف بواسطة آلة خاصة، وتتم هذه العملية الحساسة لرفع نسبة الرطوبة للقمح حسب نوعية القمح للوصول إلى نسبة الرطوبة المطلوبة .

2 - 3 مرحلة الانتظار: في هذه المرحلة وبعد عملية الغسل يتم وضع القمح المغسول في مطامير إسمنتية يتم خلالها امتصاص الماء، وتدوم هذه العملية مدة 12 ساعة، ليصبح بعدها القمح جاهز لعملية الطحن .

2 - 4 مرحلة الطحن: وأهم مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث أن المراحل السابقة ما هي إلا عملية تهيئة وتحضير لهذه المرحلة، وتتم عملية الطحن وفق المراحل التالية:

**عملية الطحن الأولى:** وفيها يتم تفريغ القمح في آلة الطحن الأولى والتي تقوم بتقشير وتكسير القمح، وبعدها تتم عملية الغريلة لنتيجة الطحن الأولى بواسطة آلة الغريلة، ويستخرج في هذه العملية نسبة من الفرينة، والباقي يوزع على مجموعة من آلات الطحن حسب حجم و نوعية المادة الخارجة من عملية الطحن الأولى.

**عمليات متتالية من الطحن والغريلة:** كما ذكرنا سابقا فإن النواتج من عملية الطحن الأولى تأخذ مسار معين للطحن و الغريلة وفق معايير تقنية خاصة بعملية إنتاج الفرينة، للوصول إلى المنتج التام الصنع، وعادة ما تتراوح نسبة الفرينة المتحصل عليها ما بين 70% إلى 78% من القمح المطحون والباقي يكون لمادة النخالة. أما نسبة رطوبة الفرينة فتتراوح ما بين 14% إلى 15% .

**2- 5 مرحلة التعبئة و الوزن و التغليف :** وتتم في هذه المرحلة تعبئة المنتج التام الصنع من مادة الفرينة في أكياس ذات تعبئة مختلفة حسب الطلب، وهي عادة 01 كغ، 05 كغ، 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ بواسطة آلات التعبئة الخاصة، و هي تقوم بمجموعة من العمليات من تعبئة، وزن وغلق، ويقوم عليها مجموعة من العمال، وكذلك الأمر بالنسبة لمادة النخالة و التي تعبأ في أكياس 25 كغ.

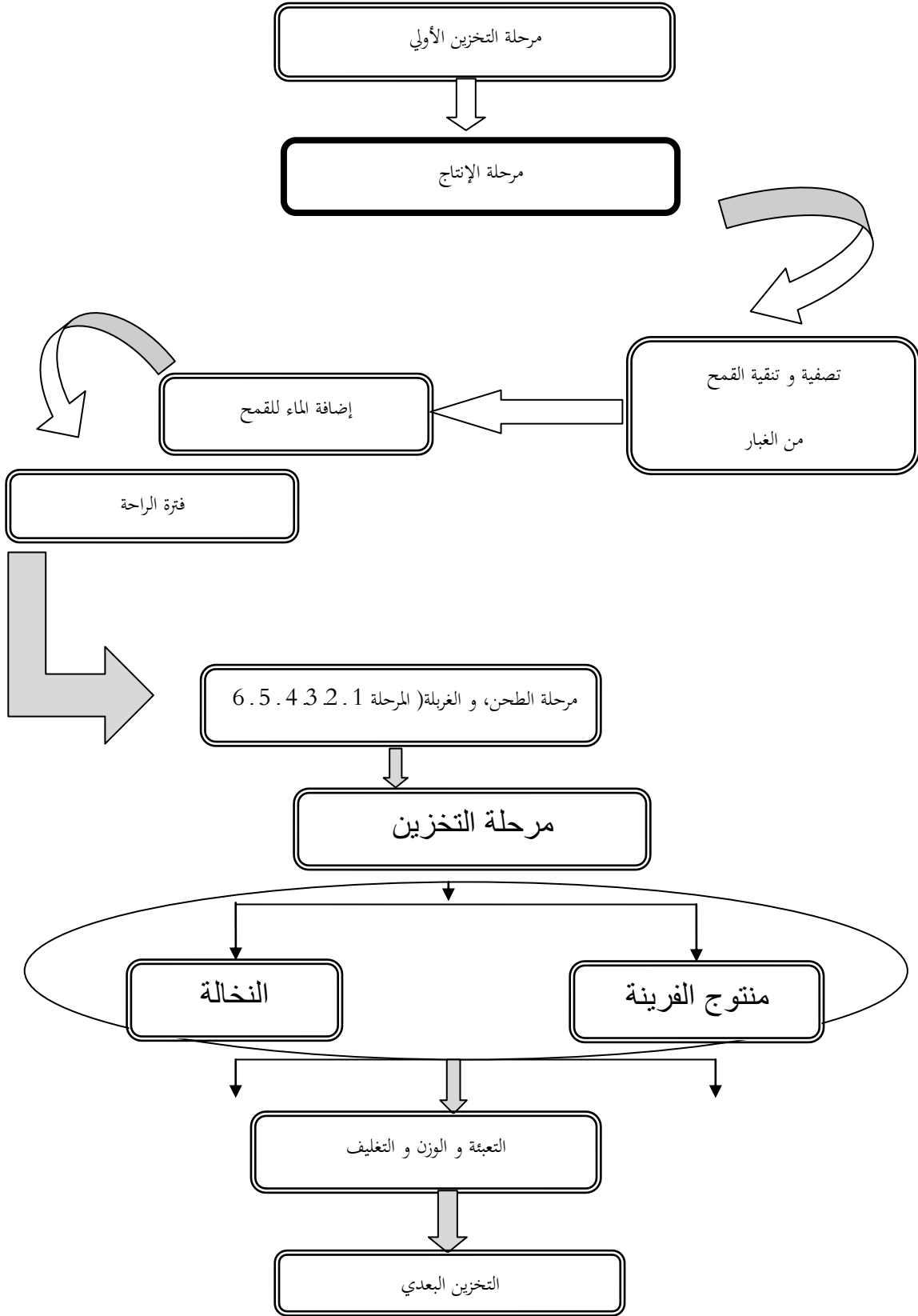
### **3- مرحلة التخزين البعدي**

بعد الانتهاء من الإنتاج، تكون المنتجات جاهزة للتسويق، تنقل المنتجات إلى المخازن، وتوضع في مكان بارد وجاف، لتمكث مدة 24 ساعة قبل توزيعها على الزبائن.

### **4- مرحلة البيع و التوزيع**

وهي المرحلة المهمة في أي مؤسسة إنتاجية، وبما أن شركة الرواد تنتج مادة أساسية، وذات استهلاك واسع فإن عملية الترويج لا تكلف المؤسسة الكثير ولا تأخذ الوقت الكبير، لأنها تتوقف فقط على نوعية الفرينة المنتجة، وبما أن منتجات شركة الرواد تتميز بسمعة طيبة لدى المستهلكين، فإن هذه العملية لا تشكل عقبة لدى الشركة.

الشكل رقم (2-4): مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة و الخدمات



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على معطيات الشركة

## المطلب الثاني: أدوات التحليل

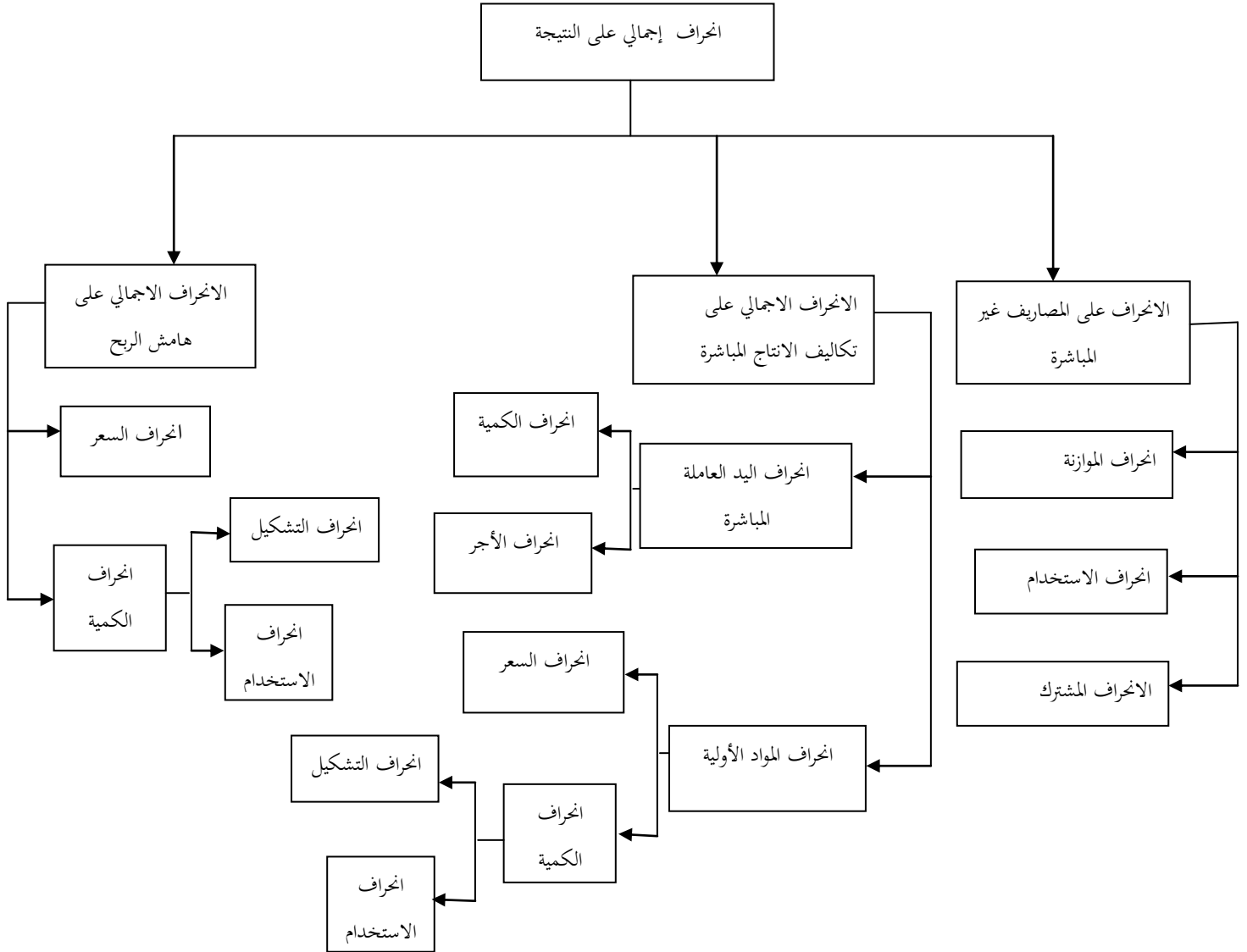
في هذا الإطار نستعرض الأدوات المعتمدة في التحليل، بغية تحقيق أهداف الدراسة، وترتكز هذه الأدوات على ما يسمى بحساب وتحليل الانحرافات، والتي من شأنها أن تحدد مسؤولية مراكز المسؤولية المختلفة، والتي تتحدد بطبيعة المؤسسة محل الدراسة وطبيعة نشاطها.

وعادة ما يتم ربط تحليل الانحرافات الأداء الفعلي عن المخطط له بالأقسام و الأشخاص المسؤولين عنها، كما انه من الضروري أن يتم فحص و اكتشاف الانحرافات في التوقيت المناسب لتسهيل إمكانية تصحيحها قبل يتزايد أثرها السلبي بمرور الزمن مما يؤدي إلى اتساع مدى الخسائر المترتبة عنها.

و على هذا الأساس، نجد أن إدارة المؤسسات الصناعية تسعى جاهدة لوضع نظام لمحاسبة التكاليف يمكن من تطبيق مبادئ محاسبة المسؤولية من خلال ما ينتجه من قياس و تحليل الانحرافات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي و آخرون ، محاسبة التكاليف المقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية ، مصر 2002، ص 88.

الشكل (2 - 5) هيكل حساب وتحليل الانحرافات



المصدر: من إعداد الطلبة

من خلال الشكل البياني: يحلل الانحراف الإجمالي على النتيجة إلى:

- انحراف هامش الربح؛
  - انحراف تكاليف الإنتاج المباشرة؛
  - الانحراف على المصاريف الإدارية و الصناعية غير مباشرة .
- وهي بدورها انحرافات إجمالية جزئية يمكن تحليلها كما يلي:

الفرع الأول: تحليل الانحراف على هامش الربح.

من خلال الشكل أعلاه، و فقا للتحليل الثنائي يمكن تقسيم الانحرافات على الهامش الإجمالي إلى:  
انحراف السعر الناتج عن اختلاف السعر الفعلي عن السعر المقدر حيث<sup>1</sup>:

$$E/MG = mgr * pr - mgp * Qp$$

$$= (Pr - Avp)Qr - (Pp - Avp) * Qp$$

**1 - انحراف سعر البيع:** وهو الانحراف الناتج عن اختلاف سعر البيع الفعلي الذي تم البيع به فعلا عن سعر البيع الذي كان متوقعا البيع به والذي تم اعداد الخطة (الموازنة) بناء عليه، بالتالي فان:

انحراف السعر = (سعر البيع الفعلي - سعر البيع المخطط) × حجم المبيعات الفعلي

$$E/p = (Pr - Pp) * Qp$$

**2 - انحراف حجم المبيعات:** وهو الانحراف الناتج عن اختلاف حجم المبيعات الفعلي عن ذلك الحجم الذي كان متوقعا بيعه والذي تم اعداد الخطة (الموازنة الثابتة) بناء عليه وبالتالى فان:

انحراف حجم المبيعات = (حجم المبيعات الفعلي - حجم المبيعات المخطط) × سعر البيع المخطط

$$E/Q = (Qr - Qp) * Pp$$

**2 - 1 انحراف الاستخدام:** الذي يحسب على أساس الفرق بين الوحدات الفعلية و المخططة لمنتج معين مقيدة بالسعر المقدر و مرجحة نسبة الميزج المخطط بالموازنة، أي أن<sup>2</sup>:

- انحراف الاستخدام = (إجمالي الوحدات الفعلي المباعة من كل المنتجات الفعلية إجمالي الوحدات المباعة المخططة من كل المنتجات) × نسبة الميزج المخططة × سعر البيع المخطط .

وبعبارة أبسط :

انحراف الاستخدام = (عدد الوحدات الفعلي - عدد الوحدات الفعلية وفق التشكيل المعياري) × سعر البيع المخطط.

<sup>1</sup> الأمير إبراهيم عثمان وأحمد محمد كامل سالم، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص42.

<sup>2</sup> الأمير إبراهيم عثمان وأحمد محمد كامل سالم، مرجع سبق ذكره ص45، 46، 48، 47 (بتصرف).

$$E/V_i = \text{انحراف كمية المبيعات؛}$$

$$Q_{ri} = \text{الكمية الفعلية للمبيعات المنتوج } i;$$

$$K_{pi} = \text{الكمية الفعلية وفق التشكيل المعياري للمنتوج } i;$$

$$P_{pi} = \text{السعر الوحدوي المخطط لبيع الوحدة الواحدة من المنتوج } i.$$

**2 - 2 انحراف المزيج (التشكيل):** ويحسب على أساس الفرق بين النسبة الفعلية و المخططة للمنتج داخل المزيج

البيعي مطلوب في سعر البيع المخطط و مرجحا بالكميات الفعلية للمبيعات أي أن :

انحراف التشكيلة = (نسبة المزج الفعلية - نسبة المزج المخطط) × إجمالي عدد الوحدات المباعة فعلا × سعر

البيع الوحدوي المخطط

أو بعبارة أبسط

انحراف التشكيلة = (عدد الوحدات الفعلية وفق التشكيل المعياري - عدد الوحدات المخططة) × سعر البيع

الوحدوي المخطط

**الفرع الثاني: تحليل الانحراف على التكاليف المباشرة**

**1- انحراف تكاليف الإنتاج المباشرة:** تتضمن تكاليف الإنتاج المباشرة كل تكاليف الإنتاج التي تتغير تناسيبا مع

حجم الإنتاج، ولعل أبرز عناصر هذه التكلفة نجدها متمثلة في تكلفة المواد الأولية المستعملة، وتكلفة اليد العاملة

المباشرة.

**1 - 1 الانحراف على تكلفة المواد الأولية المستعملة:** ويحسب على أساس الفرق بين التكلفة المخططة للمواد

الأولية المستعملة، وتكلفة المواد الأولية المستخدمة فعلا، أي أن

انحراف تكلفة المواد المستعملة = (الكمية المعيارية المقابلة للإنتاج الفعلي \* التكلفة الوحودية المعيارية) - (الكمية الفعلية . التكلفة الوحودية الفعلية)<sup>1</sup> .

$$E/CP_{mi} = Q_{pmi} * C_{pmi} - Q_{rmi} * C_{rmi}$$

ويجمل الانحراف على تكلفة المواد الأولية المستعملة إلى<sup>2</sup>:

**1-1-1 انحراف السعر:** ويحسب على أساس الفرق الحسابي بين السعر المعياري والسعر الحقيقي للمواد

الأولية المستعملة بالكميات الفعلية لها، أي أن:

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) . الكمية الفعلية

**1-1-2 انحراف الكمية:** ويحسب على أساس انحراف الكمية المعيارية من المواد الأولية والكمية الفعلية

بالكميات المعيارية، أي أن:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية للمواد المستخدمة - الكمية المعيارية للمواد المستخدمة) . السعر المعياري

ويتطلب تحليل هذا الانحراف إلى عناصره \_ تشكيلة و استخدام \_ ضرورة تحديد الكمية الفعلية طبقاً للنسبة

المعيارية وتحدد هذه الكمية كما يلي<sup>3</sup>:

الكمية الفعلية للمادة طبقاً للنسبة المعيارية = إجمالي الكمية الفعلية . نسبة مزج المادة معيارياً

**1-1-2-1 انحراف التشكيلة:** ويحسب على أساس الفرق بين الكميات الفعلية الموافقة للتشكيل المعياري و

الكميات الفعلية للمواد الأولية المستخدمة بالتكلفة المعيارية بكل مادة أولية مستعملة أي أن:

انحراف التشكيلة = (الكمية الفعلية للمواد المستخدمة - الكمية الفعلية الموافقة للتشكيل المعياري) . السعر

المعياري

<sup>1</sup> د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للإغراض الإدارية (مدخل إدارة التكلفة)، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط1، 2013 ص48.

<sup>2</sup> د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للإغراض الإدارية (مدخل إدارة التكلفة، مرجع سبق ذكره، ص54.

<sup>3</sup> د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، دكتورة. زينب محمد محمد محرم، دكتورة. الاميرة إبراهيم عثمان، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الادارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص215.

1-1-2-2 انحراف الاستخدام: ويحسب انطلاقاً من:

انحراف الاستخدام = (الكمية الفعلية الموافقة للتشكيل المعياري - الكمية المعيارية) × السعر المعياري.

1-2-2 الانحراف على تكلفة اليد العاملة المباشرة: ويحسب على أساس الفرق بين التكلفة المخططة لليد

العاملة المستعملة، وتكلفة اليد العاملة المستخدمة فعلاً، أي أن:

انحراف تكلفة اليد العاملة = (الكمية المعيارية المقابلة للإنتاج الفعلي . التكلفة الوحديّة المعيارية) -

الكمية الفعلية . التكلفة الوحديّة الفعلية)

$$E/CP_{hi} = Q_{phi} * C_{phi} - Q_{rhi} * C_{rhi}$$

ويحلل الانحراف على تكلفة اليد العاملة المستعملة إلى:

1-2-1 انحراف الأجر الساعي: ويحسب على أساس الفرق الحسابي بين الأجر المعياري والأجر الحقيقي لليد

العاملة المستعملة مرجحاً بالحجم الساعي الفعلي، أي أن<sup>1</sup>:

انحراف الأجر الساعي = (الأجر المعياري - الأجر الحقيقي) . الحجم الساعي الفعلي

1-2-2 انحراف الكمية (الحجم الساعي): ويحسب على أساس انحراف الحجم الساعي لليد العاملة عن

الحجم الساعي الفعلي مرجحاً بالأجر الساعي المعياري، أي أن:

- انحراف الكمية = (الكمية الفعلية للساعات المستخدمة الكمية المعيارية للساعات المستخدمة) . السعر

المعياري

ويحلل الانحراف على الحجم الساعي لليد العاملة المستخدمة في حالة تعدد العمالة الممزوجة في المنتج الواحد إلى:

<sup>1</sup> د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للإغراض الإدارية (مدخل إدارة التكلفة)، مرجع سبق ذكره، ص 194.

1 - 2 - 2 - 1 انحراف التشكيلة: ويحسب على أساس الفرق بين الحجم الساعي الفعلي للموافق للتشكيل المعياري والحجم الساعي الفعلي لليد العاملة المستخدمة بالأجر الساعي المعياري لكل نوع من أنواع العمالة المستخدم أي أن:

انحراف الاستخدام = (الحجم الساعي الفعلي للموافق للتشكيل المعياري - الحجم الساعي الفعلي لليد العاملة المستخدمة). الأجر المعياري

1 - 2 - 2 - 2 انحراف الاستخدام: ويحسب انطلاقاً من:

انحراف لاستخدام = (عدد الوحدات الفعلي - عدد الوحدات الفعلية وفق التشكيل المعياري) × سعر البيع المخطط.

### الفرع الثالث: تحليل الانحراف على الأعباء غير المباشرة

يمكن اعتبار تكلفة إنتاج غير مباشرة كل تكاليف تتعلق بتشغيل العمليات الإنتاجية ولا يمكن تتبعها إلى وحدة المنتج، أو أمر الإنتاج المعين بشكل مباشر<sup>1</sup>.

يحتاج تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية عن التكاليف المعيارية إلى مجموعة من التحليلات أكثر وأدق مما يحتاجه تحليل انحرافات المواد الأولية المباشرة أو انحرافات الأجور المباشرة. ويرجع ذلك إلى الصعوبة التي تتصف بها هذه التكاليف من حيث أنها (غير مباشرة) فيصعب تحميلها على وحدات الإنتاج بشكل دقيق وسليم، من حيث أنها تضم بنود كثيرة مختلفة الصفات والمرونة. فهي في حدوثها الفعلي تتأثر بمستوى الإنتاج المحقق وبالكفاءة الإنتاجية للعمال وللآلات وبمعدى قدرة المؤسسة في الحصول على الخدمات اللازمة بكميات كافية وبأسعار معتدلة، كما تتأثر بالاستعدادات والترتيبات وكافة الظروف الأخرى المحيطة بالعملية الإنتاجية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية للنشر، 2003/2002، ص 365 .

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة وانبات) عمان، دار الثقافة للنشر و التوزيع 2011، ص 254.

## 1 - تحليل الانحراف الإجمالي وفق الموازنة الثابتة:

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة بمقارنة التكاليف المعيارية المقابلة لمستوى الإنتاج

الفعلي بالتكاليف الفعلية المستنفذة في الإنتاج الفعلي أي أن<sup>1</sup>:

**الانحراف الإجمالي = التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي - التكاليف الفعلية للإنتاج الفعلي**

**1 - 1 انحراف الموازنة:** يمثل انحراف الموازنة الفرق بين التكاليف المعيارية المخططة وفق الموازنة الثابتة- أي خطة

الموازنة الثابتة المعدة لمستوى الطاقة المعيارية المخطط - وبين التكاليف الفعلية أي أن<sup>2</sup>:

**انحراف الموازنة = التكاليف المعيارية خطة ثابتة - التكاليف الفعلية**

**1 - 2 انحراف الكفاءة (الاستخدام):** يمثل انحراف الكفاءة مقارنة بين النشاط المعياري اللازم للإنتاج الفعلي

وبين النشاط الفعلي المستنفذ في الإنتاج الفعلي وهذه القاعدة تسري على حساب انحراف كفاءة الأجور المباشرة وانحراف الكفاءة في الموازنة الثابتة وكذلك انحراف الكفاءة في الموازنة المرنة.

**انحراف الكفاءة = معدل التحميل الإجمالي . (النشاط المعيارية المقابل للإنتاج الفعلي - النشاط الفعلي)**

**1 - 3 انحراف الطاقة:** يهدف حساب هذا الانحراف إلى تقييم الطاقة غير المستغلة من مستوى النشاط العادي،

إلا أنه سيكون مضللاً حسابه وفقاً للموازنة الثابتة حيث يتوجب استبعاد عناصر التكلفة المتغيرة من المصاريف الصناعية غير المباشرة<sup>3</sup>.

**انحراف الطاقة = معدل التحميل الإجمالي (النشاط الفعلي - النشاط المعياري المقابل للطاقة المعيارية)**

## 2 - تحليل الانحراف الإجمالي وفق الموازنة المرنة<sup>4</sup>:

إن الانحراف الإجمالي هو نفسه في كل من الموازنة الثابتة و الموازنة المرنة. ويتم تحليله وفق الموازنة المرنة كالتالي:

تتمثل الخطوة الأولى في التحليل بتجزئة الانحراف الإجمالي الكلي إلى قسمين: انحراف إجمالي للبنود المتغيرة وانحراف إجمالي للبنود الثابتة حيث يمثل الانحراف الإجمالي الكلي الفرق بين إجمالي التكاليف المعيارية المحملة على الإنتاج

الفعلي وبين إجمالي التكاليف الفعلية أي أن:

يحلل كل من الانحرافين الإجماليين السابقين كالتالي:

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة واثبات)، مرجع سبق ذكره، ص 255.

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة واثبات)، مرجع سبق ذكره، ص 256.

<sup>3</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة واثبات)، مرجع سبق ذكره، ص 257.

<sup>4</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة واثبات)، مرجع سبق ذكره، ص 261، ص 262.

2 - 1 الانحراف الإجمالي للبنود المتغيرة: ويمثل الفرق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة المقابلة للنشاط الفعلي والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية حيث :

الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة = (التكلفة المتغيرة للوحدة من النشاط . مستوى النشاط المعياري المقابل للإنتاج الفعلي) - تكاليف غير المباشرة المتغيرة الفعلية

ويقسم إلى انحراف إنفاق بنود متغيرة وانحراف كفاءة بنود متغيرة.

2 - 1 - 1 انحراف إنفاق البنود المتغيرة: يهدف هذا الانحراف الى استيعاب "التغيرات السعرية" في البنود المتغيرة، لأنه يقيس الفرق بين التكاليف المعيارية المتغيرة وفق النشاط الفعلي المستنفد في إنتاج الدورة وبين التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية أي أن:

انحراف إنفاق البنود المتغيرة = (التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة من النشاط . مستوى النشاط الفعلي) - تكاليف فعلية متغيرة

2 - 1 - 2 انحراف كفاءة البنود المتغيرة: يهدف هذا الانحراف إلى قياس كفاءة العاملين المنفذين، حيث يمثل الفرق بين معدل تحميل النشاط للبنود المتغيرة وفق الساعات المعيارية والفعلية للإنتاج الفعلي أي أن:

انحراف كفاءة البنود المتغيرة = التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة من النشاط (مستوى النشاط المعياري المقابل للإنتاج الفعلي - مستوى النشاط الفعلي)

2 - 2 الانحراف الإجمالي للبنود الثابتة<sup>1</sup>: ويمثل الفرق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المعيارية المقابلة لمستوى النشاط الفعلي والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية، أي أن:

الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة = (معامل التحميل . النشاط المعياري المقابل للإنتاج الفعلي) - تكاليف فعلية ثابتة

ويمكن تحليل انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة كما يلي:

2 - 2 - 1 انحراف إنفاق البنود الثابتة: يمثل المقارنة بين التكاليف المعيارية الثابتة وبين التكاليف الفعلية الثابتة، ويهدف هذا الانحراف إلى قياس "التغير السعري" في البنود الثابتة أي أن :

انحراف إنفاق البنود الثابتة = تكاليف معيارية ثابتة - تكاليف فعلية ثابتة

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة وإثبات)، مرجع سبق ذكره، ص 263، ص 264.

**2-2-2 انحراف الطاقة:** ويهدف إلى قياس تكلفة الطاقة غير المستغلة بالمقارنة بين النشاط المعياري لإنتاج الدورة وبين النشاط المعياري للطاقة المعيارية، وذلك باعتماد معدل التحميل المعياري الثابت أساساً لتقوم حجم الانحراف أي أن:

**انحراف الطاقة = التكلفة الوحيدة الثابتة للنشاط المقابلة لمستوى النشاط العادي. (مستوى النشاط المعياري المقابل للإنتاج الفعلي - مستوى النشاط العادي)**

ويحلل انحراف الطاقة تحليلاً إضافياً إلى انحراف كفاءة بنود ثابتة وانحراف الطاقة العاطلة كالتالي:

**2-2-2-1 انحراف كفاءة البنود الثابتة:** ويهدف هذا الانحراف إلى قياس كفاءة توزيع البنود الثابتة انطلاقاً من انحراف الطاقة السابق على النحو التالي:

**انحراف كفاءة البنود الثابتة = التكلفة الوحيدة الثابتة للنشاط المقابلة لمستوى النشاط العادي. (مستوى النشاط المعياري المقابل للإنتاج الفعلي - مستوى النشاط الفعلي)**

**2-2-2-2 انحراف الطاقة العاطلة:** ويهدف هذا الانحراف إلى قياس تكلفة الجزء العاطل من الطاقة المتاحة وذلك بالمقارنة بين الزمن الفعلي لإنتاج الدورة وبين الزمن المعياري للطاقة المعيارية، وفق معدل التحميل المعياري الثابت. وتعد الإدارة العليا هي المسؤولة عن هذا الانحراف

**انحراف الطاقة العاطلة = التكلفة الوحيدة الثابتة للنشاط المقابلة لمستوى النشاط العادي. (مستوى النشاط الفعلي - مستوى النشاط العادي)**

### المبحث الثاني: التحليل والمناقشة

سنتناول في هذا الجزء من الدراسة، تطبيق أدوات التحليل المعتمدة، والمتمثلة في محاسبة المسؤولية من خلال حساب وتحليل الانحرافات على مستوى أداء مراكز التكلفة والربحية نحو التدرج التالي:

- حساب وتحليل الانحراف على نتيجة الاستغلال؛

- حساب وتحليل الانحرافات على الهامش الإجمالي؛

- حساب وتحليل الانحرافات على التكاليف.

وبعدها يتسنى لنا محاسبة المسؤولية للمراكز على أساس وظائف الاستغلال بالمؤسسة متمثلة في :

- مسؤولية مركز التوزيع؛

- مسؤولية مركز الإنتاج؛

- مسؤولية مركز التمويل.

### المطلب الأول: حساب النتيجة المتوقعة والفعلية. و تحليل انحراف النتيجة لشهر جانفي 2018

قصد القيام بحساب وتحليل الانحرافات، سنحاول تجميع وترتيب البيانات المتعلقة بتكاليف الأداء للفترة المعتبرة بما يتلاءم مع متطلبات التحليل، وعلية سيتم عرض البيانات الأولية لحساب وتحليل الانحرافات المتمثلة في:

- حساب تكلفة الإنتاج المتوقعة والفعلية لكل من منتج الفرينة والنخالة؛
- حساب نتيجة الاستغلال المتوقعة والفعلية لكل من منتج الفرينة والنخالة.

### الفرع الأول: البيانات الأولية لحساب النتيجة المتوقعة والفعلية لشهر جانفي 2018

من خلال البيانات المقدمة لنا من طرف إدارة الشركة، وعن وضعية الاستغلال لشهر جانفي 2018، أمكننا تلخيص ما يلي:

#### • البيانات التقديرية:

#### المشتريات:

مادة القمح اللين: 23100 قنطار، ثمن الشراء: 1285 دج/للقنطار.  
 مصاريف الشراء المباشرة: 70 دج/للوحدة المشتراة، أكياس التعبئة: ما قيمته 1492491 دج.  
 الإنتاج والاستعمالات:  
 مادة الفرينة: 17325 قنطار.  
 مادة النخالة: 5428,5 قنطار.  
 أكياس التعبئة :

منها 466851 دج من مشتريات الأكياس خاصة بمادة الفرينة، و الباقي لمادة النخالة.  
 يد عاملة مباشرة: 50 دج / للوحدة المنتجة.

مصاريف أخرى: 795000 دج، منها 615000 دج لإنتاج مادة الفرينة و الباقي لمادة النخالة.

#### المبيعات:

يتم بيع كل ما ينتج بـ: 1800 دج /وحدة بالنسبة لمادة الفرينة، وبـ: 1200 دج/وحدة بالنسبة لمادة النخالة.  
 مصاريف الإدارة والصيانة:

تبلغ: 1050000 دج تخص قسم التوزيع، منها 700000 دج لمادة الفرينة والباقي لمادة النخالة.

#### • البيانات الفعلية:

#### المشتريات:

مادة القمح اللين: 20976,2 قنطار، ثمن الشراء: 1285 دج/للقنطار.  
 مصاريف الشراء المباشرة: 70 دج/للوحدة المشتراة، أكياس التعبئة: ما قيمته 1540000 دج.  
 الإنتاج والاستعمالات:

تم إنتاج :

مادة الفرينة: 15800 قنطار.

مادة النخالة: 4850 قنطار.

أكياس التعبئة:

منها 1225360 دج من مشتريات الأكياس خاصة بمادة الفرينة، و الباقي لمادة النخالة.

يد عاملة مباشرة: 50 دج / للوحدة المنتجة.

مصاريف أخرى : 721000 دج، منها 232000 دج لإنتاج مادة الفرينة و الباقي لمادة النخالة.

**المبيعات :**

تم بيع كل ما أنتج ب: مادة الفرينة ما قيمته : 28716500 دج، أما مادة النخالة ب 5826270 دج

مصاريف الإدارة والصيانة :

تبلغ : 935000 دج، تخص قسم التوزيع، منها 701250 دج لمادة الفرينة والباقي لمادة النخالة.

**الفرع الثاني: حساب نتيجة الاستغلال المتوقعة والفعالية لشهر جانفي 2018**

يتطلب حساب النتيجة المتوقعة والفعالية لشهر جانفي 2018 التدرج في حساب التكاليف وصولا إلى التكلفة

النهائية لكل من منتجات الفرينة والنخالة.

**أولا: حساب تكاليف الإنتاج التقديرية والفعالية لمنتجات الفرينة والنخالة**

**1 - حساب تكلفة الإنتاج التقديرية لمنتجات الفرينة والنخالة**

الكمية: قنطار. ت . و: الدينار الجزائري. المبلغ: الدينار الجزائري.

جدول رقم(2-2) تكلفة الإنتاج التقديرية لمنتجات الفرينة والنخالة

منتج النخالة			منتج الفرينة			المنتجات البيانات
المبلغ	ت . و	الكمية	المبلغ	ت . و	الكمية	
						تكلفة شراء المواد المستعملة
			29683500	1285	23100	ثمن شراء القمح
			1617000	70	23100	مصاريف الشراء
1025640			466851			أكياس التعبئة
271425	50	5428.5	866250	50	17325	2- يد عاملة
180000		5428.5	615000		23100	3- مصاريف أخرى
7420875			(7420875)	1285	5775	4- تكلفة الفضلات المسترجعة
<b>8897940</b>	<b>1639.115</b>	<b>5428.5</b>	<b>25827726</b>	<b>1490.778</b>	<b>17325</b>	<b>تكلفة الإنتاج التقديرية</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

## 2- حساب تكلفة الإنتاج الفعلية لمنتجات الفرينة والنخالة.

جدول رقم (2-3) تكلفة الإنتاج الفعلية لمنتجات الفرينة والنخالة

النخالة			الفرينة			المنتجات البيانات
المبلغ	ت . و	الكمية	المبلغ	ت . و	الكمية	
						1 تكلفة شراء المواد
			26954417	1285	20976,2	ثمن شراء القمح
			1468334	70	20976,2	مصاريف الشراء
314640			1225360			أكياس التعبئة
242500	50	4850	790000	50	15800	2- يد عاملة
489000		4850	232000		20976,2	3- مصاريف أخرى
6651417			(6651417)	1285	5176.2	4- تكلفة الفضلات المسترجعة
<b>7697557</b>	<b>1587.125</b>	<b>4850</b>	<b>24018694</b>	<b>1520.171</b>	<b>15800</b>	<b>تكلفة الإنتاج الفعلية</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

ثانيا: حساب النتيجة المتوقعة والفعلية، وانحراف النتيجة لشهر جانفي 2018.

### 1 - حساب النتيجة المتوقعة والفعلية لشهر جانفي 2018

جدول رقم (2-4) النتيجة المتوقعة والفعلية، وانحراف النتيجة

النتيجة الفعلية			النتيجة التقديرية			النتائج البيانات
المبلغ	ت . و	الكمية	المبلغ	ت . و	الكمية	
						رقم الأعمال
28716500	1817,5	15800	31185000	1800	17325	القرينة
5820000	1200	4850	6514200	1200	5428.5	النخالة
						تكلفة الإنتاج
24018694	1520.171	15800	25827726	1490.778	17325	القرينة
7697557	1587.125	4850	8897940	1639.115	5428.5	النخالة
935000			1050000			مصاريف الإدارة والصيانة
RR =1885249			RP=1923534			نتيجة الاستغلال
-38285 غير ملائم			الانحراف الإجمالي على النتيجة			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

### 2 - حساب وتحليل الانحراف الإجمالي على نتيجة الاستغلال لشهر جانفي 2018

من خلال حساب النتيجة المتوقعة والفعلية للاستغلال المقابلة لشهر جانفي 2018 يمكننا حساب الانحراف

الإجمالي على النتيجة كما يلي:

$$E/R = RR - RP = 1885249 - 1923534 = (-38285)$$

ويمكن تحليل الانحراف الإجمالي على النتيجة إلى:

- الانحراف الجزئي على الهامش الإجمالي؛

- الانحراف الجزئي على تكلفة الإنتاج؛

- الانحراف الجزئي على الأعباء غير المباشرة .

## 2 - 1 الانحراف على الهامش الإجمالي:

$$E/MG = Pr * Qr - Pp * Qp$$

$$E/MG = [(1817.5 * 15800) + (1200 * 4850)] \\ - [(1800 * 17325) + (1200 * 5428.5)] = -3162700$$

وعليه يكون:

الانحراف على الهامش الإجمالي لمنتوج الفريضة:

$$E/MG1 = (1817.5 * 15800) - (1800 * 17325) = -2468500$$

الانحراف على الهامش الإجمالي لمنتوج النخالة:

$$E/MG2 = (1200 * 4850) - (1200 * 5428.5) = -694200$$

وللتأكد من صحة النتيجة نجد أن:

$$E/MG = E/MG1 + E/MG2 = (-2468500) + (-694200) = -3162700$$

## 2 - 2 الانحراف الجزئي على تكلفة الإنتاج:

من خلال البيانات الأولية المتعلقة بتكلفة الإنتاج، يمكننا حساب الانحراف بين التكلفة المتوقعة والفعالية على أساس كل منتج كما يلي:

2 - 2 - 1 الانحراف على تكلفة إنتاج الفريضة:

بالرجوع إلى التكلفة المتوقعة والفعالية لإنتاج منتج الفريضة يمكننا حساب الانحراف الجزئي على تكلفة الإنتاج لمنتوج الفريضة كما يلي:

$$E/CP1 = (CPp1 * QPp1) - (CPr1 * QPr1) \\ = (1490.778 * 17325) - (1520.171 * 15800) = 1809032$$

2 - 2 - 2 الانحراف على تكلفة إنتاج النخالة:

بالرجوع إلى التكلفة المتوقعة والفعلية لإنتاج منتج النخالة، يمكننا حساب الانحراف الجزئي على تكلفة الإنتاج لمنتج النخالة كما يلي:

$$E/CP2 = (CPp2 * QPp2) - (CPr2 * QPr2)$$

$$E/CP2 = (1639.115 * 5428.5) - (1587.125 * 4850) = 1200383$$

ويجمع انحراف تكلفة الإنتاج لمنتج الفرينة والنخالة نجد الانحراف الجزئي على تكلفة الإنتاج كما يلي:

$$E/CP = E/CP1 + E/CP2 = 1809032 + 1200383 = 3009415$$

2 - 3 الانحراف الجزئي على المصاريف الإدارية:

من خلال جدول حساب نتيجة الاستغلال الفعلية والتقديرية يمكننا حساب الانحراف الجزئي على المصاريف الإدارية كما يلي:

$$E/CDE = CDEP - CDER \quad E/CDE = 1050000 - 9350000 \\ = 115000$$

وللتأكد من صحة التحليل نعود إلى العلاقة بين الانحرافات الجزئية والانحراف على النتيجة حيث:

$$E/R = E/MG + E/CP + E/CDE$$

$$E/R = (- 3162700) + 3009415 + 115000 = -38285$$

المطلب الثاني: تحليل الانحرافات الجزئية على النتيجة لشهر جانفي 2018

قصد التعمق في التحليل للحصول على مسؤولية مراكز التكلفة والربحية بالمؤسسة سنقوم بتحليل الانحرافات الجزئية على نتيجة الاستغلال لشهر جانفي 2018 لكل من منتج الفريزة والنخالة.

الفرع الأول: تحليل الانحراف الجزئي على الهامش الإجمالي

من خلال ما تقدم توصلنا إلى الانحراف الجزئي على الهامش الإجمالي للمبيعات لكل من منتج الفريزة والنخالة كما هو ملخص في الجدول التالي:

جدول رقم (2-5) تحليل الانحرافات الجزئية للهامش الإجمالي على أساس المنتجات

الانحراف	البيانات الفعلية			البيانات التقديرية			النتائج البيانات
	Pr * Qr	pr	Qr	Pr Qp	pp	Qp	
E/MGi	28716500	1817,5	15800	31185000	1800	17325	الفريزة
-2468500	5820000	1200	4850	6514200	1200	5428.5	النخالة
-694200	34536500			37699200			E/MGi
-3126700							

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه يمكن تحليل الانحراف الجزئي للهامش الإجمالي على أساس المنتجات كما يلي:

جدول رقم (2-6) تحليل انحرافات سعر وحجم المبيعات على أساس المنتجات

E/MGi	E	Pp	Qr - Qp	E/Qi	الانحرافات المنتجات
		Qr	Pr-Pp	E/Pi	
2468500 -	2745000 -	1800	1525 -	E/Q1	الفريزة
	276500	15800	17.5	E/P1	
694200 -	694200 -	1200	578.5 -	E/Q2	النخالة
	0	4850	0	E/P2	
- 3162700	الانحراف الجزئي على الهامش E/MG				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه بناء على مبيعات منتوجات المؤسسة نقوم بتحليل انحراف الكمية إلى انحراف الاستخدام وانحراف التشكيلة:

جدول رقم(2-7) تحليل انحرافات حجم المبيعات إلى انحرافات الاستخدام والتشكيلة(المزيج)

E/Qi	Q	Pp	Kpi-Qp	E/Ci	الانحرافات المنتجات
		Pp	Qr- Kpi	E/Vi	
- 2745000	-3307500	1800	-1837.5	E/C1	الفرينة
	562500	1800	312.5	E/V1	
-694200	-319200	1200	-266	E/C2	النخالة
	- 375000	1200	- 312.5	E/V2	
- 3439200	الانحراف الجزئي على حجم المبيعات E/Q				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

واستجابة لحساب الانحرافات أعلاه يتوجب حساب الكميات الفعلية وفق التشكيل المعياري، فمن خلال توصيف عملية الإنتاج لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات ذكرنا أن العمليات المتتالية للطحن والغريلة تنتج نسبة تتراوح بين 70% إلى 78% من كمية مدخلات القمح اللين كفرينة، والباقي يمثل كمية النخالة، ومن خلال البيانات التقديرية نجد أن نسبة الفرينة المقدرة بلغت 75% (23100/17325) وبناء على ذلك تكون الكميات الفعلية وفق التشكيل المعياري:

الفرينة:

$$KP_1 = (15800 + 4850) * 0.75 = 15487.5$$

النخالة:

$$KP_2 = (15800 + 4850) * 0.25 = 5162.5$$

الفرع الثاني: تحليل الانحرافات على التكاليف

في هذا الجزء من التحليل سنحاول تحليل الانحرافات المسجلة على مختلف التكاليف المكونة للتكاليف النهائية للمنتجات التي تختص المؤسسة في إنتاجها.

**1 - تحليل الانحراف الجزئي على تكلفة الإجمالية للإنتاج:**

من خلال حساب النتيجة الفعلية و المتوقعة لشركة الرواد للصناعة والخدمات المتعلقة بشهر جانفي 2018، وعن التكلفة التقديرية والفعلية للإنتاج لخصنا بيانات الجدول التالي:

جدول رقم (2-8) الانحراف الجزئي على تكاليف الإنتاج

الانحراف	البيانات الفعلية			البيانات التقديرية			النتائج البيانات
	E/Cp	CPr*Qr	CPr	Qr	CPp*Qp	CPp	
1809032	24018694	1520.171	15800	25827726	1490.778	17325	الفرينة
1200383	7697557	1587.125	4850	8897940	1639.115	5428.5	النخالة
3009415	31716251			34725666			E/Cp

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه يمكن تحليل الانحراف الجزئي لتكاليف الإنتاج على أساس المنتجات كما يلي:

جدول رقم (2-9) تحليل انحرافات تكلفة الإنتاج على أساس المنتجات

E/CPi	E	Pp	Qr - Qp	E/Qi	الانحرافات المنتجات
		Qr	Pr-Pp	E/Pi	
1809032	2273436.45	1490.778	1525	E/Q1	الفرينة
	-464409.4	15800	29.393 -	E/P1	
1200383	948228.028	1639.115	578.5	E/Q2	النخالة
	252151.5	4850	51.99	E/P2	
3009415	الانحراف الجزئي على الهامش E/CP				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه بناء على حجم الإنتاج بالمؤسسة لشهر جانفي 2018 نقوم بتحليل انحراف الكمية إلى انحراف

الاستخدام وانحراف التشكيلة كما يلي:

جدول رقم(2-10) تحليل الانحرافات حجم الإنتاج على أساس المنتجات

E/Qi	Q	Cp	Kpi-Qp	E/Ci	الانحرافات المنتجات
		Cp	Qr- Kpi	E/Vi	
2273436.45	- 465868.13	1490.778	- 312.5	E/C1	الفرينة
	2739304.58	1490.778	1837.5	E/V1	
948228.028	512223.438	1639.115	312.5	E/C2	النخالة
	436004.59	1639.115	266	E/V2	
3221664.478	الانحراف الجزئي على حجم المبيعات E/Q				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

## 2 - تحليل الانحراف على تكلفة شراء القمح المستعمل

من خلال حساب تكلفة الإنتاج التقديرية و الفعلية لشهر جانفي 2018، وعن تكلفة شراء القمح المستعمل يمكننا توضيح البيانات كما يلي:

جدول رقم(2-11) الانحراف على تكلفة شراء القمح المستعمل

الانحراف	البيانات الفعلية			البيانات التقديرية			النتائج البيانات
	Cr*Qr	Cr	Qr	CP*Qp	CP	Qp	
2066375	21409000	1355	15800	23475375	1355	17325	القمح المستعمل في الفرينة
1173701	6651424	1355	4908.8	7825125	1355	5775	فضلات مسترجعة في نخالة
3240076	28060424			31300500			E/M

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

ولتحليل أعمق يمكن تحليل الانحراف على تكلفة القمح المستعمل كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(2- 12) تحليل الانحراف على تكلفة القمح المستعمل

E/CPi	E	Pp	Qp - Qr	E/Qi	الانحرافات المنتجات
		Qr	Pp - Pr	E/Pi	
2066375	2066375	1355	1525	E/Q1	القمح المستعمل في الفرينة
	0	15800	0	E/P1	
1173701	1173701	1355	866.2	E/Q2	فضلات مسترجعة في نخالة
	0	4908.8	0	E/P2	
3240076	الانحراف الجزئي على الهامش E/CP				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

### 3- تحليل الانحراف على تكاليف الإنتاج الصناعية و الادارية

في هذا الجزء من التحليل سنقوم بدراسة وتحليل التكاليف الصناعية والإدارية غير المباشرة لشهر جانفي 2018، ونظرا لصعوبة الفصل بين جزئها الثابت عن المتغير سيم إعادة تصنيفها إلى:

- مصاريف صناعية مرتبطة بإنتاج الفرينة؛
- مصاريف صناعية مرتبطة بإنتاج النخالة؛
- مصاريف إدارية وتوزيعية.

فمن خلال البيانات الفعلية والتقديرية لشهر جانفي 2018، وعن مستويات التكاليف الصناعية والإدارية غير المباشرة لخصنا بيانات الجدول أدناه:

جدول رقم(2-13)تحليل التكاليف الصناعية والإدارية غير المباشرة

الانحراف	البيانات الفعلية			البيانات التقديرية			التأثير البيانات
	CPr*Qr	CPr	Qr	CPp*Qp	CPp	Qp	
76250	790000	50	15800	866250	50	17325	م. ي. ع الفريئة
383000	232000		20976.2	615000		23100	م. ص. الفريئة
28925	242500	50	4850	271425	50	5428.5	م. ي. ع النخالة
-309000	489000		4850	180000		5428.5	م. ص. النخالة
115000	935000			1050000			م. ادارية
294175	2688500			2982675			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

### المطلب الثالث: محاسبة مسؤولية المراكز وتقييم بعد التكلفة

في هذا الجزء من الدراسة الميدانية سنقوم بمحاسبة مراكز التكلفة الربحية من خلال المقارنة بين مستويات الأداء المخطط والفعلي لكل مركز حتى يتسنى لنا الوقوف على نقاط القوة والضعف المرتبطة بمسببات التكلفة من جهة والعمل على تحسين الأداء بما يضمن خلق ميزة تنافسية لمتوج المؤسسة محل الدراسة من خلال بعد التكلفة .

### الفرع الأول محاسبة مراكز المسؤولية.

بناء على حساب وتحليل الانحرافات لشهر جانفي 2018.

سنقوم بمحاسبة مسؤولية مراكز المسؤولية التالية :

- مركز التوزيع؛
- مركز الإنتاج؛
- مركز التموين.

1- محاسبة مسؤولية مركز التوزيع: يهتم مركز التوزيع بتصريف المنتجات التي تختص المؤسسة في إنتاجها إلى السوق. فهو ملزم أمام إدارة المؤسسة بتقدير الكميات الممكن بيعها، وبالسعر المناسب للبيع، وعلى هذا الأساس يمكن إظهار مسؤوليته من خلال الانحراف على الهامش الإجمالي كما يلي:

- ظهر الانحراف على الهامش الإجمالي لمبيعات منتوج الفرينة سالبا بقيمة 2468500 دينار وهو انحراف في غير صالح المؤسسة يتحمل مسؤوليته قسم مركز التوزيع بقيمة 276500 دينار كانحراف ملائم لمصلحة المؤسسة بما انه استطاع تحقيق زيادة في سعر الوحدة بمبلغ 17.5 رغم أن تسعير هذا النوع من المنتجات واسعة الاستهلاك يخضع لنظام رقابة مشدد، وهو ما يفسر بالمجهودات المبذولة من طرف إدارة التسويق والتوزيع في ابتكار طرق التعبئة والتغليف، وعن نسبة الزيادة المحققة في هذا المجال من المسؤولية ونجدها بلغت 0.972 بالمئة .

- أما عن الانحراف في الكمية فقد بلغ 2745000 دج، وهو انحراف غير ملائم لمصلحة المؤسسة، حيث تراجعت كمية المبيعات الفعلية غير المقدرة ب 1525 قنطار، وبالرجوع إلى الكمية المنتجة لشهر جانفي سنجدتها بلغت 15800 قنطار وهي نفسها الكمية المباعة، وعليه مسؤولية الانحراف على كمية المبيعات لا يقع في مجال مسؤولية مركز التوزيع.

- ظهر الانحراف على الهامش الإجمالي لمبيعات منتجو النخالة سالب بقيمة 694200 دج وهو الانحراف في غير مصلحة المؤسسة إلا أن مركز التوزيع لا يتحمل مسؤولية هذا الانحراف بما انه استطاع تصريف المنتج بالسعر المقدر له إن يكون  $E/P2=0$

- إما عن مسؤولية مركز التوزيع تجاه كمية مبيعات منتجو النخالة فلا يتحمل إي جزء منها بما انه استطاع تصريف كل مآتم إنتاجه لنفس الفترة المعتبرة .

## 2- محاسبة مسؤولية مركز الإنتاج:

تعتقد مسؤولية مركز الإنتاج نظر لخصوصيته، فهو من جهة يرتبط بجميع مراكز المسؤولية بالمؤسسة، حيث تجمعها علاقة كبيرة بمركز التوزيع، وأخرى بمركز التموين، وثالثة بمركز الإدارة، ومن جهة أخرى تصعب محاسبة التكلفة فيه بما أنه يختص في إنتاج منتجين، الأول منتج رئيسي والثاني منتج ثانوي، حيث يصعب تقييم تكلفة إنتاج هذا الأخير في أن هامش الربح المقدر غير محدد النسبة أو القيمة، وفي ظل هذه المعطيات حاولنا تقييم مسؤولية مركز الإنتاج من خلال:

2-1 مسؤولية مركز الإنتاج من الانحراف على الهامش الإجمالي: من خلال حساب وتحليل الانحراف على الهامش الإجمالي لمبيعات شهر جانفي 2018 وتحديد مسؤولية مركز التوزيع، نجد أن مسؤولية مركز الإنتاج تتلخص في انحراف كمية مبيعات منتجو الفرينة الذي قدر بانحراف غير ملائم بقيمة 2745000 دج حيث لم يلتزم مركز الإنتاج بإنتاج كمية قدرها 1525 قنطار وهو ما يقع خارج مسؤوليته بما أن الكميات المقدرة للقمح المشتري لم

تتحقق بعجز قدره 2123.8 قنطار وهي الكمية من المدخلان التي بإمكانها أن تحقق إضافة للكميات المنتجة من الفرينة 1599.25 قنطار.

كما أن الملاحظ في نسبة إنتاج الفرينة إلى إجمالي مدخلات القمح اللين يجد أنها حققت ربح فعالية بكمية تمثل  $20976.2 (0.753-0.75) = 62.9286$  قنطار بما أن نسبة المزج الفعلية بين الفرينة والنخالة ارتفعت لصالح منتج الفرينة .

- ظهر الانحراف على الهامش الإجمالي لمنتج النخالة غير ملائم بمبلغ 694200 دج، وهو ناتج عن تراجع الكمية الفعلية للنخالة مقارنة بالمقدرة بواقع 587.5 قنطار وتظهر مسؤولية مركز الإنتاج من خلال تراجع الكمية الفعلية للإنتاج مقارنة بالمقدرة له ب 578.5 قنطار وهي الكمية التي يؤخذ منها جزء ايجابي يتمثل في إخلال إنتاج الفرينة بدلا من النخالة الذي فسره زيادة نسبة تحويل القمح إلى فرينة بواقع 62.9286 قنطار، وعليه تقصر مسؤولية تراجع الكميات المنتجة من النخالة بما يعادل 515.5714 قنطار.

## 2-2 مسؤولية مركز الإنتاج من الانحراف على تكلفة الإنتاج

اظهر حساب الانحراف على تكلفة الإنتاج انحرافا ايجابيا بقيمة 3009415 دج منه 1809032 دج متعلقة بمنتج الفرينة والباقي لمنتج النخالة، وبالرجوع إلى تفصيل تكلفة الإنتاج التقديرية والفعلية نجد أن هذا الانحراف الايجابي يرجع إلى انخفاض التكلفة الفعلية للمصاريف الأخرى مقارنة بنصيرتها التقديرية بقيمة 383000 دج متعلقة بمنتج الفرينة ومبلغ 309000 دج كانحراف سلبي تعلق بمنتج النخالة. إما عن نصيب القنطار المنتج من التكلفة المتعلقة بأكياس التعبئة فقد سجلنا انحراف سلبي بقيمة 50.55 دج تعلق بمنتج الفرينة وآخر ايجابي بقيمة 124.13 دج كل قنطار منتج من النخالة، إلا أن مسؤولية هذين الانحرافين تظل مشتركة بين مركز التموين والإنتاج، حيث يتحمل الأول مسؤولية تكلفة شراء الأكياس، إما الثاني فيتحمل فعالية استخدامها في الإنتاج . وبخصوص تكلفة اليد العاملة فلا نسجل أي انحراف في التكلفة بما أنها تسعر على أساس الكميات المنتجة، إلا ذلك الانحراف المتعلق بتغير حجم الإنتاج الفعلي عن المقدر والذي كان ايجابي بقيمة 67250 دج ومتعلق بمنتج الفرينة ومثله بقيمة 28925 دج متعلق بمنتج النخالة.

## 3- مسؤولية مركز التموين:

تظهر مسؤولية مركز التموين من خلال التزامها بتوفير المواد الأولية اللازمة لعملية الإنتاج بالكمية المناسبة والتكلفة المحددة ، وفي دراستنا الميدانية لشهر جانفي 2018 نجد أن كمية الشراء الفعلية من القمح اللين تراجعت مقارنة

بنظيرتها المقدرة ب 2123.8 قنطار بنسبة طاقة عاطلة مقارنة بالمقدرة التي بلغت 9.2 % ، وهي نسبة معتبرة من شأنها أن تؤثر سلبيا على فعالية أداء أعباء البنية، وتقع مسؤوليتها على عاتق مركز التموين الذي أحل بالمخطط، وهذا رغم تعاقد مع موم رئيسي يتمثل في الديوان الجزائري المهني للحبوب عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية بسكرة الذي يضمن التموين بحصة يومية 1050 قنطار بمعدل 5/7 أيام أسبوعيا، كما يضمن استقرار تكلفة الشراء بعنصرها، سواء تعلق الأمر بتمن الشراء، أو مصاريف النقل.

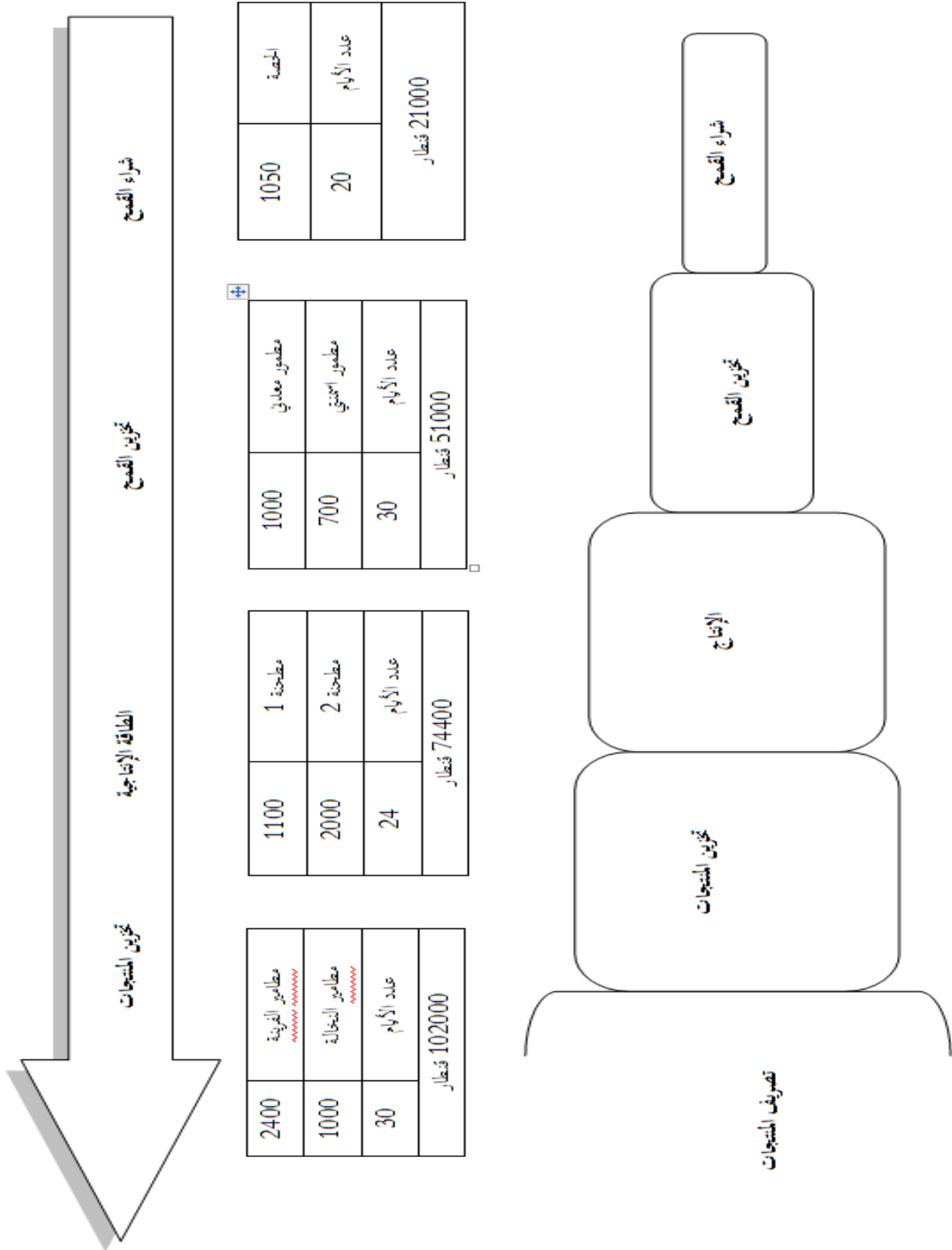
### الفرع الثاني: تقييم بعد التكلفة في إطار محاسبة المسؤولية

من خلال تطبيقنا لمحاسبة المسؤولية سنحاول ابراز الدور الذي تلعبه من خلال مساهمتها في تخفيض التكاليف الوجدوية للمنتجات بما يجعلها أكثر تنافسية، وهو ما سيؤثر بشكل مباشر في الأجل القصير وهذا عن طريق زيادة هوامش الربح المحققة كمرحلة أولى، بما أن إدارة المؤسسة ستتخذ من الإجراءات التصحيحية ما يمكنها من تحقيق الأداء المخطط، وفي المرحلة اللاحقة سيكون التأثير في الأجل الطويل من خلال تحسين المركز التنافسي للمؤسسة بما يؤهلها لتوسيع نشاطها واختراق أسواق جديدة من خلال تحسينها للأداء بالتوسيع التدريجي للاختناقات التي تعترض دورة الاستغلال بالمؤسسة.

**1 - تقدير عناصر الربحية والتكاليف عند الاستغلال الأمثل** تشير حالة الاستغلال الأمثل إلى تجهيز مراحل الإنتاج بطاقتها القصوى ليرتبط الإنتاج الأمثل بأكبر اختناق مرتبط بمراكز المسؤولية.

وعلى هذا الأساس يمكن إظهار الاختناقات في مراكز المسؤولية من خلال التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم(2 - 6) التمثيل البياني لأنبوب الاختناقات لمراكز المسؤولية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة(التركيب الصناعي والتمويل)

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن الطاقة المثلى لتجهيز عملية الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة تتحدد بكميات القمح اللين الواردة من الممون الوحيد، حيث نجد:

- الكمية القصوى لتوريد مادة القمح اللين بمعدل 21000 قنطار قمح مشتري شهريا.
- الطاقة القصوى للاستيعاب المادة الأولية 51000 قنطار قمح مشتري شهريا.
- الطاقة الإنتاجية القصوى 74400 قنطار قمح مستعمل شهريا.
- الطاقة التخزينية القصوى للمنتجات 72000 قنطار فريئة و 30000 قنطار نخالة.

وعلى هذا الأساس تم إعداد موازنة تقديرية مثلى أظهرت حساب عناصر التكاليف ونتيجة الاستغلال كما هو مبين في الجدول أدناه:

## 2 - حساب تكلفة الإنتاج التقديرية حالة الاستغلال الأمثل:

من خلال البيانات المقدمة عن الاستغلال الشهري، وعن عناصر تكلفة الإنتاج في ظل الاستغلال الأمثل للموارد قدمنا معلومات الجدول التالي:

جدول رقم (2-14) تكلفة الإنتاج التقديرية حالة الاستغلال الأمثل

النخالة			الفريئة			المنتجات
المبلغ	ت . و	الكمية	المبلغ	ت . و	الكمية	البيانات
						1 تكلفة شراء المواد
			40477500	1285	31500	ثمن شراء القمح
			2205000	70	31500	مصاريف الشراء
187110	27	6930	663390	27	24570	أكياس التعبئة
481500	50	6930	1228500	50	24570	2- يد عاملة
180000		6930	615000		24570	3- مصاريف أخرى
9390150			(9390150)			4- تكلفة الفضلات المسترجعة
10238760	1477.45	6930	35799240	1457	24570	تكلفة الإنتاج الفعلية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

وبأخذ البيانات التقديرية عند الوضعية المثلى كأساس للمقارنة مع ما تم التوصل إليه من خلال إجراءات تصحيحية قامت بها مراكز المسؤولية في سبيل تحقيق ما هو مقدر، أمكننا إعداد الجدول التالي:

جدول رقم ( 2 - 15 ) تحليل انحراف النتيجة التقديرية في حالة الاستغلال الأمثل

الانحراف		الوضعية التقديرية			الوضعية المثلى			المنتجات البيانات
النسبي %	المطلق	Q.P	P	Q	Q.P	P	Q	
41.8	13041000	31185000	1800	17325	44226000	1800	24570	رقم الأعمال
27.66	1801800	6514200	1200	5428.5	8316000	1200	6930	
								تكلفة شراء المواد
36.36	10794000	29683500	1285	23100	40477500	1285	31500	ثمن شراء القمح
26.54	1969275	7420875	1285	5775	9390150			تكلفة الفضلات المسترجعة
36.36	588000	1617000	70	23100	2205000	70	31500	مصاريف الشراء
42.10	196539	466851			663390	27	24570	أكياس التعبئة
81.76-	838530-	1025640			187110	27	6930	
41.82	362250	866250	50	17325	1228500	50	24570	اليد العاملة
77.4	210075	271425	50	5428.5	481500	50	6930	
0	0	615000		23100	615000		24570	مصاريف أخرى
0	0	180000		5428.5	180000		6930	
0	0	700000			700000			مصاريف الإدارة والتوزيع
0	0	350000			350000			
E/RO = 3530466		RP	1923534		RPO	5454000		النتيجة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

من خلال جدول أعلاه، وبخصوص أداء مراكز المسؤولية تجاه التكلفة المحققة يمكن أن نورد الملاحظات التالية:

- زيادة مستوى أداء مركز التوزيع بتغيير كلي في رقم الأعمال بمبلغ (13041000+1801800) ناتج عن تصريف المنتجين (الفرينة والنخالة) وه ما يقابله انحراف نسبي يقدر ب 41.8% و 27.65% للمنتجين على التوالي

- زيادة مستوى أداء مركز التموين باستغلال كلي للحصص الشهرية المخصصة من القمح اللين بواقع (23100-31500) قنطار إضافي شهريا ، وهو ما ترتب عليه زيادة في التكلفة المباشرة للإنتاج حيث سجلنا زيادة مباشرة في تكلفة اليد العاملة بواقع 50دج عن كل قنطار إضافي مستخدم وأكياس التعبئة بمبلغ 196539دج لمنتج الفرينة و 838530دج لمنتج النخالة .

للإشارة فإن أعباء البنية للمؤسسة محل الدراسة لا يمكن لها أن تتغير في إطار مساعي المؤسسة توسيع نشاطها من خلال استغلال الحصص اليومية من التموين بالقمح اللين، لان المؤسسة لها من الهياكل ما يستوعب أكثر من حصتها من القمح كما .

## خلاصة الفصل:

تضمن هذا الفصل دراسة الحالة التي تم إعدادها من أجل إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تحقيق بعد التكلفة، حيث تم التطرق إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، وعرض أدوات تحليل التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال تحليل الانحرافات حيث تم إثبات صحة الفرضيات التي تم بناؤها من أجل الوصول إلى الإجابة عن إشكالية البحث المطروحة، والتي توصلنا من خلالها إلى أن المؤسسة لها دور في تحقيق بعد التكلفة.

خاتمة عامة

## الخاتمة العامة :

في اطار مساعي المؤسسات الاقتصادية الرامية نحو التميز وخلق المزايا التنافسية تتعدد الاساليب والطرق المؤدية لكسب هذه المقومات، فتعتمد طائفة اولى على التميز في الاداء عن طريق استخدام الابتكار في مجال تكنولوجيا الانتاج المعتمدة، وأخرى تبني تميزها عن طريق التحسين المستمر في الجودة والتسليم ، وغيرها تتميز بالتكلفة من خلال ما توفره من منتجات بأسعار أكثر تنافسية .

ان التحكم في عناصر التكلفة بالمؤسسات الصناعية المعاصرة امر له من الاهمية ما يستدعي تبني نظم ادارية تعتمد على محاسبة المسؤولية على مسببات التكاليف بغية ادارتها بما يساهم في تحقيق الاهداف الربحية . ومن خلال بحثنا هذا والذي اختص في ابراز اهمية الدور الذي يلعبه نظام محاسبة المسؤولية في فعاليات التحسين المستمر على اداء التكاليف مما يجعلها بعدا تنافسيا، واقضت الدراسة والتحليل المقدم من طرفنا الى :

### 1-نتائج اختبار الفرضيات:

\*الفرضية الاولى: هناك علاقة بين محاسبة المسؤولية والتكلفة كمفهوم محاسبي، ثبت صحتها لان محاسبة المسؤولية نظام قائم على تعيين وتحديد مراكز المسؤولية من اجل محاسبتها، فكل مركز مسؤول عن ادائه من جميع جوانبه، الإيرادات التكاليف الاستثمار الارباح...) وعلى هذا الأساس يمكن اتخاذ التكلفة كمفهوم محاسبي من خلاله يتم تقييم اداء مركز المسؤولية الذي سيسمى في هذه الحالة مركز التكلفة .

\* الفرضية الثانية: يمكن ان تكون التكلفة بعد تنافسيا من خلال التحسين المستمر في اداء مركز التكلفة، وهي فرضية مثبتة صحتها لان استخدام نظام محاسبة المسؤولية سيظهر نقاط الضعف المرتبطة بكل مركز تكلفة، وباتخاذ جملة الاجراءات التصحيحية يمكن ان يتحسن اداء مركز التكلفة، يظهر هذا التحسن من خلال تراجع نصيب الوحدات المنتجة من عناصر التكلفة المرتبطة بذات المركز، ولما تتحقق المعايير المطلوبة، يطمح مركز التكلفة الى التحسين المستمر في الاداء من خلال التحسين المستمر في المعايير المتخذة للتقييم .

\*الفرضية الثالثة: تظهر جدوى محاسبة المسؤولية بشركة الرواد من خلال اظهار نقاط القوة والضعف وهي فرضية تثبت صحتها، لأن حساب وتحليل الانحرافات المسجلة في الاداء والحاقتها بمركز المسؤول عنها، يعد بمثابة تحليل نقاط قوة وضعف المؤسسة فتسجيل الانحراف الايجابي يعني بالضرورة ان اداء المركز المعني بالانحراف يمكنه ان

يحقق اداء افضل (نقطة قوة)، اما اذا كان الانحراف سلبيا فان مركز المسؤولية المرتبط به اثر سلبا على الاداء (نقطة ضعف)، وتعتمد منهجية تحسين المستمر في الاداء على التركيز في نقاط الضعف للقضاء عليها .

## 2 - النتائج:

من خلال دراستنا الميدانية لشركة الرواد للصناعة والخدمات وعن وضعية استغلالها امكنا الوقوف عند النتائج التالية :

- كمية القمح المحددة بالحصص والمستفادة منها من قبل الممون الوحيد تعد المحدد الاول للكميات المنتجة من منتجات الفرينة والنخالة، وهذا يرجع الى ان جملة القيود الانتاجية والتسويقية الاخرى تتجاوز بكثير وتيرة توريد المادة الاولية .

-تعرف المؤسسة انتعاش سوق منتجاتها بما ان كل ماينتج يتم بيعه .

-يخضع سوق مدخلات ومخرجات المؤسسة نوعا من الرقابة المفروضة بما انه يتعلق بمنتجات واسعة الاستهلاك .

-تراجع نصيب القنطار المنتج من التكاليف يرتبط اساسا بتراجع نصيبه من الاعباء غير المباشرة بما ان تكلفة شراء ونقل المواد المستعملة محددة بقوة القانون.

## 3 - التوصيات:

انطلاقا من واقع الممارسة العملية لموضوع محاسبة المسؤولية بشركة الرواد للصناعة والخدمات أردنا حصر جملة من التوصيات التي نختصرها فيما يلي:

- على المؤسسة التفكير في طرق تمكنها من الاستفادة اكثر من حصص القمح اللين دون الاخلال باللوائح والتشريعات والضوابط القانونية المنظمة للعملية .

- ترشيد استخدام اعباء البنية من خلال دراسة الطاقة القصوى لكل عنصر من عناصر سلسلة التوريد بالمؤسسة.وهذا عن طريق: الالتزام بتجهيز المصنع على اساس طاقة انتاجية قصوى كلية موحدة عبر مختلف عناصر سلسلة التوريد بما يضمن نمطية الاختناق السائد.

-اعادة النظر في عدد ورديات العمل بما يضمن الاستغلال الامثل للتجهيزات والالات .

-التفكير في دراسة جدوى امتلاك معدات نقل تختص في نقل المواد الاولية وتضمن الخدمة بعد البيع.

#### 4- افاق الدراسة:

في ختام البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلا حول نظام محاسبة المسؤولية اذ يمكن اقتراح

المواضيع التالية:

-دراسة واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة؛

-محاسبة المسؤولية وعلاقتها باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### ❖ الكتب

1. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
2. احمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، 2000.
3. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2008.
5. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
6. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
7. الأمير إبراهيم عثمان وأحمد مجد كامل سالم، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
8. جبرائيل جوزيف كحالة، حنان رضوان جلوة، المحاسبة الادارية:مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان، دار الثقافة لنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، 2002.
9. جبرائيل جوزيف كحالة، حنان رضوان حلوة، محاسبة التكاليف المعيارية(رقابة واثبات) عمان، دار الثقافة للنشر و التوزيع 2011.
10. د.احمد حلمي جمعة، د.عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطروانة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، الطبعة الاولى، 1999.
11. د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للإغراض الإدارية(مدخل إدارة التكلفة)، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الطبعة الاولى، 2013.
12. د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك، دكتورة.زينات مجد مجد محرم، دكتورة.الاميرة إبراهيم عثمان، محاسبة التكاليف المتقدمة للإغراض الادارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
13. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978
14. عاطف الأخرس، إيمان هن، سمير حمودة، احمد العبر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.
15. عبد الحي مرعي و آخرون، محاسبة التكاليف المقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية، مصر 2002.
16. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2003.
17. ليستراي هيتجر، سيرج ماتلوتش، المحاسبة الادارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988.
18. يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.

### ❖ الرسائل والأطروحات:

1. احمد حاي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن شهادة ماجستير في محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011.
2. أحمد رمضان أحمد مرتجي، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية (دراسة ميدانية) قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية -غزة- عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2007.

3. أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 2010.
4. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على اساس الانشطة في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة -مجمع صيدال- اطروحة دكتوراه في علوم التسيير في اطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وادارة المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة- الجزائر، 2017.
5. كنزه بجاعلي، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير "دراسة حالة المؤسسة تعاوي الحبوب والخضر الجافة، CCL.S" مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2015.
6. لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة أعمال، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2006.
7. معتصم مفضي الخالدي، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية (دراسة ميدانية) قدم هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة جدارا، الاردن، 2015.
8. مليكة مجدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية في مطاحن الواحات \_تقرت\_ مذكرة استر أكاديمي في محاسبة وجباية معمقة، 2 ورقلة 2015.
9. يعرب جميل عبد الرازق كلاب، مدي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود (دراسة تطبيقية) قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية -غزة- عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، 2008.

#### ❖ المقالات:

- حنان عبد الله حسن، دور محاسبة المسؤولية في النجاح الاصلاح الاداري و المالي بحث تطبيقي، مجلة العلوم الاقتصادي والادارية العدد 95، بغداد، 2017.

#### ❖ مراجع اجنبية:

- A.Rappin, et J.Poly, **Comptabilité Analytique d'exploitation**, DUNOD, Paris, France, 1996, P10.  
Sahraoui Ali, **Comptabilité de gestion**, Berti Edition, Alger, 2004, P9.