



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: المالية والمحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرار الإداري
دراسة حالة مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

الأستاذ المشرف:

القري عمار

مقدمة من طرف الطالب:

حمو حسين

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف جيلالي	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	القري عمار	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر وتقدير

*نشكر الله عز وجل ونحمده على كل شيء

كما نتقدم بجزيل الشكر و عظيم الإمتنان
إلى أستاذنا الفاضل: * القري عمار *
لما منحنا من وقته الثمين, وتوجيهاته
السديدة, ودأبه المتواصل على متابعة بحثنا هذا
وتقييمه لنا طوال مدة إشرافه
فجزاه الله على كل خير وأمده في عمره
وبارك في جهده وسدد خطاه إلى ما فيه خير.

حمو حسين

الإهداء

* أهدي هذا العمل المتواضع:
* إلى من قال في حقهما تعالى: "وقل ربي إرحمهما
كما ربياني صغيراً".
* والداي العزيزين الذين تعبوا وسهروا على تربيته وتعليمي

أطال الله عمرهما وحفظهما لي.

*إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم.

*إلى كل أصدقائي.

*إلى كل من علمني حرفا من الإبتدائي إلى يومنا هذا.

*إلى من جمعني بهم الحياة وقدموا لي

يد المساعدة من قريب أو بعيد.

حمو حسين

الفهرس

	شكر وتقدير
	الاهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
01	مقدمة الفصل الأول
02	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
02	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
05	المطلب الثاني: مقومات ومزايا محاسبة التكاليف
09	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
14	المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكلفة

15	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.....
17	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية.....
24	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.....
26	المبحث الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
26	المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
32	المطلب الثاني: مبادئ وافترضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
37	المطلب الثالث: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
42	خاتمة الفصل الأول الفصل الثاني: دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار
43	مقدمة الفصل الثاني
44	المبحث الأول: أساسيات حول اتخاذ القرار.....
44	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول عملية اتخاذ القرار.....
47	المطلب الثاني: تصنيفات القرار.....
52	المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه.....
56	المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية والأساليب الفعالة في اتخاذ القرارات.....
56	المطلب الأول: المعلومات المحاسبية في المؤسسة الصناعية.....
59	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار وفعاليتها.....
62	المطلب الثالث: اتخاذ القرار عن طريق القوائم المالية.....
68	المبحث الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرار الإداري.....
68	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تخفيض التكاليف.....
70	المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قرارات التسعير.....

73	المطلب الثالث: أهمية وقرارات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
76	المطلب الرابع: تقييم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
79	خاتمة الفصل الثاني الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الأشغال العمومية بمستغانم
80	مقدمة الفصل الثالث
81	المبحث الأول: قطاع الأشغال العمومية في الجزائر.....
81	المطلب الأول: تطور قطاع الأشغال العمومية في الجزائر.....
82	المطلب الثاني: دور قطاع الأشغال العمومية في الإقتصاد الوطني.....
83	المطلب الثالث: لمحة تاريخية عن مديرية الأشغال العمومية بمستغانم.....
86	المطلب الرابع: مهام إدارة مديرية الأشغال العمومية بمستغانم.....
89	المبحث الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم.....
89	المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها.....
92	المطلب الثاني: اختيار مسببات التكاليف وأهداف التكلفة.....
94	المطلب الثالث: تحديد معدل تكلفة الوحدة.....
95	المطلب الرابع: اتخاذ القرار في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم.....
97	خاتمة الفصل الثالث
98	الخاتمة العامة
10	قائمة المصادر والمراجع
2	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
12	يوضح المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	01-01
21	حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	02-01
23	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة	03-01
51	تصنيف القرارات الإدارية	01-02
63	الطريقة المباشرة لجدول تدفقات الخزينة	02-02
65	الطريقة غير المباشرة لجدول تدفقات الخزينة	03-02
66	جدول تغيرات الأموال الخاصة (الطريقة الأولى)	04-02
67	جدول تغيرات الأموال الخاصة (الطريقة الثانية)	05-02
93	الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة	01-03

قائمة الأشكال

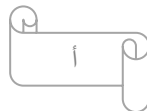
رقم الصفحة	العنوان	الرقم
57	هرم المعلومات في المؤسسة الصناعية	-02

		01
69	تكامل على أساس الأنشطة في تحقيق الرشادة	-02 02
77	أساليب تحقيق الميزة الاستراتيجية في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	-02 03
87	الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية	-03 01
90	تحديد الأنشطة	-03 02

المقدمة العامة

مقدمة عامة

تعتبر محاسبة التكاليف من فروع المحاسبة التي شهدت في الأونة الأخيرة العديد من التطورات والاهتمام من قبل الأكاديميين و المنشآت المستخدمة لهذا الفرع, فبعد أن كانت محاسبة التكاليف تستخدم بشكل أساسي من قبل قطاع الشركات الصناعية, أصبحت العديد من الشركات ومن مختلف القطاعات تستخدم هذا النوع من المحاسبة, فبالإضافة إلى قطاع الصناعة شاع استخدام العديد من أساليب محاسبة التكاليف لدى قطاع الخدمات والبنوك وغيرها من القطاعات



المختلفة, وامتد استخدام محاسبة التكاليف لبعض مؤسسات القطاع العام حيث أصبحت بحاجة إلى استخدام بعض أساليب محاسبة التكاليف لغايات اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد المحدودة والرقابة والتخطيط.

إن تطور أنظمة التكاليف أدى إلى ظهور أفكار جديدة غيرت من الفلسفة المتبعة في الأنظمة التقليدية وفي معالجة وتتبع التكاليف, تجلت هذه الأفكار في نظام جديد يعمل على تلاقي نقائص أنظمة التكاليف التقليدية ومواكبة احتياجات الإدارة من المعلومات, اصطلح عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهو نظام يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف, من خلال اعتبار الأنشطة هي التي تسبب التكاليف بدلا من الاعتماد على حجم الإنتاج لتخصيص التكاليف غير المباشرة, وإن تطبيق هذا النظام له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة.

ولعل أهم عوامل النجاح التي تحققه أي مؤسسة, إنما يتوقف في المقام الأول على رشد القرارات المتخذة و فاعليتها على معالجة القضايا المطروحة من جهة, و تجنب الوقوع في مشاكل من جهة أخرى وهذا من خلال فهم جدوى اتخاذ القرارات وحسن صناعتها, مع اختبار أنسب الأساليب لاتخاذها.

فإذا كانت القرارات التي تتخذ بشأن وسائل الإنتاج من آلات ومعدات, تكون نهايتها الاستبدال أو التغيير التكنولوجي عند إهلاكها, أو ظهور الأحسن منها مردودا, فالإنسان أو المورد البشري لا يهلك, ومن الصعب استبداله أو تعويضه بسهولة, بل العكس تماما من الصعوبة بما كان الاحتفاظ به داخل المؤسسة كما نشاء.

الجدير بالذكر أن هناك دور كبير يلعبه المحاسبون في عملية اتخاذ القرارات, وهذا الدور لا يرقى بطبيعة الحال إلى الدور الذي يقوم به متخذي القرارات أنفسهم, ويستمد المحاسبون دورهم في عملية اتخاذ القرارات من وظيفتهم الأساسية وهي توفير المعلومات التي تساعد في هذه العملية, هذا بالإضافة إلى أن كثير من المديرين يطلبون من المحاسبين تقديم توصيات أو اقتراحات بشأن القرارات التي ينبغي قبولها أو رفضها.

1- إشكالية البحث

وباعتبار أن المؤسسات تعاني من عدة مشاكل, أهمها عدم التحديد الدقيق للتكاليف و التحكم فيها, يمكن أن تتمحور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول السؤال الجوهرى كما يلي:

ما هو دور محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في ترشيد القرار الإداري ؟

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية لابد من طرح بعض الاشكاليات الفرعية الآتية:

- ما هية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؟ وما هي أهدافها؟
- ما المقصود بالقرار؟ وما دور محاسبة التكاليف في ترشيد اتخاذ القرار؟
- إلى أي مدى يمكن اعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة مساعدة في ترشيد القرار الإداري في مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم؟

2- فرضيات البحث

- وبهدف الإجابة على التساؤلات يجب اختبار صحة الفرضيات التالية :
- محاسبة التكاليف تقنية من تقنيات التسيير تهدف إلى التحكم في التكاليف من أجل اتخاذ قرارات صائبة.
 - القرار هو الاختيار الأنسب للحلول والمساعدة في تحديد الأهداف, كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة.
 - عدم قدرة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لإعطاء القرار الإداري الرشيد في مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.

3- مبررات اختيار الموضوع

- من أهم المبررات التي كانت أساسا لاختيار هذا الموضوع ما يلي:
- اختصاصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع؛
 - الرغبة في الإطلاع على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به؛
 - محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات الإدارية, التي تعتبر المؤسسات بحاجة إليها من أجل الوصول إلى نتائج وقرارات إدارية قريبة للواقع وتخدم الوضع الراهن.

4- أهمية الدراسة

- تمثلت أهمية الدراسة فيما يلي:
- تسليط الضوء على بعض المفاهيم المتعلقة بالتكاليف؛
 - حاجة المؤسسة الجزائرية إلى تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة, بهدف رفع كفاءتها الإدارية و الاستغلال الأمثل لمواردها؛

- محاولة لفت نظر المسيرين بأن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عند تطبيقه في المؤسسة يؤدي إلى توفير معلومات دقيقة والسيطرة على التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق.

5- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والمتمثلة في:

- محاولة الإجابة على التساؤلات والتأكد من الفرضيات المقدمة؛
- تسليط الضوء على أهمية المحاسبة التكاليف على المؤسسات؛
- استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- معرفة مدى قدرة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في خدمة متخذي القرار.

6- حدود الدراسة

قسمت حدود الدراسة إلى قسمين، الأول حدود زمنية والثاني حدود مكانية وهي كالتالي:

- الحدود الزمنية : تتعلق الحدود الزمنية بدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث تمثلت

المدة في سنة واحدة وهي سنة 2019.

- الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم.

7- منهج الدراسة

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمد في الجانب النظري على المنهج الوصفي، وذلك من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية والنظرية في الموضوع، واستخلاص أهم ما توصلت إليه الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، وفي الجانب التطبيقي اعتمد على أسلوب دراسة الحالة في مديرية الأشغال العمومية لزلاية مستغانم لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

8- الدراسات السابقة

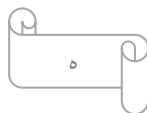
لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماستر الدكتوراه من بينها مايلي :

أ - ياسين سالمى: الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، دفعة 2009-2010 ، تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للمؤسسة ، اتخاذ القرار، محاسبة التكاليف، و تم التعرض فيها إلى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف والطرق الحديثة بنوع من التفصيل.

ب- **طبايبيّة سليمة:** دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة 2013-2014، تناولت هذه الدراسة الإطار العام للتأمين، الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية واتخاذ القرار، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة في شركات التأمين الجزائرية.

9- تقسيم الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الموضوع وأهدافه سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وسيعرض فيه عموميات حول محاسبة التكاليف، الطرق التقليدية لحساب التكاليف ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وأما الفصل الثاني تحت عنوان دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار، ويحتوي أساسيات حول اتخاذ القرار، المعلومات المحاسبية والأساليب الفعالة في اتخاذ القرار، ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيده القرار الإداري، وأخيراً الفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية والتي كانت في مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم، وتم التطرق إلى تقديم مديرية الأشغال العمومية، وتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مديرية الأشغال العمومية.



الفصل الأول

مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

عرفت محاسبة التكاليف بأنها فرع من فروع المحاسبة تهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصرها لغرض التخطيط واتخاذ قرارات رشيدة , وقد عرفها آخرون بأنها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل, والتي يستخدمها محاسب التكاليف في

تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف لعوامل الانتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية.

والهدف من هذا الفصل التطرق إلى محاسبة التكاليف العامة, وذلك في ثلاث مباحث أو لها عموميات حول محاسبة التكاليف, أما المبحث الثاني إلى الطرق التقليدية لحساب التكاليف بينما المبحث الثالث فسيتطرق إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

يتميز العصر الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض, كما أنه عنصر التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات, وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الإقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

يكمن موضوع محاسبة التكاليف أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الإقتصادي مثل تكلفة الشراء, تكلفة الإنتاج, سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة.

الفرع الأول: المفاهيم الأساسية

1- التكلفة: هي تضحية إقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة إقتصادية, والكلفة تكون من قسمين هما: الكمية والسعر, فمن خلال ضرب الكمية في السعر يتم الحصول على الكلفة والتي يجب أن تكون بحدود المفهوم المعياري.¹

2- المصروف: هي الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية التي يقابلها إيرادات خلال نفس تلك الفترة وهي أيضا تنفق من أجل الحصول على المنفعة.

3- الخسارة: هي تضحية إقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة إقتصادية والواجب دراسة مسبباتها من أجل عدم تكرارها.

4- عناصر التكاليف: تتألف تكلفة أي إنتاج من ثلاثة عناصر رئيسية للتكلفة هي المواد, الأجور والخدمات.²

5- محاسبة التكاليف: لقد تعددت التعاريف حول محاسبة التكاليف يذكر منها:

التعريف الأول: هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية, تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل, كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية.³

التعريف الثاني: على أنه طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركات والتبويب والتحليل والتحميل... الخ, بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة على تحقيقها في ضوء مجموعة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها للتسجيل أهداف القياس والرقابة واتخاذ القرارات.⁴

من العرض المتقدم نرى أن جميع التعاريف تتفق على أن محاسبة التكاليف هي عبارة عن تقنيات أو طرق أو أساليب تستخدم في المعالجة المعلومات, بهدف تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ومساعدة الإدارة في التخطيط, والرقابة على التكاليف, وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف المنتظرة من المؤسسة بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

¹ إسماعيل يحي التكريتي, محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق, الطبعة الأولى, دار النشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2006, ص 23.
² عاطف الأخرص وآخرون, محاسبة التكاليف الصناعية, الطبعة الأولى, دار البركة للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2001, ص ص 27-28.
³ إسماعيل يحي التكريتي, مرجع سبق ذكره, ص 24.
⁴ أحمد حلمي جمعة, محاسبة التكاليف المتقدمة, الطبعة الأولى, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, الاردن, 1999, ص 4.

يجب عدم النظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق، على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية فقط، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تمتد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وهذا قصد متابعته والتعرف على نقاط القوة والعمل على ديمومتها، والحد أو القضاء على نقاط الضعف.

لقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث، وبالإشارة إلى تعريف محاسبة التكاليف السابق يمكن ذكر أهمها:

أولاً : تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:⁵

- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.

- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة، لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة.

- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

ثانياً: مساعدة الإدارة على التخطيط

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.⁶

بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة، كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.

ثالثاً: الرقابة على عناصر التكلفة

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

⁵ جمعة الربيعي كمال وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص17.

⁶ حسين على أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص09.

وأيضاً الرقابة هي إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.⁷

رابعاً: المساعدة على اتخاذ القرارات

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي:⁸

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

الفرع الثالث: أهمية محاسبة التكاليف

توجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمراً إلزامياً بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة⁹، الذي يبقى أمراً اختيارياً يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها.

المطلب الثاني: مقومات ومزايا محاسبة التكاليف

لدى محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة، سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات ومزايا محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: مقومات محاسبة التكاليف

⁷ فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 17.

⁸ فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18، 17.

1J.M. Auriac H.Bougault, économie d' entreprise 2ème édition, Editions casteilla, paris, France, 1994, p 54

تتفق معظم الادبيات المحاسبية، على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبية للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذه المقومات شروط يجب مراعاتها وهي كالتالي:¹⁰

- البساطة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء؛

- تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة؛

- تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

وبعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي:

أولاً: تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة، أو تم الحصول عليها من طرف متعاملاتها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف.

كما أنه يقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة، وتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات، وبين التقارير التي تقدم من المعلومات ما يفسر مدلول الأحداث التي وقعت خلال فترة زمنية محددة تحديد مجموعة دفترية ومستندية سليمة.¹¹

ثانياً: تحديد أساس قياس التكلفة

هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورية عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحدا لطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقاً للظروف المناسبة المؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرقاً تقليدية أو حديثة.

ثالثاً: تحديد دليل التكاليف

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقم خاص به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات (مراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف)، ويقصد المحاسبون عادة من

¹⁰ عاطف الأخرس و الهنيبي إيمان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 30.

¹¹ ابوشنف شادي صبحي، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 38.

استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا، ومن هذه الأدلة أو لها دليل المراكز والذي يحدد المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز، وثانيها دليل الوحدات بموجبه يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات¹²، وأما ثالثها دليل العناصر يحدد هذا الأخير عناصر التكاليف الثلاثة (المواد، الأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

رابعا: تحديد فترة التكلفة

من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما تكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة التكاليف.¹³

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة أهمها: موسمية الإنتاج، وطرق الاستغلال، والسنة الضريبية، وموعد توزيع الأرباح، وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب أفعال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.

خامسا: تقارير التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات والمعالجة والتشغيل، المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي تقارير أو قوائم لقياس التكاليف الفعلية، تقارير رقابية وتقارير ترشيد اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف يذكر منها:

أولا: الوظيفية التسجيلية

¹² ابوشنف شادي صبحي، مرجع سبق ذكره، ص ص 38,39 .

¹³ الأخرس عاطف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 31.

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.¹⁴

ثانياً: الوظيفة التحليلية

يتم من خلال هذه الوظيفة، تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.

ثالثاً: الوظيفة الرقابية

تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عنصر 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.

رابعاً: 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.¹⁵

خامساً: الوظيفة 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.

الفرع الثالث: مزايا محاسبة التكاليف

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية:¹⁶

¹⁴ الأخرس عاطف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

¹⁵ يحي التكريتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 24,25.

¹⁶ فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18,19.

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛

- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛

- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية؛

- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛

- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛

- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية، تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة الكثير من هذه المعلومات الضرورية، وذلك في شكلين رئيسيين هما:

المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، كما تعد محاسبة التكاليف جسرا ممتدا بين الاثنتين، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف المالية والمحاسبة الإدارية.

الفرع الأول: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

تكون المقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية من خلال ذكر العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف بينهما، وتوضيح أنه في أغلب الأحيان يخلط الكثير بين أوجه التشابه والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، فنقصد بالعلاقة الترابط أي ما تقدمه كل من المحاسبتين الطرف الآخر، أما التشابه فنقصد به التناظر بينهما.

أولا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهورا، ومن البديهي أن تكون

محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية.¹⁷

فمن هنا يمكن ذكر أهم أوجه الترابط من خلال النقاط التالية:

- تعتبر محاسبة التكاليف امتدادا للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوؤنا منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي؛¹⁸

- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصر وفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أولا في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف؛

- سيشتراك المحاسب المالي مع محاسب التكاليف في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر؛

- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات لمحاسبة التكاليف لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجور... الخ؛

- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة؛

- يتعاوون كلا النوعين في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.

ثانياً: أوجه التشابه

- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة؛¹⁹

- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن محاسبة التكاليف تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية؛²⁰

¹⁷ محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

¹⁸ الأخرس عاطف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

¹⁹ جمعة الربيعي كمال وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

²⁰ جمعة الربيعي كمال وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهر محاسبة التكاليف بصورة تحليلية تفصيلية؛

- طبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات؛

- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس؛²¹

- يعتبر نظاما المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفرض متطلبات النظامين؛

- تركز كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين؛

- كلاهما يوفر تقارير وقوائم مالية .

ثالثا: أوجه الاختلاف

كما ذكر أعلاه أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، وهما يتشابهان في بعض النقاط، لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن تلخيص أهم هذه الاختلافات من عدة زوايا كما يلي: الالتزام بالمعايير، تنميط المصطلحات، الإلزامية، نوع المعلومات وموضوع التقرير.

ويمكن عرض أهم الاختلافات بين محاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الجدول التالي:

²¹ الأخرس عاطف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الجدول رقم(01-01): يوضح المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

معايير المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
بالنظر إلى القانون	إجبارية	اختيارية
بالنظر إلى المؤسسة	شاملة	تفصيلية
المدى	الماضي	الحاضر والمستقبل
طبيعة التدفقات	خارجية	داخلية
الأهداف	مالية	اقتصادية
القواعد	ثابتة ومعيارية	مرنة ومتطورة
المستعملون	الإدارة والخارج	كل المسؤولين
طبيعة المعلومات	مضبوطة وقطعية	سريعة تقريبية

Source: JAQUESMARGERIN, Bases de la comptabilité analytique
Edition d'organisation, France, 1988, p 30

كما هو موضح في الجدول أعلاه تعددت معايير المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسب التكاليف, فكانت من حيث القانون وبالنظر الى المؤسسة, المدى, الأهداف والقواعد... الخ.

الفرع الثاني: أوجه المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يرى البعض أنه يتعذر التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويرى أنهما مترادفتان وتسمية لمسمى واحد، فالمحاسبة الإدارية هي عبارة عن تطور لمحاسبة التكاليف، ويرى آخرون أن كلا منهما يخدم جهة واحدة هي الإدارة، أي أن محاسبة التكاليف مجال فرعي من مجالات المحاسبة الإدارية، ومن هذا المنطلق سنقوم في هذا الفرع بمقارنة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية من خلال ذكر العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف بينهما.

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

تعتبر مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية, المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات

الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم.²²

ثانياً: أوجه التشابه

كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف، هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، من ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة مساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهونفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.²³

ثالثاً: أوجه الاختلاف

ويمكن ذكر أهم بعض هذه الاختلافات في النقاط التالية :

- إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تترامى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب؛²⁴

- ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف المباشرة، ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقاً، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويتلمس جميع العمليات، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية "إلى جانب عناصر" كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق الملكية وحق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها؛²⁵

- يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناو لها محاسبة التكاليف، مثل محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشراته وقرارات التشكيلية المثلى للمنتجات وقرارات متعلقة بأسعار المنافسين، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة...إلخ؛

- إن محاسبة التكاليف يحددها وقت معين ألا وهو الفترة التكاليفية، أما المحاسبة الإدارية لا تحدها فترة معينة؛

²² يحي التكريتي إسماعيل، حبش الطعمة، وعبد الوهاب، ووليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 30 .

²³ فلاح سلامة المطارنة، مرجع يق ذكره، ص 28.

²⁴ مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتجاه القرار، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص 24،

²⁵

²⁵ جوزيف كحالة جبريل وحنان رضوان، المحاسبة الادارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1997، ص 29 .

- إن محاسبة التكاليف تتميز وتتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف.

الفرع الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

تنصب المحاسبة المالية أساساً على أحداث ووقائع الماضي، حيث إن الحقائق معروفة والرؤى تامة منجزة ومحققة، أما علاقتها بأحداث ووقائع الحاضر فممازالت غير واضحة المعالم، ومن ثم فممازالت حدودها بالنسبة لأحداث ووقائع الحاضر قابلة للتغيير، أما محاسبة التكاليف فتتنصب على أحداث ووقائع الماضي والحاضر، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر، والمحاسبة الإدارية تنصب على متغيرات ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي نرمي هي إلى خدمته.²⁶

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

لقد ظلت طرق التكاليف التقليدية هي الطرق الأمثل لعدة سنوات، وقد ظهرت الطرق التقليدية في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم. كما أن إطلاق مصطلح التقليدية على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تعد تطبق حالياً في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، بل على العكس فهذه الطرق ما زالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغيير الإطار الاقتصادي والاجتماعي للمحيط والذي التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل الأعباء غير مباشرة.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل الأعباء غير مباشرة.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكاليف الكلية

تسمح طريقة التكاليف الكلية، بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

²⁶ فلاح سلامة المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف, منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات الوظائف, منها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد, وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة, إذن تسمح مراكز التحليل إلى عدة أقسام متجانسة.²⁷

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكاليف الكلية

يعد الهدف الأول من هذه الطريقة, هو البحث عن الحساب بطريقة أكبر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة, بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات, التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.

كما تهدف هذه الطريقة أيضا, إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير, ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار, أما الهدف الثالث فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بالنسبة للمسيرين.

الفرع الثالث: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربعة مراحل نوضحها كما يلي:

أولا: تحديد الأقسام

أن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى, لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها, وبحجمها وكذلك تنظيمها, لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين:

1- الأقسام الأساسية: وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية, وأقسام ذات نشاط قابل للقياس أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وذلك من خلال وحدات العمل, وتتمثل أساسا في:²⁸ قسم التموين, قسم الإنتاج وقسم التوزيع.

2- الأقسام الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه, وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية, حيث تساعد

²⁷ دادي عدون ناصر, تقنيات مراقبة التسيير, دار البحث, الجزائر, 1988, ص 36.

²⁸ هادفي خالد, المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسيير للمؤسسة الاقتصادية, دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية, قسم علوم التسيير, تخصص محاسبة, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2012-2013, ص 43.

في تأدية عمليات النشاط الإقتصادي على أحسن وجه, وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عن عملية التوزيع الثانوي ما يلي قسم الإدارة, قسم المحاسبة والمالية... الخ.

ثانيا: توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية, والتي تتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل, والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحهما كما يلي:

1- الخطوة الأولى: التوزيع الأولي

بعد الانتهاء من مرحلة إنشاء الأقسام السالفة الذكر, يمكن إعداد جدول يحتوي على الأعباء مبنية حسب طبيعتها, ويتم توزيع الأعباء غير المباشرة على التكاليف المختلفة وفقا لمفاتيح التوزيع المناسبة, تم تجمع هذه المبالغ لتعطي لنا ما يعرف بالمجموع الأولي للأقسام والنتيجة عن عملية التوزيع الأولي كمرحلة أولى.

29

2- الخطوة الثانية: التوزيع الثانوي

هذه المرحلة تعد استمرارا للمرحلة السابقة, أي بعد توزيع كل الأعباء غير المباشرة على الأقسام الأساسية والثانوية, يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الأساسية.

ثالثا: تحديد وحدات العمل

يتمثل دور وحدات العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات, ويتم تحديدها عندما تتم الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

تعرف وحدة العمل بأنها الوحدة المشتركة التي تكمن من قياس مجموع الأعباء المتعلقة بمركز التحليل, بالإضافة إلى نصيب أعبائه في التكلفة النهائية³⁰.

كما تعرف على أساس أنها تلك الوسيلة التي تستعمل كوحدة لقياس نشاط مراكز التحليل (الأقسام), وفي نفس الوقت تستعمل لتحميل أعباء تلك المراكز على حسابات تكاليف النتائج ووحدات العمل تتكون من نوعين هما وحدات عمل ملموسة وغير ملموسة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

29 لخضاري صالح, إشكالية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة, دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق الطرو, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة منتوري, قسنطينة, 2007, ص ص 72,73.

30 لخضاري صالح, مرجع سبق ذكره, ص 75.

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية, ظهرت طرق أخرى, عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئي للتكاليف وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط, وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف, في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة, وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف يذكر منها طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة, طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة الهامشية.

الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية, وذلك بتغيير مستوى الفعالية, حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة, بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط, أي مستوى الفعالية³¹.

أولاً: مبدأ طريقة التحميل العقلاني

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة, مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة, وتحمله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة, ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانياً بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة, ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة³².

1- مفهوم مستوى النشاط

يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما:³³

1-1 **النشاط الفعلي:** وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلاً أثناء العملية الإنتاجية.

1-2 **النشاط العادي:** وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجوا المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصيلة.

2- مراحل حساب التكاليف

وتتمثل في:

2-1 **حساب معامل التحميل العقلاني:** يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية:

² arpin et jpoly, la comptabilite analytique de l'exploitation dumos, 2 edition, paris, 1996, p135.

³² ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص 166.

³³ هادفي خالد, مرجع سبق ذكره, ص 53.

معامل التحميل العقلاني = المستوى الحقيقي للنشاط الإقتصادي / المستوى العادي للنشاط الإقتصادي.

ويعرف النشاط الإقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

2-2- حساب الأعباء الثابتة المجلدة: تحسب الأعباء الثابتة المجلدة لتكاليف الفترة كما يلي:

الأعباء الثابتة المجلدة = الأعباء الثابتة الفعلية * (المستوى الحقيقي للنشاط الإقتصادي / المستوى العادي للنشاط الإقتصادي).

3- فروق التحميل العقلاني

هناك فرقين هما:

3-1- فرق التحميل للتكاليف الثابتة

- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد (>1) معناه وجود ربح زيادة الفعلية والذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.

- حالة معامل التحميل أقل من الواحد (<1) معناه وجود تكلفة بطالة يجب طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية.

3-2- فرق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة, وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا عند (ج نهاريس) تحت إسم (directconstin), وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا, وتطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة, وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة, وتقوم هذه الطريقة على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية, حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج.

أولاً: تعريف طريقة التكلفة المتغيرة

تعتمد طريقة التكلفة المتغيرة أساساً على فصل المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة، بحيث يتم استبعاد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف وسعر التكلفة، وهذا بغرض الفصل بين القرارات الطويلة، التي تتعلق بإستراتيجية سير أعمال المؤسسة والقرارات التي تتعلق بفترة الاستغلال، إذا فهي تعتمد على بعض المؤشرات من أجل الرقابة التخطيط، كما تقوم أيضاً بدراسة العلاقة بين المردودية والربح، إذن فهذه الطريقة لا يقتصر على حساب النتيجة فقط بل أكثر من ذلك هو هدف تحليلي اقتصادي.³⁴

ثانياً: أهداف طريقة التكلفة المتغيرة

للطريقة جملة من الأهداف نذكر منها:³⁵

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل في تحقيق الفعالية في التسيير؛
- تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي بهدف تحسين السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع؛
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها ومدى المنافسة التي تصاد معاً في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
- العمل على اتخاذ القرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين.

ثالثاً: مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة

- تقوم الطريقة على مجموعة من المبادئ نذكر منها:
- فصل التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى التكاليف ثابتة وتكاليف المتغيرة؛
 - اعتبار أن التكاليف المتغيرة ضمن عناصر تكلفة الإنتاج ويجب تحميلها على كل وحدة منتجة؛
 - اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية؛
 - حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى؛

³⁴ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 70.

³⁵ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، دراسة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد والري بورقلة (sodimma ph)، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2006، ص 42.

- حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

رابعاً: طرق حساب التكلفة المتغيرة

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية, وفق مبادئ التكلفة المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين:

1- طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

تعتمد هذه الطريقة أساساً على التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة, فلا يؤخذ في الحساب إلا التكاليف التي تتغير تناسباً مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات³⁶, مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلاً من الحصول على النتيجة ومادامت الطريقة لا تأخذ في الحساب إلا جزء من الأعباء, فإن طريقة التكاليف الجزئية لا تؤدي إلى حساب النتيجة (ربح أو خسارة), ما دام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب, بالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة ولحساب النتيجة لابد من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش, هذه النتيجة يتم حسابها من خلال جدول يسمى "حساب النتيجة التفاضلي" والذي يحمل الشكل التالي:

جدول رقم (01-02): حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

العناصر	المبلغ	نسبة
رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة		100
= هامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة		
= النتيجة		

المصدر: درحمون هلال, مرجع سبق ذكره, ص 255.

ولكي تتمكن المؤسسة من تحقيق ربح, لابد أن يتجاوز هامش على التكلفة المتغيرة الأعباء الثابتة, وبمعنى آخر يجب أن يتمكن رقم الأعمال الثابتة, وبمعنى آخر يجب أن يتمكن رقم الأعمال الفترة من تغطية الأعباء الثابتة لنفس الفترة وتتضمن حسب هذه الطريقة ما يلي:³⁷

1-1- الأعباء المتغيرة المباشرة: والتي تخص استهلاك المواد, اليد العاملة المباشرة والطاقة, وهذه الأعباء يتم تخصيصها للتكاليف المختلفة بدون أي صعوبة.

³⁶ درحمون الخطيب هلال, المحاسبة التحليلية (نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية) أطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم العلوم الاقتصادية, فرع نقود ومالية, جامعة يوسف بن خدة, الجزائر, 2004-2005, ص 225.

³⁷ درحمون الخطيب هلال, مرجع سبق ذكره, ص 226.

1-2- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام ويتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة, مصاريف الوقود والصيانة.

2- طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقة التكاليف الكلية والمتغيرة البسيطة, وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة, وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة³⁸.

3- مبادئ طريقة التكلفة المطورة

تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها مكملة للطريقة الأولى ويعتمد تطبيق هذه الطريقة على ما يلي:

3-1- الأعباء المتغيرة المباشرة: وهي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط ويتم تخصيصها بشكل مباشر إلى كل منتج مثل: المواد الأولية واللوازم المستهلكة... الخ.

3-2- الأعباء المتغيرة غير المباشرة: وهي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط, وهي تتفق مع النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة, أي يشترك فيها أكثر من منتج, وتحتاج إلى توزيع أو لي من خلال مراكز التحليل حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات مثل لوازم الصيانة, استهلاك الكهرباء... الخ.

3-3- الأعباء الثابتة المباشرة: وهي مستقلة عن مستوى النشاط وفي نفس الوقت بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات مثل اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم شهرية.

3-4- الأعباء الثابتة غير المباشرة: وهي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط وتتفق في أن واحد على مختلف المنتجات والأقسام وتشمل كل المصاريف العامة والإدارية وجزء هام من المصاريف التجارية وكذلك تكاليف العملية الإنتاجية.

3-5- حساب النتيجة التحليلية: يبين لنا الجدول التالي كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة كما يلي:

³⁸ هدا في خالد, مرجع سبق ذكره, ص 61.

جدول رقم (01- 03): تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

العناصر	المبلغ	نسبة
رقم الأعمال خارج الرسم		100
- الأعباء المتغيرة		
= الهامش على التكلفة المتغيرة		
- الأعباء الثابتة المباشرة		
= المساهمة		
- الأعباء الثابتة غير المباشرة		
= النتيجة		

المصدر: درحمون هلال, مرجع سبق ذكره, ص 232.

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف الحاصل بين طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة والتكلفة المتغيرة المطورة, هو أن الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة, بينما طريقة التكاليف المتغيرة المطورة تقوم بالفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة, بحيث تقوم بطرح الأعباء الثابتة المباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج, ثم يتم جمع المساهمات التحليلية لكل المنتجات وتطرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة لتحديد النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

الفرع الثالث: طريقة التكلفة الهامشية

سيعرض في هذا الفرع مايلي:

أولاً: تعريف التكلفة الهامشية

هي التغيير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج, وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة, أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج.³⁹

1- مبدأ التكلفة الهامشية: يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية, وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة, كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج, وقبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء, ويتم دراسة المرودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج

³⁹ سالمى ياسين, الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة, مؤسسة نفضال, فرع gpl البلدية, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق, جامعة الجزائر, 2010-2009, ص91.

والتكلفة لوضعيات مختلفة, من حيث الكمية المنتجة وما يقبلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية, وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري⁴⁰

ثانيا: تحديد حجم الإنتاج الأمثل

يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي والتكلفة الإجمالية.

تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية, التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية, أما إذا أنتجت أكثر, فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح خاصة, من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع, بما أن هذا الأخير محدد من طرف السوق, فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع.⁴¹

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

تسمح الطريقة التكاليف المعيارية بحساب التكاليف على أساس معطيات تقديرية مستقبلية مع إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف, من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية, بهدف القيام بالتعديلات اللازمة وتصحيح الانحرافات, وبالتالي توفير معلومات مهمة تساعد المسير على اتخاذ قرارات التسيير خصوصا في مجال تحديدي أسعار المنتجات.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

من أهداف المؤسسات هو الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي, حيث تقوم في كل مرحلة وكل عنصر إنتاجي بدراسة التكاليف وتحليلها, باستعمال نظام محاسبة التكاليف المعيارية والذي يعتبر أحد الأنظمة المناسبة لتقييم أداء المؤسسة.

أولاً: تعريف التكاليف المعيارية

هي عملية إعداد وحساب التكاليف المعيارية (المسقبلية), التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة, ومقارنتها بالتكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليلها, وإنتاج المعلومات لصالح متخذ القرار, وبالتالي فهي وسيلة ممن وسائل مراقبة السير.⁴²

ثانيا: أهداف التكاليف المعيارية

⁴⁰ طوابية أحمد, المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, فرع التخطيط والتنمية, جامعة الجزائر, ص 230.

⁴¹ هلال درحومن الخطيب, مرجع سبق ذكره, ص 230.

⁴² ساحل فاتح, دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم علوم التسيير, فرع إدارة الأعمال, جامعة الجزائرية, 2002-2003, ص 115.

من بين هذه الأهداف ما يلي: 43

- 1- **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية, فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.
- 2- **الرقابة:** وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف, وبالتالي إمكانية العمل على التقليل مستقبلا.
- 3- **التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- 4- **الإعلام:** تسمح الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحصيلها من أجل إتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف المعيارية

تعددت أنواع التكاليف المعيارية⁴⁴ أو لها التكلفة النظرية أو المثالية وتحدد على أساس الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج, أي بغض النظر عن المشاكل الإنتاجية كالتعطيلات والإحصاء وصيانة الآلات, وتبقى حالة نظرية تسعى الإدارة دائما إلى تحقيقها, ولكن لا تصلها بل تسعى للاقتراب منها, وأما ثانيا التكلفة المعيارية التاريخية ويتم تحديدها انطلاقا من التكاليف الحقيقية لفتترات سابقة مأخوذة بالقيمة الحالية, وعيوبها أنها غير مبنية على دراسة علمية وإنما على أساس الخيارات السابقة, ومنه قد تكرر الأخطاء المرتكبة في الفتترات السابقة, ثالثا التكلفة المعيارية المقارنة وتقوم هذه الطريقة على الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة لأنها لا تحد مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه وخاصة في حالة ضعف المنافسة, رابعها التكلفة المعيارية العادية والتي تحسب انطلاقا من الظروف الحالية, أي على أساس مستوى حجم النشاط العادي الناتج العادي عن الاستخدام العادي, وبالتالي فهي واقعة وليست مثالية لأنها تأخذ بعين الاعتبار المشاكل الإنتاجية كالتوقف العادي والتعطيلات من صيانة الآلات وغيرها.

ويمكن تحديد التكلفة المعيارية لأي سلعة والتي تعتمد على العناصر التالية:
التكلفة المعيارية للمادة الأولية والتكلفة المعيارية لليد العاملة, التكلفة المعيارية للأعباء غير المباشرة.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

نالت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة, ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة, وسنحأو

⁴³ محمد الخطيب نمر, مرجع سبق ذكره, ص 162.

⁴⁴ ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص 162.

ل من خلال هذا المطلب عرض عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سيقدم في هذا المطلب أهم تعاريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمراحل التي مرت بها هذه الطريقة حتى وصولها للوقت الحالي.

الفرع الأول: مفهوم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لقد حضرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من التعاريف سنحاول عرض أهمها كما يلي:

أولاً: تعاريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- **التعريف الأول:** "هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة".⁴⁵

- **التعريف الثاني:** "هي طريقة لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض الكلفة والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها".⁴⁶

- **التعريف الثالث:** "هي طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف".

ويمكن استخلاص من التعاريف السابقة التعريف التالي: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة التصنيع، بحيث تقوم هذه الطريقة على مبدأ أن المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، فنقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة تمهيداً لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات، فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح.

ثانياً: مراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

⁴⁵ Michel. M, Cost Accounting, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236 .

⁴⁶ عبد الصمد نجوى، دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، ص 61 .

لقد مرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل نذكرها كما يلي:

1- المرحلة الأولى: إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.

- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

2- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

3- المرحلة الثالثة: طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هي تلك الطريقة التي تم بتحليل التكلفة ولكنها تعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

الفرع الثاني: شروط استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سيتم في هذا الفرع تقديم أهم المفاهيم المستخدمة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وشروط تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات الصناعية.

أولاً: المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إنه من الأهمية والمفيد التعرف على دلالات بعض المفاهيم، والمصطلحات الأساسية المستخدمة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا ما سننتأو له قبل الخوض في حيثياتها على النحو التالي:

1- مفهوم الأنشطة

تعتبر الأنشطة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من أساسيات وإضافات هذه الطريقة، فهي تمثل الوسيط لتخصيص التكاليف على

المنتجات أو الخدمات، بحيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل في الطرق التقليدية، ولما لها من أهمية سنقوم بتقديم تعريفها وأنواعها.

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

1-2- تصنيف الأنشطة: تعددت وتنوعت معايير تصنيف الأنشطة نظراً لأهميتها، ولكن سيقصر على التصنيفات المهمة وأكثرها تداولاً:

أ- التصنيفات الرئيسية

وبشكل عام فإنه يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية وهي:⁴⁷

- **أنشطة المدخلات:** ويقصد بها الأنشطة المتعلقة باستعداد صناعة المنتج، ومن أمثلتها نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية.

- **أنشطة العمليات:** ويقصد بها الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات، ومن أمثلتها نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، نشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل.

- **أنشطة المخرجات:** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات، ونشاط مطالبة العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء.

- **أنشطة إدارية:** وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى، ومن أمثلة الأنشطة الإدارية نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمة المحاسبة.

ب - تصنيف طبقاً لمستويات النشاط

طبقاً لهذا التصنيف يتم تبويب النشاط إلى أربعة مستويات كما يلي:⁴⁸

- **الأنشطة المؤادة على مستوى الوحدة:** تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة، أي كل الموارد التي يتم استخدامها على أنشطة أنجزت لكل وحدة، عند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار.

- **الأنشطة المؤادة على مستوى الدفعة:** تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة.

⁴⁷ حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2013، ص 190.

⁴⁸ ري اتش جارسون و اريك نورين، المحاسبة الادارية، ترجمة عصام الدين زايد، مراجعة أحمد جامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2004، ص 228.

- الأنشطة المؤادة على مستوى الإنتاج: هذه الأنشطة هي لمساندة العملية الإنتاجية مختلف أنواع المنتجات، أي الأنشطة التي تدعم عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد.

- الأنشطة المؤادة على مستوى المؤسسة: هي أنشطة مطلوبة ولازمة لضمان المحافظة على المنع والمساعدة للبنية للإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة.

2- أغراض التكلفة

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء أكانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة... الخ)، وهوفي نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء أكانت منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.⁴⁹

ويمكن أن تصنف أغراض التكلفة إلى صفتين كمايلي:

2-1- غرض التكلفة النهائي: هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تحمل تكاليفه والتي سيتم مقابلتها عادة بإيرادات.

2-2- غرض التكلفة المتوسط: فهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها كم هو الحال في نشاط مصلحة الموظفين.

3- أوعية أو مجتمعات التكلفة

أو عية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة، وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

4 - مسببات الأنشطة

المحاور الأساسية التي تستخدمها هذه الطريقة، ويتوقف نجاحها على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط، لأن الصفة تعتبر مسببات التكلفة من الإضافات التي جاءت بها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ومن المميزات لهذه الطريقة والتي تفضلها على غيرها من الطرق الأخرى.

5- مسببات التكلفة البديلة

تستخدم مسببات التكلفة البديلة عند صعوبة تحديد مسببات التكلفة، بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، ويمكن تعريف مسببات التكلفة البديلة على أنها تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.⁵⁰

6- تكاليف الأنشطة

إن إنجاز أي نشاط من الأنشطة يتطلب استنفاد موارد اقتصادية نادرة في المؤسسة (وقت، مواد، عمل، آلات وتجهيزات... الخ)، وينشأ عنها تكاليف تسمى تكاليف الأنشطة.

⁴⁹ صلاح عطية أحمد، محاسبة التكاليف للأنشطة للاستخدامات الإدارية، دار الجامعة، طبعة الأولى، الاسكندرية، 2010، ص 78.

⁵⁰ صلاح عطية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 80.

ثانياً: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية
إن استعمال طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وبالخصوص في المؤسسات الصناعية يقتضي توفير الشروط الرئيسية التالية:

- أن المنافع المتوخاة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به، لأن تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة، لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة؛
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة؛
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة؛
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية؛
- أنه يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سيتم في هذا الفرع إبراز أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وكذلك تقديم الأهداف التي تصبو إليها هذه الطريقة.⁵¹

أولاً: أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لقد أثبتت هذه الطريقة نجاحاً باهراً وإمكانات هائلة، حيث لها أهمية كبيرة في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات والخدمات... الخ، وفي هذا الصدد سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛

- قياس تكلفة المنتج بأكثر 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؛

- توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة، وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة، مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي؛

- تتيح هذا الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات، التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية، وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

⁵¹ أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 24.

ثانياً: أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة, يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف نورد بعضها كما يلي:

- تحقيق العدالة والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛⁵²

- البحث الدائم والضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة وخاصة خدمات دعم الإنتاج؛

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛

- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة، تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛

- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها؛

- تحديد فعالية ونجاعة كل الأنشطة (أي الأداء) بقياس مساهمتها في الأهداف الإستراتيجية والعملية للمؤسسة.

المطلب الثاني: مبادئ وافتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يسعى هذا المطلب إلى التطرق للافتراضات والمقومات, التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإجراءات تطبيقها.

الفرع الأول: الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هناك مجموعة من الافتراضات أو المتطلبات, الواجب توفرها عند تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة, وفي حالة توفر هذه الافتراضات مجتمعة تحقق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة لقياس السليم للتكلفة، وفي حالة عدم توفرها يكون من المفضل الاعتماد على طرق التكاليف التقليدية في قياس التكلفة, وتم تصنيف الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة في ثلاث مجموعات:⁵³

أولاً- افتراضات تتعلق بطبيعة المؤسسة

تشتمل هذه الفروض على فرضين أساسيين يمكن تصنيفهما كما يلي:

1- التنوع أو التباين في تشكيلة منتجات المؤسسة

تظهر أهمية أو مزايا طريقة المحاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة, عندما تتنوع تشكيلة المنتجات التي تقدمها المؤسسة, الأمر الذي يعني أنه في حالة تشغيل الخط الإنتاجي على منتج واحد فقط, يكون من غير المفيد بالنسبة للمؤسسة, تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة بل يكون في صالح المؤسسة الاستعانة بطرق التكاليف التقليدية لتحديد تكلفة هذا المنتج .

2- تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية

⁵² يحيى التكريتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 164.

⁵³ يحيى التكريتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 164.

إن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية وتباينها، قد يؤدي إلى التأثير على هيكل التكلفة الكلية للمؤسسة من خلال ارتفاع نسبة التكلفة غير المباشرة فيها، وطريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة، تعد أكثر ملاءمة ودقة في تحميل التكلفة غير المباشرة على وحدات الإنتاج من طرق التقليدي .

ثانيا- افتراضات تتعلق بإجراءات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
تحتوي هذه الافتراضات على أربعة يمكن توضيحهم كمايلي:

1- تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة

يجب العمل على تحديد العدد المناسب للمجمعات التكاليف، بحيث لا يكون عددها أكثر من اللازم، ما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تطبيق طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة، وبنفس الوقت لا يكون عددها أقل من اللازم ما يؤدي إلى انخفاض دقة مخرجات الطريقة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

2- إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيس للتكلفة

وذلك لأن تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة، يساعد على استخراج معدلات سليمة لتحميل تكلفة الأنشطة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم لتكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.

3- تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة

يقصد بفرض التجانس أن عناصر التكلفة المكونة، أو الداخلة في وعاء معين قد حركت بواسطة مسبب واحد فقط، الأمر الذي يعني أن تكاليف الأنشطة المكونة للوعاء ترتبط فيما بينها بعامل ارتباط قوي، ويقصد بالارتباط القوي هنا أن التغيير في نشاط معين (زيادة أو نقصان) يقابله تغيير مماثل في النشاط أو الأنشطة الأخرى التي تدخل تكلفتها في نفس الوعاء الأصلي للتكلفة.

4- الاتساق بين عناصر التكلفة المكونة لوعاء التكلفة

يعني هذا الافتراض أن جميع بنود عناصر التكاليف المكونة في مجموعها لتكلفة الوعاء، يجب أن تتغير بنفس المقدار ونفس الاتجاه مع التغيير في مستوى النشاط، وبذلك يمكن القول بأنه في حاله تضمين وعاء التكلفة لعناصر تكلفة لا تتصف بالخطية أو لعناصر تكلفة متغيرة وثابتة غير متسقة فإن ذلك يعني عدم توفر فرض الاتساق بين بنود تكلفة الوعاء .

ثالثا: افتراضات عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تشتمل هذه الفروض على فرضين أساسيين يمكن تصنيفهما كما يلي:

1- افتراضات اقتصادية لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الافتراضات الاقتصادية، يعني أن تفوق منفعة استعمال طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة، التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الطريقة، وإن فاقت هذه التكلفة منفعة استعمال هذه الطريقة يصبح من غير المجدي استعمالها.

2- افتراض الأهمية النسبية

ففي إطار طريقة محاسبة على التكلفة على أساس الأنشطة، يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة، يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي

تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط، بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

الفرع الثاني: مقومات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

توجد مجموعة من المقومات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نذكرها كما يلي:

- اعتقاد الإدارة بأن طرق التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات؛
- اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة سواء كان محلياً أو عالمياً؛
- توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها؛
- تزايد استخدام الأنشطة غير المباشرة في المؤسسة كالإدارة، والبرمجة، والمحاسبة، ... وغيرها؛

- التغيير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج؛
- تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة، أو ما يسمى بالمعدل المعياري والذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد العناصر في المنتج؛

- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدة.

الفرع الثالث: إجراءات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

اختلف العديد من الخبراء والمختصين في عدد الخطوات التي يتم بها تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ولكن مجمل هذا الاختلاف لا يخرج من أن آلية عمل هذه الطريقة أنها تقوم على ثلاث خطوات أساسية، حيث يتم في الخطوة الأولى تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها، ليتم بعدها في الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة، وفي الخطوة الثالثة والأخيرة يتم تحديد تكاليف المنتجات، والشكل التالي يصف هذه الخطوات بالتفصيل.

أولاً: تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

تعد هذه المرحلة بداية تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير

العملية الإنتاجية فيها⁵⁴، فمن خلال هذه العملية يتم التعرف على الأنشطة ومن ثم تحديدها، ففي الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين، إلا أن الدراسات العملية أو ضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ هذه الطريقة⁵⁵، فعند تحديد الأنشطة من المستحسن أخذ النقاط الآتية في الحسبان:

- إن مجرد تقسيم المؤسسة إلى أجزاء أصغر فأصغر لن يؤدي للوصول إلى معلومات تكلفة أكثر دقة، حيث إن الأساس في تعريف الأنشطة هو تقسيم عمليات المؤسسة في مجموعات متجانسة من الأنشطة.

- يتوقف عدد الأنشطة على درجة تعقيد العمليات، فكلما ازدادت درجة تعقيد العمليات ازداد عدد الأنشطة المسببة للتكاليف.

- تجاهل الأنشطة التي تستخدم أقل من (5%) من الأفراد أو طاقة الموارد.

ثانياً: حصر الأنشطة في شكل مجموعات وأوعية

في هذه المرحلة نقوم بحصر وتجميع الأنشطة في قاموس أنشطة، يوضح ويعرف كل الأنشطة التي تؤدي في الإنتاج، ويمكن أن يكون قاموس الأنشطة مختصراً بحيث يشمل من 1 إلى 30 نشاطاً، وذلك لأن التركيز الرئيسي في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو تقرير تكاليف المنتج، وفي مجالات أخرى قد تستمر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الأنشطة لتصل إلى عدة مئات وفي هذه الحالة تخدم هذه الطرق التفصيلية كأساس لتطوير العملية وإعادة تصميمها.

يمكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامهما لاختصار الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة وهما:⁵⁶

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

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

⁵⁴ يحيى التكريتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 168.

⁵⁵ أحمد عطية هاشم، مرجع سبق ذكره، ص 25.

⁵⁶ صلاح عطية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 72.

ثالثاً: تحديد تكاليف موارد الأنشطة

تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد، وتجدر الإشارة أن نوضح أن التكاليف المعنية هي التكاليف غير المباشرة.

المطلب الثالث: تقييم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كغيرها من الطرق، تمتاز بمزايا وعوائق وانتقادات في التطبيق سيتم في هذا المطلب عرضها كما يلي:

الفرع الأول: منافع ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تعتبر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من التطورات الحديثة في طرق التكاليف، والتي تهدف إلى إيجاد طرق تتلائم مع التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة، مما ينتج العديد من الإيجابيات نتيجة تطبيقها في المؤسسة، ومن هذه الإيجابيات ما يلي :

أولاً: التحديد السليم للتكلفة

تحديد أدق لتكلفة المنتجات، نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة، ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة-الحجم-الربح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.⁵⁷

وبشكل عام إن تكاليف المنتجات الناتجة عن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن طرق التكاليف التقليدية.

ثانياً: المساعدة في تخفيض التكاليف

يمكن تحقيق هدف زيادة الربحية للمؤسسة عن طريق تخفيض التكاليف، من خلال تخفيض الطلب على استخدام الموارد مع التخلص من الجزء من الموارد الذي تم توفيره أو توزيعه على استخدامات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات، ويمكن تحقيق هذا الوفرة في الموارد من خلال إما تخفيض عدد مرات أداء الأنشطة أو زيادة كفاءة أداء الأنشطة.

⁵⁷ أحمد عطية هاشم، مرجع سبق ذكره، ص 10.

ثالثا: تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة

فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.

رابعا: ترشيد القرارات الإدارية

حيث لا تعتمد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالتبويب التقليدي للتكاليف الثابتة والمتغيرة، وإنما يتم الربط بين التكلفة وبين الأنشطة المتسببة فيها، وبالتالي يتم الكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في ظل الطرق التقليدية، وتضمينها عند حساب تكاليف المنتجات لتحقيق مستوى عال من الاكتمال في المعلومات المتوفرة بين يدي متخذي القرارات.

فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود، هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية بالتوقف عن إنتاج معين أو شرائه من الخارج.

خامسا: المساعدة في عملية التخطيط وتحقيق الميزة الإستراتيجية

تفيد طريقة محاسبة التكاليف على أساس أنشطة إدارة المؤسسة في مجال التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين، فالقسم الأول هي أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي ينبغي العمل على استبعادها أو تخفيض حجم هذه الأنشطة.

سادسا: تفيد في الاستخدامات الإدارية

حيث تستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الأغراض الخاصة بتقييم الأداء والموارد البشرية، وقنوات التوزيع، وربحية العملاء وغيرها مما يندرج تحت اصطلاح "الإدارة على أساس الأنشطة"، مما يمكن القول أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات تكاليفية تكشف عن هيكل التكلفة والربحية لمنتجات المؤسسة، بينما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يصف السلوك الواجب اتخاذه لتحسين الجودة، وخفض التكلفة وزمن دورة الإنتاج، وحسن استغلال الطاقات أو الأنشطة العاطلة بمجرد الحصول على معلومات تتعلق بتكلفة الأنشطة التي توفرها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.⁵⁸

الفرع الثاني: عوائق تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

⁵⁸ صلاح عطية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من حيث تحديد الأنشطة ومدى تجانس الأعمال المكونة لكل منها، وكذلك تحديد نوعية وعدد مسببات التكلفة، فإن تطبيق هذه الطريقة قد تعترضه بعض المشكلات الأخرى، ويمكن حصر أهم هذه المشاكل والعوائق في النقاط التالية:

أولاً: مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة

فهذه الطريقة لا تقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة المختلفة، ما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه.

ثانياً: مشكلة ملائمة بيانات لخدمة القرارات

نظراً لأن المدى الزمني الذي تغطيه طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يمتد ليغطي الأجل الطويل، لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار، سواء من البيانات التقليدية أم من بيانات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ثالثاً: مشكلة تعقد العمليات واستنزاف الوقت والجهد والمال

يعد تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عملية معقدة وشاملة، وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام، ولاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تنتج آلاف المنتجات وكلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.⁵⁹

رابعاً: مشكلة اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية، التي قد لا تكون غير متجانسة، ما يستدعي ضرورة استخدام الأساس المناسب، لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعة لهذه الأعمال، ومن ثم تحميلها على المنتجات، وإلا تم ذلك بأسلوب تقديري أو حكمي، وفي هذا الصدد فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال

⁵⁹ معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 105.

تجميع الأعمال أو الأنشطة داخل مجموعات التكاليف، ويمكن استخدام أساليب الارتباط البسيط أو المتعدد لتحديد درجة الارتباط أو التجانس بين مجموعة الأعمال داخل كل نشاط، كما يمكن استخدامه أيضا في مجال اختيار مسبب التكلفة عن طريق اختيار مسبب التكلفة الذي يكون معامل ارتباطه أكبر بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط.⁶⁰

خامسا: مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج

تتسم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بإشتمالها على جميع أوجه نشاط المؤسسة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجموعات النشاط قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات واعتبارها أعباء عامة، مثل تكلفة ووقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.

الفرع الثالث: انتقادات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

على الرغم من مزايا طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة، والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة، والتي وجهت من طرف منتقديها ويمكن حصر أهمها في النقاط التالية:

أولاً: إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب النتيجة مع إجراء تفصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

ثانياً: إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة قد تتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية)، وهذا مكلف جدا.

ثالثاً: تركز طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

إن العيب الرئيسي لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق تحديد التكاليف التقليدية الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة.

⁶⁰ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار، ص 44.

خاتمة الفصل الأول

من خلال عرض طرق التكاليف التقليدية، استخلص بأن هذه الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق، وإن هذه الطريقة ملائمة في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تقدم تكنولوجي مستمر.

وكذلك بعد عرض لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، استنتج بأنها طريقة حديثة وتمتاز بصعوبة نوعا ما في التطبيق وذات تكاليف مرتفعة، وإن هذه الطريقة تكون ملائمة في ظل الإنتاج ذي الحجم الكبير، وفي ظل التنوع في المنتجات، والتقدم التكنولوجي المستمر.

وبعد عملية المقارنة بين هذه الطرق، لوحظ لا يوجد اختلاف بين جميع الطرق السابقة في معالجة تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجر المباشرة، فهي تكاليف تر تبط بالمنتج بعلاقة السبب والنتيجة، وينحصر الاختلاف بين كل منهم في أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة، ففي طرق التكاليف التقليدية تستخدم أسس تحكمية في توزيع هذه التكاليف، وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة تكاليف المنتجات والمعلومات التكاليفية، بينما تستخدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة علاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد المستنفذة في إنجازها (تكاليف تلك الأنشطة) بالمنتج، ما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية.

الفصل الثاني

دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

الفصل الثاني: دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

يعد القرار جوهر العملية الإدارية كونه يمثل الأداة التي من خلالها يتم الحكم على مدى نجاح أو فشل الوحدة الاقتصادية ، لاسيما وأن عملية اتخاذ القرار ليست بالعملية اليسيرة كونها تتطلب الأخذ بنظر الاعتبار متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للوحدة ، إذ أن اتخاذ قرار بمعزل عن ذلك قد يؤدي بالوحدة إلى الخروج من سوق المنافسة وهذا يستلزم قياس التكاليف الملائمة المرتبطة بالبدائل المتاحة لاختيار البديل الذي يعظم من منافع الوحدة الاقتصادية, لاسيما وأن تعدد المشاكل التي تواجهها ادارة الوحدة تتطلب

أنواعاً مختلفة من القرارات، والتي قد تؤثر بشكل أو بآخر على تحقيق أهداف هذه الوحدة وهذا يستلزم التخطيط المنهجي السليم المبني على الاسس العلمية والعملية الصحيحة.

حيث يشكل نظام معلومات التكاليف، مصدراً مهماً من مصادر المعلومات في العديد من القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات، وقياس تكلفة العمليات داخل الشركة وتقويم نتائجها، ولذلك لا بد من تحديث هذه الأنظمة بحيث يمكن تزويد الإدارات المختلفة بالمعلومات التكاليفية المناسبة لعمليات اتخاذ القرار وتخطيط التكاليف والرقابة عليه.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، أولها أساسيات حول إتخاذ القرار، أما في المبحث الثاني دراسة طريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وفي المبحث الأخير تم عرض دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ القرار الإداري.

المبحث الأول: أساسيات حول إتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية وأهم عناصرها، وتكون ملازمة لعمل القيادات الإدارية وفي مختلف المستويات الإدارية، وإن الحل الذي يقع الاختيار عليه هو القرار اللازم لحل المشكلة، والصعوبات في عملية اتخاذ القرارات تكمن في عملية تقييم بدائل الحلول لاختيار البديل المناسب وفي حالة عدم الشروع باتخاذ القرارات أو عدم اتخاذها بالشكل المناسب والصحيح، فذلك يؤدي أو يخلق تكريسا للإخفاق والتصل عن أداء المهام والأنشطة المطلوبة لتحقيق الأهداف المراد إنجازها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول عملية إتخاذ القرار

اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفاً وحيداً، بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي يمكن القول بأنها عملية ذات خطوات متتالية بدءاً بتحديد المشكلة والتعرف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البديل المناسب.

الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

يرى بعض الباحثين أن عملية اتخاذ القرار متطابقة مع عملية حل المشكلات، باعتبار أن المشكلات في حقيقة الأمر ليست سوى مواقف تتطلب قرارات حول حلول لهذه المشكلات.

أولاً: مفهوم القرار

هو عمل من أعمال الاختيار و التفضيل، يتمكن بموجبه التوصل إلى ما يجب عمله وما لا يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليها.⁶¹

وهو أيضاً تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي)، حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين، ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل و الاختيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف.

ثانياً: تعريف عملية اتخاذ القرار

لا يوجد تعريف عام موحد يتفق عليه جميع الكتاب في تعريف عملية اتخاذ القرار، بل توجد عدة تعاريف وإن اختلفت إلا أن مفهومها يتفق على بعض العناصر الأساسية لعملية اتخاذ القرار، فقد جاء في اللغة: قرر بمعنى سكن واطمأن، وقرر الأمر رضي عنه وأمضاه، وتقرر أي ثبت واستقر.

عرف بأنه: "عبارة عن أداة من أدوات ممارسة السلطة إن لم يكن الأداة الوحيدة للمدير في ممارسة حقه الشرعي، الذي من خلاله يحقق نتائج ملموسة له وللعاملين في التنظيم، ويعرف بالبدائل الأفضل الذي يتم اختياره من بين البدائل المتعددة المتوفرة لمتخذ القرار."⁶²

عملية اتخاذ القرار هي جوهر الأداء السليم لمختلف المدراء، وفي مختلف مستوياتهم الإدارية إذ أنها ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالخطيط والتنظيم و الرقابة و التحفيز.

عرفت عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية يمارسها الأفراد داخل المنظمة في مختلف المستويات الإدارية لمعالجة مشاكل قائمة، أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع، أو لتحقيق أهداف مرسومة و بالتالي يعتبر اتخاذ القرارات جوهر العمل الإداري حيث أنه يمثل أهم الأنشطة الإستراتيجية في العمل الإداري الشامل.

من جملة التعاريف السابقة يستنتج أن عملية اتخاذ القرار تهدف إلى اختيار بديل من بين جمع البدائل المتاحة الأفضل في تحقيق الأهداف، التي يبتغيها متخذ القرار بأعلى كفاءة وأقل جهد وأدق تكلفة، أي أن عملية اتخاذ القرارات تهدف أساساً إلى الحكم على الأمور من حيث اختيار أولوية الأهداف الواجب تنفيذها حسب الخطة المرسومة للشركة وإيجاد الحلول للمشاكل سواء كانت مالية أو إدارية أو فنية.

⁶¹ إبراهيم نائب وإنعام باقية، نظرية القرارات؛ نماذج و أساليب كمية محسوبة، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2015، ص 33.

⁶² مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلي، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2010، ص 30.

ومن خصائص عملية اتخاذ القرار كالاتي: 63

- تتصف عملية اتخاذ القرار بالواقعة حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد الأقصى وليس الحد الأدنى؛
- تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوك الشخص الأشخاص الذين يقومون باتخاذ القرار؛
- معظم القرارات الإدارية الوحدات الاقتصادية هي امتداد واستمرار لماضي وجميع المناصب الإدارية فيها؛
- تشمل معظم الوحدات الاقتصادية بإخلاف تخصصها؛
- تتكون من مجموعة خطوات متتابعة, وتتأثر بالعوامل المحيطة؛
- تشمل العملية عدة نشاطات و لذلك ربما قد توصف بعض الأحيان بالقصد, والاستمرار.

الفرع الثاني: أهمية اتخاذ القرار

لدى عملية اتخاذ القرار أهمية كبيرة سواء في الحياة العامة أو الخاصة سواء في الإدارات أو في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية أو الخدمية, ذلك أن عملية اتخاذ القرار تمثل أهم محور في أي عمل إداري أو اقتصادي, لذلك يرى بعض الكتاب أن صنع واتخاذ القرار هو جوهر كل عملية تخطيطية, ويرى البعض الآخر أن عملية اتخاذ القرار هي الركن الأساسي لقيام أي تنظيم كفاء, وتأسس على ما تقدم يمكن القول أن صنع واتخاذ القرار يعتبر من أهم المقومات الرئيسية للوحدة أو الإدارة الناجحة, لأن مقدار النجاح الذي تحققه أي وحدة يتوقف في أبعد الحدود على مدى ما يتمتع به من قدرة و كفاءة على صنع واتخاذ القرارات المناسبة.

إذا هنا القرار هو الأداة أو الوسيلة المعبرة عن النجاح أو الفشل في استثمار الموارد البشرية والمادية واستغلال الوقت المتاح, بحيث ترتبط ارتباطاً أساسياً بمدى إمكانية الوصول إلى أفضل القرارات الممكنة ومن ثم يصبح الاهتمام بترشيد عملية صنع واتخاذ القرارات و تحديثها هو اهتمام الأطراف كلها, ومن ثم يعتبر اتخاذ القرار هو جوهر العملية الإدارية, كون جميع الوظائف داخل المؤسسة تنطوي على مجموعة من القرارات الحاسمة وتتمثل مجالات اتخاذ القرار فيما يلي: 64:

- 1- **مجال التخطيط:** يتم اتخاذ القرارات بصدد صياغة الإستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة.
- 2- **مجال التنظيم:** تمس القرارات الهياكل التنظيمية, وتحدد نوع وحجم السلطات لكل وظيفة.
- 3- **مجال التوجيه:** تتمثل في قرارات تحفيز العاملين وطرق الاتصال بينهم, وبين المستويات التنظيمية المختلفة.
- 4- **مجال الرقابة:** تؤخذ قرارات تحدد مؤشرات الإنتاجية والأداء, ومعايير الجودة المستخدمة في الرقابة والانحرافات وأساليب علاجها.

63 ثامر البكري وزحاتم الدليمي, نظام المعلومات التسويقية وأثره في اتخاذ القرار الإستراتيجي, دار أمجد للنشر والتوزيع, عمان, الأردن 2015, ص ص 30,31.

64 طبائبية سليمة, دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المايير الدولية, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة مولاي الطاهر, سعيدة, الجزائر, 2014, ص 69.

الفرع الثالث: عناصر اتخاذ القرار

هناك مجموعة عناصر يجب توافرها عند اتخاذ أي قرار, ولا يمكن اعتبار أي عملية هي عملية اتخاذ قرار إلا بوجود هذه العناصر والمتمثلة في:

أولاً: الهدف من اتخاذ القرار

لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين, وتعتمد أهمية القرار على الهدف المراد تحقيقه, وكلما كان الهدف واضحاً ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم.

ثانياً: دوافع اتخاذ القرار

لا يتخذ القرار إلا إذا كان وراءه دافع معين لتحقيق الهدف, مثلاً هدف مضاعفة قيمة المنشأة الدافع وراءه درجة الوضوح في المشروع الذي يتم اختياره هو الربح أي أن الدافع هنا هو تحقيق الربح المرغوب فيه.

ثالثاً: التنبؤ بالأحداث المستقبلية

وهو أمر يتعلق بتقدير ما سيحدث في المستقبل في حالة اتخاذ قرار معين, ذلك أن معظم القرارات تتعامل مع المستقبل واتجاهاته, والمتغيرات المحتملة وتحديد على الشركة.

رابعاً: البدائل لاختيار أفضل

تواجه المدير مواقف تتطلب منه اتخاذ القرارات ووجود عدد كبير من البدائل, ووجب عليه تخفيض عدد البدائل إلى أدنى حد ممكن.

خامساً: قيود اتخاذ القرار

يواجه متخذ القرار قيوداً كدرجة المخاطرة والتأكد من المردود, الخبرة ومدة تنفيذ القرار, لذا وجب عليه أخذها بالاعتبار ودراستها, حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على الشركة الذي يكتنفه الغموض في المستقبل. لمناسبة.

المطلب الثاني: تصنيفات القرار

تشكل القرارات جانباً هاماً في حياة المشاريع الاقتصادية وتؤدي دوراً حيوياً في تطورها وتنميتها, وقد صنفت القرارات إلى عدة أشكال وفقاً لمختلف الممارسات التي يقوم بأدائها متخذ القرار وأهمية المتغيرات التي يتعامل معها, فهناك القرارات التي لا تتطلب جهداً ووقتاً طويلاً عند اتخاذها, وقرارات ذات بعد إستراتيجي والتي تتعلق بطبيعة التطوير والتي ترتبط باستمرارية عمل المشروع وسبل تحقيقه لمكانة سوقية ملائمة, صعوبات تعيق نجاحه, لذا تطرقنا في المطلب الأول إلى تصنيفات اتخاذ القرار, والمطلب الثاني إلى صعوبات والعوامل المؤثرة في اتخاذ القرار أما في المطلب الثالث إلى مراحل عملية اتخاذ القرار.

الفرع الأول: أنواع القرارات

تتمثل تصنيفات اتخاذ القرار فيما يلي: 65

أولاً: القرارات حسب درجة الأهمية

تتباين القرارات المراد اتخاذها التي تنتم المهام المقترنة فيها, إذ أن قرار الدخول في مجال الأسواق العالمية يعتبر قراراً على درجة عالية من الأهمية بخلاف القرار الذي يستند للتسويق منتج في منطقة معينة في إطار التعاملات اليومية, ولذا فإن هناك العديد من المعايير التي يتم في إطارها تحديد درجة الأهمية التي يتسم بها القرار تامراً إنجازاً و هذه المعايير تحدد كالاتي:

- النتائج التي يتوخى الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية نتيجة الأسباب باتخاذ القرار المعين؛

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه, فكلما زاد عددهم كلما ازدادت أهمية ذلك القرار.

- الأثر الذي يتركه القرار في إطار الإستثمارية أو المالية إذ كلما كان حجم الأموال المطلوبة كبيراً اتسم القرار بالأهمية الأكبر؛

- الفترة الزمنية المراد اتخاذ القرار في ضوءها, إذ كلما كان حجم الأموال الضغط الزمني ملحا ولا يمكن التريث تسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح, إذ أن التريث باتخاذه يعني أنه لا يشكل أولوية أو أهمية معينة؛

- درجة تكرار القرار, إذ أن القرارات التي يتكرر حدوثها غالباً ما تتسم بأهمية نسبية أقل قياساً بالقرارات الغير متكررة الحدوث؛

- درجة المرونة التي يتسم بها القرار من حيث التغيير, إذ أن القرارات التي تكون أكثر قابلية للتغيير بعد اتخاذها نتيجة العديد من المتغيرات فهي قرارات لا تتسم بالأهمية قياساً بالقرارات التي يتعذر تغييرها.

ثانياً: القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية

وتنقسم إلى :

1- القرارات التنظيمية: تمتع المدير بأحقية إصدارها بحكم منصبه ويستطيع تفويض سلطته للآخرين, ويؤكد مقدرته على الإدارة المنشأة وكما تتضمن قواعد و يم وتنسيق أعمال ونشاط أفرادها وتحديد صلاحيتها وطريقة تعاملهم مع الجمهور.

2- القرارات الشخصية: وهي قرارات فردية يتخذها المدير بصفته الشخصية العادية وتعكس ميوله وقيمه الذاتية.

ثالثاً: القرارات حسب البرمجة

تنقسم إلى:

65 طبائبية سليمة, مرجع سبق ذكره, ص 70-72.

1- القرارات المبرمجة: هي تلك القرارات الروتينية المتكررة والتي يمكن اتخاذها وفقا لإجراءات محددة ومسبقة لحلها, ويلاحظ في هذا النوع من القرارات أن معايير الحكم عليها عادة ما تكون واضحة وغالبا ما تتوافر بيانات ومعلومات كافية بشأنها كما أنه من السهل تحديد لبدائل منها, ومن ثمة تأكد نسبي بأن البديل المختار سوف يترتب عليه حل المشكلة بفاعلية.

2- القرارات غير المبرمجة: هي قرارات تتخذ مرة واحدة وتتميز بالثبات النسبي على المدى الطويل, وتتصف بأنها غير متكررة وغير روتينية وغير محددة جيدا, وعادة ما تظهر الحاجة لصنع هذه القرارات عندما تواجه المنظمة مشكلة لا توجد خبرات مسبقة بشأن كيفية حلها, ولا توجد أنماط محددة لحل هذا النوع من المشكلات خاصة الاستثمارات المالية وآثارها على المدى البعيد, ومن ثم فهي أقل تنظيما من الناحية الهيكلية من الأولى.

3- القرارات شبه المبرمجة: يمكن تحديد بعض مراحلها بصورة جيدة ويتوافر فيها قدر من المعلومات والبيانات, أما البعض الآخر فيصعب تحديده بصورة جيدة ويتصف بعدم التأكد ومن ثم يمكن برمجة جزء من القرارات والباقي يظل غير مبرمجا, وهاته القرارات تحتوي على قرارات مبرمجة وغير مبرمجة.

رابعاً: القرارات حسب درجة التأكد

تؤثر القوى أو العوامل البيئية على اتخاذ القرار بدرجة بسيطة من المخاطر ودرجة أولية من اليقين, كما أن عملية اتخاذ القرارات لا تتعدى كونها اختيار من بين البدائل مع درجات بسيطة من الصعوبات والتعقيد, وعلى عكس ففي ظل عدم التأكد وارتفاع درجة المخاطر في الظروف المحيطة فإن المدير يجب عليه أن يكون مستعدا لمواجهة موقف يحيط بعملية اتخاذ القرار وتصنف القرارات وفق هذا التقسيم لثلاثة أقسام وهي :

1- القرارات في حالة التأكد: تكون لدى متخذي القرار في هذه الحالة معلومات كافية وأكيدة, تسمح له بمعرفة نتائج قراره, ونادرا ما يحتاج اتخاذ القرار إلى دراسة وتحري لفترة طويلة.

2- قرارات في حالة المخاطرة: تتميز بتوفر معلومات جزئية بالنسبة لما يمكن أن يحدث للقرار المتخذ, أي معلومات غير كافية لكنها تسمح لمتخذي القرار بمعرفة المستقبل على وجه الاحتمال, وتؤدي هنا قدرة متخذي القرار على تقدير الاحتمالات دورا أساسيا في فعالية القرارات المتخذة, ولا نستطيع أن نقلل من أهمية الخبرات الشخصية للاستنتاج والتوقع للنتائج المترتبة على أحداث معينة.

3- القرارات في حالة عدم التأكد: إن عملية اتخاذ القرار مع عدم توفر المعلومات أمر غير معقول, ومن الأفضل اجتناب مثل هذه الحالات حتى لا تصبح قضية مقامرة غير مؤتمنة العواقب, ويمكن مع ذلك الاستعانة بتقنيات الإحصاء التحليلي لتحسين عملية اتخاذ القرارات في هذه الحالة, ولذلك كانت التوقعات للنتائج تمتد ما بين اكتشاف جديد بأقل الأضرار إلى كارثة مدمرة, ولكن ليس معنى ذلك أنه يجب الاعتماد فقط على التخمين من جانب متخذي القرار ولكن من خلال الأساليب العلمية المنهجية في اتخاذ القرارات.

خامساً: القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية

تصنف إلى القرارات المكتوبة التي تصدر بشكل لائحة تعليمات وأوامر مكتوبة, القرارات الشفوية القرارات التي تصدر عن طريق كلمات يتفوه بها المدير.

سادسا: القرارات الإدارية

تختلف القرارات الإدارية في جوهرها وطبيعتها بحسب المستوى الإداري حيث تصنف القرارات بحسب المستوى الإداري على النحو التالي :

1- القرارات الإستراتيجية

وهي القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف والاستراتيجيات والسياسات الرئيسية للمنظمة والرقابة على الأداء العام للمنظمة، والتخطيط طويل الأمد، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية العليا، ومن الأمثلة عليها إنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة الاندماج واختيار موقع المنشأة، وعادة ما يتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر خارجية وتكون ذات طبيعة عامة وملخصة.

2- القرارات التكتيكية

يتم اتخاذ مثل هذه القرارات من قبل المستوى الإداري المتوسط عادة، ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقويم فعالية أداء الوحدات التنظيمية في المنظمة، مثل قرار توزيع العاملين على أقسام الشركة، وقرار تحديد المزيج السلعي، وقرار إلغاء قسم معين، وقرار تحديد السعر، وتحتاج هذه القرارات إلى معلومات تأتي من مصادر داخلية وخارجية، فقرار تحديد سعر منتج معين يحتاج إلى معلومات عن تكاليف الإنتاج من داخل الشركة، ومعلومات من السوق الذي سيباع فيه المنتج.

3- القرارات تشغيلية

وهي القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية (عمليات البيع والشراء والإنتاج)، في الشركة مثل قرار إعادة شراء مادة أولية أو الموافقة على البيع لعميل، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية الدنيا، ويحتاج هذا النوع من القرارات إلى معلومات محددة ومتاحة ضمن الشركة ومعلومات تفصيلية ودقيقة حول الإجراء المراد اتخاذ قرار بشأنه.

وهناك أسس مختلفة ومتعددة لتصنيف القرارات الإدارية والجدول يبين هذه الأنواع والتصنيفات مع إعطاء مثال لكل نوع:⁶⁶

⁶⁶ مطيع ياسر صادق وأبو عقاب طارق، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن الطبعة الأولى، 2007، ص 46.

جدول رقم (01-02): تصنيف القرارات الإدارية

الرقم	أساس التبويب	أنواع القرارات	الأمثلة
1	من حيث النشاط الإداري	قرارات التخطيط الاستراتيجية وتشمل التخطيط طويل الأجل	الدخول إلى أسواق جديدة
		قرارات التخطيط التكتيكي ويهتم بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقييم فعالية أداء الوحدات التنظيمية	قرارات تحديد الأسعار
2	من حيث هيكل المشكلة	قرارات الرقابة الإدارية	تقييم المديرين لتحفيزهم
		قرارات الرقابة التشغيلية وتشمل عمليات القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية.	قرار إعادة شراء مادة أولية
3	من حيث المواد	قرارات مبرمجة أو مهيكلة	اعتماد سقف الائتمان للعملاء
		قرارات شبه مبرمجة أو شبه مهيكلة	تحديد أسعار المنتجات
4	من حيث طبيعة المشكلة	قرارات العمالة	استئجار العمالة
		قرارات المواد	رفع مستوى جودة المواد
4	من حيث طبيعة المشكلة	قرارات التسهيلات	بناء مصنع جديد
		قرارات التحويلات	إصدار الأسهم
4	من حيث طبيعة المشكلة	قرارات البيانات	الحصول على بيانات اقتصادية
		قرارات متكررة	إعداد قائمة المركز المالي السنوية
4	من حيث طبيعة المشكلة	قرارات وحيدة	الاندماج مع شركة أخرى
		قرارات روتينية	

تحديد الرواتب للموظفين	قرارات معقدة		
تحديد موقع مخزن جديد	قرارات قصيرة الأجل		
الاقتراض عن طريق الكمبيالات	قرارات طويلة الأجل		
اقتناء آلة جديدة			
اختيار طريقة تقييم المخزون	قرارات محاسبة	من حيث الوظيفة التشغيلية	5
قرارات تحديد حجم الإنتاج	قرارات إنتاجية		
توزيع مندوبي المبيعات على مناطق البيع	قرارات تسويقية		
تحديد مستوى مخزون الأمان	قرارات المواد		

المصدر: مطيع ياسر صادق وأبو عقاب طارق, مرجع سبق ذكره, ص 47.

يوضح الجدول أعلاه تعدد تصنيفات القرارات الإدارية واختلاف أنواعها, إلا أنها تتشابه جميعاً في ضرورة توغر المعلومات اللازمة بالموصافات والسرعة المطلوبة لضمان اتخاذ القرار الرشيد والمناسب في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة به

تزيد العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار من صعوبة وكلفة هذه العملية, وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحياناً إلى القرارات الخاطئة, لهذا فإن اتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطاً وذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من الصعوبات والعوامل مختلفة التأثير على القرارات :

الفرع الأول: مراحل عملية اتخاذ القرار

تستند عملية اتخاذ القرار على أساس علمي تحكمه عدة عناصر أساسية, وحتى تكون القرارات المتخذة فعالة ورشيده, يجب على متخذ القرار استخدام الأسلوب العلمي في اتخاذ قراراته, حيث أن عملية اتخاذ القرار تسبقها مراحل أخرى يجب على متخذ القرار المرور بها تحديد المشكلة وبالتالي يمكن تحديد مراحل اتخاذ القرار كما يلي :

أولاً: تحديد الأهداف

أول خطوة تواجه متخذ القرار هي تحديد الأهداف المراد التوصل إليها، والتي يشترط أن تكون في شكل يمكن قياسه، تعد هذه المرحلة هامة وهذا لأنه على أساس الأهداف المحددة تبنى مختلف القرارات التقنية والإدارية.

ثانيا: جمع المعطيات اللازمة

يتم من خلالها جمع الوثائق والبيانات الخاصة بالأهداف المختلفة، فلا يمكن للإدارة أن تعتمد على الأهداف التي هي أساس قراراتها وتصرفها إلا جمعت القدر الكافي من المعطيات والمعلومات التي تساعد في جعل هذه الأهداف بمثابة معايير قادرة على قياس النتائج..

ثالثا: تحديد المشكلة

تعتبر من أدق المراحل باعتبار أن القرار الذي سيتخذ يعتمد إلى حد كبير على تحديد المشكلة موضوع القرار تحديدا واضحا ودقيقا، وهذا يرجع إلى إدراك وتشخيص المشكلة، وهي عبارة عن موقف أو نتيجة أو حالة غير مرغوب فيها أي يراد تصحيحا لها أو معالجتها ويتصف هذا الموقف بشيء من الغموض، والمشكلة عبارة عن انحراف الشيء وهو ناتج عن تغير معين أو أسباب معينة ويمكن تحديد المشكلة من خلال:

- التعرف على وجود فجوة بين ما يجب أن يكون وما تم فعلا ثم تحديد الانحراف؛
- تحديد الأسباب المختلفة التي أدت إلى ظهور هذه الفجوة بين الواقع والمفروض؛
- تحديد السبب الأكثر احتمالا للانحراف؛
- مراعاة مجموعة المحددات والقيود التي تحد من معالجة الفجوة.

رابعا: إيجاد الحلول أو البدائل الملائمة

عند تحديد المشكلة تأتي الخطوة التالية المتمثلة في إيجاد أو تحديد البدائل الملائمة لحل المشكلة، والتفكير في هذه المرحلة غالبا ما يكون ابتكارا بمعنى أن الفرد يمكنه إيجاد أو ابتكار عدد من الحلول الجديدة للمشكلة، وفي معظم الأحيان يستعين متخذ القرار بمساعدين أو مستشارين لتحديد هذه البدائل والتوصل إليها، وقد يستعين بمكاتب الخبرة والاستشارات التي تدرس المشكلة جيدا و تبدأ في إعطاء حلول أو بدائل للحل.

خامسا: تقييم البدائل

تتم هذه المرحلة من خلال المقارنة بين الأوزان المختلفة للبدائل لمناقشة مزايا وعيوب كل لأن كل بديل يحقق عددا من المنافع أو المزايا، وبدون عملية التقييم لا يمكن الوصول إلى اتخاذ قرار معين لحل مشكلة ولا بد أن تتم عملية التقييم بطريقة موضوعية بعيدا عن التحيز الشخصي لمتخذ القرار، وتستلزم هاته المرحلة ضرورة تحديد المعايير التي سوف يتم على أساسها التقييم لهذه البدائل، إن عملية تقييم البدائل وتحديد أوجه الضعف والقوة لكل منها تتكون من ثلاث خطوات هي:

- يجب على متخذ القرار أن يحدد بكل دقة ممكنة التأثير المتوقع لكل بديل في حالة اختياره و تنفيذه؛

- يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار مقارنة التأثيرات المتوقعة لكل بديل في حالة اختياره وتنفيذه؛

- يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار عند مقارنة التأثيرات المتوقعة لكل بديل الاحتمالات المستقبلية للأهداف التنظيمية, أي أهداف الوحدة التي تسعى إلى تحقيقها في المفاضلة لاختيار البديل الذي يبدو أنه مفيد بدرجة كبيرة للوحدة عن غيره من البدائل التي تقل عنه في هذه الخاصية.

سادسا: اختيار بديل معين

بعد إجراء عملية تقييم للبدائل يتم اختيار البديل الأكثر ملائمة لحل المشكلة, والذي يتماشى مع ظروف وإمكانيات الوحدة سواء المادية منها أو البشرية, ولا يتعارض في تنفيذه مع السياسات الأخرى المتبعة, ويجب أيضا دراسة أثر اختيار البديل على المنطقة التي بها الشركة.

الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات

تؤثر على عملية اتخاذ القرار عوامل متعددة, ومن أهمها هناك العديد من العوامل التي تتحكم في عملية اتخاذ القرارات هي :

أولا: دقة وتوافر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار

يكون متخذ القرار في وضع أحسن إذا توافرت لديه المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار, على أن تكون هذه المعلومات كافية ودقيقة بحيث ينتج في النهاية القرار قريبا من الواقع أو ملائما للتطبيق لحل المشكلة.

ثانيا: درجة ذكاء وتعلم وخبرة متخذ القرار

يتمتع متخذ القرار بدرجة عالية من الذكاء والتعليم والخبرة لا شك سيكون أكثر قدرة على تحديد المشكلة ومعرفة أسبابها, وبالتالي أكثر قدرة على اتخاذ القرار الملائم لحلها, كما أن القدرة على إيجاد الحلول تعتمد على مدى القدرة الإبداعية أو الابتكارية التي يتمتع بها متخذ القرار, وهذا ما وضح لنا لماذا ينجح متخذ القرار ويفشل آخر رغم توافر المعلومات الكافية لاتخاذ القرار.

ثالثا: الخصائص الشخصية لمتخذ القرار

تتأثر القرارات المتخذة في أغلب الأحيان بالسمات السلوكية والشخصية لمتخذ القرار خاصة عند تحديده للمشكلة واتخاذ قرار بشأنها, فذوي العقليات الجامدة سوف يجدون صعوبة في البحث عن المشكلة حتى ولو كانوا يتمتعون بدرجة عالية من التعليم والخبرة ولديهم نظام جيد للمعلومات, وذلك لأن اكتشاف الفرص يتطلب ذهن لديه القدرة على تقبل المخاطرة ولديه القدرة على التفرة للمعلومات, وذلك لأن اكتشاف الفرص يتطلب ذهن لديه القدرة على تقبل المخاطرة ولديه القدرة على التفرة بين البدائل الجيدة والردئية.

رابعا: تأثير العوامل العاطفية

تؤدي العوامل العاطفية دورا هاما في اتخاذ القرارات بصفة عامة, وفي مرحلة تحديد أو التعرف على المشكلة بصفة خاصة, ذلك أن عملية اتخاذ القرارات بصفة عامة ليست عملية اقتصادية رشيدة محضة, حتى وإن تم تأسيس القرار بناء على معلومات جامدة فإن احتمال تأثير العوامل العاطفية موجود بدرجة ما, وتعد المشاعر الداخلية المولدة للعاطفة المسبوقة بالأفعال لها

دور في اتخاذ القرار , أنها ليست بديلة للتفكير المنطقي وعليه فإنه لا يوجد عمليا قرار لا يحتوي على المنطق والمشاعر وإنما مزيج بينهما.

خامسا: العوامل التي لا يمكن التحكم فيها

تتأثر المؤسسات بصفة مباشرة أو غير مباشرة المحيطة بها كالظروف الاقتصادية, سياسية, اجتماعية وتقنية والقيم والعادات, ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها أحداث اقتصادية أخرى في المجتمع سواء كانت منافسة أو متعاملة معها.

سادسا: عوامل أخرى

هناك عدة عوامل أخرى يمكن أن تؤثر أيضا في عملية اتخاذ القرار وهي :

1- عنصر الزمن: يشكل عنصر الزمن ضغطا كبيرا على متخذ القرار, فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات متاحة أكثر والعكس صحيح.

2- أهمية القرار: كلما ازدادت أهميته أثرت على جمع المعلومات الكافية, وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بعدد الأفراد الذين يتأثرون به ودرجة هذا التأثير وكلفة القرار والعائد, الوقت اللازم لاتخاذها.

3 - الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرار: يعترض القرار مهما كان نوعه جملة من الصعوبات والمشاكل, نظرا لعدم وجود أي قرار يرضي الجميع بشكل كامل ولكنه يمثل على الأقل أحسن الحلول ضمن الظروف والمؤثرات الراهنة, ويمكن إجمال هذه الصعوبات فيما يلي:

- صعوبة أو عدم إدراك المشكلة وتحديد بدقتها, حيث يلقي المدير صعوبة في تحديد المشكلة وقد تنصب قراراته على حل المشكلة الفرعية من المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية؛

- البيئة التي تعمل فيها المؤسسة بغية إمكانية التعرف على مزايا وعيوب البديل المتوقع, والمقصود بالبيئة التقاليد والعادات, القوانين والعلاقات الإنسانية, الظروف الاقتصادية والمالية والسياسية والتطورات التكنولوجية؛

- نقص البيانات والمعلومات المتاحة عند اتخاذ القرار, إذ غالبا ما يشكل افتقار المدير للبيانات والمعلومات المتوفرة العديد من العقبات في تحقيق القرارات الهادفة في المعالجات المطلوبة, وكذا صعوبة تحديد الأهداف المراد إنجازها, خاصة إذا لم يتسنى للمدير توضيح الأهداف بدقة وشفافية.

المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية و الأساليب الفعالة في اتخاذ القرارات

تحتاج المنظمة إلى المعلومات كي تتمكن من ربط أجزائها المختلفة لتحقيق أهدافها وحتى تتمكن من التكيف مع البيئة المحيطة بنجاح, وتكون المعلومات ذات قيمة للمنظمة كلما كانت فائدتها أكبر في اتخاذ القرارات والعمليات.

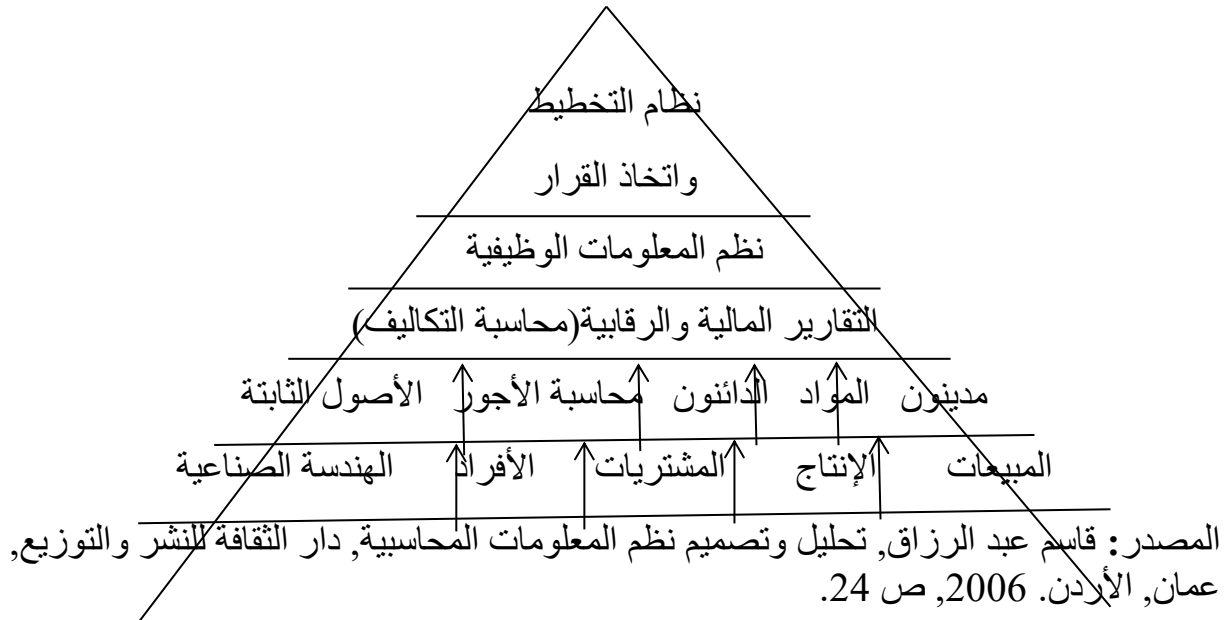
المطلب الأول : المعلومات المحاسبية في المؤسسة الصناعية

يجب على نظام المعلومات أن يزود كل مستوى من المستويات الإدارية بالمعلومات الملائمة لعملية اتخاذ القرار وفي الوقت المناسب والشكل الملائم, مما يتطلب وجوب توفير

المعلومات التفصيلية والدورية للمستويات الإدارية الدنيا، ومعلومات عامة وشاملة وحديثة من المصادر الداخلية والخارجية للمستويات الإدارية العليا مما يفرض وجود هرم معلوماتي ضمن نظام المعلومات، يتوافق وطبيعة المعلومات اللازمة لكل مستوى من مستويات صنع القرار ضمن الشركة. الفرع الأول: المعلومات المحاسبية

يتكون الهيكل التنظيمي لأي شركة من مستويات إدارية مختلفة، ولكل مستوى من هذه المستويات صلاحيات ومهام محددة، وبالتالي فهو يحتاج إلى المعلومات المحاسبية اللازمة لعملية اتخاذ القرار الذي يقع ضمن إطار مهامه وصلاحياته.

الشكل رقم (02- 01) : هرم المعلومات في المؤسسة الصناعية



وحسب الشكل السابق يتكون هرم المعلومات في الشركة الصناعية من خمسة مستويات، ويحتاج كل مستوى إلى معلومات محاسبية، لها خصائص ومواصفات محددة تتناسب مع حاجة هذا المستوى وتناسب القرارات المنوي اتخاذها، وتتلخص المستويات الخمسة لهرم المعلومات في: ⁶⁷

- **المستوى الأول:** يوجد في قاعدة الهرم الأنظمة التشغيلية التي ترتبط بنظام العمليات للوظائف الأساسية للشركة مثل المشتريات والمبيعات والإنتاج، وتكون المعلومات التي تعالجها وتقدمها النظم على هذا المستوى ذات طابع كمي أي تقاس بوحدات كمية مثل المتر، الساعة، الكيلوغرام، وتكون هذه المعلومات مرتبطة بشكل أساسي بعمليات وفعاليات إنتاج السلع أو تقديم الخدمات.

- **المستوى الثاني:** يعتمد هذا المستوى على المحاسبة المالية والتي تستخدم الوحدات النقدية للتعبير عن الوحدات الكمية من أجل إيضاح الصورة الاقتصادية لهذه المعلوم، وتقوم أساساً على النظم

⁶⁷ قاسم عبد الرزاق، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة أولى، 2006، ص 24.

التي تعتمد الشكل الكمي في توصيف نظام العمليات, وتستخدم المعلومات مأخوذة من المستوى الأول والثاني في اتخاذ القرارات التشغيلية للشركة, بالإضافة إلى أنها تعتبر الأساس للنظم اللاحقة في المستويات الإدارية الأعلى.

- **المستوى الثالث:** يتم استخدام معطيات وبيانات المستوى الأول والثاني في إعداد التقارير المالية والتخطيطية والرقابية, والتي تستخدم كأساس في عمليات التخطيط والرقابة والتحليل وتقويم الأداء في الأقسام المختلفة وفي الشركة بشكل عام.

- **المستوى الرابع:** في هذا المستوى تتشكل نظم المعلومات الوظيفية, والتي تعتمد بالإضافة إلى المعلومات التي تقدمها الأنظمة التي تقع في المستويات السابقة إلى معلومات خارجية من السوق والبيئة المحيطة بالشركة.

ونظم المعلومات الوظيفية, هي عبارة عن نظم مصممة خصيصاً من أجل تلبية حاجات الإدارة العليا للمعلومات الإستراتيجية لاتخاذ قرارات إستراتيجية.

- **المستوى الخامس:** يتم اختيار بعض المعلومات الهامة من الأنظمة الموجودة في المستويات الأربع الأولى, ويتم وضعها ضمن إطار النماذج الرياضية والكمية لعمليات التخطيط واتخاذ القرار, من أجل دعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المستويات الإدارية العليا, يتم اتخاذها بعدم الوضوح, لذلك فإنها تحتاج إلى إجراء عمليات تحليل سريعة وفعالة للأحداث والعمليات واحتمالاتها, حيث تكون هناك صعوبة في تحديد متغيرات القرار وعلاقتها بالهدف المطلوب الوصول إليه.

الفرع الثاني: خصائص المعلومات التكلفة

يعتبر نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم, حيث يتكون من مدخلات عبارة عن بيانات تحتاج إلى تشغيل ومعالجة وفقاً لمجموعة من الأسس والطرق والإجراءات لإنتاج معلومات مفيدة لإدارة الشركة, وحتى يتم الحكم على مدى جودة هذه المعلومات يجب وضع معايير وضوابط وخصائص يجب أن هذه المعلومات, ويقصد المعلومات المحاسبية القدرة على تشغيل وتوفير المعلومات التي يتحقق فيها التوافق بين معرفة معدو هذه المعلومات مع توقعات المستخدمين النهائيين, والمعلومات تستمد قيمتها من تأثيرها على القرارات من جهة, ومن جهة ثانية فإن المعلومات يتم الحصول عليها وفق تكلفة معينة لذلك إذا لم تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين القرار أو التأثير فيه فسيكون لهذه المعلومات قيمة سالبة.⁶⁸

أولاً: الخصائص الأساسية للمعلومات

تكون المعلومات ذات قيمة للمنظمة عندما تكون مفيدة في اتخاذ القرارات والعمليات وكما زادت فائدة المعلومات زادت قيمتها.

وهناك خمس صفات أساسية للمعلومات حتى تكون ذات قيمة للمنظمة وهي:

1- الملائمة: فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار, وغياب تلك المعلومات يؤدي عادة إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

⁶⁸ قاسم عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 26.

2- **التوقيت الملائم:** بمعنى أن تكون المعلومات متاحة للمستخدم حين الحاجة إليها فعلاً في اتخاذ قرار معين.

3- **القدرة على التنبؤ بالمستقبل:** معنى أن تساعد المعلومات في تحسين قدرة متخذي القرارات على إجراء التنبؤات بالأحداث المستقبلية.

4- **التغذية العكسية أو الإسترجاعية :** تلعب المعلومات دوراً هاماً في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة, وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

ثانياً: المصادقية أو الموثوقية

تعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها, وخلوها من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية وهي :

1- **القابلية للتحقق:** يقصد بهذا المفهوم وجود اتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج.

2- **أمانة العرض و التمثيل:** تعنى أن تعكس المعلومات المحاسبية بصدق طبيعة ومضمون الأحداث والعمليات المالية التي تعبر عنها.

3- **عدم التحيز:** تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة عندما تخلو من التحيز المقصود لتحقيق نتائج محددة مقدماً, أو للتأثير في سلوك متخذي القرارات.

ثالثاً: الخصائص الثانوية للمعلومات

لكي تكون المعلومات أكثر إفادة ونفعاً ينبغي أن تكون قابلة للمقارنة مع مثيلاتها في المنشآت الأخرى, وتمتاز بالثبات فيما يتعلق بنفس المنشأة في فترات زمنية مختلفة, والخصائص الثانوية للمعلومات تتلخص في التالي:

1- **القابلية للمقارنة :** حتى تتحقق هذه الخاصية ينبغي استخدام نفس الطرق والإجراءات المحاسبية بين الشركات المختلفة, مما يحقق إمكانية المقارنة بين التقارير والقوائم المالية الصادرة عن هذه الشركات.

2- **الثبات:** تقصد بهذه الخاصية قيام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى, حيث أنه بدون توافر هذه الخاصية لا يمكن تفسير النتائج الاقتصادية للمنشأة عبر الفترات المختلفة.

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار وفاعليته

تتعدد أساليب اتخاذ القرارات وتتنوع في صعوبة اتخاذها, أو سهولتها بالنسبة للجهد والكلفة والوقت والدقة في تقدير النتائج, وبعد الحدس والحكم الشخصي تجاه مشكلة معينة وإيجاد الحل الملائم لها أسهل من أساليب اتخاذ القرار, ثم تتدرج تلك الوسائل في الصعوبة والتعقيد عند استخدام الأساليب الكمية الحديثة في اتخاذ القرار.

الفرع الأول: أساليب اتخاذ القرار

يتوقف استخدام أحد أساليب اتخاذ القرار دون الآخر على طبيعة المدير نفسه ومدى تقديره لصعوبة تحديد المشكلة أو سهولتها وإيجاد الحلول المناسبة لها، كما تعتمد على طبيعة المشكلة ومدى التعرف على الظروف والمتغيرات المؤثرة عليها، كذلك فإن استخدام أسلوب دون آخر يتأثر بمدى توافر الإمكانيات اللازمة لاستخدامه، وبمدى الاستخدام الفعال للمعلومات والبيانات المتاحة لأنها تشكل القاعدة الأساسية التي يعمل المدراء من خلالها للوصول إلى القرار الرشيد، إذ أن المدير أو متخذ القرار يقوم بالإستناد إلى تلك المعلومات بتحليل المشكلة لمعرفة محتوياتها وأبعادها ثم إتباع الخطوات الرئيسية في اتخاذ القرار.

ومن الأساليب المعروفة والمستخدمة في اتخاذ القرار :

- أسلوب الحدس الشخصي أو بالبداهة؛

- أسلوب مراجعة القوائم؛

- الأسلوب الوصفي؛

- طريقة التنصيف أو الأولويات؛

- طريقة تحليل تشكّل الحالة؛

- الأسلوب المعياري؛

- الأساليب الكمية.

و الأسلوب المعياري والكمي من أفضل الأساليب السابقة، وذلك لأنها تأخذ منحى علمي معتمدة على المعلومات والبيانات المتوفرة، وهي تساعد الإدارة على اتخاذ القرار الرشيد بأسلوب علمي منطقي دون تدخل التأثير التكويني والنفسي لمتخذ القرار.

الفرع الثاني: فاعلية اتخاذ القرار

يتسم القرار الفعال بالجودة أو النوعية الجيدة، وفي نفس الوقت بالقبول من جانب العاملين الذين سيقومون بتنفيذه ويقصد بالنوعية هنا هو وجود القرار، وكفاءته وانسجامه مع المعايير الفنية والإجرائية والاقتصادية (نسبة المنفعة إلى التكلفة)، وربما تتطلب عملية تصميم الجودة الاستعانة بالخبراء، أما القبول للقرار، فيعني اقتناع العاملين المهنيين به ورضاهم عنه واستعدادهم لتنفيذه وتحقيق الأهداف المطلوبة والذي ينجم ذلك عادة عن مشاركتهم في صنع القرار، والمشكلة الأساسية التي يواجهها متخذ القرار هي تحديد الأهمية النسبية لكل من عنصري الجودة والقبول، وبخاصة في الحالات التي يمكن أن يتعارض فيها هذان العنصران:

أولاً: العمل و اتخاذ القرارات

أهمها مايلي:

1- عدم الاعتراف بأن القرار كان سيئاً: يقال بأن أسوأ من القرار السيئ هو عدم الاعتراف بأنه كان سيئاً، وهذا يحدث غالباً بسبب تدخل الذات في عملية اتخاذ القرارات، ولكن المدير القوي والواثق بقدراته هو من يعترف بخطئه بدلاً من أن يستمر في محاولة الإثبات بأن قراره كان سليماً.

2- التردد: وهذا يحدث غالباً عندما يكون صانع القرار غير آمن أو غير مطمئن، أو لخوفه من الخطأ ومن عواقبه، أو أن التردد يحصل نتيجة للبحث المستمر عن معلومات إضافية لجعل عملية صنع القرار سهلة، وبينما لا ينصح أحد أن يتخذ قرارات سريعة، إلا أن صانعي القرار يعرفون متى يتوقفون عن البحث عن حقائق إضافية والقيام بإصدار قرار، ولهذا فإن العمل تحت قيادة مدير متردد وغير حاسم يمكن أن يكون محيطاً للمرووسين.

3- التسرع: وهو اتخاذ أي قرار أفضل من لا شيء وهذا عكس المذكور أعلاه، فبعض المدراء الذين يخافون من أن يقال عنهم بأنهم غير حاسمين أو مترددين يلجئون إلى اتخاذ قرارات بسرعة على أساس أنه "ينبغي عليهم أن يفعلوا شيئاً"، من الواضح أن هذا المدخل عموماً يعني تجاوز الخطوات الأساسية في عملية تحليل المشكلات وصنع القرارات.

4- الافتراض بأن الناس منطقيون: الكثير من المدراء يخذعون بهذا المفهوم الخاطئ إذ ربما يبدو أن كل شيء منطقي وعقلاني بالنسبة للمدير، ولكن الناس الذين يتأثرون بالقرار سيرون الأمور بشكل مختلف، وهذا يمكن أن يكون محبطاً للمدير مما سيزيد من مقدار المستوى الانفعالي للموقف، من المستحسن دوماً أن يضع متخذ القرار نفسه مكان الآخرين (وهذا صعب أحياناً) ويحاول أن يرى القرار من وجهة نظرهم، فإذا وجد صعوبة في القيام بذلك، فإن عليه أن يساهم كيف يرون القرار ويصفونه له كما يجب أن يكون:

1-4- عدم الحصول على موافقة الإدارة العليا: خلال عملية اتخاذ القرار ينبغي أن يتذكر المدراء دائماً بأن لهم رئيساً أعلى وهم مسؤولون أمامه، وأنه يتأثر بالقرارات التي يتخذها الرئيس في الإدارة العليا، فإذا اتخذ المدير قراراً وتم نقضه من قبل الإدارة العليا، فإذا مركزه يضعف في نظر المرووسين أو العاملين، بالإضافة إلى ما تقدم من أخطاء شائعة، فإن الفكر الإداري يكشف عن معوقات يمكن أن تعرقل عملية اتخاذ القرار من شأنها أن تقلل من فاعلية القرار المتخذ وهذه المعوقات هي:

- **التجنب المريح:** بموجب هذه الحالة فإن المدير يمتنع عن اتخاذ القرار وذلك بعد أن يدرك بأن النتائج سوف لن تكون ذات فائدة، وأن تجنب عملية اتخاذ القرار هو الخيار المريح له.

- **التغير المريح:** بموجب هذه الحالة فإن المدير يعتمد إلى عمل فعل ما بعد إدراكه بأن عدم القيام بأي فعل سوف ينطوي على نتائج سلبية.

- **التجنب الدفاعي:** بموجب هذه الحالة، يجد المدير نفسه في مواجهة المشكلة لكن غير قادر على إيجاد الحل بناءً على خبرته أو تجربته في الماضي، حيث يفكر في الهروب وقد يجعل غيره من يتخذ القرار ويتحمل نتائجه، أو أنه يفكر بالحل الواضح البسيط ويهمل مخاطرة ذلك.

- **الدعر والارتباك:** في هذه الحالة يشعر المدير بالدعر ليس بضبط المشكلة ذاتها وإنما أيضاً بضغط حامل الوقت عليه، وهنا يشعر بعدم قدرته على فهم وتقييم المشكلة، وعدم قبوله بمساعدة العاملين له وبالتالي ينتابه الشعور بالدعر والارتباك وعدم الارتياح.

ثانياً: مواصفات القرار السليم

ومقابل هذه الأخطاء الشائعة و المعوقات في عملية اتخاذ القرار, يمكن أن يتم تشخيص ماهية مواصفات القرار السليم, حيث أن هكذا قرار يتصف بعدد من المواصفات ندرجها على النحو التالي:

- 1- **الشرعية:** ويعني ذلك الانسجام مع القوانين و الأنظمة واللوائح المقبولة بشكل عام.
- 2- **الدقة:** ويقصد بذلك الاستناد إلى معلومات دقيقة, ودراسة وافية للمشكلة بكافة أبعادها, والابتعاد عن التخمين و الحدس.
- 3- **المشاركة:** ويتم ذلك من خلال أخذ آراء الأشخاص المهنيين والمختصين, بالشكل الذي يسهل قبول القرار.
- 4- **الصياغة الواضحة للقرار:** بحيث لا ينجم عنه لبس ولا غموض أو احتمال سوء التفسير.
- 5- **الاتصال:** وهو يعني وسيلة الاتصال المناسبة لإبلاغ القرار للأشخاص المعنيين.
- 6- **التوقيت:** ويقصد بذلك اختيار الوقت المناسب للقرار دون تسرع (قبل الأوان) ودون تسويق (بعد الأوان).
- 7 - **الكفاية:** وذلك لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف.
- 8- **الفاعلية:** ويعني ذلك تحقيق الهدف ومعالجة المشكلة.
- 9- **الواقعية:** ويعني ذلك إمكانية التنفيذ على الصعيد العملي, والانسجام مع قدرات العاملين والإمكانيات المتاحة.
- 10- **الموضوعية:** ويقصد بذلك الابتعاد عن الأهواء و التحيزات, وعدم التأثير بالضغوط الشخصية أو المصالح الخاصة.

المطلب الثالث: اتخاذ القرار عن طريق القوائم المالية

تقوم نظرية القرارات المالية على أساس قاعدة التقييم المنبثقة عن النظام الرأسمالي وفكرة اقتصاد الأسواق الحرة, حيث يتم إخضاع الحدث المراد اتخاذ القرار بشأنه للدراسة والتقييم باستخدام طرق التقييم المختلفة وصولاً لاتخاذ القرار المناسب بناء على نتائج التقييم.

الفرع الأول: جدول تدفقات الخزينة

يهدف هذا الفرع إلى توضيح تدفقات الخزينة من خلال الجداول التالية:

أولاً: الطريقة المباشرة لجدول تدفقات الخزينة

جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها, وذلك اعتماداً على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة, ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو

النمو وغيرها،⁶⁹ ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة.

الجدول رقم (02 - 02) : الطريقة المباشرة لجدول تدفقات الخزينة

البيان	إحالات	الدورة الجارية	الدورة السابقة
تدفقات الحزين من النشاطات التشغيلية			
التحصيل من الزبائن			
المبالغ المسددة إلى الموردين - المستخدمين			
فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة			
ضرائب مدفوعة على النتائج			
تدفقات الخزينة قبل العناصر الاستثنائية			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الاستثنائية			
تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التشغيلية			
تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية			
المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة			
التحصيل الخاص عن القيم الثابتة			
المدفوعات الخاصة باقتناء القيم المالية			
فوائد محصلة من التوظيفات المالية			
حصص واقسام مقبوضة من النتائج			
تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات الاستثمارية			
تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية			
التحصيل للنتائج من إصدار الأسهم			
حصص وتوزيعات أخرى			
تحصيل القروض			
تسديد الديون والقروض الأخرى			
تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التمويلية			
مؤشر تغير أسعار الصرف في السيولة			
تغير الخزينة خلال السنة المالية			
الخزينة وشبه الخزينة في بداية الفترة			
الخزينة وشبه الخزينة في نهاية الدورة			
تغير الخزينة خلال السنة المالية			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: شعيب شنتوف، مرجع سبق ذكره، ص 85

يضمن التغيرات التي في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، بهدف تمكن المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة و يمكن إعداد جدول التدفقات الخزينة بالاعتماد على المعادلة التالية:

⁶⁹ يوسف قريشي و ألياس بن ساسي، التسيير المالي بدروس و تطبيقات، الأردن: دار وائل، 2006، ص 204 .

تغيرات الخزينة لفترة = تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاطات العملياتية + تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات الاستثمار + تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات التمويل = الخزينة في نهاية الفترة - الخزينة.

ثانيا: الطريقة الغير المباشرة لجدول تدفقات الخزينة

الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول تدفقات الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري، تركز على تصحيح و تسوية النتيجة الصافية للسنة المالية.

الجدول رقم (02- 03): الطريقة الغير المباشرة لجدول تدفقات الخزينة

البيان	احالات	الدورة الجارية	الدورة السابقة
تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية النتيجة الصافية خلال الدورة المحاسبية تعديلات وتصحيحات حول: - اهتلاكات والمؤونات - التغير في الضرائب المؤجلة - التغير في المخزون - التغير في حسابات الزبائن وحقوق أخرى - التغير في حسابات المورد وديون أخرى - زائد/ناقص قيمة التنازل ضريبة صافية			
تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية 1			
تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة التحصيل الخاص بالتنازل/القيم الثابتة			
تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية 2			
تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية: حصص مدفوعة للمساهمين زيادة أو ارتفاع راس المال إصدار القروض			

			تسديد القروض
			تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية 3
			تغير الخزينة خلال السنة المالية
			الخزينة وشبه الخزينة في بداية الدورة
			الخزينة وشبه الخزينة في نهاية الدورة
			مؤشر تغير الاسعار صرف العملات
			تغير الخزينة خلال السنة المالية

المصدر: شعيب شنتوف, مرجع سبق ذكره, ص 86.

إن هذا النموذج لجدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة تم متبني من قبل مجلس الخبراء المحاسبين الفرنسي⁷⁰، والهدف منه هو تمثيل إيرادات و نفقات المؤسسة لدورة معينة, وذلك بتقسيمها حسب الوظائف الرئيسية الثلاثة لنشاط الى كل من الاستغلال، الاستثمار و التمويل بحيث نجد حسب هذا التقسيم مايلي :

_ تدفقات الخزينة المتولدة عن الاستغلال؛

_ تدفقات الخزينة المتولدة عن الاستثمار؛

_ تدفقات الخزينة المتولدة عن التمويل.

الفرع الثاني: جدول تغيرات الأموال الخاصة

عرض تغيرات الأموال الخاصة في الجدول التالي:

جدول رقم (02- 04) : جدول تغيرات الأموال الخاصة (الطريقة الأولى)

تغيرات الأموال الخاصة	إحالات	رأس المال الاجتماعي	علاوات الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	احتيطات النتيجة
رصيد نهاية السنة N-2						
تغيير الطرائق المحاسبية وتصحيح الخطأ						
إعادة تقييم القيم الثابتة						
الربح/خسائر غير مسجلة في حسابات النتائج						

⁷⁰ Gérard MELYON , Gestion financière , Paris : Bréal , 1999 , p 212

						حصص موزعة
						زيادة رأس المال
						نتيجة صافية للنشاط
						رصيد نهاية السنة N-1

المصدر: علاوي لخضر, 2010, ص 183.

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية من خلال ضمه للمعلومات التالية: النتيجة الصافية للسنة المالية, تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس الأموال, المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة. عمليات الرسملة (ارتفاع الخفض التسديد) توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال الدورة المالية.

الجدول رقم (02-05) : جدول تغيرات الأموال الخاصة (الطريقة الثانية)

						تغيير الطرائق المحاسبية وتصحيح الأخطاء
						إعادة تقييم القيم الثابتة
						الربح/خسائر غير مسجلة في حسابات النتائج
						حصص موزعة
						زيادة رأس المال
						نتيجة صافية للنشاط
						رصيد نهاية السنة N

المصدر : شعيب شنتوف, مرجع سبق ذكره, ص 88.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرار الإداري

سيتم في خلال هذا المبحث إبراز دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتأثيرها في القرارات الإدارية، والأهمية التي تلعبه محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وبعد ذلك نقدم أهم المزايا التي تحصل عليها المؤسسة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى أن تطبيقه ليس بالأمر السهل حيث يتم توضيح في نفس المطلب بعض المحددات التي من شأنها الوقوف عائقا أمام المؤسسة في التطبيق العملي لهذا النظام.

المطلب الأول: نظام محاسبية التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تخفيض التكاليف

يوفر نظام الأنظمة التقليدية معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

الفرع الأول: الإدارة على أساس الأنشطة

يعد التسيير على أساس الأنشطة الإطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، بحيث يشكلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة مبني على أساس واحدة، وتعد طريقة نظام محاسبية التكاليف على أساس الأنشطة الأداة الرئيسية والفاعلية لمراقبة التسيير في نظام ABM، من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات و إعدادات الموازنات، وفي نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر سواء يتم تصميم ووضع النظامين في مرة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الانسجام وتحقيق أقصى حد للفاعلية والأداء الجيد.

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة، يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم على ثلاث مراحل متتابعة وهي:

- المرحلة الأولى: تحديد السلطات والصلاحيات للطاقت المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكلف بها (تحليل المسؤوليات، اختيار المؤشرات التسييرية، لوحة القيادة).

- المرحلة الثانية: تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، اختيار النشاطات، مسببات التكلفة).

- المرحلة الثالثة: تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي والتسيير والهيكل المحاسبي).

نجد أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين ABC و ABM، ويتطلب عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة تعيين فريق مشرف على هذا المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة، مسؤول تنفيذي له دراية جيدة بالميدان الصناعي للمؤسسة، مراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات المحاسبية⁷¹

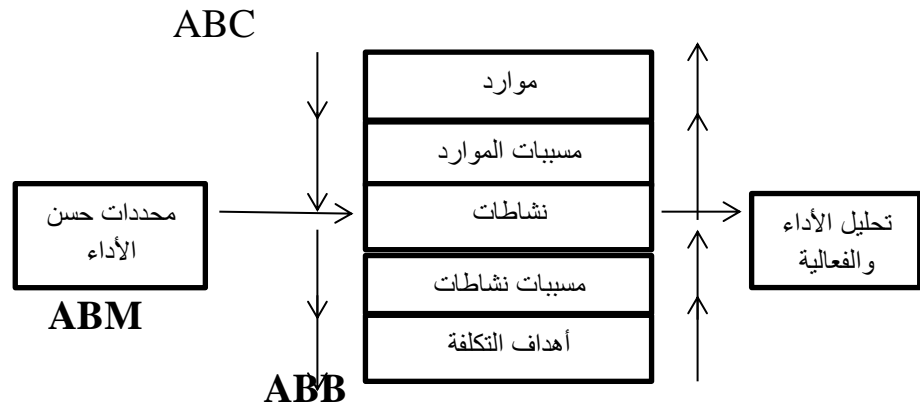
الفرع الثاني: دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف

يعد النظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة متجاوز لسلبات الأنظمة التقليدية من خلال توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، كما يعمل على ترشيد

⁷¹ عثمان بودحش، التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية. حالة شركة إسمنت عين الكبيرة، مذكرة تخرج الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2008-2009، ص 101.

جهود المسيرين في المجال تخفيض التكاليف, ذلك من خلال منحهم فهما أعمقا لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها, كما يسمح نظام ABM بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف, تحديد التوجيهات والاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات أو الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع والمحاكاة وتوفير المعلومات المناسبة, المتمثلة في التكاليف على أساس الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة ABB, فالأولى تسمح بنوجيه الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات التكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر, والثانية تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لانجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات والموارد وبالتالي تحديد حجم الموارد الضروري لذلك, وعليه فهي تعد أداة جيدة للمحاكاة والتخطيط ومرجعا مهما لتحديد وتحليل الفوارق وتسمح بالتحديد الفوري للأعمال التي ينبغي القيام بها, وبهذا تشكل تلك الأدوات نظاما تسييريا متكاملًا ويظهر هذا التصور وفق الشكل التالي:⁷²

الشكل رقم (02-02): تكامل على أساس الأنشطة في تحقيق الرشادة



المصدر: عثمان بودحش, مرجع سبق ذكره, ص 103.

كما تجدر الإشارة إلى أن تحقيق هدف تخفيض التكاليف من خلال تكامل هذه الأنظمة (ABC; ABB; ABM) تكمن في تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة, ومن ثم إعداد تخصيص الموارد على الأنشطة المضيئة للقيمة على حساب تلك الأنشطة غير المضيئة وغير الضرورية التي يجب على المؤسسة أن تتخلص منها أو بالأحرى تقلصها.

إلى جانب هذا يمكن لنظام التكلفة على أساس الأنشطة بالتكامل مع أنظمة تحسين الجودة انطلاقا من المعلومات غير المالية, من تقصي مختلف التكاليف الخاصة بالأنشطة الوقائية وبالأنشطة المسببة لقصور في الجودة, ومن ثم ضبطها والتحكم فيها.⁷³

المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قرارات التسعير

سيعرض في المطلب ثلاثة فروع وهي:

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول والتسعير

⁷² عثمان بودحش, مرجع سبق ذكره, ص 102.

⁷³ عثمان بودحش, مرجع سبق ذكره, ص 102-103.

في العالم الحقيقي يكون من الصعب على تجار التجزئة تغيير الأسعار بعد تحديدها, إن تلك العملية يمكن أن تستهلك قدرًا كبيراً من العمالة.

- **تعريف التسعير:** السعر هو كمية النقود اللازمة والتي يستعد المستهلك لمبادلتها بمزيج من خصائص السلعة أو الخدمة المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها.⁷⁴

ويعرف أيضا بعملية التسعير أنها قرار تحديد السعر, الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر, فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على الأرباح وأسعار منخفضة بما يكفي لاجتذاب الزبائن من جانب آخر, والتسعير الأمثل هو إستراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأهداف التسويقية خلال عملية التسويق.⁷⁵

الفرع الثاني: أهم المؤثرات في قرارات التسعير

يعتمد سعر المنتج أو الخدمة على طلب والمعرض منه, وهناك ثلاث مؤثرات على الطلب والعرض وهي: العملاء والمنافسون والتكاليف.⁷⁶

أولاً: العملاء

يؤثر العملاء على السعر من خلال تأثيرهم على الطلب على المنتج أو الخدمة, ويجب أن تفحص الشركات دائماً قرارات التسعير من خلال أعين عملاتها, فزيادة السعر قد تؤدي بالعملاء لأن يرفضوا منتج الشركة واختيار أحد منافسيها أو منتجاً بديلاً.

ثانياً: المنافسون

لا يعمل رجال الأعمال والمستثمرون في فراغ بل يجب أن تدرك المؤسسات دائماً ردود أفعال المنافسون, فمن ناحية نجد أن منتجات المنافسون البديلة أو المثلثة يمكن أن تؤثر على الطلب, وتجبر المؤسسة في هذا المجال على تخفيض أسعارها, ومن الناحية الأخرى فإن المؤسسة بدون منافس يمكن أن تحدد أو تضع أسعاراً مرتفعة وعندما يكون هناك منافسون فإن المعرفة عن تكنولوجيا المنافس وطاقته الإنتاجية وسياساته التشغيلية يمكن المؤسسة من تقدير تكاليف منافسها والتي تعد معلومات مهمة للغاية عند وضع أسعار تنافسية.

ولأن المنافسة اليوم أصبحت عالمية الحدود, فإن التكاليف وقرارات التسعير أيضاً قد تأثرت بالتقلبات في معدلات تبادل العملة بين الدول المختلفة, فعلى سبيل المثال لو أن الين الياباني هبط مقابل الدولار الأمريكي, فإن المنتجات اليابانية تصبح أرخص بالنسبة للمستهلكين الأمريكيين, وبالتالي أكثر منافسة في الأسواق الأمريكية.

ثالثاً: التكاليف

74 أحمد الباشا وآخرون, مبادئ التسويق الحديث, دار الصفاء للطباعة والنشر, عمان, الأردن, 2000, ص 60.

75 هدا في خالد, مرجع سبق ذكره, ص 79.

76 تشارلز هورنجرن وآخرون, مرجع سبق ذكره, ص 171-172.

تؤثر التكاليف في الأسعار, لأنها تؤثر في العرض والانخفاض في تكلفة المنتج مرتبط بالسعر الذي يدفعه العملاء والكمية الكبيرة, التي ترغب المؤسسة في عرضها من المنتج والمديرون الذين يحددون بشكل دقيق تكلفة منتجات مؤسساتهم يحددون الأسعار التي تجعل المنتجات أكثر جاذبية للعملاء, وتعظم دخول تشغيل مؤسساتهم, وعند تحديد التكاليف الملائمة لقرار التسعير يجب أن يأخذ المدير في اعتباره التكاليف الملائمة لقرار التسعير عبر كل وظائف سلسلة القيمة بداية من البحوث والتطوير وحتى خدمة العميل.

وبالرغم من الدروس العديدة المستفادة من المنافسة إلا أن العامل الرئيسي المؤثر في القرارات التسعير هو استعداد العملاء للدفع وليس التكاليف أو المنافسين.

ويمكن أن نصنف قرارات التسعير على العموم إلى صنفين هما:

1- قرارات التسعير قصيرة الأجل : تحتوي قرارات التسعير قصيرة الأجل عمليا على بعد زمني أقل من سنة, وتشمل قرارات مثل تسعير الأمر الخاص الذي ينفذ لمرة واحدة فقط أن تكون له آثار طويلة الأجل وتعديل المزج السلي والحجم في السوق المنافسة.

2- قرارات التسعير طويلة الأجل : تشمل قرارات التسعير طويلة الأجل بعدا زمنيا سنة واحدة أو أطول وتتضمن تسعير المنتج في السوق الرئيسية, حيث يوجد بعض التفاوت في تحديد السعر, والفروق الرئيسية المؤثرة في القرارات التسعير قصيرة الأجل مقابل القرارات طويلة الأجل.

الفرع الثالث: أسس التسعير

توجد أسس عديدة يمكن لمدير التسويق الاعتماد على أحدهما في تحديد أسعار بيع السلع والخدمات وهذه الأسس هي:

أولا: التسعير على أساس التكلفة

يقوم التسعير على أساس احتساب النفقات كافة, التي صرفت على إنتاج السلعة وتسويقها ثم إضافة مسبة ربح معينة, وعليه فإن السعر في هذه الحالة يكون طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{سعر البيع} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة التسويق} + \text{المصاريف إدارية} + \text{هامش الربح.}$$

إن تطبيق هذه المعادلة بجمود فيه تجاهل لمقدرة المستهلك الشرائية, كما أنه ليس من الضروري أن يكون ما يدفعه المشتري في سبيل الحصول على السلعة ذا صلة مباشرة بتكاليف صنعها وبيعها, كما تفترض المعادلة أيضا وجوب تحديد عائد مناسب من الربح, في حين أن تحقيق هذا العائد يتوقف على الكمية التي يمكن بيعها من السلعة.

ثانيا: التسعير على أساس سعر السوق

تقوم بعض المؤسسات بتسعير منتجاتها على أساس البدء بالسعر, الذي يمكن قبوله في السوق وذلك حسب المقدرة الشرائية للمستهلكين, ثم يطرح من هذا السعر كل من تكلفة الإنتاج وتكلفة التسويق والمصاريف الإدارية الأخرى ليكون الناتج هو الربح الذي تحصل عليه المؤسسة من بيع كل واحدة, وعليه تكون معادلة السعر على الشكل التالي:

$$\text{الربح} = \text{السعر} - (\text{تكاليف الإنتاج} + \text{تكاليف التسويق} + \text{المصاريف الإداري}).$$

ومما تمتاز بهذه الطريقة:

- أنها تأخذ المستهلك في المقام الأول عند تحديد أسعار البيع.
- أنها تدفع المنشآت إلى الحد من الإسراف, حتى يمكن تحقيق أقصى ربح ممكن دون استغلال لأي طرف من الأطراف المعنية.

ثالثاً: التسعير على أساس المنافسة

لا جدال في أن المنتج عند تسعيره لسلعة لا يمكنه أن يتغاضى عن وجود المنافسين والأسعار التي يبيعون بها, وهناك عدد من السياسات التي يمكن بها مواجعة أسعار المنافسين, وأولى هذه السياسات هي الاقتداء بأسعار القادة التي تتمثل في أن كثيراً من المنشآت تسترشد في التسعير بضائعها بأسعار قادة السوق الذين يبيعون سلعا منافسة, وهم في ذلك يحددونها إما مطابقة أو قريبة من أسعار المنافسين, والسياسة الثانية هي البيع بأقل من سعر السوق, ويمكن إتباعها في حالة كون السلع المنتجة غير معروفة في السوق أو إذا كانت جودتها غير عالية.

الفرع الرابع: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وقرارات التسعير

تتعدد أساليب المنتجات والخدمات بالنسبة لجميع المؤسسات, حيث يتم التسعير على أساس التكلفة, أو التسعير على أساس الطلب, أو التسعير على أساس المنافسة, ولكل من هذه الأساليب مزاياه وعيوبه ودوره, إلا أن التسعير على أساس التكلفة يعتبر أكثر هذه الأساليب قبولا لأسباب عديد منها:

- تقليل عوامل عدم التأكد في حالة التسعير على أساس التكلفة عنها في حالة التسعير على أساس الطلب الذي يتطلب تكرار المراجعة للسعر كلما تغير مستوى الطلب؛
- أن التسعير على أساس التكلفة سوف ينتج عنه أساليب متقدمة لكل خدمة, مما يقلل من المنافسة السعرية التي تحدث ارتباكا للمستفيدين من الخدمة وجميع الأطراف الأخرى؛
- أن التسعير على أساس التكلفة يؤدي إلى تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية حتى لا يستغل مقدمو المنتج أو الخدمة حاجة الزبائن عند زيادة حدة الطلب على هذه المنتجات أو الخدمات, كما أنه يؤدي إلى تحقيق عائد مناسب بالنسبة للمنتجين على استثماراتهم.

ويختلف أساس التسعير باختلاف المدى الزمني المرتبط به, فالتسعير في الأجل الطويل يرتبط بعدة عوامل تستهدف تغطية جميع عناصر التكاليف الجارية والرأسمالية, وذلك تطبيقاً لسياسة التغطية الشاملة للتكاليف, في حين أن التسعير في الأجل القصير يرتبط بعوامل أخرى كالمنافسة والعقود المبرمة والتقدم التقني للأصول الرأسمالية.

المطلب الثالث: أهمية وقرارات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لا تنحصر أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فيما تقدمه من معلومات أكثر دقة عن كلف المنتجات والخدمات وإنما تمتد لتشمل دعم وتحسين اتخاذ القرارات والسياسات

الإدارية والرقابة وإدارة الكلفة وتحليلات الربحية ولا سيما من خلال تكاملها مع بعض الأساليب والتقنيات الأخرى مثل الإدارة على أساس النشاط.

الفرع الأول: أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

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

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة, وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛

- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة؛

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة, تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع, وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة, إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة, وإعادة تصميم المنتج النهائي؛

- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.⁷⁷

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير والتصنيع, حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات, خاصة تلك تخص التشكيكية الإنتاجية وتسعير المنتجات, وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها:⁷⁸

- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة؛

- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة, على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها, محدد بصفة أدق, هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع, العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر, وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تقل؛

- في إطار تقسيم الأنشطة, نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل, وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات؛

77 هاشم أحمد عطية, مرجع سبق ذكره, ص 24.

78 سالمى ياسين, مرجع ذكره, ص 99.

- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معيناً، فانطلاقاً من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلفة مراكز المسؤولية؛

- تسمح أيضاً بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

الفرع الثاني: قرارات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له مجموعة من المساهمات في اتخاذ القرار الأخرى ويمكن إيجازها باختصار بما يلي:

أولاً: قرارات الربحية

يأتي دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في هذا النوع من القرارات من خلال تحليل الأنشطة وبالذات المرتبطة بالعمليات الإنتاجية وبشكل أكثر تفصيلاً من الأنظمة الكفوية التقليدية، كذلك يبين النظام الطريقة التي تترايط بها الأنشطة مع بعضها البعض بهدف توليد الأرباح من خلال استهلاك وسيساعد أيضاً في صنع القرارات المرتبطة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة.⁷⁹

ثانياً: قرارات مزيج المنتجات

يزود نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ مزيج المنتجات مما توفره أنظمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجيهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

ثالثاً: قرارات تصميم المنتجات

إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة هو في مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن إضافة إلى من جراء إنتاج ذلك المنتج، وعليه فإن الجهد الإداري ينصب أساساً في كيفية تصميم منتج معين وتنفيذه بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين، وذلك لأن المستهلك يتوقع صفات وخصائص معينة من تصميم المنتج مثل الجودة، الثقة، الضمانات، والسعر المناسب لغرض شرائه، لذلك يلاحظ أن قرار تصميم المنتج وتسعيه مرتبطان معاً لأنهما يدخلان ضمن البدائل الموضوعية من قبل المستهلك في اختيار المنتجات وهنا تبرز المؤسسة في تلبية طلبات الزبون

⁷⁹ عبد الوهاب حبش وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة - دار ومكتبة حامد، عمان، الأردن، 2006، ص34.

بسرعة تنافسية المؤسسة الأخرى عن طريق السرعة والدقة في تحليل طلبات الزبون يدويا أو إلكترونيا.⁸⁰

المطلب الرابع: تقييم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف.⁸¹

الفرع الأول: مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

في حالة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لفترة طويلة نسبيا فإن المزايا الخاصة بهذا التطبيق يمكن توضيحها على النحو التالي:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي؛

- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة؛

- كما يساعد هذا النظام على فهم والعمل وفق موجهات الكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع؛

- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛

- يوفر معلومات لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لانجاز هذه الأنشطة مما يؤدي هذه المعلومات إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملا أكثر؛

- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تمهل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛

- يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة المضيقة للقيمة إستراتيجيا وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا يأتي إلى القرارات الرشيدة اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النشاط؛

⁸⁰ عبد الوهاب حبش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

⁸¹ هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 42.

ولتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية لا بد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل التالي: 82

الشكل رقم (02- 03): أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي, مرجع سبق ذكره, ص 183.

- يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من استخدام الحسابات الآلية وقواعد البيانات مما يدعم القرار الإداري في اختيار وتخصيص الموارد الأنشطة لتدعيم المفعة؛

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة, حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية؛

- يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يساعد على تنبؤ بالاستخدامات المتوقعة في المستقبل لمختلف الموارد, والتنبؤ بالإنفاق في الأجل الطويل وذلك لأنه غالبا ما تتجه عناصر الإنفاق إلى التغير مع تغير استخدام الموارد, هذا ما ينطبق في الأجل القصير ولذلك فإن التغير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغير في استخدام الموارد في الأجل القصير.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه, فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي جدوى النظام؛

- على الرغم من هذا النظام هو نظام لتخصيص إلا أنه تبقى هناك بعض الكلف التي يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي اخر الأمر يتم اختيار أساس معين لتوزيع هذه الكلف؛⁸³

- أن تطبيق النظام يتطلب التحديد السليم للأنشطة, بجانب توفيره مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء (مسيبات التكلفة) بكل نشاط من حيث عدد هذه المسيبات أو من حيث نوعها؛

82 إسماعيل يحي التكريتي, مرجع سبق ذكره, ص ص 181,182.

83 إسماعيل يحي التكريتي, مرجع سبق ذكره, ص ص 187,188.

- تعتبر المعلومات الناتجة من نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجالات القرارات الإستراتيجية المستقبلية؛

- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.⁸⁴

خاتمة الفصل الثاني

للقرار أهمية كبيرة داخل المؤسسات وينتج في حالة وقوع مشكلة فبعضها محدد الأبعاد ومتكرر، والبعض الآخر لا يتصف بمثل هذا التحديد ولا يتكرر إلا على فترات متباعدة، وربما لا يحدث إلا مرة واحدة فقط وينتج عن هذا التنوع في المشكلات تنوع في طبيعة وشكل المعلومات التي نحتاجها لاتخاذ القرارات المناسبة الأمر الذي يستدعي إنشاء نظم معلومات قادرة على تلبية الاحتياجات المعلوماتية في كافة المستويات الإدارية وفي المجالات الوظيفية خاصة أن اتخاذ

⁸⁴ هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

القرار السليم أصبح إحدى التحديات التي نواجهها اليوم نظرا للتقلبات الهائلة في البيئة المحيطة بالمؤسسة في ظل الاتجاه نحو العولمة وتعقد المتغيرات التي تواجهها.

ولقد تعددت أساليب اتخاذ القرار, لكن لا توجد طريقة مثلى يعتمد عليها كليا في صياغة مختلف القرارات ويجب على المدير الكفاء اختيار الأسلوب الذي يتوافق ويتلاءم مع ظروف مؤسسته وإمكانياتها حتى بإمكانه التوفيق بين أكثر من قرار مسترشدا بالظروف الراهنة, ويجب أن يكون مرنا في اتخاذ قراره حتى يستطيع تغييره إن وجدت انحرافات في تطبيقه ولكي يصل إلى أفضل الحلول بأنجع الطرق.

الفصل الثالث

دراسة حالة مديرية الأشغال العمومية

بمستغانم DTP

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الأشغال العمومية

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف وتحسين التسيير من خلال محاربة الإسراف في استهلاك الموارد والوقت، تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف، التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات، التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها ومستقبلها.

بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية، وذلك لعدة أسباب يمكن أن يكون أهمها عدم إلزامية القانون لها بالإضافة إلى عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إدارات المؤسسات.

فبعد استعراض نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ومراحل تطبيقه، سيتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مديرية الأشغال العمومية.

ومن أجل القيام بهذه الدراسة تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، وفي كل مبحث عدة مطالب، ففي المبحث الأول تم تقديم مديرية الأشغال العمومية بمستغانم، وانقسم الفصل إلى عدة مطالب كان

أولها لمحة تاريخية عن مديرية الأشغال العمومية بمستغانم, أما المطلب الثاني كان حول الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية ومهام إدارته, وخصص المطلب الثالث حول تطور ودور قطاع الأشغال العمومية في الجزائر, وتم في المبحث الثاني عرض تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم, وقد قسم هذا المبحث إلى مطلبين كان أولها تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها, أما المطلب الثاني تحت عنوان اختيار مسببات التكاليف وأهداف التكلفة.

المبحث الأول: قطاع الأشغال العمومية في الجزائر

يعد قطاع الأشغال العمومية بامتياز قطاعا جالبا للنمو الاقتصادي, خلافا لفرص الشغل, ويسمح في الوقت ذاته ببعث حركية في باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى, وبالتالي فإنه يشكل قاعدة لا غنى عنها لتطوير الاستثمارين الوطني والأجنبي. المطلب الأول: تطور ودور قطاع الأشغال العمومية في الجزائر.

تجدر الإشارة إلى أن الجزائر بحاجة إلى تطوير منشآتها القاعدية, كونها تحتل مكانة إستراتيجية في قلب المغرب العربي وحتى في البحر المتوسط, التي تفرض عليها أن تتوفر على شبكة طرق وموانئ ومطارات.

المطلب الأول: تطور قطاع الأشغال العمومية في الجزائر

ومن إنجازات الجزائر في قطاع الأشغال العمومية الآتي:

- فيما يخص الطرق استطاعت الجزائر التي لا تعد غداة الإستقلال 73000 كلم من الطرق منها 18000 كلم أعيد تزفيتها, توسيع شبكتها لتبلغ 103945 كلم في سنة 2000؛

- تم إبلاء أهمية كبرى لإنجاز الطريق السيار والطرق السريعة ومنشآت كانت غير موجودة غداة الإستقلال, بينما لم تكن تتوفر الجزائر سنة 2000 إلا على 637 كلم من الطرق السيارة؛

- فيما يخص المنشآت البحرية منذ الإستقلال إلى غاية سنة 2000 شهد عدد الموانئ المتواجدة بالجزائر زيادة معتبرة كون الموانئ التجارية وموانئ الصيد انتقلا من 24 إلى 32 منشأة؛

- وتضم السواحل الجزائرية حاليا 51 منشأة بحرية منها 11 ميناء تجاري ومينائين نفطيين و 41 ميناء صيد وميناء تنزه, وحسب حصيلة الأشغال العمومية انتقل عدد المطارات المفتوحة لحركة الطيران المدني من 27 إلى 32 مطارا أرضيا.

إن جميع نشاطات تطوير قطاع الأشغال العمومية, تعد ثمرة مسعى يتوخى تحسين ظروف تنقل الأشخاص والسلع, مما يعود بالفائدة على قطاعات النقل والتجارة والصيد البحري والسياحة, والأمر يتعلق برفع عدة تحديات في عالم يشهد تحولات عميقة من أجل تحقيق النمو الإقتصادي في الجزائر بطريقة مستدامة.

إضافة إلى الإنعكاسات الإقتصادية والإجتماعية لهذه المشاريع المساهمة في فك العزلة عن مختلف المناطق المعزولة, وتأمين الثروات الطبيعية المحلية والوطنية وعصرنة شبكة الطرقات, واستحداث مناصب شغل وتحسين ظروف معيشة السكان.

إن تطوير شبكة النقل المتعدد الوسائط (طرقات, سكك حديدية, مطارات, موانئ) يعد من بين أولويات القطاع في إطار تفعيل المبادلات التجارية على الصعيدين الوطني والدولي.

المطلب الثاني: دور قطاع الأشغال العمومية في الإقتصاد الوطني

أصبح قطاع الأشغال العمومية يشكل اليوم حلقة أساسية ضمن النشاط الحكومي, إذ يقوم بوظائف إستراتيجية في تطوير الإقتصاد وترقية الإستثمار المنتج للثورة والشغل, و تتبع الخاصية الإستراتيجية الآلية من إرادة الدولة لوضع أسس إستراتيجية وطنية لتنمية أراد أن تكون مستدامة, ويشهد الإلتزام التاريخي لالرئيس السابق عبد العزيز بوتفليقة, يتبنى المشاريع المهيكلة الكبرى على غرار مشروع القرن للطريق السيار شرق-غرب على أهمية تجسيد الخيارات الكبرى لتهيئة الإقليم وتطوير الإقتصاد الوطني من خلال:

- المساهمة القوية في دفع النمو؛

- المساهمة الهامة في سياسة الشغل؛

- التأثير المباشر في التنمية من خلال الاستثمارات المسجلة وكذلك التأثير المضاعف لقطاعات النشاط الأخرى؛

- المشاركة في سياسة الدخل الوطني من خلال الإنعكاسات الهامة على الشغل وإنجاز المشاريع من طرف وسائل الإنتاج الوطنية، وكذا تقديم الخدمة العمومية وتوفير تجهيزات كبرى من الهياكل القاعدية.

المطلب الثالث: لمحة تاريخية عن مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

تدير مديرية الأشغال العمومية مشاريع حيوية واسعة النطاق تدور حول شبكة الطرق والموانئ والمطارات، فلعدم امتلاك ولاية مستغانم للمطارات، وعدد محدود من موانئ اثنان فقط، فهي تعطي أهمية كبرى لإدارة الطرق التي تعبئ القطاع أكثر من غيره.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

لقد أسست مديرية الأشغال العمومية في العاصمة وقد مرت بعدة مراحل وتعددت أسمائها، وقد أنشئت سنة 1962 تحت إسم البناء والعمل والنقل، وفي 1965 تغير إسمها إلى الأشغال العمومية، وبقت على هذا الإسم إلى غاية سنة 1989 حيث أصبح إسمها الجديد وزارة التجهيز، وفي الأخير استقر إسمها على وزارة الأشغال العمومية وذلك سنة 2000، وإلى يومنا هذا لم تتغير رغم تغير الحكومات.

تم إنشاء عدة مديريات عبر كامل تراب الوطن ومنها يذكر مديرية الأشغال العمومية بمستغانم والتي تضم أربعة مصالح وهي كالاتي:

- مصلحة المنشآت المطارية والبحرية؛

- مصلحة الإدارة والوسائل؛

- مصلحة استغلال وصيانة شبكة الطرق؛

- مصلحة تنمية منشآت الطرق.

يمكن إعتبار المديرية كمؤسسة صناعية لكنها لا تتمتع بالإستقلالية المالية, لأنها ليست ملك الخواص فهي تبقى ملك من أملاك الدولة, والأخيرة هي التي تتحكم في ميزانيتها ومشروعاتها.

الفرع الثاني: إنجازات وأهداف مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

يملك القطاع إمكانات هامة من الموارد البشرية، على درجة عالية من الكفاءة، ولهم مهام التنفيذ، إعداد الدراسات، تسيير الأشغال الكبرى وكذا إدارة المشاريع والإشراف عليها، وكذلك احترام المعايير وتطبيق التنظيم التقني، وكذا نوعية الدراسات والمواد والمنشآت، تحسين نوعية المنشآت القاعدية وصيانتها، وكذا جودة الخدمة العمومية واحترام دقاتر الشروط المتعلقة بتنازلات الخدمة العمومية.

أولاً: إنجازات مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

يتمثل عمل مديرية الأشغال العمومية Direction des travaux publics في إنجاز وصيانة وتدعيم الطرق السيارة والمطارات إضافة إلى التهيئة الحضرية.

1- المشاريع المنجزة أو في طريق الإنجاز

المشاريع المنجزة من طرف مديرية الأشغال العمومية بمستغانم هي كالاتي:

- طريق وطني رقم 11 بين مستغانم وبين عبد المالك رمضان 42 كلم؛
- إنجاز ممر بوقيرات الذي يزيد طوله عن 5.5 كلم؛
- تطوير معبر المدينة على بعد 2.8 كم و من كهربة الالتفافية لجامعة الخروبة؛
- طريق الولاية رقم 07 على مستوى أولاد الملاح الذي تبلغ نسبة أعماله حالياً 95%؛
- الطريق السريع الازدواجي يربط الميناء بسيدي خطاب مرورا بمركز الفروسية؛
- ثلاثة جسور على مستوى وادي خريل، وادي العابد ووادي سيدي موسى، والتي تمت فيها الأعمال حالياً بنسبة 65%؛
- تحديث الطريق الوطني رقم 90 الذي يربط عشعاشة بسيدي علي وحدود ولاية غليزان على مسافة 33 كلم؛
- الصيانة السنوية للطرق السريعة الوطنية والهياكل الهندسية بالنسبة لمستغانم؛
- تحديث الدراسة الإرشادية لميناء مستغانم؛
- إعادة تأهيل مطار مستغانم.

ثانياً: أهداف مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

تتمثل أهداف المديرية في ما يلي:

1- المخطط الإداري لمديرية الأشغال العمومية بمستغانم

من الأهداف الإدارية للمديرية هي ترقية التقنيات التكنولوجية والبشرية, ومواكبة تطور أسلوب إدارة الجودة في المديرية, وأيضاً بلورة نشاط المديرية الأساسي حول المشاريع الكبرى.

2- مخطط مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

يهدف مخطط المديرية إلى تأسيس فروع في النشاطات المختلفة منها الطرق والحدائق, وكذلك وضع وتطوير الهياكل الأساسية وتحديد الأوليات للتخطيط الحضري, البيئي, والإسكاني في عموم الجمهورية من خلال تطوير أجهزة الوزارة لكي تكون قادرة على مواكبة النمو.

3- المخطط الإجمالي لمديرية الأشغال العمومية بمستغانم

- إعداد الدراسات والبحوث الفنية والتصميمات, ووضع المواصفات القياسية والتقديرات لمختلف المشروعات الإنشائية والعمرانية التابعة للوزارة والأجهزة الحكومية والإشراف المباشر على تنفيذها وصيانتها؛

- الإشراف على الدراسات الفنية والتصميمات الخاصة بالمشاريع المعدة, أو التي ستقوم بتنفيذها جهات محلية أو أجنبية؛

- الإشراف على تنفيذ كافة مباني ومنشآت الدولة والقيام بتنفيذ المشاريع الإنشائية والسكنية المختلفة, وكذلك شبكة الطرق الداخلية والخارجية للمدن طبقاً للسياسة العامة للدولة, ولها في سبيل ذلك اقتراح إنشاء المؤسسات والشركات المتخصصة للتنفيذ ويجوز لها الاستعانة بخبرات عربية أو أجنبية لمساعدتها في تنفيذ هذه المهمة وفقاً للتشريعات النافذة؛

- إعداد وتجهيز وثائق المناقصات للمشروعات الإنشائية لأجهزة الدولة والإشراف والرقابة من الناحية الفنية على مقاولات الأعمال لها طبقاً لقانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية؛

- إجراء البحوث والدراسات الفنية الهادفة إلى تطوير الأعمال الفنية في مجالات البناء والإنشاءات والتعمير، وشبكة الطرق والجسور الداخلية والخارجية للمدن والتركيبات الصناعية بما في ذلك إعداد المواصفات، والمقاييس العامة والوثائق والرسومات الهندسية الأخرى بالاستعانة مع الدور العلمية ومراكز البحوث العربية والأجنبية المتخصصة في هذا المجال؛

- دراسة إنتاج واستخدام مواد البناء المحلية والتي تتطلبها طبيعة نشاطات الوزارة ومراقبتها بهدف تطوير صناعة مواد البناء المحلية والاستفادة منها في حاجات البناء والتشييد؛

- حصر ممتلكات الدولة وإثباتها في الخرائط في شتى صورها التي تتناسب والأغراض الاقتصادية المختلفة؛

- إعداد الشروط العامة لأعمال البناء والعقود النموذجية لجميع الأعمال الإنشائية، والمعمارية في الدولة والعمل على إقرارها من قبل الجهات المختصة والإشراف عليها، ومتابعة تطبيقها من قبل الوزارة والمقاولين المنفذين للمشروعات؛

- وضع نظام لتصنيف المقاولين طبقاً لإمكاناتهم المادية والتقنية والفنية، وسجل خبراتهم السابقة وتنظيم علاقة المقاولين بأصحاب الأعمال، بما يكفل تنفيذ المشروعات المناطة بهم وضمان الحقوق العادلة للطرفين؛

- الإشراف على أعمال المكاتب الهندسية ومنحها الإجازات بالصلاحيات بحسب قدراتها؛

- إجراء الدراسات الفنية لأغراض صيانة وترميم مباني ومنشآت الدولة، وكذلك صيانة وترميم شبكة الطرق والجسور الداخلية والخارجية للمدن والإشراف على عمليات تنفيذها؛

- إجراء الفحوصات المخبرية لمواد البناء المستخدمة في المشروعات الإنشائية، وكذلك القيام بأعمال الفحوصات اللازمة للتربة لتلبية المتطلبات الأساسية، للأعمال الإنشائية الخاصة بالمباني والطرق والجسور وإصدار تصاريح صلاحياتها واستخدامها.

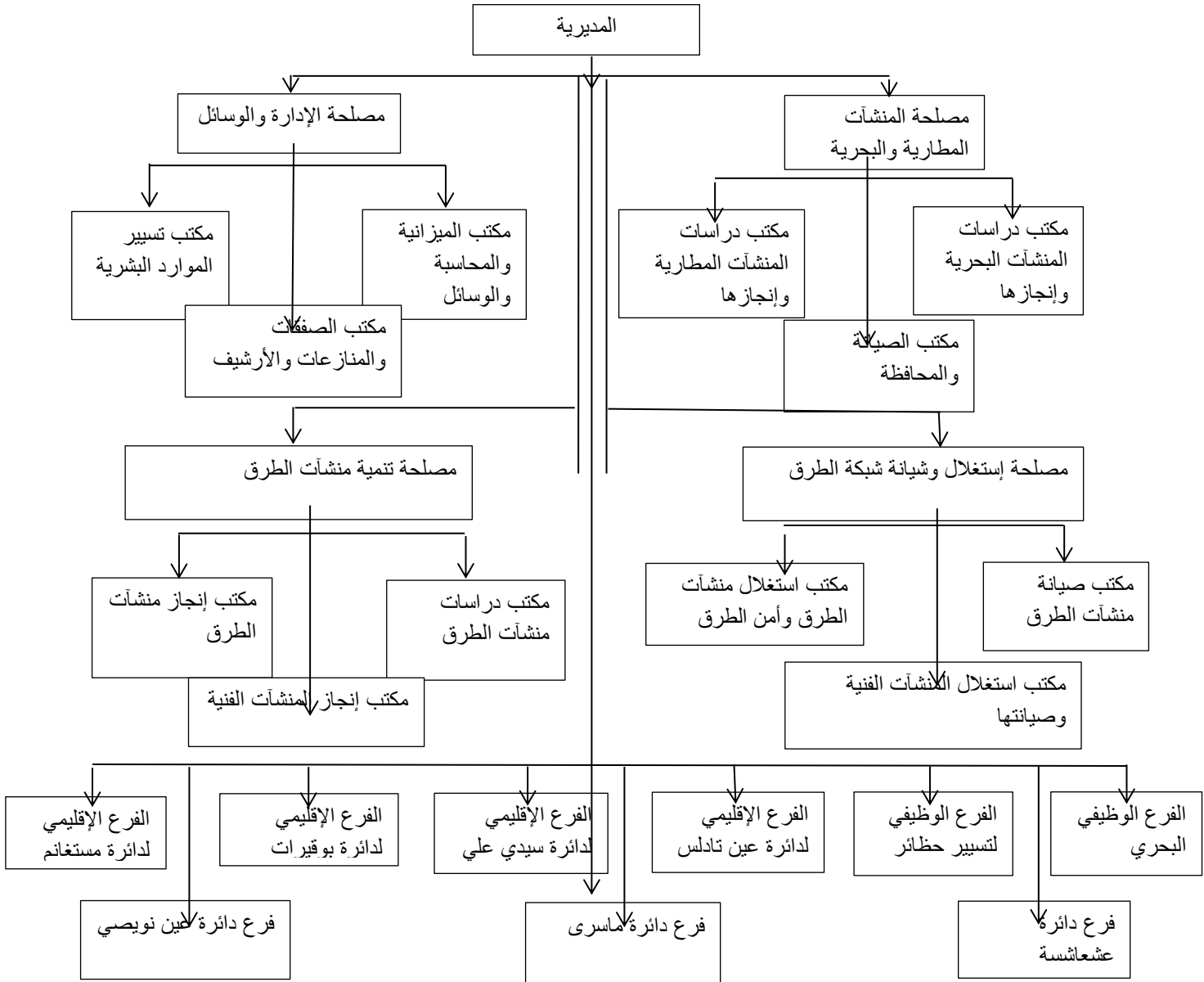
المطلب الرابع: مهام إدارة مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

لضمان السير الحسن للمديرية وضمان خدمات منتظمة وواضحة للعاملين يستوجب ضرورة معرفة الهيكل التنظيمي.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية بمستغانم

عرض الهيكل التنظيمي في الشكل التالي:

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف مديرية الأشغال العمومية بمستغانم.

الفرع الثاني: مهام إدارات مديرية الأشغال العمومية بمستغانم والبنية التحتية لها

يعد قطاع الأشغال العمومية بامتياز قطاعا جالبا للنمو الاقتصادي، خلافا لفرص الشغل، ويسمح في الوقت ذاته ببعث حركية في باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى. وبالتالي فإنه يشكل قاعدة لا غنى عنها لتطوير الاستثمارين الوطني والأجنبي.

أولاً: مهام مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

تتألف مديرية الأشغال العمومية من عدة مصالحات تعمل على تسيير المديرية وضمان جودة العمل, ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمديرية كالتالي:

1- المديرية: هي المشرف الأول على أربعة مصالحات وتسعة فروع وتخول لها الصلاحيات اللازمة لإتخاذ القرارات التي تراها مناسبة.

2- مصلحة المنشآت المطارية والبحرية: تتكون من مكتب دراسات المنشآت البحرية وإنجازها ومكتب دراسات المنشآت المطارية وإنجازها, مكتب الصيانة والمحافظة.

3- مصلحة الإدارة والوسائل: تتكون من مكتب الميزانية والمحاسبة والوسائل, مكتب تسيير الموارد البشرية و مكتب الصفقات والمنازعات والأرشيف.

4- مصلحة استغلال وصيانة شبكة الطرق: تتكون من مكتب صيانة منشآت الطرق, مكتب استغلال منشآت الطرق وأمن الطرق و مكتب استغلال المنشآت الفنية وصيانتها.

5- مصلحة تنمية منشآت الطرق: تتكون من مصلحة دراسات منشآت الطرق, مكتب إنجاز منشآت الطرق ومكتب إنجاز المنشآت الفنية.

6- الفروع: الفرع الوظيفي البحري, الفرع الوظيفي لتسيير حظائر, الفرع الإقليمي لدائرة عين تادل, الفرع الإقليمي لدائرة سيدي علي, الفرع الإقليمي لدائرة بوقيرات, الفرع الإقليمي لدائرة مستغانم, فرع دائرة عشعاشة, فرع دائرة ماسرى, فرع دائرة عين النويصي.

ثانياً: البنية التحتية للمديرية

تحتوي على ما يلي:

1- البنايات: أماكن العمل والتجمعات الاجتماعية.

2- المجموعات أو البرامج والآلات: وتساعد في العمليات الإنتاجية.

3- الخدمات الأساسية: من لوجيستكية ووسائل الإتصال.

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

نظراً لعدم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الكثير من المؤسسات, حتى المتقدمة منها اقتصر عملية وضع نظامها محل التشغيل على المؤسسات عالمية مختصة في المحاسبة وكذا على محلات التدقيق, فسيتم من خلال هذا العمل المتواضع إلى تمثيل هذه الطريقة عملياً, لكن لا يمنع من محاولة عرض المراحل

الأساسية المتبعة في تجسيد هذا المنظور, ونظرا لكبر حجم المديرية موضوع الدراسة وكون وحداتها مترامية الأطراف داخل المديرية مع صرامة النظام الداخلي وصعوبة التنقل جراء تنظيم السير.

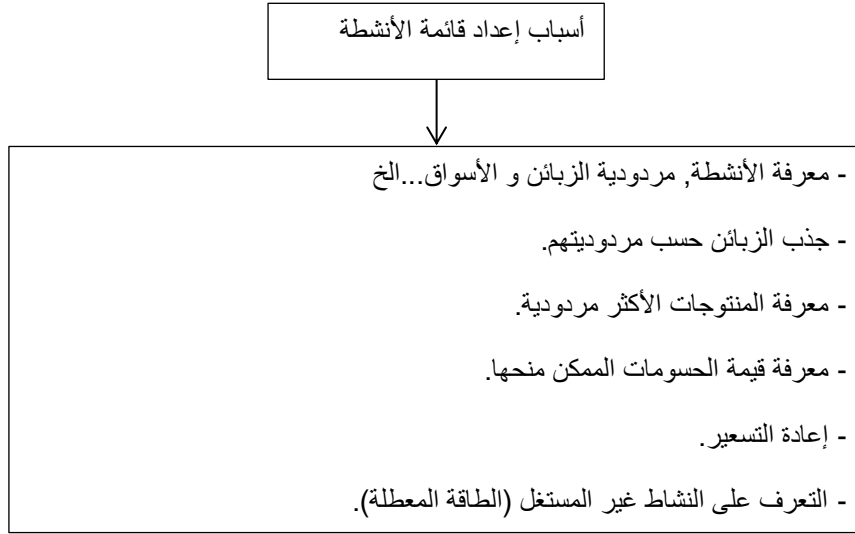
المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكالييفها ومراكزها

من خلال دراسة مراحل وضع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة, فإن الخطوة الحاسمة في ذلك هي إعداد مدونة الأنشطة بواسطة التحليل الشامل, ثم التجميع بالشكل الذي يخدم الأهداف التي ترمي المديرية إلى تحقيقها من خلال هذا النظام الجديد.

الفرع الأول: تحديد الأنشطة

تهدف هذه الخطوة إلى اختيار درجة الدقة في وصف مختلف الأنشطة, وتساعد على تبسيط نمذجة المديرية في الشكل أنشطة أفقية وتحديد عدد وطبيعة الأنشطة الممارسة داخل كل مصلحة, ويعطى المخطط البسيط التالي بعض الأهداف التي تبحث عنها أي مؤسسة في إطار تطبيق محاسبة الأنشطة.

الشكل رقم (02-03): تحديد الأنشطة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الادارة والوسائل والمديرية الأشغال العمومية بمستغانم

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها, وبين أغراض التكلفة المختلفة في المديرية, فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عليها, يلعب إعداد قائمة الأنشطة دورا مهما في وضع نظام يركز على الأنشطة في أية مؤسسة, سواء كانت صناعية أو خدمية, كما تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي وهذا من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص أو مصلحة من مصالح المديرية.

سيتم تقسيم أنشطة مديرية الأشغال العمومية إلى ثلاثة أصناف وهي كالآتي:

أولاً: أنشطة التموين

ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى ثلاثة أنشطة أولها إعداد الطلبيات, ثانياً نشاط استلام الطلبيات, وأيضاً نشاط تخزين المواد.

ثانياً: أنشطة الإنتاج

للإنتاج عدة أنشطة وهي كالتالي: نشاط تصميم المنتجات, ونشاط هندسة الإنتاج, نشاط الفحص, بالإضافة إلى نشاط التعبئة, ونشاط النقل.

ثالثاً: أنشطة الصيانة

وتتمثل في: نشاط صيانة الآلات, ونشاط إعداد الفواتير.

الفرع الثاني: تحديد تكاليف الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط, حيث يوضح في هذا الفرع إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط, ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

أولاً: المواد الاستهلاكية

يجب أولاً طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في:

- طريقة مسك المخزون عن المواد.

- كيفية تقسيم حركات المخزون.

وبعد ذلك نطرح الاستهلاكات المباشرة للأنشطة وهي: مستلزمات المكاتب, أدوات ومتطلبات المطاعم.. الخ.

وهذه التكاليف يصعب اختيار مسببات تكلفة لها.

ثانياً: الخدمات

وتتمثل في:

1- مصاريف المهمات والتنقلات: تنقل الإطارات تتحملها الإدارة العامة.

2- مصاريف الهاتف: وتنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال, وتوزيع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط, أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.

3- الأجور للغير: وتضم مصاريف محافظ الحسابات والموثق وتعتبر مصاريف مباشرة لإدارة العامة.

4- مصاريف الصيانة: وهي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة.

ثالثا: أعباء المستخدمين

وتتمثل في مستخدمي الوسائل المشتركة والإدارة وكل هذه المصاريف مباشرة لأنشطة أجور المستخدمين غير المنتجين.

رابعا: الأعباء الجبائية

وهي تمثل الضرائب والرسوم وتعتبر غير مباشرة فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

خامسا: الأعباء المالية

وهي تخص المصاريف الملتزم بها بعد أو قبل عملية الاستغلال وهي تحمل أنشطة داعمة.

سادسا: مخصصات الإهلاكات

وهي تخص الأعباء مخصصات الإهلاك لاستثمارات غير المنتجة مثل البنايات الإدارية وتجهيزات المكتب وهي تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

الفرع الثالث: تحديد مراكز الأنشطة

لقد تم تقسيم الأنشطة إلى ثلاثة مراكز وهي: مراكز التموين, مراكز الإنتاج ومراكز الصيانة.

في حالة مديرية الأشغال العمومية بمستغانم, تتكون من مجموعة من المراكز يذكر بعض منها: مراكز تكسير الحجارة, مراكز التزفيت والتلبيس, مراكز إنتاج الملابس, مراكز الصيانة ومراكز العتاد.

المطلب الثاني: اختيار مسببات التكاليف وأهداف التكلفة

بعد الحصول على هيكلية الأنشطة الرئيسية, نحاول اقتراح موجهات التكلفة لكل نشاط, لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة, ومعرفة عدد المسببات

لكل نشاط والجدول التالي يبين بعض الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتمويل والإنتاج والتوزيع، ومختلف التكاليف المتعلقة بها، والمسببات التي يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

جدول رقم (01-03): الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب التكلفة	أمثلة عن نوع التكاليف
أنشطة التمويل	- نشاط إعداد الطلبات. - نشاط استلام المواد. - نشاط التخزين	- عدد الطلبات. - عدد مرات الاستلام. - مسببات مرتبطة بالدخول إلى المخزن. - عدد مرات التخزين. - أدوات التسليم.	- تكاليف عامل عون الحاسوب. - تكاليف جهاز الإعلام الآلي. - اهتلاكات المكتب. - تكاليف لوازم المكتب. - تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب. - تكاليف أمين المخزن. - تكاليف النقل (تكاليف السائق). - تكاليف نقل المواد (تكاليف الشاحنة). - تكاليف عامل عون الحاسوب. - تكاليف المكتب. - تكاليف أمين المخزن. - تكاليف المكتب. - تكاليف المخزن. - تكاليف عون التخزين. - تكاليف عامل عون الحاسوب.
أنشطة الإنتاج	- نشاط تصميم المنتجات. - نشاط الإنتاج. - نشاط الشحن. - نشاط التعبئة. - نشاط التنبؤ والتخطيط. - نشاط الفحص. - نشاط التخزين.	- كمية المنتجات. - عدد أوامر الإنتاج. - عدد مرات الشحن. - عدد مرات التعبئة. - عدد الكشوفات. - عدد مرات	- تكاليف السيطرة والرقابة النوعية. - تكلفة الأقسام المعلقة بالإنتاج. - تكلفة الشحن. - تكلفة التعبئة. - تكلفة التخطيط. - تكلفة الفحص. - تكلفة التخزين.

	الفحص. - عدد مرات التخزين.		
أنشطة الصيانة	- نشاط صيانة الآلات. - نشاط إعداد الفواتير.	- وقت وعدد عمال الصيانة. - عدد الفواتير	- تكاليف الوقود وقطع الغيار. - تكاليف عمال الصيانة. - تكاليف العامل على إعدادها. - تكاليف لوازم المكتب. - تكاليف جهاز الإعلام الآلي.

المصدر: من إعداد الطالب اعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الإدارة والوسائل لمديرية الأشغال العمومية بمستغانم

يوضح الجدول أعلاه الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة حيث لاحظنا ثلاثة أنشطة رئيسية وهي التمويين, الإنتاج والصيانة, وكل نشاط له عدة تكاليف.

المطلب الثالث: تحديد معدل تكلفة الوحدة

يحدد معدل تكلفة الوحدة من مسببات النشاط وذلك حسب العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة من المسببات التكلفة = تكاليف النشاط / عدد مسببات التكاليف

ويتم تحديد المعدلات كالتالي:

أولاً: نشاط التمويين

من معدلات نشاط التمويين يذكر:

معدل تكلفة الوحدة لنشاط إعداد الطلبات = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب + اهتلاك المكتب) / عدد الطلبات.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط لاستلام المواد = (تكاليف أمين المخزون + تكاليف نقل المواد + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف النقل) / عدد مرات الاستلام.

ثانياً: نشاط الإنتاج

تعددت معدلات نشاط الإنتاج وهي كالتالي:

معدل تكلفة الوحدة لنشاط تصميم المنتجات = تكاليف السيطرة والرقابة النوعية / كمية الإنتاج.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط الإنتاج = تكلفة الأقسام المتعلقة بالإنتاج / الأوامر عدد الإنتاج.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط الشحن = تكلفة الشحن / عدد مرات الشحن.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط التعبئة = تكلفة التعبئة / عدد مرات التعبئة.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط التنبؤ والتخطيط = تكلفة التخطيط \ عدد الكشوفات.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط الشحن = تكاليف الشحن \ عدد مرات الشحن.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط التخزين = تكاليف التخزين \ عدد مرات التخزين.

ثالثاً: أنشطة التوزيع

هناك معدلين لنشاط التوزيع وهما كالتالي:

معدل تكلفة الوحدة لنشاط صيانة الآلات = تكاليف الوقود وقطع الغيار + تكاليف عمال الصيانة \ وقت وعدد عمال الصيانة.

معدل تكلفة الوحدة لنشاط إعداد الفواتير = تكاليف العامل على إعدادها + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف إعلام الآلي \ عدد الفواتير.

سوف يتم تخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط على المنتجات النهائية، من خلال استخدام المعدلات المحصل عليها من جراء تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مسببات التكلفة.

المطلب الرابع: اتخاذ القرار في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم

إن اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة سواء عند وضع الهدف، أو رسم السياسات أو إعداد البرامج أو تحديد الموارد الملائمة أو اختيار أفضل الطرق والأساليب لتشغيلها.

يعرف أن المدير العام في أي مؤسسة هو الذي يتخذ القرارات، وذلك اعتماداً على مجموعة من المعلومات التي لديه، وكذلك يعتمد على الخبرة في اتخاذ قرارات سليمة تخدم أهداف المؤسسة.

حيث يواجه المدراء مشاكل دائمة وعليهم أن يجدوا الحل الأمثل لها، ومع اختلاف مستوياتهم الإدارية يواجهون جميعاً مشاكل، وعليهم أن يتعلموا فنيات اتخاذ القرارات، والتي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والخطوات التي لو تعلمها الفرد لأمكن أن يحسن من اتخاذه للقرارات، وأن يطور مهاراته الإدارية فيها.

أما بالنسبة لمديرية الأشغال العمومية بمستغانم، فالمدير عند تنفيذ مهامه فإنه يتخذ مجموعة من القرارات تخص مرؤوسيه في كيفية تنسيق جهوداتهم، أو استثارة دوافعهم عن طريق تحفيزهم على الأداء الجيد أو حسن معالجة الأمور، وليس له القدرة على اتخاذ قرارات التي تخدم المديرية لتحقيق أهدافها، وذلك راجع لعدة أسباب منها أن المديرية ليست لها استقلالية مالية، فهي تستمد تمويلها من طرف الخزينة العامة للدولة كما أن

المديرية تملى عليها مهامها من طرف وزارة الأشغال العمومية, فبالتالي القرارات التي يتخذها المدير معظمها غير رشيدة.

خاتمة الفصل الثالث

لقد تم في هذا الفصل دراسة حالة مديرية الأشغال العمومية بولاية مستغانم, حيث قسمت هذه الدراسة إلى قسمين, قسم نظري وقسم تطبيقي, خصص قسم النظري على التعرف على مكان المديرية ونشأتها وتطوراتها وإنجازاتها, حيث تم عرض هيكلها التنظيمي والتعريف بمصالحها وذكر مهامها الرئيسية والثانوية, أما القسم التطبيقي تم إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى أنشطة التموين, أنشطة الإنتاج وأنشطة الصيانة, وبعد تحديد الأنشطة تم تحديد تكلفة كل نشاط, وتحديد مراكز الأنشطة, واختيار مسببات الأنشطة وفي الأخير تحديد معدل تكلفة الوحدة

من مسببات النشاط, وتم التطرق إلى معرفة مدى مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرار الإداري في مديرية الأشغال العمومية بولاية مستغانم.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم التقنيات في مراقبة التسيير، فمن خلالها يمكن لمتخذ القرار أن يقف على أهم الاستنتاجات بطريقة تتيح اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

لقد تطور نظام محاسبة التكاليف من مجرد عملية تسجيل مالي لمختلف المخرجات إلى محاسبة التسيير، كونها تهتم بكل ما له علاقة بمهمة الإدارة، وهي بذلك عرفت تطورات عديدة، حيث كانت في بداية الأمر تعرف بالمحاسبة الصناعية نظراً لارتباطها بهذا المجال، ثم أصبحت فيما بعد تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال، لتصبح في وقتنا الحالي محاسبة للمسؤولية ومحاسبة للتسيير، وهذا التطور ما هو إلا نتيجة للاهتمام المتزايد الذي أولته وتوليه الدول المتقدمة لاستغلال الموارد وترشيد الأعباء، إذ يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، القانونية والاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة.

أوضحت الدراسة أن مديرية الأشغال العمومية بمستغانم، لا تحوز فعلاً على نظام لمحاسبة الأعباء بأغلب مقوماته وأسسها، وتكتفي فقط بالقوائم المالية وفق ما يمليه النظام المحاسبي والمالي، فبالرغم من أهمية الطرق المعتمدة لحساب سعر التكلفة في المديرية، إلا أن ذلك لا يعني أنه يجب عليها أن تبقى حبيسة تلك الطرق، ولا تهتم بتطبيق طرق أخرى كتحميل التكاليف وتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة، حتى وإن لم تكن أكثر أهمية للمديرية فهي تفيدها في الكثير من عمليات القياس والتحليل وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة، وهذا ما تم إيضاحه من خلال البحث، وذلك بتطبيق طريقة محاسبة

التكاليف على أساس الأنشطة لحساب تكلفة المؤسسة الأمر الذي يفيد في اتخاذ القرار المناسب والوقت المناسب والمكان المناسب.

1- إختبار فرضيات البحث

- الفرضية الأولى استخلص أنها صحيحة, لأن محاسبة التكاليف تحمل أهمية بالغة في المؤسسة بتوفيرها لمعلومات تساعد الإدارة على تسيير تكاليفها, بالإضافة إلى مساعدة الإدارة على أداء وظائفها المختلفة من تخطيط, متابعة, توجيه ورقابة, وبالرغم من هذه الأهمية فإن الأنظمة وضعت لتماشي مع محيط وظروف معينة فالتغير في هذه الظروف جعل هذه الأنظمة التقليدية غير فعالة وعاجزة عن أداء وظائفها خاصة في توفير معلومات دقيقة وسليمة في الوقت المناسب.

- يتضح مما سبق أن الفرضية الثانية تحققت, وذلك من خلال الفرق الواضح في الفلسفة وآلية العمل بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية, محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر مدخلا متكاملًا وشاملا يسمح بتوفير معلومات مالية وغير مالية بشكل دقيق, وتعتبر أداة مساعدة على التسيير واتخاذ القرارات الإدارية, وبالصورة التي تخدم الإدارة وتلبي احتياجاتها.

- الفرضية الثالثة ليس لها الصحة من الأساس, لأن تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مديرية الأشغال العمومية غير ممكن نظرا لعدة مشاكل ومعوقات, مما يعتبر محاسبة التكاليف أداة غير مساعدة في ترشيد القرار الإداري في مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.

2- نتائج الدراسة :

- أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في المؤسسات الصناعية والخدماتية، الذي له دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة وتزويدها بالمعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها و تحديد أهدافها؛

- يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية والخدماتية، هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج؛

- إن المتابعة الدقيقة للعمليات تتم بالاعتماد على تقنيات تقسيم الأداء في المؤسسة الاقتصادية والخدماتية، الذي هو مجموعة الدراسات التي تهدف إلى التعرف على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المستقبلية؛

- بعد محاولة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مديرية الأشغال العمومية بمستغانم محل الدراسة، استنتج اسحالة تطبيق هذا النظام وعدم المساعدة في اتخاذ القرار الرشيد.

3- التوصيات:

- ضرورة الاهتمام أكثر بقسم الدراسات وإنشاء مصلحة تكون مهامها الاهتمام بالتكاليف من حيث إحصائها، تصنيفها ومعالجتها، واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها؛

- ننصح مديرية الأشغال العمومية بمستغانم، بإبرام عقود مع مراكز التكوين والكليات من أجل ضمان خدمة إعادة التأهيل والنهوض بالكفاءات، وتسهيل إدماج جميع العاملين في تحقيق القيمة المضافة؛

- دعم قسم المالية و المحاسبة بإطارات متخصصة من أجل الإسهام في تحقيق الإستراتيجية العامة للمديرية؛

- ضرورة إعطاء أهمية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في كافة المؤسسات الجزائرية.

المخلص

لقد شهدت فترة الثمانينات من القرن العشرين من القرن الماضي، نقطة تحول في محاسبة التكاليف، وذلك بظهور نظام حديث يسمى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولقد تزامنت هذه الفترة مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية، حيث إن آلية عمل النظام الجديد جعل منه نظام إداري تسييري وليس نظام تكفوي.

إن لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، لها دور هام حيث توفر معلومات حول التكاليف تكون أكثر دقة، وتتصف بالموضوعية حيث تعين الإدارة على اتخاذ

القرارات رشيدة كقرارات التسعير وقرارات تخفيض التكاليف وقرارات المزيج والقرارات الربحية.

في الأخير ننصح مديرية الأشغال العمومية بمستغانم لتطبيق هذا النظام كأداة إدارية لدعم بناء وإستراتيجية التنظيم وإخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية

- المحاسبة, محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة, إتخاذ القرار.

Le résumé

Les années quatre –vingt du vingtième siècle passé ont connu un point de changement dans la comptabilité des couts et cela avec l'apparition d'un nouveau système qu'on appel le système de la comptabilité des couts sur la base des activités ; et cette période fut au même temps que le manque de confiance aux systèmes traditionnels et cela au fait que l'automatisme du travaille de nouveau système a fait de lui un système de la gestion administrative et non pas couteux.

La comptabilité des couts à un rôle important de façon qu'elle fournier des information autour des couts sera beaucoup plus précisé et cela de façon que l'administration aide à prendre des décisions raisonnables comme décisions de la tarification et les décisions de la diminution des couts et les décisions de la synergie et la structuration du fabricant et les décisions des bénéfices.

En fin ; nous conseillons Direction des travaux publics à Mostaganem pour l'application de ce système comme un moyen administratif pour le soutient de la création et une stratégie d'organisaion et le prise de décisions.

Les mots clés:

-la comptabilité.

la comptabilité des couts selon les bases activités.

- la prise de la décision.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة, محاسبة التكاليف المتقدمة, الطبعة الأولى, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 1999.
- 2- أحمد عطية هاشم, محاسبة التكاليف, الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع, مصر, 2000.
- 3- أحمد باشا وآخرون, مبادئ التسويق الحديث, دار الهناء للطباعة والنشر, عمان, الأردن, 2000.
- 4- إيمان الهنيبي والأخرس عاطف, محاسبة التكاليف الصناعية, دار البركة للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2001.
- 5- إبراهيم نائب وإنعام باقية, نظرية القرارات؛ نماذج و أساليب كمية محسوبة, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2015.
- 6- إسماعيل يحيى التكريتي, محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق, الطبعة الأولى, دار حامد للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2009.
- 7- جمعة الربيعي كمال وسعدوني مهدي الباقي, محاسبة التكاليف المتقدمة, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2008.
- 8- جوزيل كحالة جبريل و حلوة حنان رضوان, المحاسبة الإدارية, مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 1997.
- 9- صلاح عطية أحمد, محاسبة تكاليف الأنشطة للإستخدامات الإدارية, دار الجامعية, الطبعة الأولى, الاسكندرية, مصر 2006.

- 10- حسن ظاهر أحمد, المحاسبة الإدارية, دار وائل للنشر, عمان, الأردن, 2002.
- 11- حسين علي حسين, مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية, الدار الجامعية, الاسكندرية, مصر, 2003.
- 12- دادي عدون ناصر, تقنيات مراقبة التسيير, دار البحث, الجزائر, 1988.
- 13- ري اتش جارسون واريك نورين, المحاسبة الادارية, ترجمة عصام الدين زايد, مراجعة أحمد جامد, دار المريخ لنشر والتوزيع, الرياض, السعودية, 2004.
- 14- عاطف الأخرص وآخرون, محاسبة التكاليف الصناعية, الطبعة الأولى, دار البركة للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2001.
- 15- عبد الناصر إبراهيم وعليان الشريف, محاسبة التكاليف الصناعية, دار الميسرة للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2002.
- 16- علي رحال, سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1999.
- 17- عبد الوهاب حبش وآخرون, المحاسبة الادارية؛ قضايا معاصرة, دار مكتبة حامد, عمان, الأردن, 2006.
- 18- غسان فلاح مطارنة, مقدمة في محاسبة التكاليف, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2003.
- 19- محمد العناني رضوان, محاسبة التكاليف, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2000.
- 20- مطيع ياسر صدق وأبو عناق طارق, نظم المعلومات المحاسبية, مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2007.
- 21- مؤيد الفضل, المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الادارية, دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2010.
- 22- مرعي عبد الحي, المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار, دار المطبوعات الجامعية, الاسكندرية, مصر, 1999.
- 23- ناصر دادي عدون, تقنيات مراقبة التسيير, دار البحث, الجزائر, 1999.

ثانيا: المذكرات

- 1- أبو شنف شادي صبيحي, دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة, مذكرة غير منشورة, مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير, قسم المحاسبة والتويل, الجامعة الاسلامية, غزة, فلسطين, 2008.
- 2- لخضاري صالح, إشكالية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة, دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق الطرو, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة منتوري, قسنطينة, الجزائر, 2007.
- 3- هادفي خالد, المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسيير للمؤسسة الاقتصادية, دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية, جامعة محمد خيضر, بسكرة, الجزائر, 2012-2013.
- 4- سالمى ياسين, الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة, دراسة مؤسسة نفضال, فرع GPL البلدية, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, فرع محاسبة وتدقيق, جامعة الجزائر, 2009-2010.
- 5- ساحل فاتح, دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبة, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم علوم التسيير, فرع إدارة الأعمال, جامعة الجزائر, 2002.
- 6- محمد الخطيب نمر, اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار, دراسة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد والري بورقلة, مذكرة ماجستير, كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية, قسم العلوم الاقتصادية, فرع دراسات اقتصادية, جامعة قاصدي مرياح, ورقلة, الجزائر, 2006.
- 7- طرابيبة أحمد, المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, فرع التخطيط والتنمية, جامعة الجزائر, 2002.
- 8- طباييبة سليمة, دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة مولاي الطاهر, سعيدة, الجزائر, 2014.

9- عثمان بو دحش, التكاليف كمدخل لعدم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية, دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة, مذكرة تخرج ماجستير, تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات, جامعة 20 أوت, سكيكدة, الجزائر, 2009.

10- درحمون الخطيب هلال, المحاسبة التحليلية؛ نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية, أطروحة دكتوراة, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم العلوم الاقتصادية, فرع مالية, جامعة يوسف بن خدة, الجزائر, 2004.

ثالثا: المراجع باللغات الأجنبية

1- A.Rappin et J.Poly, Comptabilité Analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996.

2- J. M. Auriac, H. Bougault, l'économie d'entreprise, 2ème édition, Editions casteilla , paris, 1994.

3 - M. Michel, Cost Accounting, Mac Graw-Hill, new york, 1997.