



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 08 ماي 1945 - قالمة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## دروس في المحاسبة التحليلية

Cours en Comptabilité Analytique

معدة وفق برنامج السنة الثانية ليسانس نظام جديد

إعداد الدكتورة: سليمة طبايية

2015

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله رب العالمين

وبعد

لقد تم إعداد هذه المطبوعة لتناسب مع المتطلبات المبدئية للدراسة في مجال السنة الثانية ليسانس نظام جديد، وعلى ذلك فقد حاولت جاهدة التبسيط والإلمام بالمفاهيم وأسلوب العرض ما أمكن ليسهل للطلاب الذي يدرس مقياس المحاسبة التحليلية لأول مرة التعامل معها.

وقد ركزت هذه المطبوعة على المقرر الخاص بالمحاسبة التحليلية المتعلق بالدروس وستليها مطبوعة ثانية تهتم بالتمارين وحلولها، وذلك من خلال التعريف بالمحاسبة التحليلية كنظام محاسبي لا يمكن لأي مؤسسة ومهما كانت طبيعة نشاطها الإستغناء عنه وكأداة تفيد في إتخاذ القرار، وكذا المقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة التحليلية، والتعرض لمفهوم التكاليف والأعباء والتصنيفات التي قد تتخذها داخل المؤسسة ودورها في تحسين التسيير، كما سندرج كيفية تقييم المخزونات ومحاسبتها، ثم طرق حساب التكاليف.

واتساقا مع الهدف من إعداد هذه المطبوعة فقد تم قسمت المادة العلمية الواردة فيها إلى أربعة فصول كالتالي:

## محاور البرنامج

الموضوع	الفصل
مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.	الأول
مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء.	الثاني
محاسبة المخزونات.	الثالث
طرق حساب التكاليف.	الرابع

## فهرس المحتويات

الصفحة	محتوى المطبوعة
3	مقدمة
	<b>الفصل الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.</b>
4	1. لمحة عن المحاسبة المالية.
9	2. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية.
10	3. تعريف المحاسبة التحليلية وشروط تطبيقها.
11	4. أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها.
13	5. المقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة التحليلية.
18	6. أهمية نظام المحاسبة التحليلية العوامل المؤثرة في تصميمه.
20	7. مقومات نظام التكاليف.
22	8. أسس إنجاز نظام المحاسبة التحليلية.
	<b>الفصل الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء.</b>
25	1. مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.
26	2. العوامل المؤثرة في إعداد دليل عناصر التكاليف.
27	3. تصنيف التكاليف.
30	4. مكونات التكاليف وسعر التكلفة.
32	5. نظم التكاليف.
	<b>الفصل الثالث: محاسبة المخزونات.</b>
34	1. تعريف المخزونات.
35	2. أهمية المخزونات.
36	3. أنواع المخزونات.
36	4. ترتيب المخزونات.
39	5. سياسات التخزين.
40	6. التسيير العقلاني للمخزونات.
42	7. طرق تقييم المخزونات.
	<b>الفصل الرابع: طرق حساب التكاليف.</b>
50	1. طريقة التكاليف الكلية.
53	2. طريقة التكاليف على أساس النشاط.
61	قائمة المراجع

توصف المحاسبة بشكل عام بأنها لغة الأعمال، حيث يتم من خلالها توصيل المعلومات الإقتصادية المتعلقة بمنشآت الأعمال إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها، والحقيقة أن المحاسبة في وقتنا الحالي لا يقتصر دورها على توصيل المعلومات إلى الذين لهم علاقة مباشرة بمنشآت الأعمال كالمستثمرين والدائنين بل يتعدى ذلك إلى أفراد المجتمع كافة، خاصة إن عصرنا الحالي شهد ظهور منشآت كبيرة ذات أثر اقتصادي واضح وملحوس في المجتمع بأسره، كما أن البحث في تواريخ محددة لنشأة المحاسبة هو أمر في غاية الصعوبة لكن ما لا يقبل الشك أنها ظهرت في كل الحضارات، حيث صاحب تاريخ هذه الحضارات نشاطات إقتصادية، وهناك من يرجع تاريخ المحاسبة إلى العهد الآشوري حوالي 3500 ق.م، من خلال مسك سجلات محاسبة عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب والمعادن الثمينة، كما توجد أدلة على ذلك واضحة في إستخدام الألواح الطينية لدى البابليين في تدوين معاملات التبادل التجاري.

كما تطورت المحاسبة المالية مع إبتكار طريقة لكتابة الأعداد وإستخدام وحدة معينة للقيمة كأساس للمبادلة وتطورت المحاسبة بتطور الوحدات المنظمة سواء كانت هذه الوحدات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، فلما تطورت المشروعات الفردية إلى مساهمة، زادت أعمال المشروع وتضخمت أمواله وزادت مسؤوليته تجاه الغير من الأفراد والهيئات فزادت أهمية المحاسبة بإعتبارها لغة عالمية للمال بعد ثورة الصناعية الحديثة وقيام المشروعات الصناعية الضخمة التي صاحبت التوسع التجاري والمالي ولم تصبح المحاسبة المالية علما له أهمية واستقلاله إلا في سنة 1494 عندما وضع لوقاباتشيليو الإيطالي الجنسية، مؤلفا شرح فيه نظرية علمية للقيود وطريقة عملية لتسجيل العمليات التي يمكن التعبير عنها ماليا بقيود اليومية وتبويبها في دفتر الأستاذ واستخلاص نتائجها في ميزان المراجعة وإعداد حسابات ختامية من تشغيل ومتاجرة وأرباح وخسائر وأخيرا إظهار المركز المالي أو الميزانية.

ومع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها اشتدت حاجة أصحاب المشروعات إلى مزيد من البيانات التحليلية عن أنشطتها المختلفة وقد أدى ذلك إلى ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة والذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات واستخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للإدارة حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها المحاسبة الإدارية .

## الفصل الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في إستعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الإستعمال وتكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في إستخدام الأدوات اللازمة إستخداما ناجعا، وإحدى تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة ونافعة.

### 1. لمحة عن المحاسبة المالية:

إن المحاسبة قد تحولت من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فنون مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى ما يعرف بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية<sup>1</sup>، ويمكن تقسيم المراحل التي مرت بها المحاسبة كما يلي<sup>2</sup>:

➤ **المرحلة الأولى: مرحلة تكوين الجانب الفني:** كان هدف المحاسبة في بدايتها هي المحافظة على الأموال والممتلكات وحمايتها من السرقة والإختلاس ورعاية الشؤون المالية لصاحب المال، حيث يقتصر دور المحاسب على مسك السجلات وتدوين العمليات فيها حيث كانت تستخدم وسائل المراقبة الداخلية لغرض إخلاء مسؤولية الوكلاء، وقد شهدت هذه المرحلة إستخدام طريقة القيد المزدوج في تسجيل العمليات وقد إعتمدت هذه الطريقة على تصنيف الحسابات إلى طائفتين: الحسابات الحقيقية والحسابات الشخصية وهذه الحسابات تعكس في قائمة المركز المالي للمنشأة، ويتم تحديد دخل الفترة في هذه المرحلة وفق ما يسمى بمدخل الميزانيات أو طريقة مقابلة الميزانيات حيث يحدد دخل الفترة من مقارنة صافي الأصول في آخر الفترة مع صافي الأصول في أول الفترة.

➤ **المرحلة الثانية: مرحلة الإهتمام بالجانب المهني والأكاديمي:** يعد أهم تغيير شهدته المحاسبة في جانبها المهني أو التطبيقي كان في بداية القرن التاسع عشر لأسباب متعددة أهمها إزداد حجم الوحدات الإقتصادية نتيجة لظهور الثورة الصناعية ومن ثم ظهور الشركات المساهمة، وهذا كان له تأثير كبير على المحاسبة حيث بدأت الحاجة إلى تقويم أداء الإدارة بعد إنفصال الملكية عنها عن طريق مقابلة الجهد بالإنتاج، شهدت هذه المرحلة أحداثا إقتصادية كان من شأنها الدفع بإتجاه الجانب

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 15.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، عمان، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2001، ص: 17.

التطبيقي للمحاسبة وكالاتي<sup>1</sup>: ظهور الثورة الصناعية والشركات المساهمة، فرض ضرائب الدخل وظهور شركات المنافع العامة.

➤ **المرحلة الثالثة: النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات:** وقد استمر تطور المحاسبة حتى بدأ ينظر إليها على أنها نظام للمعلومات لغرض إتخاذ القرارات، حيث تتطلب عملية إتخاذ القرار تجميع المعلومات والحقائق المتعلقة بهذا القرار وبذلك تساهم في ترشيد القرار وتخفيض درجة عدم التأكد وكذلك لغرض التقييم<sup>2</sup>، وتسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة المحاسبة الإدارية وهي وليدة القرن العشرين حيث تمثل استجابة من جانب المحاسبين نتيجة لإنتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية فأصبح المحاسب مسؤولا عن نظام المعلومات الرسمي في المنشأة، حيث بدأ الاهتمام بقياس التكاليف والإنتاجية والربحية وتقييم الأداء وتقديم هذه المعلومات إلى الإدارة بهدف المساعدة في مجالات التخطيط والرقابة وبالنتيجة في عملية إتخاذ القرار<sup>3</sup>.

➤ **المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:** نتيجة للزيادة المطردة في حجم وقدرات الوحدات الاقتصادية وبصفة خاصة الشركات المساهمة فقد أصبح لهذه الشركات تأثيرات إجتماعية كبيرة حيث بدأت التقارير المحاسبية تأخذ اتجاهها شموليا يغطي إحتياجات أطراف المجتمع كافة<sup>4</sup>. وتتأثر المحاسبة شأنها شأن غيرها من العلوم الإنسانية بالإطار والبيئة التي تعمل فيها، وتشتمل البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على الأوضاع الإجتماعية والإقتصادية والسياسية والقانونية السائدة، وما تنطوي عليه من قيود وآثار تنعكس على المحاسبة<sup>5</sup>، ونظرا للتطور الحاصل في النشاطات الاقتصادية نتيجة للتطورات التكنولوجية وما صاحبها من تطورات في مجالات الحياة الأخرى، تعددت الجهات ذات المصلحة في الوحدات الاقتصادية خاصة بعد أن تعددت مصادر التمويل وأشكالها حتى صار لزاما على المحاسبة أن تنهض بأعباء تقديم المعلومات إلى تلك الجهات وهدفا أساسا لإجراءات المحاسبة، وقد إنعكس ذلك على تعريف المحاسبة من قبل المؤسسات المهنية المختلفة، فتعددت التعريفات للمحاسبة المالية بإختلاف الزمن الذي وضعت فيه، وتختلف بإختلاف مواكبة جهة تعريف المحاسبة لأن كل جهة

<sup>1</sup> حيدر محمد علي عطا، نظرية المحاسبة والمراجعة، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص: 44.

<sup>2</sup> يوسف العادلي، محمد العظمة، المقدمة في المحاسبة المالية، الكويت، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1986، ص: 44.

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص: 23.

<sup>4</sup> عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 27.

<sup>5</sup> أحمد محمد نور، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، شحاته السيد شحاته، المحاسبة المتوسطة مشاكل قياس الدخل والمحاسبة والافصاح عن الأصول، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص: 20.

تصوغ التعريف من الجانب الذي يغطي كل احتياجاتها سيما وأن المحاسبة لها القدرة على أن تتشكل وتملك من المرونة ما يجعلها مفيدة لجهات عدة.

ففي عام 1941 عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المحاسبة بأنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث، وتقوم بتشخيص وقياس وإيصال المعلومات الإقتصادية (المالية) بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للمنشأة وإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

وقامت الجمعية نفسها بالتركيز على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة فقامت بتعريف وظيفة المحاسبة بأنها توفير معلومات كمية عن الوحدات الإقتصادية وهي أساسا معلومات مالية من المفروض إنها ذات فائدة في مجال إتخاذ القرارات الإقتصادية وترشيد عملية إتخاذ القرار، كما أن المحاسبة عبارة عن عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية للإستفادة منها في إتخاذ القرار الأفضل بإستخدام تلك المعلومات<sup>1</sup>.

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) في النشرة المحاسبية رقم (4) الصادرة في شهر 10 سنة 1970 بأنها نشاط خدمي وظيفتها تزويد المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا للمنشأة معينة، والتي يقصد منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة<sup>2</sup>. ولقد بدأ بالنظر إلى المحاسبة على أنها نظام يقوم بتقديم المعلومات إلى الجهات المستفيدة أو ذات المصلحة بالوحدة الإقتصادية وبمرور الوقت تعددت الجهات المستفيدة، مما أصبحت تهدف إلى توفير المعلومات المفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية لتحقيق مزيدا من الرفاهية الإجتماعية.

كما يشتمل علم المحاسبة على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها وذلك بهدف التعرف في نهاية الفترة المالية على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي<sup>3</sup>. من هذا التعريف يتضح أن للمحاسبة بعدين أساسيين: بعد علمي وبعد فني، حيث يتضح البعد العلمي من اعتماد المحاسبة على مجموعة من القواعد والأسس والنظريات وكل ما يقوم على نظريات وأسس ثابتة فهو علم، أما البعد الفني فهو الجانب التطبيقي للمحاسبة وذلك من خلال تبويب و

<sup>1</sup> America Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, New York, 1966.

<sup>2</sup> American Institute Certified Pubic Accountants , Accounting Practices Board, statement No.4, Basic Concepts and Accounting principle Underlying financial statements of Business enterprises, New York, 1970.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 15.

تصنيف أعمال المشروع وفق قواعد وأسس يغلب عليها الطابع الاجتهادي فعمليات التبويب والتصنيف هي عمليات فنية تطبيقية ولذلك يمكن القول بأن المحاسبة علم وفن<sup>1</sup>.

ويقودنا تعريف المحاسبة للفرقة بينها وبين ما يطلق عليه مسك الدفاتر حيث يعرف بأنه فن تدوين العمليات المالية لأي مشروع أو منشأة في دفاترها وإستخراج نتائجها وفقا لمبادئ المحاسبة، من هذا التعريف يتبين أن المحاسبة أكثر شمولية من مسك الدفاتر إذ أن مسك الدفاتر هو العمل الآلي أو الميكانيكي الذي يقوم به ماسك الدفاتر والذي بدوره غير مطالب بمعرفة كل مبادئ وقواعد المحاسبة، وإنما يكفي معرفته بالأسس المحاسبية المستخدمة في تحليل وتسجيل العمليات المالية وإستخراج نتيجة المنشأة من ربح أو خسارة وهذا كله جزء يسير عمل المحاسب، ومن هنا جاءت مقولة أن المحاسب يمكن أن يكون ماسك دفاتر ولكن يصعب على ماسك الدفاتر أن يكون محاسباً<sup>2</sup>.

يحدد الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الأهداف الواجب بلوغها بواسطة القوائم المالية ويقدم قائمة بالمبادئ المحاسبية الواجب الإلتزام بها، حيث تعتبر المحاسبة<sup>3</sup>:

- نظام لتنظيم المعلومة المالية التي تسمح بتحرير و تصنيف وتسجيل المعلومات القاعدية؛
- تقديم القوائم المالية التي تعطي صورة صادقة للحالة المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات، وعلى هذا الأساس جاءت معايير المحاسبة الدولية لتقديم إطار مفاهيمي يبين ما يراد تسجيله، وكيفية تقييم الأصول والخصوم والمعلومات الخاصة بشرح الحسابات وبالتالي تمثل دليل مهني ذو جودة للجمهور؛
- يحدد المستعملين للقوائم المالية وكذا طبيعة وأهداف هذه القوائم؛
- يحدد الإتفاقيات المحاسبية القاعدية والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- يقدم تعريفات ويحدد قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم؛
- يعالج مفهوم رأس المال والحفاظة عليه.

ولقد تعددت المحاولات العلمية التي بذلت جهودا لتحديد أهداف القوائم المالية، والتي ومن أهمها تلك التي قام بها الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ففي عام 1971 تم تكوين لجنة لهذا الغرض عرفت بإسم لجنة تروبلود (True Blood) وقد جاء تقرير هذه اللجنة شاملا لاثني عشر هدفا تكون في مجموعها هيكلًا متسقًا له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الجزء الأول، 2005، ص ص: 15-17.

<sup>3</sup> علي محمود عبد المتعال، التوجيه المحاسبي، الجزء الأول، القاهرة، مصر، 1965، ص 11.

<sup>4</sup> Jean François des roberts, François Mechin, Herve Puteaux, normes IFRS et PME, Edition Dunad, France, 2004, p 12.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

ولقد حددت اللجنة أعلاه المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين على ضوء أهداف التنبؤ والمقارنة والتقويم للوضع المالي للوحدة الاقتصادية والقدرة الربحية وتوقعات النقدية، وقد بينت اللجنة أهمية هذه المعلومات للمستخدمين الذين لهم قدرة محدودة في الحصول على المعلومات التي يعتمدون عليها من القوائم المالية بإعتبارها مصدر رئيسي عن فعاليات الوحدة الاقتصادية<sup>1</sup>.  
إذا يعتبر تقديم المعلومات المفيدة في إتخاذ القرارات والتعرف على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة هدفا عاما، أما الأهداف الفرعية فيمكن تلخيصها بما يأتي<sup>2</sup>:

- معلومات تفيد المستثمرين والدائنين والآخرين في ترشيد القرارات الإستثمارية والإئتمانية؛

- معلومات تفيد المستثمرين والدائنين والآخرين في تقدير مبالغ عدم التأكيد لتوقعات النقدية التي ستسلم كمقسوم أرباح أو فائدة أو إسترداد المبالغ الأخرى من المدينين ومقدار النقدية المدفوعة إلى الدائنين؛

- توفير المعلومات التي تفيد بعض الأطراف في تقدير التدفقات المستقبلية كالمستثمرين الحاليين والمرتبون وكذلك الدائنون وكافة مستخدمي المعلومات لإتخاذ القرارات، وتشتمل المعلومات على الأرباح الموزعة والفوائد على السندات ونتائج التصرف في هذه الأوراق المالية بالأسعار التي ينتظر أن تسود وقت البيع؛

- المعلومات حول موارد المنشأة والحقوق على هذه الموارد وآثار العمليات والأحداث التي تؤدي إلى التغيير في تلك الموارد والإلتزامات؛

- تسجيل العمليات المالية التي تتم في المشروع عند حدوثها مشروع مباشرة ووفق تسلسل وقوعها بهدف الرجوع إليها عند الحاجة؛

- تبويب وتصنيف العمليات المالية بهدف التعرف على مديونية ودائني المشروع ومعرفة ما لها من أصول وما عليها من إلتزامات؛

- إستخراج نتائج أعمال المشروع وبيان مركزه المالي للتعرف على موجوداته وإلتزاماته وما طرأ عليها من تغيير منذ نهاية الفترة المالية السابقة وحتى تاريخ إعداد التقارير المالية التي تقدمها المحاسبة لإدارة المشروع؛

- توفير معلومات تخدم أغراض فئات من داخل المشروع وأخرى من خارجه كالعاملين والملاك الحاليين والمتوقعين والجهات الحكومية وغيرها؛

<sup>2</sup> Most Kenneth , Accounting Theory, Crid Inc, 1977, USA, p 109.

<sup>3</sup> Donald E. Kieso & Jerry J. Weygantd, Intermediate Accounting, John Wiley & sons Inc, 1986, USA, p 6.

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها فعلى الرغم من أن قرارات الإئتمان والإستثمار تعتمد على توقعات متخذ القرار بالنسبة لإدارة المنشأة في المستقبل إلا أن هذه التوقعات عادة ما تؤسس على تقييم الأداء في الفترات الماضية؛
- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال ويجب أن تتضمن التقارير المالية على معلومات عن مصادر أموال المنشأة وأوجه التصرف فيها ويلاحظ هنا أن المعلومة الخاصة بالربحية ومكوناتها قد تفيد أيضا في تقدير درجة السيولة التي تتمتع بها المنشأة؛
- توفير المعلومات في تقدير مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءتها حيث يجب أن تكون التقارير الإدارية مفيدة في تقييم مقدرة الإدارة على النهوض بمسئولياتها وبصفة خاصة تحديد مدى نجاح الإدارة في المحافظة على موارد المنشأة وكذلك مدى الكفاءة التي تدار بها هذه الموارد؛
- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة حيث يجب أن تتضمن التقارير المالية أية ملاحظات أو تفسيرات ترى الإدارة أهميتها لمستخدمي هذه التقارير، كي يفهموا ما جاء بها من معلومات.

## 2. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية:

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى إنتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والإستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات، كما أنها إستخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها "المحاسبة الإدارية"، ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى<sup>1</sup>:

- **المحاسبة التحليلية التقليدية:** في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الإقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية

<sup>1</sup> بويعقوب عبد الكرم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 07-08.

احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

● **المحاسبة التحليلية المعاصرة:** بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور وإشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف إقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لإستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

### 3. تعريف المحاسبة التحليلية وشروط تطبيقها:

من الصعب إيجاد تعريف واحد للمحاسبة التحليلية، نظرا لأهميتها الكبيرة والفعالة في العملية التسييرية، لذا أطلق عليها مسميات عديدة منها: محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية، وغيرها من الأسماء، ومهما كثرت وتنوعت فإنها في الغالب ما تؤكد على أنها:

✓ إمتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير<sup>1</sup>؛

✓ نظام للمعلومات الأساسية والضرورية الذي تعتمد عليه المؤسسة من اجل معرفة النتائج وإتخاذ القرارات<sup>2</sup>؛

✓ مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف<sup>3</sup>؛  
✓ تعد نظام داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمسييري المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية، وإتخاذ القرارات التسييرية بإختلاف أنواعها<sup>4</sup>؛

✓ تعتبر طريقة كمية تعمل على تجميع وتصنيف، تلخيص وتفسير المعلومات من خلال وضع ثلاثة أهداف رئيسية هي: أنشطة التخطيط والرقابة، إتخاذ القرارات غير العادية، تقييم المنتج<sup>3</sup>؛  
✓ تعبر محاسبة التكاليف عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحي بها من قبل المنشأة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

<sup>2</sup> سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص: 05.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص: 08.

<sup>4</sup> Lazary, la comptabilite analytique, imprimerie Es-Salem, Alger, 2001, p : 22.

<sup>3</sup> Hongren, Méthode d'analyse des couts, Edition du management, paris, 2000, p : 18.

<sup>4</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص: 14.

لذا وجب على المؤسسات التي تريد الاستفادة من المحاسبة التحليلية، أن توفر بعض الشروط والمتمثلة

في:

- تماشي المحاسبة مع المفاهيم المحاسبية التي يفرضها المخطط المحاسبي المالي، حتى تقدم معلومات صحيحة تعتمد عليها المحاسبة التحليلية لحساب مختلف التكاليف؛
- الإعتماد على تخطيط وفقا لأسس علمية وعملية، وذلك للتأكد من النتائج والأهداف التي ستحقق مستقبلا؛
- تدريب الموظفين على تقنيات المحاسبة التحليلية، لزيادة فعاليتها وكذا قدرة الأفراد على إستيعاب النتائج المتوصل إليها وإتخاذ القرارات المناسبة على ضوءها.

#### 4. أهداف المحاسبة التحليلية ووظائفها:

##### 4-1- أهداف المحاسبة التحليلية:

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف بإعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات، وتساعد أصحاب القرار في إتخاذ القرار المناسب، وتمثل أهدافها فيما يلي<sup>1</sup>:

- قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

✓ تحديد تكلفة كل عنصر؛

✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛

✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛

✓ تحديد قيمة المخزون بإستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

- قياس تكلفة الإنتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم إستهلاكه من مواد وإستغراقه من وقت، وكذلك مدى إستفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

<sup>1</sup> بالإعتماد على:

- محمد شفيق حسين طنب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص: 26.

- Abdallah Boughaba, Comptabilité Analytique d'exploitation, Edition Berti, Alger, 1998, p :06.

- **الرقابة على عناصر التكلفة:** وذلك لتحقيق الكفاية والإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتم من خلال المستندات، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، لتصحيح الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات المناسبة.
- **إتخاذ القرارات:** يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة، ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في إتخاذها:
  - ✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
  - ✓ إتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الإستمرار فيه؛
  - ✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
  - ✓ تغيير الآلات؛
  - ✓ توسيع النشاط؛
- **إعداد الكشوف المالية:** تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.
- **تقدير المردودية:** تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء: زيادة الإنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه.

#### 2-4- وظائف المحاسبة التحليلية:

- ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الإقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الإستمرارية في السوق، وتمثل الوظائف في<sup>1</sup>:
- **الوظيفة التسجيلية:** هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
  - **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
  - **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا، وتحديد الإنحرافات

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص: 24-25.

والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

● **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الإقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

## 5. المقارنة بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة التحليلية:

يهدف نظام معلومات المحاسبة المالية إلى توفير معلومات عن الوضع المالي للمؤسسة أو نتائج أنشطتها وتدققها النقدي، لكل من يطلبها من مستخدمي المعلومات الخارجيين المهتمين بمجريات الأمور في المؤسسة، ويهدف نظام معلومات محاسبة التكاليف إلى توفير معلومات تفصيلية عن التكاليف والمخزون السلعي من الإنتاج التام وغير التام وتسعير المنتجات ورقابة عناصر التكاليف وتقييم الأداء لخدمة المستويات الإدارية المختلفة في القيام بأداء وظائفها الرئيسية من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

كما يتم حصر التكاليف في مجموعات تكلفة (المواد، العمالة، الشحن)، ويتم تلخيصها لتحديد التكاليف الكلية للشهر، أو لربع السنة أو للسنة، وتحلل لتقييم كيفية تغير التكاليف بالنسبة للإيرادات من فترة لأخرى، وتوفر النظم المحاسبية معلومات بالقوائم المالية (قائمة الدخل، الميزانية العمومية، قائمة التدفقات النقدية)، وتقارير الأداء، ويستخدم المديرون المعلومات المحاسبية في:

- إدارة مجالات النشاط أو الوظيفة والمسؤولين عنها؛
- تنسيق هذه الأنشطة أو الوظائف داخل إطار المنظمة ككل.

يرغب المديرون دوما في التقرير عن معلومات النظام المحاسبي وعرضها بشكل مختلف، فعلى سبيل المثال: عند عرض معلومات عن أوامر البيع، فإن مدير المبيعات قد يهتم بإجمالي مبلغ المبيعات لتحديد العمولات الواجب دفعها، في حين يهتم مدير التوزيع بكميات أوامر البيع موزعة على المناطق الجغرافية وبيانات التسليم للعملاء، للتأكد من التسليم في التوقيت المناسب، أما مدير الإنتاج فقد يهتم بكميات المنتجات المختلفة وتواريخ تسليمها المحددة حتى يقوم بجدولة الإنتاج، وتكون قاعدة البيانات المثالية من تفاصيل المعلومات الممكن إستخدامها لأغراض مختلفة، فمثلا ستحتوي قاعدة بيانات أمر البيع على:

<sup>1</sup> محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة المصرية، مصر، 2008، ص:

معلومات تفصيلية عن المنتج، الكمية المطلوبة، سعر البيع، مكان وزمان تسليم كل أمر من أوامر البيع، وتوضح قاعدة البيانات والمعلومات بطريقة تسمح للمديرين بالوصول إلى ما يحتاجونه من معلومات<sup>1</sup>.

## 1-5- أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية:

يستقي نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات محاسبة التكاليف البيانات من المستندات داخلية كانت أم خارجية، ثم يقوم كل نظام منهما بعمليات تشغيلية تتفق مع الأهداف التي يصبو إلى تحقيقها، مما أدى إلى وجود علاقة إرتباط بينهما يمكن إيجازها فيما يلي<sup>2</sup>:

- إستخدام بيانات من أجل الرقابة: بنظرة فاحصة إلى الحسابات الختامية التي تمثل مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية، يمكن ملاحظة وجود بيانات تعبر عن تكاليف إجمالية، فمثلا تكلفة المبيعات وتكلفة المشتريات وتكلفة المخزون أول المدة وتكلفة المخزون آخر المدة، وبنفس النظرة الفاحصة إلى دفاتر وسجلات نظام معلومات محاسبة التكاليف يمكن ملاحظة وجود نفس البيانات السابق ذكرها، ولكن بشكل تحليلي وتفصيلي لدرجة يمكن معها القول بأن البيانات المستمدة من نظام معلومات محاسبة التكاليف تعتبر وسيلة للرقابة والضبط للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من نظام معلومات المحاسبة المالية، ومن المسلم به ضرورة تساوي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف التحليلية، كما تعالج في محاسبة التكاليف مع نظيره الإجمالي في المحاسبة المالية حتى لو تطلب الأمر القيام بعمل التسويات اللازمة من أجل تحقيق هذا الغرض؛
- إستخدام بيانات من المحاسبة المالية: حتى يتسنى لنظام معلومات المحاسبة التحليلية القيام بتحديد التكلفة لكل عنصر، يلزمها بيانات من المحاسبة المالية مثل: ثمن شراء المواد لكل صنف من الأصناف المستخدمة في النشاط، وبيان أجور العمالة المستخدمة بحسب أنواعها سواء عمالة عادية أو ماهرة، وبيان أثمان وأسعار الخدمات المختلفة من مياه وكهرباء وهاتف وغيرها من وسائل الإتصال الحديثة، الصيانة وقيمة الأصول الثابتة المشتراة وتواريخ الشراء حتى يمكن حساب المؤونات بدقة، وجميع هذه البيانات تثبت في دفاتر وسجلات المحاسبة المالية أولا بأول وبشكل إجمالي ثم يتم تحليلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف؛
- إستخدام مجموعة واحدة من السجلات: بعد أن كانت سجلات التكاليف مستقلة عن سجلات المحاسبة المالية في ظل نظام إنفصال كل منهما عن الآخر، ونتيجة لزيادة الإهتمام بدور

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، تعريب: أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص: 20.

<sup>2</sup> بالتصرف: محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص: 32-34.

محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة على الإنفاق، فإن الواقع يقضي بأهمية إدماج حسابات التكاليف والحسابات المالية، ومن ثم الإحتفاظ بمجموعة واحدة من السجلات، وإستخدام حسابات المراقبة التي تشتمل على بيانات إجمالية عن عناصر التكاليف التي تظهر بشكل تفصيلي في حسابات تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى؛

- **الإهتمام بتحديد نتائج الأعمال (النشاط):** تهتم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتحديد نتائج الأعمال أو النشاط للمنشأة ككل وبشكل إجمالي، على حين تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الأداء لكل نشاط على حدى ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج أي بشكل تفصيلي يفيد في تحقيق أغراض الرقابة لتفادي أي ضياع أو إسراف، ثم تقوم بعد ذلك بتحديد نتيجة الأعمال أيضا لكل نشاط ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج من المنتجات.

## 5-2- أوجه الإختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية:

على الرغم من وجود العلاقة التكاملية بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، إلا إنه توجد بينهما بعض الإختلافات وأهمها الآتي<sup>1</sup>:

- **الإلتزام بالمعايير المحاسبية:** يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المقبولة قبولا عاما عند إعداد التقارير المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، وهذا يؤدي إلى زيادة فائدتها، أما هذه المعايير، فهي غير موجودة في محاسبة التكاليف فكل منشأة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلائم وطبيعة نشاطها وإحتياجات قراراتها؛
- **تنميط المصطلحات:** لقد ترتب على البند السابق أن أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية، مثل: مصطلح الميزانية، الأصول المتداولة والأصول الثابتة، ويرجع الفضل في ذلك إلى تكرار إستخدام هذه المصطلحات في المعايير المحاسبية المنشورة، ولكن لسوء الحظ، فإن هذه التنميط غير شائع بين مصطلحات محاسبة التكاليف، فمثلا يمكن إستخدام إسم التكاليف الصناعية غير المباشرة، والأعباء الصناعية الإضافية للدلالة على الشيء نفسه، وإن البعض يستخدم كلمة كلفة بدلا من كلمة تكلفة؛
- **الإلزامية:** تتطلب قوانين غالبية بلدان العالم أن تمسك منشآت الأعمال حسابات مالية منتظمة، وعلى الجانب الآخر، لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المنشآت، وبالتالي فإن إستخدام نظام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي تقدمها، وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة، وعلى قدرة المحاسب على إقناع الإدارة بضرورتها؛

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 07-09.

● **نوع المعلومات:** تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية، وعلى الرغم من الإنتقادات الموجهة لهذه الأرقام، فإنه لم يسمح حتى الآن بإستبدالها بطرق قياسية محاسبية أخرى، مثل: طريقة التكاليف الجارية، طريقة التكاليف التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية، مما يعني أن كل محاولات التحديث التي تم إقتراحها في الأدبيات المحاسبية لم تلغ دور البيانات التاريخية، وأكثر من ذلك فقد إعتبرت البيانات التي تعدها طرق القياس المقترحة بيانات مالية إضافية.

أما المحاسبة التحليلية، فلا تقتصر على إستخدام أرقام التكاليف التاريخية، إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات، كما هو الحال عند إعداد الموازنات التخطيطية، وعند تقديم بيانات لإتحاذ قرارات إدارية خاصة، مثل: قرار الإستمرار في تشغيل أحد أقسام المنشأة أو إيقافه، وقرارات الإنفاق الرأسمالي، فهذه القرارات تعتمد على مفهوم التكاليف المناسبة، وأهم صفاتها أنها مستقبلية وتفاضلية، وفي أغلب الأحيان تكون بياناتها أقل موضوعية من بيانات التكلفة التاريخية، وأكثر من ذلك، فإن التحليل التفاضلي يعمل على إهمال بعض التكاليف والإيرادات إذا كانت قيمتها متساوية تحت البدائل التي تتم مقارنتها، وكذلك تعتبر محاسبة التكاليف تكلفة الفرص المضاعفة من ضمن التكاليف المناسبة على الرغم من عدم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية؛

● **موضوع التقرير:** تغطي تقارير المحاسبة المالية المنشأة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المنشأة ككل، ولكن لا يمكن إستخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير بعضها يتعلق بوحدة الإدارة التشغيلية، وبعضها يتعلق بوحدة الإدارة الوسطى، وبعضها يتعلق بالإدارة العليا، وبعض هذه التقارير يحتوي على بيانات تاريخية، وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية، إضافة إلى ذلك عادة ما تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية أو فصلية.

كما يرى محمود محمود السجاعي جوانبا أخرى للإختلاف، تتمثل في<sup>1</sup>:

● **من حيث طبيعة العلاقات المالية:** تهتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تحدث بين المنشأة وغير، أي أنها تهتم بالعلاقات الدائنية والمديونية، أما محاسبة التكاليف فتهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارات والأقسام والمراكز داخل المنشأة، حيث يتركز إهتمامها على نفقات العمليات التشغيلية الداخلية أي كانت طبيعة النشاط إنتاج سلعة أو خدمة؛

● **من حيث طريقة معالجة العمليات المالية:** فإن المحاسبة المالية تهتم بمعالجتها بطريقة إجمالية من منطلق أن الوحدة المحاسبية تتمثل في المنشأة ككل أو في جزء متكامل من المنشأة، أما محاسبة

<sup>1</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص: 35-37.

التكاليف فتهتم بمعالجة العمليات المالية بطريقة تحليلية وتفصيلية من أجل توفير بيانات عن تكاليف كل نوع من أنواع المنتجات والعمليات وأوجه النشاط؛

● **من حيث الأهداف:** تتمثل أهداف المحاسبة المالية في تسجيل العمليات المالية بقصد تحديد نتائج أعمال المنشأة ككل من ربح أو خسارة، عن كل فترة زمنية معينة وغالبا سنة مالية، والتعرف على المركز المالي ككل في تاريخ معين، أما أهداف محاسبة التكاليف فتتمثل في حصر وتحليل عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة النشاط والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في قيامها بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وإتخاذ قرارات؛

● **من حيث الإهتمام بالماضي والمستقبل:** فإن المحاسبة المالية يقتصر إهتمامها على البيانات الفعلية التي تعبر عن العمليات التي تمت في الماضي، أما محاسبة التكاليف فيمتد إهتمامها ليشمل البيانات الفعلية والبيانات المحددة مقدما سواء كانت تقديرية أو معيارية؛

● **من حيث طبيعة العمليات التي تتعامل معها:** ينحصر إهتمام المحاسبة المالية الخاصة بعمليات المنشأة في علاقاتها بالآخرين الذي تتعامل معهم، أما محاسبة التكاليف فيمتد إهتمامها ليشمل كل من البيانات الكمية والبيانات المالية الخاصة بأوجه نشاط المنشأة مع التركيز على الإدارات والأقسام والمراكز؛

● **من حيث العناصر مجال الإهتمام:** فإن المحاسبة المالية تهتم بعناصر المصروفات والإيرادات بجميع أنواعها، وعناصر الأصول والإلتزامات، أما محاسبة التكاليف فتهتم أساسا بحصر وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف؛

● **من حيث الأطراف التي تقدمها:** تهتم المحاسبة المالية بخدمة الأطراف الخارجية وهم أصحاب المنشأة والدائنون والمقرضون والعاملون، وكذا الجهات الحكومية كمصلحة الضرائب وغيرها، أما محاسبة التكاليف فتهتم بخدمة الأطراف الداخلية وهي المستويات الإدارية المختلفة.

## **6. أهمية نظام المحاسبة التحليلية والعوامل المؤثرة في تصميمه:**

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، وبالقدرة على تحليل نتائج قراراته أو إلتزاماته في إطار صياغته للتقديرات، ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أكثر مما يعتمد على دقتها.

ويعد النظام المحاسبي من بين الوسائل التي تمكن إدارة المؤسسة من تجميع وتشغيل وتقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الأعمال التي تمت بتوجيهها وإشرافها ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة النماذج والسجلات، الإجراءات والوسائل المستخدمة في تسجيل وتلخيص وتقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة، ولتقديمها إلى الجهات الخارجية المهمة بالمؤسسة.

كما يعتبر النظام مجموعة من الترتيبات تساعد على تحقيق الأهداف، وهو عبارة عن الوسائل العلمية التي تساعد على تنسيق العمالة وتدقيق الخدمات وتوفير الآلات وتنظيم الأنشطة المختلفة في المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة، وبذلك فإن النظام في المشروع يعتبر وسيلة أو وسيط لترجمة القرارات الإدارية إلى نتائج هادفة، ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه الأداة التي يمكن عن طريقها تحقيق ما يلي:

- ✓ تساعد الإدارة على ممارسة مهامها الأساسية في الرقابة وإصدار القرارات الرشيدة؛
- ✓ يمكن أصحاب المصالح في المشروع من مساهمين ومقرضين وعاملين بالمشروع ومستهلكين لإنتاجه من تحديد موافقتهم تجاهه؛
- ✓ ترشيد الدولة في توجيه سياستها المالية والإقتصادية الوجهة الصحيحة للمحافظة على التوازن بين الإنتاج والتوزيع وتوفير الرخاء لأفراد الشعب.

ويعرف نظام معلومات المحاسبة التحليلية على أنه مجموعة الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً لأسس وقواعد علمية وواقعية، وعرض نتائج هذا لإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة<sup>1</sup>.

كما يعرف هذا النظام على أنه وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منظمة ومحددة وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة<sup>2</sup>، ويمر نظام المحاسبة التحليلية بعدة مراحل لتطبيقه، وتمثل أساساً في:

- **مرحلة جمع المعلومات:** وتخص المعلومات المستخرجة من المحاسبة ومن مصادر أخرى؛
- **مرحلة التصفية والتحليل:** حيث يتم إستخراج الأعباء غير القابلة للتحميل، كنفقات التأسيس، كما يتم إعادة توزيع الأعباء حسب طبيعتها إلى توزيع حسب المراكز؛
- **مرحلة تحميل وحساب التكاليف:** وتأتي أساساً من: الأقسام أو الوظائف، الوحدات المنتجة أو الطلبيات؛
- **مرحلة الإستفادة من النظام المعلوماتي:** وذلك من خلال تحليل النتائج وإتخاذ القرارات، البرمجة والتخطيط، مراقبة التسيير.

<sup>1</sup> محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص: 22.

<sup>2</sup> محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1982، ص: 09.

هناك عدد من الإعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف حتى يكون هذا النظام ملائماً لطبيعة نشاط المنشأة وحجمها وظروفها الخاصة، ومن هذه الإعتبارات ما يلي<sup>1</sup>:

#### ➤ تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها: توجد

منتجات ذات مواصفات متجانسة، وهناك منتجات طبقاً لمواصفات كل عميل (غير متجانسة)، والطريقة المتبعة في تحديد تكلفة وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.

#### ➤ حجم المؤسسة وهيكلها التنظيمي: يؤثر حجم المؤسسة على إختيار النظام المناسب

للتكاليف الذي يطبق فيها، حيث يوضح الهيكل التنظيمي دور كل إدارة من أجل تحقيق الأهداف العامة وتوضيح المهام الموكلة وتحديد المسؤوليات والوظائف، مما يجعل المحاسب قادراً على تبويب التكاليف وتوزيعها على وحدات المنتج النهائي.

#### ➤ حجم وطبيعة النشاط ومراحله: يحدد النشاط حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة،

ثم تحديد حجم النظام الذي يناسب عملياته ونظام الرقابة الداخلية، كما يساعد المحاسب في التعرف على مختلف الأنشطة مع إمكانية تحديد تكلفة كل مرحلة من مراحل النشاط، وتحديد مشاكل القياس والتحميل.

#### ➤ أنواع المنتجات وطبيعتها: تقوم المؤسسة بالتعرف على المنتجات وتحديد نوعها، وعلى

أساس ذلك يقوم المحاسب بإعداد نظام تكاليف مناسب وكذا الدفاتر والمستندات المطلوبة.

#### ➤ فترة الإنتاج وفترة التكاليف: يترتب على تحديد فترتي الإنتاج والتكاليف إمكانية

التعرف على طبيعة المشكلات الحاسبية التي ستواجه المؤسسة في مجال التقويم، وتوجد حالتين:

● **الحالة الأولى: فترة الإنتاج = فترة التكاليف:** يمكن إعداد قوائم تكاليف على أساس المنتجات وهنا لا حاجة لتقييم المخزون في آخر الفترة؛

● **الحالة الثانية: فترة الإنتاج ≠ فترة التكاليف:** يتم إعداد قوائم تكاليف على أساس زمني وتظهر الحاجة لتقييم المخزون في نهاية كل فترة.

#### ➤ علاقة إدارة التكاليف بباقي إدارات المؤسسة: تقوم المؤسسة بتحديد ما تحتاج إليه

إدارة التكاليف من باقي الإدارات، وكذا ما تحتاج إليه باقي الإدارات من إدارة التكاليف، سواء في شكل قوائم وتقارير يتم إعدادها من طرف إدارة التكاليف.

#### ➤ تكلفة تصميم نظام التكاليف: تتحمل المؤسسة التي تستخدم هذا النظام مصاريف

إضافية، كتكلفة الحصول على الموارد البشرية المتخصصة والسجلات والقوائم والحاسبات الإلكترونية، لذا وجب عليها أن تقوم بمقارنة تكاليف تصميم نظام للتكلفة بالفائدة والمنفعة المترتبة عنها، فإذا

<sup>1</sup> بالتصرف: محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 43- 47.

كانت التكلفة أقل من المنفعة تتخذ المؤسسة قرار اعتماد نظام للتكاليف، والعكس إن كانت التكاليف أكبر من المنفعة فسيتم إقرار بعدم تصميم النظام وقد تكتفي بتطوير نظام المحاسبة المالية حتى يمكن من توفير البيانات والمعلومات المحاسبية المطلوبة.

➤ الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف: إذ يجب أن يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها هذا النظام.

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

## 7. مقومات نظم التكاليف:

يجب أن تتوفر في نظام التكاليف عدة مقومات، والتي تتمثل في:

### 7-1- دليل وحدات التكلفة:

يقصد بوحدة التكلفة ذلك المقياس الذي تحسب تكلفة المنتج على أساسه، ويتطلب توفير وحدة التكلفة تحديد عددا من الشروط أهمها: الكمية الاقتصادية، منتج نهائي، في شكل عيني ملموس، نوع من الثبات والتجانس، ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة إتخاذ مجموعة من الخطوات لتحديد أساسا في:

- معرفة المنتجات النهائية والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها؛
- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الإنتاجية وتحديد مراكز التشغيل؛
- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات متجانسة؛
- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من المستندات؛
- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها.

ويساعد تحديد تكلفة الوحدة في:

- تحديد سعر البيع؛
- تحديد تكلفة الإنتاج في نهاية الفترة.

### 7-2- دليل مراكز التكاليف:

يتم تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى مراكز التكاليف، وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف بشكل سليم، كما يحتوي مركز

التكلفة على مجموعة من عوامل الإنتاج متماثلة وينتج عن مركز التكلفة منتج متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس ويحقق دليل مراكز التكاليف الأهداف التالية:

- تحديد مراكز الإنفاق والمسؤولية بما يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛
- حصر وقياس التكلفة الفعلية المرتبطة بكل مركز من مراكز النشاط ومن ثم تحليل وتوزيع وتحميل تكاليف المراكز على وحدات التكلفة؛
- تقييم الأداء في كل مركز من مراكز التكاليف وذلك من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة التقديرية لنفس المركز.

وتعتمد المؤسسة الخطوات التالية لإعداد دليل مراكز التكاليف:

- التعرف على مجالات النشاط الرئيسية والفرعية في المؤسسة؛
- توضيح المراحل المختلفة للإنتاج ومعرفة مختلف الورشات التي يمر بها؛
- معرفة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف المستويات الإدارية.

كما تنقسم مراكز التكاليف إلى:

- ✓ مراكز تكاليف مرتبطة بمجال النشاط: وتختص بتأدية جميع العمليات الإنتاجية؛
- ✓ مراكز تكاليف الخدمات الإنتاجية: تؤدي مجموعة من الوظائف المساعدة لمراكز الإنتاج، ودورها يعتبر غير مباشر بالنسبة للمنتوج؛
- ✓ مراكز تكاليف النشاط التسويقي: تختص بتسويق وتوزيع المنتجات، كما تهتم بإعداد بحوث التسويق ودراسة السوق من أجل الترويج للمنتجات؛
- ✓ مراكز تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية: تقوم بأداء الأعمال الإدارية والإشرافية والرقابية والمالية في المؤسسة؛
- ✓ مراكز العمليات الرأسمالية: تتخصص في إنتاج سلع ومعدات لغرض إستخدامها من طرف المؤسسة وليست للبيع؛

### 3-7- دليل عناصر التكاليف:

وقد جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاوله النشاط حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي: المواد الأولية والمستلزمات، الأجور والخدمات.

### 4-7- المجموعة المستندية والدفترية:

تعتبر المستندات هي دليل الإثبات في المحاسبة ولا يمكن إثبات أي عملية من العمليات المالية إلا إذا كان لها مستند يؤيدها ويؤكدها، كما أنها وسيلة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها،

ويعتمد نظام تكاليف على مجموعة من الدفاتر والسجلات، ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكاليف ونظام الحسابات المالية.

## 7-5- القوائم والتقارير:

تقاس كفاءة نظام التكاليف بمدى فعالية القوائم والتقارير التي ينتجها هذا النظام، ومدى إستفادة مستخدمي المعلومات التي تتضمنها سواء أكان هذا المستخدم يتمثل في أحد مراكز القرارات في المؤسسة أو أحد عناصر البيئة الخارجية.

## 8. أسس إنجاز نظام المحاسبة التحليلية:

### 8-1- مكونات نظام المعلومات المحاسبة التحليلية:

يتكون النظام مما يلي<sup>1</sup>:

- مدخلات النظام: تتمثل في مخرجات المحاسبة المالية وكذا في مجموع الأحداث الإقتصادية التي تقع داخل الوحدة للتوصل إلى النتائج المرتقبة، وتعتبر مدخلات النظام المصدر الأساسي للمعلومات، ويجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص تتمثل في: خضوعها للقياس الكمي، تمييز بالموضوعية، وصالحه للغرض الذي تقدم من أجله للإدارة؛
- تشغيل النظام: يتضمن كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بمستندات، وبتبويبها وتحويلها في الدفاتر، السجلات والكشوف، والتي تعتبر أساسا لتقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام؛
- مخرجات النظام: تختلف باختلاف الإحتياجات الإدارية وطريقة إستخدامها، فإستعمالها لغرض قياس التكلفة يختلف عن غرض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ولذا تعتبر أساسا للحكم على الظواهر وأساس الإستفادة من التغذية العكسية للبيانات، ومن هنا فإن توقيت تقديم التقارير وسرعتها من الأمور الواجب مراعاتها عند وضع النظام؛
- التغذية العكسية: تتمثل في الإستفادة من إفرزات النظام لغرض تعديل النظام نفسه من خلال الإجراءات التصحيحية، التي ستشكل من جديد مدخلات له، لذلك فهي العصب الحساس لأي نظام معلومات.

### 8-2- عناصر عمل نظام المحاسبة التحليلية:

تعد أسس إنجاز نظام المحاسبة التحليلية قائمة على العناصر التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص

ص: 10-07.

<sup>2</sup> Pierre. Laurent. Bescos et P. .Dobler, C. Mendoza, Contrôle de Gestion et Management, 4<sup>ème</sup> édition, Montchrestien, Paris, 1997, p p : 216-217.

- **الإجراءات العامة:** وتمثل في: معرفة خصائص المنتجات، هيكل المؤسسة، الحاجة للمعلومات؛
- **ركائز النظام:** يقتضي وضع النظام إدراج خيارات حول تقسيم المؤسسة لمراكز المسؤولية، وكذا المعلومات الواجب تحصيلها، حيث يجب التمييز بين مختلف المراكز كون بعض الأقسام ذو علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية وهو ما يعرف " الأقسام الرئيسية"، وبالتالي تحمل تكاليفها بسهولة على المنتجات، وهناك "أقسام مساعدة" ولها أنشطة أقل في المسار الإنتاجي، وتقدم خدمات لفائدة الأقسام الأخرى وبالتالي فتكاليفها محملة على الأقسام الرئيسية ولا تحمل مباشرة على المنتجات، كما يجب على المؤسسة أن تحدد وحدات عمل (وحدات قياس) ويكون معبر عنها بوحدات عينية (الزمن، الحجم، الكمية، الوزن،....)، وهذا لقياس مستويات الإنجاز والتنفيذ وتستعمل لحساب افتراضية الإجمالية للنشاط والتكلفة الوحدوية؛
- **المعلومات القاعدية:** يجب توفر قدر معين من المعلومات التي يمكن الحصول عليها ومعالجتها، وتكون المعلومات إما:

- نقدية من مصدر محاسبي تسمح بمعرفة الأعباء المستهلكة خلال الفترة؛
- كمية تخص التدفقات العينية والناجحة عن مختلف الوحدات العملية.

## الفصل الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء:

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم بالتكاليف.

### 1. مفهوم التكاليف وسعر التكلفة:

#### 1-1- التكاليف:

تحمّل التكاليف معاني عديدة إلا أنّها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة، ...)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار، ...)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كان يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو بالإستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في إلتزامات المنشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب<sup>1</sup>. كما تعد قيمة اقتصادية لأية تضحية إختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، وهي نفقات متعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص: 34.

وتعرف التكلفة أيضا بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بإنتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها<sup>1</sup>.

## 2-1- المصاريف<sup>2</sup>:

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بنسبة للإيرادات.

## 3-1- الأعباء<sup>3</sup>:

يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك... إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

إذن فإن العبء هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء ( نظريا ) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها ( الأعباء ).

## 4-1- سعر التكلفة<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 18.

<sup>2</sup> ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص:

13.

<sup>3</sup> ناصر دادى عدون، مرجع سابق، ص: 14.

<sup>4</sup> بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 32.

هي مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من إنطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في المرحلة بيعها، وتعد سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب إختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من: تكلفة شراء الوحدات المباعة، ومصاريف التوزيع.

## 2. العوامل المؤثرة في إعداد دليل عناصر التكاليف:

يقوم المحاسب بإعداد دليل لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة، وهناك عدة عوامل تؤثر في العملية، ومن أهمها ما يلي:

- **قيمة عنصر التكلفة وأهميته النسبية:** كلما زادت قيمة عنصر التكلفة زادت أهميته النسبية بالنسبة لباقي عناصر التكاليف الأخرى، لذا وجب على المؤسسة تحليل عنصر التكلفة بدقة.

- **تكرار حدوث عنصر التكلفة:** تهتم المؤسسة بعناصر التكاليف التي يتكرر حدوثها وإذا كانت مبالغها كبيرة، فتعمل على وضع حساب مستقل.

- **مدى سهولة حصر عنصر التكلفة وربطه بدليل حسابات:** يعتمد محاسب المؤسسة على دليل حسابات والذي يجعله يتفادى فتح حسابات جديدة، ويكتشف لاحقا صعوبة حصر عناصر التكاليف الخاصة بها.

- **تكرار حاجة الإدارة إلى البيانات:** لا يعد المحاسب بيانات لا تحتاجها المؤسسة بصفة دورية ومنتظمة، بعكس البيانات التي تطلبها الإدارة بشكل دوري فيقوم بالتوسع فيها والتفصيل في إعداد دليل لها، ويترتب على ذلك عدم إرتفاع تكلفة إعداد دليل لتصنيف التكاليف.

## 3. تصنيف التكاليف:

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة ولهذا فإننا نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي:

### 3-1- تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي<sup>1</sup>: نميز بين:

➤ الأعباء الهيكلية: تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة، ...)

➤ الأعباء العملية: وهي تنتج عن استخدام موارد المؤسسة.

### 3-2- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط<sup>2</sup>: وينقسم إلى:

➤ تكاليف ثابتة: وهي تلك التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط، ويرجع ذلك إلى إرتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث إن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة وخلال الأجل القصير، أما في الأجل الطويل فإن جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيرة حيث لا يوجد إلا حجم نشاط واحد؛

➤ تكاليف متغيرة: تتمثل في العناصر التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطا أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، فالمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساسا تجاه تقلبات أحجام النشاط، فإذا زاد حجم النشاط وترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف، فإن التكاليف الإضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا إنخفض حجم النشاط وترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة، والتغير المقصود هو في إجمالي التكاليف، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط وزيادة ونقصا يطلق عليها مرنة مرونة كاملة، أما التي لا تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية.

➤ تكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة: تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.

### 3-3- تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط<sup>3</sup>: وتنقسم إلى:

➤ التكاليف المباشرة: هي تلك التي تخصص دون حساب وسيط لحساب تكلفة منتج معين، وعادة تكون مكونة من: المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة؛

<sup>1</sup> P. Lasséque, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 11<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1996, p : 26.

<sup>2</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص: 118-124.

<sup>3</sup> J. Orsoni, Comptabilité Analytique, Edition Vuibert, Paris, 1987, p : 27.

➤ التكاليف غير المباشرة: وهي تلك التي تعذر تحميلها مباشرة على المنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تنفق خصيصاً من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل لذا تحتاج إلى توزيع أولي، الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة إختيار مفاتيح التوزيع، ويجدر بالذكر أنه في الآونة الأخيرة أصبح وزن الأعباء غير مباشرة أكبر من المباشرة نظراً لتعدد تقنيات الإنتاج المستعملة، وإلى نمو حجم المؤسسات.

#### **3-4- تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة<sup>1</sup>: ويترتب عنها:**

➤ تكاليف الوظيفة الإنتاجية: وتتكون من جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة في سبيل قيامها بالعمليات الإنتاجية، ويأتي تحملها بدورها على وحدات الإنتاج النهائي، وتشمل: تكلفة المواد واللوازم، تكلفة الأجور وتكلفة المصروفات؛

➤ تكاليف الوظيفة التسويقية: تتكون من المواد التسويقية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تخزين المنتجات التامة والإعلان عنها وبيعها، إضافة إلى بحوث التسويق اللازمة لتصرف المنتجات، وتمثل في: تكلفة المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف، تكلفة الأجور النقدية لموظفي البيع والتوزيع وعمولائهم، ووكلاء البيع، إضافة إلى ذلك فواتير الكهرباء والهاتف والماء الخاصة بأقسام البيع والتوزيع؛

➤ تكاليف الوظيفة الإدارية: تتضمن كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة، وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، والأدوات والتجهيزات المكتبية المستخدمة في الإدارة، أجور الموظفين الإداريين، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الإستقبال وأتعاب المحاسبين.

#### **3-5- تصنيف التكاليف حسب الفترة المحاسبية<sup>2</sup>: تتضمن ما يلي:**

➤ تكاليف إدارية: تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها، ولا يوجد لها منافع مستقبلية، وترصد هذه التكاليف في جدول حسابات النتائج؛

➤ تكاليف رأسمالية: وهي تلك التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية، وتصنف كأصل وتحول إلى جدول حساب النتائج عند إستهلاكها.

#### **3-6- تصنيف التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية<sup>3</sup>: تتمثل في:**

<sup>1</sup> أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص: 36.

<sup>2</sup> فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، الأردن، 1979، ص: 01.

<sup>3</sup> علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال: الدراسة التطبيقية في شركة زين للإتصالات، المجلد 8، العدد 4، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، 2010، ص: 133.

➤ تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم: تشتمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد التحكم فيها كلما إنخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاية الأداء؛

➤ تكاليف غير خاضعة للتحكم: تخضع لرقابة مسؤول في مستوى إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، ومن أمثلتها: المواد والأجور غير المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام معينة، مصاريف الإيجار ومرتب مدير المصنع، وإهلاك المباني، التأمين.

وفي ضوء تصنيف التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية نستنتج الآتي:

✓ إن التكاليف غير القابلة للرقابة عند مستوى إداري معين تكون قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى، بمعنى كلما إرتفعنا في الهيكل التنظيمي إزدادت الكلف الخاضعة للرقابة وكلما إنخفضنا في الهيكل التنظيمي قلت الكلف الخاضعة للرقابة؛

✓ إن التكاليف غير القابلة للرقابة في الأجل القصير تكون قابلة للرقابة في الأجل الطويل، فالإندثار مثلا يكون أكثر قابلية للرقابة في الأجل الطويل عنة في القصير، إذ أنه في الأجل الطويل يمكن اتخاذ قرارات إدارية خاصة بشراء الآلات جديدة.

#### **4. مكونات التكاليف وسعر التكلفة:**

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية، ويجب إظهار مختلف الأعباء المكونة لها وهي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية، وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف سعر التكلفة وهي:

#### **4-1- الأعباء المعتبرة<sup>1</sup>:**

وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمالية، وتنقسم بدورها إلى:

➤ أعباء مسجلة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ؛

➤ أعباء مسجلة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيمة أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة، وتتضمن ما يلي:

<sup>1</sup> J. Trahand, B. Morad et E. Charles, Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P.12.

● **فرق الإدماج على المواد:** للتمكن من إتخاذ القرارات التقديرية والأهداف إقتصادية، يمكن للمسير أن يستعمل تكلفة إستبدالية، بمعنى إستعمال طريقة لمخرجات المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروق في قيمة هذه المواد.

● **أعباء الإستخدام:** وتسمى أيضا بالإهلاك التقني أو الإهلاك الإقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للإستثمار وليس القيمة التاريخية، وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة، فمجرد إستعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الإستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية، فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

● **الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات:** قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير إقتصادية محددة من طرف المؤسسة، كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة.

#### **-2-4 الأعباء غير المعتبرة:**

إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الإعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

- **الأعباء الإستثنائية:** مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الإهلاكات الإستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.
- **الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال العادي:** وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ويمكن إعتبارها كإستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

#### **-3-4 العناصر الإضافية<sup>1</sup>:**

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص ص: 22-23.

هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتصنف هذه الأعباء إلى صنفين:

➤ **مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص:** عند إستخدام المؤسسات للديون المقدمة من طرف دائئها فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة المالية، ولكن عندما تقوم بإستعمال رأس مالها الخاص لا تقوم بتسديد مستحقات، وبالتالي لا تكون مسجلة ضمن أعباء المحاسبة، لذلك يتم إضافة أعباء تتمثل في مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به من طرف البنوك، ويجب أن يأخذ بعين الإعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

➤ **أجرة عمل المستغل (صاحب المشروع):** يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الإعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالإنتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{الأعباء غير معتبرة}$$

## 5. نظم التكاليف:

توجد أنظمة متعددة لتتبع التكاليف وأسعار التكلفة لمنتوج معين أو نشاط، أو طلبية ما، وترتكز في الغالب على ما يلي<sup>1</sup>:

- حساب قيمة المواد واللوازم المستهلكة خلال عملية تشغيل: تعتمد على كمية المواد واللوازم المستهلكة فعلا أثناء ممارسة التحويل خلال العملية الإنتاجية أو أداء الخدمة من طرف المؤسسة أو الوحدة

<sup>1</sup> بالتصرف: أحمد طرطار، الترشيد الإقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 102-104.

الإنتاجية المعنية بالحصول على المنتج المستهدف، ويتم تجميع هذه الكمية اعتماداً على طريقة التسعير المطبقة.

● **تحديد القيمة وفق العمل المستغرق أثناء عملية التشغيل:** تجميع الجهد البشري المبذول للحصول على المنتج أو الخدمة، وهذا إنطلاقاً من عدد العمال ضمن كل منصب وذلك من خلال الأجور المدفوعة، ويتم حساب هذه الأخيرة على أساس مقدار ساعات العمل الفعلية والإضافية المستغرقة في العملية الإنتاجية.

● **تحديد قيمة مساهمة عناصر التشغيل المادية:** وفقاً للإهلاكات وإضافة إلى كل المصاريف الأخرى التي قد تواكب عمليات الأداء بصفة لا مباشرة من قريب أو من بعيد.

● **توزيع التكاليف تبعاً لمراكز الأنشطة المتعددة:** وذلك عبر الورشات ومكاتب الدراسات أو عبر المصالح التجارية كأقسام الشراء والبيع والتوزيع، أو عبر المصالح العامة كالإدارة والمالية والمحاسبة.

● **تحديد أسلوب أو طريقة لحساب التكاليف وسعر التكلفة:** توجد طرق عديدة وذلك حسب البيانات المتوفرة عن الأداء والخبرة المتوفرة عبر الزمن، على أن تقارن نتائج الحساب مع البيانات المعيارية بهدف دراسة وتحليل الفروق الناتجة عن ذلك قصد التحكم في التكاليف وعناصرها بكفاءة وفعالية.

## الفصل الثالث: محاسبة المخزونات

يجب أن ترتب وتراقب المخزونات وفق معايير واضحة ودقيقة، حيث يتم تسجيل كل العمليات المتعلقة بمدخلات ومخرجات المخزن بالكميات والقيم وهذا ما يسمى "حركة المخزون"، لذا وجب على المؤسسة حساب تكلفة مخزونات وتحميلها على مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

### 1. تعريف المخزونات:

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض إستعمالها المباشر أو غير المباشر في الصنع أو في البيع إلى الغير، كما يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة أو نقص الربح المحاسبي الذي يظهر في الحسابات الختامية<sup>1</sup>.

كما يعرف المخزون على أنه: البضاعة التي تملكها المنشأة في آخر الفترة المالية سواء كانت موجودة في مخازنها أو خارج هذه المخازن، وتختلف نوعية مفردات هذه البضاعة بحسب طبيعة نشاط المنشأة، ويختلف المخزون السلعي وفقا لنشاط المؤسسة، كما يلي:

- **مؤسسة تجارية:** يكون نشاطها شراء بضاعة جاهزة لإعادة بيعها فيكون البضاعة الجاهزة هي التي تمثل المخزون السلعي؛
- **مؤسسة صناعية:** عبارة عن مواد ومستلزمات، منتجات نصف مصنعة وتامة.

ويعتبر المخزون السلعي ليس فقط ما يوجد في مخازن المنشأة فقط وإنما أيضا البضاعة خارج المخازن، وتتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص: 333.

<sup>2</sup> عبد الإله جعفر، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003، ص: 497.

- بضاعة مرسله إلى الوكلاء لغرض البيع بالعمولة ولم يتم بيعها حتى نهاية الفترة المالية؛
- بضاعة مشتراة وما زالت في الطريق أي لم تدخل مخازن المنشأة بعد؛
- بضاعة مرسله إلى بعض العملاء تحت نظام البيع أو الرد ولم تبلغ المنشأة بعد، ما إذا كان العميل قد قبل شراء البضاعة من عدمه.

كما نتوكل لوظيفة التخزين بأنها الوظيفة التي توكل إليها المهام التالية<sup>1</sup>:

- إستقبال المواد الخام والأجزاء والقطع والأدوات والأجهزة والأصناف الأخرى وإضافتها إلى عهدة المخازن؛
- حفظ وتخزين الأصناف المختلفة والمحافظة عليها؛
- تزويد الأقسام المستهلكة أو المستخدمة بالأصناف اللازمة؛
- تدنية التقادم الفني للأصناف، وحفظ فائض الإنتاج بطريقة مناسبة لحين التصرف فيها؛
- الكشف عن أي ركود أو تراكم في المخزون أو أي اختلاف أو إستهلاك غير عادي وذلك من خلال أنظمة الرقابة على المخزون؛
- ضمان الحفظ الجيد للمخزون بحيث تتم عمليات المناولة وصرف وإستقبال المخزون بطريقة مناسبة؛
- المساعدة في التحقق من أرصدة المخزون بحيث تحصل على المعلومات التي تدعم عملية إتخاذ قرار الشراء في الوقت المناسب.

## 2. أهمية المخزونات:

تكتسي المخزونات أهمية كبرى في المؤسسات، كون وظيفة التخزين في المؤسسة مرتبطة بجميع الأنشطة، حيث تقوم بعملية الإحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها، أو إحداث تغيير عليها نظرا لتعرضها لظروف طبيعية، ومن خلال وظيفة التخزين تقوم المؤسسة بتوفير إحتياجاتها وفقا لما هو متوفر لديها في المخازن، وتتمثل أهمية المخزون في<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص: 203.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2002، ص: 333.

- ✓ ضمان سير عمل المؤسسة وعدم التعرض لمخاطر النفاذ، وفي نفس الوقت عدم زيادته إلى درجة أن يتحول إلى مخزون راكد لأن ذلك يؤدي إلى تجميد رؤوس الأموال، كما يمكن أن يتعرض إلى الفقد والتلف والتقادم وارتفاع التكاليف الناتجة عن الإحتفاظ بهذا المخزون الزائد؛
- ✓ يساهم في تحقيق تكامل بين مختلف أنشطة المؤسسة كإدارة المشتريات والإنتاج والتسويق؛
- ✓ إمكانية تفادي التغيرات في مستويات الإنتاج وبالتالي تفادي توقف أو تعطل الإنتاج؛
- ✓ الاستفادة من وفورات الإنتاج الكبير حيث يمكن للمؤسسة من العمل بكامل طاقتها الإنتاجية؛
- ✓ إمكانية تفادي طول فترات التوريد وإمكانية تقلب الأسعار وخاصة بالنسبة للسلع الموسمية؛
- ✓ إمكانية تفادي حجم المبيعات وارتفاع معدلات الطلب عن معدلاتها المتوسطة وبالتالي تفادي عدم الوفاء بمتطلبات العملاء؛
- ✓ ضمان وكسب ثقة العملاء.

### 3. أنواع المخزونات:

هناك عدة أنواع من المخزون، نجملها في الآتي<sup>1</sup>:

- **المخزون من المواد الأولية:** المواد الأولية تخضع للتغير في مكوناتها بواسطة عمليات صناعية أثناء دمجها في السلع النهائية؛
- **المخزون تحت التشغيل:** وهو ذلك المخزون الذي ينتج من طبيعة العملية الصناعية ويتمثل في المفردات غير الكاملة والتي مازالت في مرحلة التصنيع، وبالتالي فإنه يتكون من كافة الخامات والأجزاء التي يتم الإحتفاظ بها بين العمليات الصناعية؛
- **المخزون من المنتجات التامة:** يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء والطاقة الإنتاجية للمنظمة، وهو يتكون من المنتجات التامة الصنع داخل النظام الإنتاجي أو من منتجات تم شراؤها بقصد إعادة بيعها، أي أنه يتكون من: الأجزاء المصنعة، الأجزاء المشتراة؛
- **المعدات وقطع الغيار:** يتضمن الماكينات والتركيبات بالإضافة إلى قطع الغيار اللازمة لها؛
- **المخزون من الأجزاء:** ويشمل هذا المخزون: الأدوات اليدوية وأجزاء المعدات، النفايات والفضلات، مواد التغليف.
- **مخزون لدى غير:** مجموعة المنتجات والوسائل التي خرجت مؤقتاً من المخازن لترجع إليها بغرض إستعمالها مرة أخرى، وقد يقصد بها أيضاً تلك المواد والسلع التي في طريقها إلى مخازن المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية - أصولها، مبادئها، تطبيقاتها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991، ص: 15.

#### 4. ترتيب المخزونات:

يصنف المخزون وفقا لترتيب منهجي لعدد من المفردات المرتبة وفقا لخطة محددة أو تسلسل معين، وعلى وجه التحديد فإن التصنيف يمكن أن يمثل نظاما لترتيب عناصر المخزون وفقا لطبيعتها أو خصائصها المميزة، وبعبارة أخرى يمكن للتصنيف أن ينطوي على ترتيب المفردات ووضعها في مجموعات على أساس تشابهها، أي وضع كل عنصر في فئة خاصة به حيث تسهل معرفته وتمييزه عن غيره بسهولة، وتعد المؤسسة لكل صنف بياناً كاملاً ودقيقاً، وعند كل زاوية ترتب مختلف الأصناف المتجانسة<sup>1</sup>، وهناك عدد من الطرق لتصنيف وتقسيم أنواع المواد نذكر من بينها:

#### 4-1- التصنيف حسب أنواع المخزون:

يقوم على تصنيف المواد و الأجزاء إلى مجموعات مختلفة تبعاً لطبيعتها وفائدتها ومن ذلك أمثلة مجموعة مواد الخام و هي المواد و أجزاء تدخل في العملية الصناعية و تحويلها إلى منتج نهائي، ويسهل هذا التصنيف الوصول إلى المواد ومعرفة طبيعتها، كما يساهم في التعرف على القيم الحقيقية للجرد فلجأ إلى معرفة الرصيد عن طريق بطاقة المخزون التي توضح الوارد والصادر من المخزون ومن ثم حساب الرصيد فهذه الطريقة سهلة التطبيق ولكن الصعوبة تكمن في الاعتناء بالمواد إذا كانت في مكان واحد إذ لا يمكن التفرقة بينها<sup>2</sup>.

#### 4-2- التصنيف وفق ABC:

يعتبر التصنيف حسب هذه الطريقة وسيلة تحليل فعالة لضمان السير الجيد للمخزون، حيث تعمل على تصنيف المواد حسب أهميتها ومساهمتها في النتائج النهائية للمؤسسة وسرعة دوران المواد، حيث تقوم بترتيب المواد ترتيباً تنازلياً حسب قيمة الاستخدام السنوي ويمكن التفريق بين المواد الإستراتيجية الذي يسبب فقدانها إنقطاع عملية الإنتاج والمواد غير الإستراتيجية التي لا تستهلك بكثرة لكنها من حيث القيمة ذات أهمية، وجوهر الدراسة يتمثل في عزل المواد الإستراتيجية التي تستدعي رقابة فعالة عن المواد التي تستدعي في رقابة أقل، وتتمثل فئات التصنيف في<sup>3</sup>:

- **فئة A:** هي المواد الأقل إستعمالاً من حيث الكمية ومن حيث القيم لها أهمية كبيرة فضياعها وتلفها يكلف الكثير، وهي تمثل 10% من كمية المواد تقابلها 75% من قيمة الإستخدام السنوي؛

<sup>1</sup> Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005, p : 82.

<sup>2</sup> علي شريف، علي الشراوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983، ص: 274.

<sup>3</sup> مصطفى زهير، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983، ص: 25.

- **فئة B:** هي المواد متوسطة الإستعمال ولا تتطلب اهتمام مركز وليست مكلفة كثيرا، تمثل 25% من كمية المواد تقابلها 20% من قيمة الإستخدام السنوي.
- **فئة C:** هي المواد الأكثر إستعمالا وذات معدل دوران مرتفع وغير مكلفة، ويتم شرائها بكميات كبيرة تمثل 65% من كمية المواد تقابلها 5% من قيمة الإستخدام السنوي.

#### 3-4- التصنيف وفق طريقة 80/20:

تشبه طريقة 80/20 تقريبا الطريقة السابقة إلى أن التصنيف وفق هذه الطريقة يعرف مجموعتين أساسيتين هم:

- **المجموعة الأولى:** هي عبارة عن 20% من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل 80% من الإستخدامات بالقيمة؛
- **المجموعة الثانية:** عبارة عن 80% من المواد المتواجدة بالمخزن والتي تمثل 20% من الإستخدامات بالقيمة؛

#### 4-4- التصنيف حسب معدل دوران المادة:

يتم التصنيف في هذه الحالة وفق معدل تكرار طلبها، أي حسب سرعة دوران المادة حيث يمكن تقسيمها إلى أربع أنواع حسب توازنها وتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- **مواد سريعة الدوران (متكررة):** تتمثل في المواد الرئيسية والمستهلكة بكثرة بهذا فهي تمثل المواد الضرورية لتموين عملية الإنتاج لهذا فإن مستوى تخزينها يكون عالي أي معدل الشراء والتخزين متكرر، نظرا لتكرار معدلات شراء هذه الأصناف خلال السنة، ومعدلات سحبها من المخازن، فالقائم على تسيير المخزونات هو الذي يعد النماذج الخاصة، بطلب التموين ويرسلها إلى مصلحة الشراء بموجب المعلومات التي لديه من السجلات وعلى حسب تقديراته الخاصة؛
- **مواد عادية الدوران:** معدل دوران هذه الأخيرة عادي خلال العام، وهي الأصناف التي يكون معدل دورانها عاديا خلال السنة، ويتم تحديد طلبات شرائها من قبل القائم على تسيير المخزونات بإعتبارها من الأمور العادية، والتي لا تشكل في حد ذاتها خطورة إستراتيجية على الإنتاج داخل المؤسسة؛

<sup>1</sup> محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 356.

• **مواد خاصة:** وهي المواد التي يتكرر طلبها حسب الإدارة التي تحتاج إليها، حيث تبدأ إجراءات الطلب من الإدارات التي تحتاج إلى هذه الأصناف، وإرسالها إلى المشتريات لتنفيذ الطلبية؛

• **مواد بطيئة الحركة:** تكون نسبة تخزينها أقل، وقد تطلب حسب الحاجة، ويتم تحديدها بعد أن يقوم القائم على تسيير المخزونات بمراجعة المخازن في فترات دورية، وتحديد الأصناف التي لا تتحرك، أو تتحرك بمعدلات بطيئة جدا والتي يتم تحديد أسبابها، ومن ثم يقرر حذف هذا الصنف من سجلات المخازن ومن قوائم المخزون.

## **5. سياسات التخزين:**

يمكننا أن نميز بين ثلاث أنواع رئيسية<sup>1</sup>:

### **5-1- سياسة أحجام المخزون الثابتة :**

يشير هذا النوع إلى المخزون الذي يتم تداوله بأحجام ثابتة، وهي أحجام قد تقل عما تتطلبه الإحتياجات الفعلية للمؤسسة، فمثلا من الطبيعي أن يتم شراء المواد الأولية بكميات كبيرة، حتى تتمتع المؤسسة بخصم الكمية أو للمحافظة على تكاليف الشحن والنقل عند حدها الأدنى أو لتخفيض نفقات الأعمال المكتبية الخاصة بإصدار أوامر الشراء، وهناك أسباب أخرى من بينها: طول فترة الإنتاج والحاجة إلى استخدام معدات تستدعي نفقات لإعدادها ولذلك يتم تخزين المواد بكميات والإحتفاظ لتعزيز المخزون في أماكن التخزين؛

### **5-2- سياسة الإحتفاظ بالمخزون لمواجهة التقلبات:**

تعد هذه السياسة لمواجهة التقلبات غير المنتظرة في طلبات الزبائن والمستهلكين فمثلا نجد أن محلات الأقسام والتصرف تحتفظ بمخزون للبضاعة وذلك لتزويد الزبائن بإحتياجاتهم عند الطلب، حتى ولو كان معدل الإستهلاك سوف يشير إلى تقلبات غير منتظرة ومن ناحية أخرى نجد التنبؤات تشير إلى ما يجب أن تحتفظ به المؤسسة من كميات البضائع في مخازنها حتى تتمكن من مقابلة طلبات الزبائن والمستهلكين عند الضرورة لذلك، وتظهر التقلبات القصيرة الأجل في إعداد الطلبات للمؤسسة وأهمية الإحتفاظ بمخزون البضاعة من الأجزاء والقطع حتى تتوفر للعملية الإنتاجية مرونة أكثر في مواجهة الطلبات والأوامر المتعلقة بالشراء، ومخزون التقلبات يوجد كذلك لتزويد المؤسسة بالكميات المتفاوتة في شكل بضائع نصف مصنعة وكذا لإيجاد التوازن بين وظائف المؤسسة؛

<sup>1</sup> علي الشرفاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996، ص: 324.

### 3-5- سياسة مخزون الأمان:

يتحكم في مستوى المخزون الكثير من المتغيرات أهمها معدلات الإستهلاك وفترة إنتظار وصول الطلبية الجديدة، والمعالجة البسيطة لمشاكل المخزون تفترض دائما هذه المتغيرات في الواقع غير ثابتة، ومن الصعب التنبؤ بالإتجاهات التي تأخذها فمعظمها متقلب ويصعب تفسيره، وعندما ينقلب معدل الإستهلاك أو تطول فترة الإنتظار مثلا فإن المؤسسة تتعرض لمخاطر نفاذ المخزون، وكنتيحة لذلك تفقد المؤسسة بعض مبيعاتها، أو تواجه صعوبة إنتاجية ولهذا السبب تظهر الحاجة إلى الإحتفاظ بمخزون الأمان، وعليه يمكننا القول بأن مخزون الأمان هو ذلك الهامش الذي من خلاله تستطيع المؤسسة مواصلة نشاطها في ظروف غير عادية لتلبية طلبات زبائنها للحفاظ على سمعتها من جهة وتفاديا للعجز في الإنتاج من جهة أخرى.

### 6. التسيير العقلاني للمخزونات:

تقوم المؤسسات بتسيير مخزونها وفق مجموعة من الأعمال المرتبة والضرورية لإعداد وتنفيذ برامج التمويل، وهي بذلك تقوم بتجنب الإنقطاعات المترتبة عن نفاذ المخزون من جهة، والإحتفاظ بمخزون زائد من جهة ثانية، ويسمح التسيير العقلاني للمخزون بما يلي<sup>1</sup>:

- تحديد الحجم الإقتصادي للطلبية، وعدد الطلبيات خلال السنة؛
- تحديد وقت الشراء والكمية المشتراة؛
- تحديد مخزون الأمان.

كما يمكن للمؤسسة أن تقوم بتسيير مخزونها من قبل إدارة تهتم بذلك، ومن بين مهامها ما يلي:

- وضع رموز لتسيير عناصر المخزون، وإعداد دليل بالأرقام والمواصفات والأحجام للعناصر المكونة للمخزون، وذلك للتمييز بين المواد المتشابهة ومعرفة مكانها، ويسهل عملية تسعير المواد وعمليات الجرد؛
- إستلام المواد الأولية وبقية وحدات المخزون، وكذا فحصها للتحقق من جودتها؛
- تسليم الطلبيات سواء للورشات لإتمام العمليات الإنتاجية، أو للعملاء؛

<sup>1</sup> بالتصرف وإعتقادا على:

- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، ص: 299.
- محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر، 2008، ص: 415.
- بشير عباس العلاق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 256.

- تسجيل مختلف العمليات بالنسبة للمخزون في المستندات أول بأول، ويتم تحديد خصائص الأصناف.

## 6-1-1- تكلفة المخزون وأسس تحديدها:

يوضع المخزون بشتى تصنيفاته في حسابات المؤسسة، وقيمته تحدد من خلال المقدار المبذول في سبيل الحصول أو إقتناء المدخلات من: بضائع، مواد ولوازم والمنتجات، وتتكون تكلفة المخزون من عدة عناصر مثل: سعر الشراء ومصاريف الشحن والنقل، التأمين على المشتريات، ..... إلخ، وتحدد تكلفة المخزون وفق الأسس التالية<sup>1</sup>:

- يخضع تحديد التكاليف الضرورية إلى الأحكام الشخصية، لذا يجب إستخدام مفاهيم أساسية متعارف عليها، كتقسيم التكاليف إلى:

- **طبيعية:** والتي تنشأ في الظروف العادية، مثل: تكلفة نقل المشتريات، مصاريف الشحن والتأمين، وهذه التكاليف يمكن تحميلها إلى المخزون؛
- **غير طبيعية:** تنشأ عن ظروف غير عادية، مثل: الأعطال، التلف الزائد في المواد، ولا يمكن تحميلها لتكلفة المخزون كونها لا تنطوي على إنتاج؛
- **إمكانية التحويل:** إن التكاليف غير العادية ليست تكاليف مدخلات حقيقية، ولكنها خسائر غير عادية تعامل كأعباء للفترة الجارية ولا تحول إلى تكلفة المخزون؛

- يتم إستبعاد التكاليف الإدارية والعامه كلياً من تكلفة المخزون، لذا كانت قيم الكلفة الكلية مقبولة لكنها قد تعطي بيانات غير دقيقة خاصة عند تعدد المخزونات وتنوعها، هذا الإشكال أدى إلى ظهور طريقة التكلفة المستوعبة وطريقة التكاليف المباشرة، وهذه الأخيرة أصبحت تتضمن التكاليف الإضافية المتغيرة.
- تعتبر مصروفات الفترة تلك المصاريف التي لا تعتبر تكاليف مخزون ولا يمكن رسملتها، وفي ظل الظروف العادية لا تعتبر مصاريف البيع والمصاريف الإدارية والعامه ذات إرتباط مباشر بإقتناء أو إنجاز السلع ومن ثم فإنها لا تعتبر جزء من المخزون.

## 6-2- أنظمة جرد المخزون:

يتم من خلال عملية جرد المخزون معرفة كمية المواد من حيث العدد والوزن، أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية، وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتتم عملية التحقق من وجود المخزون لغرض التأكد من أن قيمة المخزون المدرجة في

<sup>1</sup> إلدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص ص: 519-520.

الميزانية تمثل حقيقة ما تملكه المؤسسة، ولقد جرى العرف على ضرورة القيام بمجرد المخزون مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة<sup>1</sup>، وتكمن أهمية الجرد فيما يلي:

- إجراء المطابقة بين الأرصدة الفعلية والدفترية في المخزون؛
- التأكد من دقة السجلات والأرصدة؛
- إكتشاف محاولات التلاعب والغش.

وهناك نوعين من الجرد، سندرجهما فيما يلي<sup>2</sup>:

➤ **الجرد المحاسبي:** يتم أثناء السنة بواسطة الدفاتر المحاسبية، ويتبلور من خلال نظامين

لتسجيل عمليات المخزون وبالتالي إحتساب كمية وتكلفة المخزون، وهما:

✓ **الجرد المستمر:** يتم حساب الرصيد الجاري والتكلفة بعد كل عملية شراء أو

بيع أو خروج من المخازن من أجل الإستهلاك، ويتم حساب تكلفة البضاعة والمنتجات المباعة في نهاية الفترة المحاسبية بحساب التكلفة من الوحدات المباعة؛

✓ **الجرد الدوري:** يتم حصر المخزون عددياً على فترات دورية، ويستخدم في

المؤسسات التي لها تشكيلة كبيرة من السلع إضافة إلى تميز سلعها بأسعار منخفضة.

➤ **الجرد المادي:** عند كل سنة تقوم المؤسسة أن تقوم بجرد مادي للمخزون عند نهاية كل

سنة، فمهما كانت إجراءات تسجيل ومتابعة المخزون فإن خطر الخسارة وارد دائماً، وعند إجراء الجرد المادي للمخزون تقارن النتائج المحصل عليها مع الجرد المحاسبي وتستخلص الفوارق، وتصحح الدفاتر المحاسبية لتتفق مع الكميات الموجودة فعلياً، وتستخدم هذه الكميات من المخزون في إعداد القوائم والتقارير السنوية.

## 7. طرق تقييم المخزونات:

.. إن تحديد التكلفة يستخدم في تحليل أداء العمليات من أجل مقابلة الإيرادات والتكاليف لتحديد نتيجة المؤسسة وفي تحديد تكلفة المخزون في نهاية السنة، وتمثل المخزونات بمختلف أنواعها إستثماراً هاماً يؤدي دوار حيويًا في المؤسسة وتظهر في الميزانية وجدول حسابات النتائج.

يجب إختيار الطريقة الملائمة لتقويمه بسعره الحقيقي، علماً أنه يتم تسجيل تكلفة المواد الواردة للمخازن في السجلات والدفاتر بالتكلفة الإجمالية الفعلية للمواد، فالمدخلات من البضائع والمواد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء، بما تتضمنه من سعر الشراء والمصاريف الأخرى المتعلقة به، كمصاريف النقل

<sup>1</sup> جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 505.

<sup>2</sup> بالتصرف: دونالد كيسو - جيري وبجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص: 366.

والتأمين، والرسوم الجمركية ومصاريف التخليص بالنسبة للواردات الخارجية، بالإضافة إلى مصاريف الشراء الأخرى مثل عمولة وكلاء الشراء ومصاريف الاستشارات وغيرها.

هناك عدة طرق لتقييم المخزون، وهي تتمثل في:

• **تقييم الإدخالات:** يمكن أن نميز بغرض التوضيح بين ثلاثة أنواع من الإدخالات:

◆ **الإدخالات المشتراة:** تسجل وفقا لتكلفة الشراء، وتضم العناصر التالية: ثمن

الشراء، نفقات الشراء المباشرة وغير مباشرة؛

◆ **إدخالات المنتجات التامة:** تقيم عادة بتكلفة إنتاجها؛

◆ **المردودات:** تقيم بنفس قيمتها عند الإخراج.

• **تقييم الإخراجات:** يحتاج إلى معالجة خاصة وذلك لأسباب الرئيسية التالية:

◆ **تختلف قيم المشتريات حسب الموردين والأسواق، أوقات التمويل ووسائل**

النقل.....الخ؛

◆ **قيمة المشتريات المطبقة عند الإخراج هي نفسها عند دخولها للمخازن.**

لذا تعتمد المؤسسات في تقييم مخزجاتها على إحدى الطرق التالية:

**1-7- طريقة التكلفة الفعلية أو طريقة التمييز المحدد:**

يمكن تحديد التكاليف للمنتجات من قبل المؤسسة سواء كانت مشتراة أو منتجة، فوجب عليها

تقييم المتبقي من هذه المنتجات في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، وتكون هذه الطريقة مناسبة في

حالة قلة عدد مكونات المخزون، ويصعب تطبيقها في حال المنشآت التجارية الغذائية أو الملابس الجاهزة

أو الأحذية، وهي لا تصلح في المؤسسات التي يتكون مخزونها السلعي من عدد كبير من العناصر التي

تكون أسعارها رخيصة نسبيا، والتي يتم شراؤها في أوقات عديدة على مدار العام وبأسعار متباينة لذلك

فإن: تكلفة استخدام هذه القاعدة تفوق المزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها.

وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة إلا أنه قد يكون من الصعب تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة

تمييز المخزون السلعي المنصرف، إرتباطا بطريقة التخزين والصرف وبالتالي يصعب تحديد تكلفة البضاعة

المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة ومن ثم تكلفة البضاعة المباعة<sup>1</sup>.

**2-7- طريقة نفاذ المخزون:**

<sup>1</sup> خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1980، ص: 166.

تعتمد هذه الطريقة على إبعاد المخزونات الداخلة بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج بها أيضا، أي دون الخلط ( نظريا ) بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزون وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين:

### - ما دخل أولا خرج أولا (FIFO):

تعتبر الطريقة أن المؤسسة تستعمل المواد التي تخرج من المخزن بنفس الترتيب الذي دخلت به، أي أن المواد الأولية التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإدخالات الأخيرة، ويمكن إستخدام هذه الطريقة في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة ونستخدم السعر الأقدم لحساب تكلفة المواد المستعملة في الإنتاج فيتأثر بذلك سعر التكلفة للمنتوجات عكسيا مع تغيرات أسعار المواد المستعملة، فيرتفع سعر التكلفة عند إنخفاض أسعار المواد الأولية في السوق بالمقارنة مع الأسعار الموجودة في المخازن، وينخفض بإرتفاعها، كما أن هذه الطريقة تؤثر في الميزانية، إذ يتحدد مخزون آخر مدة بأحدث سعر أو تكلفة للمواد أو المنتوجات المتبقية في المخزن في آخر الفترة، فإذا إرتفعت الأسعار ترتفع قيمة هذا المخزون وبالتالي التأثير يكون إيجابيا على النتيجة، أما العكس يكون بالعكس.

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي<sup>1</sup>:

- يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعال، فالمواد الأقدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة أحدث تكاليف ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المستهلكين أو المديرين؛
- تقدم الطريقة أساسا ثابتا لتحديد تكلفة البضاعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يمكن من إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المتتالية؛
- يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للإنخفاض مما يحقق وفرا ضريبيا، لأن بضاعة آخر المدة ستقيم بأقل الأسعار وبالتالي انخفاض مجمل الربح؛
- تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وهذا التقييم للمخزون يجعل قيمته تقترب من أسعار الإحلال الجارية في تاريخ إعداد الميزانية وسوف

<sup>1</sup> تحليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

يكون أكثر قرباً من سعر الإحلال كلما زاد معدل دوران المخزون شريطة عدم حدوث تغيرات كثيرة في الأسعار بين آخر عملية شراء وبين تاريخ إعداد الميزانية بنهاية السنة المالية.

وبالرغم من تعدد مزايا إستعمال هذه الطريقة من قبل المؤسسات، إلا إنه توجد عدة عيوب تتمثل في<sup>1</sup>:

- عدم الإهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد الدخل حيث ستمت المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية؛
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية للمنشأة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛
- لا يفضل إستخدامها في حالة ميل الأسعار للارتفاع لأنه سيؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح و بالتالي الضرائب.

#### - طريقة ما دخل آخرأ خرج أولاً (LIFO):

حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولاً إلى أن نصل إلى الأول دخولا، ومنه ينتج أن سعر التكلفة يحسب بتكلفة المواد التي إشترت حديثا والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولاً. وهذا يعني أن هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المستعملة وفق أحدث المشتريات وبالتالي الكميات الخارجة من المخازن حسب أحدث سعر شراء للمواد الموجودة في المخازن لحظة خروجها، وهكذا فإن رصيد المواد الباقية يحسب وفق أقدم الأسعار.

وتتميز طريقة ما دخل آخرأ خرج أولاً، بما يلي<sup>2</sup>:

- ينتج عن إستخدامها خفض الأرباح في فترات إرتفاع الأسعار بسبب تقييم بضاعة آخر المدة بأسعار منخفضة وبالتالي تخفيض مقدار الضرائب على المنشأة؛
- تعد من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون لأن قياس الدخل لا بد أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق لإرتباطها بأحدث أسعار مشتريات البضاعة لغرض قياس الدخل؛

<sup>1</sup> فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص: 76.

<sup>2</sup> بالإعتماد على:

- خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 97.
- فائق شقير، عاطف الأخرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

- سهولة إجراء المقابلة بين التكاليف الجارية والإيرادات الجارية؛
- تؤدي إلى استخراج رقم واقعي للأرباح العادية ذلك لأنها تقارن الدخل الحديث بالتكاليف الحديثة للإنتاج؛
- تتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في حالة إرتفاع الأسعار لأن المخزون يكون مقوم بأقدم الأسعار؛
- تعمل في حالة تقلب الأسعار على تحقيق توازن في أرباح الفترة بحيث لا يحدث تقلبات كثيرة في نتائج الأعمال نتيجة لتقلبات الأسعار وتستبعد الأرباح والخسائر الصورية الناتجة من تقلب الأسعار.
- ومن عيوب إستخدام طريقة ما دخل آخر خرج أولاً، ما يلي<sup>1</sup>:
- كلما زادت التغيرات في مستويات الأسعار صعوداً وهبوطاً كلما بعد رقم المخزون عن التكلفة الجارية؛
- تقييم المخزون بأقدم الأسعار يجعل رصيد المخزون في قائمة المركز المالي لا يعبر عن التكلفة الحقيقية في تاريخ إعداد القائمة؛
- تعمل على زيادة الأرباح في حالة انخفاض الأسعار؛
- لا تتماشى مع التدفق المادي لصرف المواد.

ومن هنا يمكن إعتبار الطريقتين لنفاذ المخزون لهما نفس الهدف وهو الإحتفاظ بالمخزون لآخر الشهر بأقل تكلفة وتحميل أكثر تكلفة على الإنتاج، ففي حالة تغيرات سعر المواد المحصل عليها أو التي تدخل إلى المخزون نحو الإرتفاع، فمن الأحسن أن نستعمل طريقة ما دخل آخر خرج أولاً، وتستعمل الطريقة الأخرى في حالة تغير الأسعار نحو الإنخفاض، لكي نحصل دائماً على مخزون آخر مدة بقيمة أقل، وفي نفس الوقت سعر التكلفة يكون أقرب إلى الأسعار الحقيقية الموجودة في السوق.

### 3-7- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:

تأخذ هذه الطريقة بعين الإعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات، وفي هذه الطريقة ثلاثة أنواع:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول بما في ذلك مخزون أول المدة: وتحسب

بالعلاقة التالية:

<sup>1</sup> جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 513.

( مخزون أول مدة + كل الإدخالات ) بالقيمة

ت. و. م. و =

( مخزون أول مدة + كل الإدخالات ) بالكمية

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإدخالات

ت. و. م. و =

كمية الإدخالات

- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول مدة: وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة مخزون أول مدة + تكلفة إدخالات الفترة

ت. و. م. و =

كمية مخزون أول مدة + كمية الإدخالات الفترة

وتتمثل مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، فيما يأتي<sup>1</sup>:

- عند حساب المخزون بهذه الطريقة تظهر قيم الأرباح بصورة معقولة بعيدة عن المغالاة؛
- تسمح لكل سعر أن يؤثر على قيمة المخزون السلعي آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة؛
- تظهر بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة معقولة؛
- تحد من أثر تقلبات الأسعار، حيث تكون أسعار شراء البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا؛
- طريقة سهلة التطبيق، خاصة في حالة المواد المتكونة من وحدات كثيرة وذات تكلفة بسيطة.

لكن لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000، ص: 127.

<sup>2</sup> وليد الحيايلى، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 240.

## 7-4- قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

- يتم تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وفق الحالات التالية<sup>1</sup>:
- إذا كانت تكلفة البضاعة أقل فيتم تقييمها حسب التكلفة ولا يؤخذ بالحسبان أي زيادة حصلت في القيمة السوقية أو البيعية المحققة للبضاعة؛
  - أما إذا كانت القيمة السوقية هي الأقل فيؤخذ بها دون سعر التكلفة ويخصص حساب بالفرق يطلق عليه حساب مخصص هبوط أسعار مخزون آخر المدة، أي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الأرباح المتوقعة عندما تقل التكلفة عن سعر السوق، إنما تأخذ الخسائر بعين الاعتبار عند زيادة سعر التكلفة عن سعر السوق وهذا يتماشى مع مبدأ الحيطة و الحذر.
- ولكن عندما تتأكد المؤسسة أن سعر السوق لن يقل عن سعر التكلفة فلن تلجأ إلى إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ولكن هذا إفتراض نظري لأن هناك حالات سيتم فيها إنخفاض القيمة السوقية عن التكلفة، وعندها على المؤسسة مراعاة ما يلي:
- يتم حساب التكلفة بإحدى الطرق الخاصة بحساب مخزون نهاية الفترة مع الثبات على الطريقة؛
  - يطبق عرف الحيطة والحذر؛
  - سعر السوق كقاعدة هو سعر إحلال المخزون أو سعر إستبداله.

وهناك ثلاث قواعد يتم بموجبها القياس على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي<sup>2</sup>:

- **قياس المخزون على أساس العناصر:** يتم مقارنة تكلفة الوحدة من كل مفردة بسعر سوق الوحدة ويتم تقييم المخزون بالسعر الأقل؛
- **قياس المخزون على أساس مجموعات رئيسية:** في هذه الحالة يتم تقسيم العناصر إلى مجموعات ويتم مقارنتها بسعر السوق ويؤخذ بالأقل ويتم تحديد قيمة مخزون نهاية الفترة بحاصل جمع قيم المخزون من المجموعات التي تم إعتمادها؛
- **قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون:** وهنا يتم قياس المخزون السلعي على أساس مقارنة إجمالي المخزون السلعي لكلا السعرين التكلفة أو السوق ويتم إختيار أقلهما.

## 7-5- التكلفة النموذجية (المعيارية):

<sup>1</sup> جعفر عبد الإله، مرجع سبق ذكره، ص: 501.

<sup>2</sup> وليد الخيالي، بدر علوان، مرجع سبق ذكره، ص: 251.

يعتمد عليها في محاسبة التكاليف بإستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة إقتصاديا وماليا ومن ضمن العناصر المحددة في هذه التقديرات تكلفة الوحدة للمواد المستعملة في الإنتاج وبعد تنفيذ البرامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية، وبعد ذلك تحسب الفروقات بينها وبين التكاليف المعيارية أو النظرية وتحدد إثر ذلك الأسباب والمسؤوليات عنها.

#### **7-6- طريقة سعر التعويض :**

تعتمد هذه الطريقة على حساب تكلفة المواد المستعملة والتي تؤخر من المخزن ليس على أساس قيمتها الحقيقية بل على أساس القيمة التي تتكلفتها عملية تعويض هذه المخزونات المستهلكة، وبعبارة أخرى بالتكلفة السوقية لنفس الكمية والنوع من المواد في تاريخ إستعمالها حتى تكون تكلفة الإنتاج فعلية وتتطابق مع مستويات الأسعار في السوق.

وهناك من يعتبر هذه الطريقة أحسن طريقة موضوعية يجب إستعمالها في تقييم إخراجات المخزونات بما لها من تأثير على الأرباح، وبإستعمالها فإن الأرباح المحصل عليها تكون إقتصاديا حقيقية إلا أنه يمكن الملاحظة بأن المواد قد تتأثر وخاصة في المؤسسات التي تخضع للمنافسة في إنتاج منتج معين بالزمن وتغير نوعيتها سلبيا أو إيجابيا، وبالتالي لا تنفصل تكلفتها عن حالتها عند إستعمالها.

#### **الفصل الرابع: طرق حساب التكاليف:**

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي أنتجتها المؤسسة، لكن هذا ليس هدفه الوحيد، بل يتعدى الأمر ذلك إلى تحليل التكاليف وتحديدتها من أجل مراقبتها واتخاذ القرار على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرائق لحساب التكاليف وسعر التكلفة حسب المعلومات التي يريدها نظام القرار، ومن هذا الطرائق:

- طريقة التكاليف الكلية؛
- طريقة التكاليف على أساس النشاط.

### 1. طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية:

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimaillino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957.<sup>1</sup>

#### **1-1- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:**

- هناك مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة هي:
- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...);
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة بإستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

#### **1-2- حساب سعر التكلفة بإستخدام طريقة الأقسام المتجانسة:**

<sup>1</sup> دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36.

✓ **مفهوم القسم المتجانس:** هو جزء فعلي من المؤسسة يقوم بعمل متجانس باستخدام مجموعة وسائل تهدف إلى تحقيق غاية واحدة، ويدير القسم شخص مسؤول فهو إذا مركز مسؤولية، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما<sup>1</sup>:

• **القسم الرئيسي (مركز الإستغلال):** يحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة شراء - إنتاج - توزيع.

• **القسم الثانوي (مركز التسيير):** دوره تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها المؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تسيير العتاد والمباني (أمن، تدفئة، صيانة)، تسيير مالي يضمن بالدرجة الأولى التنسيق داخل التنظيم الداخلي للمؤسسة.

✓ **تحديد وحدة العمل:** هي وحدة لقياس نشاط القسم، بجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتبع إنتاجيتها.<sup>2</sup>

✓ **توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:**

◆ **التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:** نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها<sup>3</sup>، ونميز بين:

• **التكاليف الخاصة بالأقسام:** بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.

• **التكاليف المشتركة:** صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب إستعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر معين.

◆ **التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:** يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع. مثلا يستهلك قسم الطاقة ما

<sup>1</sup> Burlaud .A & Simon. C , Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993, P 18.

<sup>2</sup> Idem, P 22.

<sup>3</sup> دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

قيمته 20000 دج شهريا، 20% من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التوين. إذاً نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو  $0,2 \times 20000 = 4000$  دج.

### ✓ إشكالية تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية:

غالبا ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلا قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول. وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها:

- الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة<sup>1</sup>:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمنغرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع تكاليفها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها. ولعدد ن من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على ن من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى. يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة كالتالي:

تكلفة وحدة العمل المختارة = مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم / عدد وحدات العمل  
التكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمرّ بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون وبالتالي سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

وتمتاز هذه الطريقة بسليبات تتمثل في<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>2</sup> بالإعتماد على:

- دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 47.

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

- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات؛
- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛
- تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالباً ما يطلب مسيروا المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- في كثير من الحالات يخضع إختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
- عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة، والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسياً مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذباً من فترة لأخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.
- عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر إلى شهر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة. لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

## 2. طريقة التكاليف على أساس النشاط

نظراً للتقلبات الجديدة في العمليات الإنتاجية تغيرت بنية التكاليف عما كانت عليه سابقاً، حيث انخفضت نسبة العمل المباشر إلى 10% في نهاية التسعينات وفي بعض الصناعات إلى أقل من ذلك مثل صناعة البرمجيات، وفي المقابل زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، كما أن ظهور نظريات جديدة مثل Just-in-Time جعل المسيرين يبحثون عن تطبيق أسلوب يختلف عن الأساليب السابقة في مراقبة التكاليف واتخاذ القرار، وهو طريقة التكاليف على أساس الأنشطة التي أنتجتها مجموعة من الأكاديميين الأمريكيين على وجه الخصوص.

### - تحليل الأنشطة

• تعريف النشاط<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> LORINO PHILIPPE, "Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités", Dunod, Paris, 1991, P39-40.

النشاط كل ما يمكن وصفه بفعل في حياة المؤسسة من تركيب، إبرام عقد، إعداد موازنة، إصدار

فواتير، زيارة زبون...، النشاط هو مجموعة من المهام الأصلية:

- أنجزها فرد و مجموعة؛
- تتطلب معرفة كيفية خاصة؛
- متجانسة من حيث سلوك التكاليف والأداء؛
- تسمح بإعطاء مخرجات إلى الزبون انطلاقاً من مجموعة من المدخلات.

ويعتبر النشاط هو كل ما يقوم به أعضاء المؤسسة ساعة بعد ساعة، يوم بعد يوم، وكل ما يمثل جوهر

المؤسسة، كل هذه الأعمال يقوم بها الأجراء لأنهم يعرفون كيف يقومون بها ويعتقدون بضرورة إكمالها.

- **تعريف المسار<sup>1</sup>:** نسمي مساراً مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إذاً بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة، حسب Pall.G.A (1987) عرف المسار على أنه: "تنظيم عقلائي للأفراد، المهن، الطاقة، التجهيزات، والسلوكيات للنشاطات المصممة لإنتاج نتيجة نهائية معينة".
- **التقاطع مسار / وظيفة:** الوظيفة تجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك.

- **تصنيفات النشاطات:**

● **حسب طبيعتها<sup>2</sup>:**

- **نشاطات التصميم:** تتعلق بتصميم منتج، تقديم خدمة، مسار إنتاجي معين، نشاطات البحث والتطوير، التصنيع، التنظيم و التخطيط.
- **نشاطات الإنجاز:** تتعلق بإنجاز مهمة عملية ذات طبيعة دورية، انطلاقاً من المراحل الصناعية المختلفة إلى غاية إصدار فاتورة الزبون.
- **نشاطات الصيانة:** تتعلق بالصيانة بالمفهوم الواسع، صيانة الموارد الدائمة للمؤسسة، تجهيزات، معلوماتية، تكوين الأفراد، دعم تقني،... هي نشاطات وسيطية بين نشاطات التصميم ونشاطات الإنجاز.
- **حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة:** حسب هذا الغرض إقترح Cooper.R تصنيف النشاطات إلى أربعة أصناف كالتالي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Idem, P 39-40.

<sup>2</sup> Idem P 67.

- **النشاطات على مستوى الوحدة:** هي النشاطات المنجزة كلما أنتجنا وحدة واحدة (مثل عملية التلحيم، الثقب)، عدد مرات إنجاز هذه النشاطات يتناسب مع عدد المواد المصنعة.
- **النشاطات على مستوى الدفعة:** هي النشاطات المنجزة عند الانتهاء من كل دفعة مصنعة مثل عملية تغيير وسيلة المراقبة على الدفعات.
- **نشاطات دعم المنتج:** تشمل النشاطات المنجزة التي تسمح بصناعة منتج معين، مثل إعداد قائمة المصطلحات، كمية الموارد الضرورية لهذه الأنشطة تزداد بازدياد عدد المنتجات لكنها مستقلة عن كمية المنتجات المصنوعة.
- **نشاطات مساعدة (دعامية):** هي النشاطات التي تسمح بالإنتاج لكن لا يمكن ربطها بالمنتجات مثل (الإضاءة، الحراسة، ترميم المباني...).
- **حسب سلسلة القيمة:** قسّم Porter.M النشاطات حسب علاقتها بسلسلة القيمة إلى:
  - **النشاطات الرئيسية:** هي النشاطات التي تؤدي إلى خلق المنتج، يبعه وتحويله إلى الزبون تتكون من خمسة أنواع هي:
    - ◆ النشاطات اللوجستية الدعامية التي تتعلق بالمدخلات: هي النشاطات المرتبطة باستلام، تخزين وتوزيع العناصر (المواد) الداخلة في تصنيع المنتج.
    - ◆ الإنتاج: هي النشاطات المرتبطة بتحويل هذه العناصر إلى منتج نهائي؛
    - ◆ النشاطات اللوجستية المتعلقة بالمخرجات: هي النشاطات التي تتعلق بتجميع وتخزين وتوزيع المنتجات إلى الزبائن؛
    - ◆ التسويق والمبيعات: هي النشاطات المتعلقة بالطرق المختلفة التي يمكن للزبون من خلالها الحصول على المنتجات كما تحته على شرائها؛
    - ◆ الخدمات: هي النشاطات المتعلقة بلوازم خدمة معينة من أجل الحفاظ على قيمة المنتجات أو زيادتها.
  - **النشاطات المساعدة:** هي النشاطات الضرورية لتكملة النشاطات الرئيسية وهي أربعة:
    - ◆ التموين: هي النشاطات المتعلقة بالطرق التي تسمح لنا بالحصول على العناصر المختلفة الضرورية للتصنيع وبيع المنتجات؛
    - ◆ التطوير التكنولوجي: النشاطات المتعلقة بتحسين المنتجات أو الطرق التي تؤدي إلى خلق المنتجات (التكنولوجيا بالمعنى العام: البحث والتطوير، معلوماتية التسيير...)

<sup>1</sup> Le Mestre Patrick, "De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue", Revue Française de comptabilité, N° 319, édition E.C.M, Paris, Février 2000, P 50.

- ◆ تسيير الموارد البشرية: النشاطات المتعلقة بالتوظيف والتدريب، التشغيل، الترقية، مكافأة الأفراد؛
- ◆ هيكلية المؤسسات، نشاطات الإدارة، التخطيط، المحاسبة، المالية وتسيير الجودة.

### ● حسب النشاطات المباشرة وغير مباشرة<sup>1</sup>:

- النشاطات المباشرة: النشاطات المدجة بصفة مباشرة في عملية خلق قيمة بالنسبة للزبون؛
- النشاطات غير المباشرة: تمكن من الممارسة المستمرة للنشاطات المباشرة (صيانة).

### - تطبيق طريقة ABC:

#### ● أسباب ظهور ABC:

وجه Kaplan.R انتقادات إلى الطرق التقليدية خصوصا في مجال تحميل التكاليف غير المباشرة منها<sup>2</sup>:

- اشتقت طرق معالجة التكاليف من أنظمة المحاسبة المالية، وبالتالي فقد ركزت على تقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة أكثر من اهتمامها بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج.
- تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسسا مرتبطة بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة، ساعات تشغيل الآلات، في تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج بما في ذلك تكاليف تصميم المنتج وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من النشاطات التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليها، خاصة في ظل التطور التقني في تكنولوجيا الإنتاج، وما ترتب عليه من انخفاض دور العمالة المباشرة.
- عدم اتضاح العلاقة السببية بين تكلفة المنتج وإستخدامات الموارد، أي عدم وضوح العلاقة: سبب/أثر.

#### ● مبدأ طريقة ABC<sup>3</sup>:

- 1- توزيع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج)؛
- 2- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة Cost Object أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

#### ● مراحل تطبيق طريقة ABC:

<sup>1</sup> Teller Robert, Op.cit, P 62.

<sup>2</sup> أحمد نور ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 148-149.

<sup>3</sup> Vlasselaer Michel, "Le pilotage d'entreprise, des outils pour gerer la performance future", Public Union édition, 1997, P 89.

تكاليف البنية (التكاليف الثابتة) تشكل كذلك موارد للمؤسسة، إنَّ توضيح استهلاك تكاليف البنية يعني النظر إليها على أنها تكاليف متغيرة.

طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي: <sup>1</sup>

- 1- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تُجمع في نفس حساب النشاط؛
- 2- يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط؛
- 3- كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة تُجمع في نفس "مركز التجميع"، الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع "مفسرات التكلفة"؛
- 4- مجموع تكاليف "مركز التجميع" تقسيم عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه يعطي لنا التكلفة الوحودية؛
- 5- تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج.

#### - شروط تطبيق طريقة ABC:

- من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسات حددت بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالمؤسسة كما يلي: <sup>2</sup>
- 1- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه؛
  - 2- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC؛
  - 3- من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصياتها؛
  - 4- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتفاء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC؛
  - 5- النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن؛
  - 6- أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC؛
  - 7- العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.

<sup>1</sup> Saada Toufic & autres, Op.cit, P 113-114.

<sup>2</sup> Cucuwza Thomas & Ness Joseph, "Exploiter pleinement le portentiel de l'ABC", Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999, P 70.

وعدم احترام هذه المراحل سبب جوهري لفشل ABC، ويضيف الباحثان:<sup>1</sup>

-8 يجب إدماج ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم أداء المؤسسة؛

-9 إذا لم يتم تحديث معلومات ABC وإذا لم يتم مقارنتها بالميزانيات المالية أو إذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم، فوجودهما معا مستحيل لأنه سيتغلب أحدها على الآخر.

### - تقييم طريقة التكاليف على أساس النشاط

• الأفكار الجديدة التي جاءت بها طريقة ABC: أهم الأفكار التي جاءت بها طريقة ABC كالتالي:

-1 التسيير بالنشاطات يمكن من توضيح ما يجري داخل المؤسسة ويسمح بالتحكم الأحسن في المسارات إنتاج - توزيع التي تقوم بها المؤسسة، ويأخذ بعين الاعتبار التباينات المختلفة للنشاطات ويسمح بإنشاء وسائل مراقبة التسيير (حساب التكاليف، لوحة القيادة، المؤشرات) التي تساهم في تتبع الأداء المحقق في أحسن الظروف في كل مستوى.<sup>2</sup>

-2 تتمثل قوة ABC في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف والأداء داخل المؤسسة. ABC تسمح بعقلانية التنظيم داخل المؤسسة والإستعمال الأحسن للموارد المتاحة. فهي تهتم بالثنائية (تكلفة / قيمة).

-3 مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسيين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، وتقديم مسار للتحسين الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف الالاجودة وتكاليف الحصول على الجودة.<sup>3</sup>

-4 لا نبحت في طريقة ABC على تقييم تكاليف المنتجات النهائية فقط، بل تهدف الطريقة أيضاً إلى تقييم تكاليف كل العناصر وتقديم منفعة إلى المسؤولين بغية اتخاذ القرار، وبهذا تسمح الطريقة بالقيام بتحليل تابع لعدة متغيرات تتمثل في مواضيع التكلفة، إذا هذا التحليل يتعلق بعدة انشغالات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Idem; P 89-90.

<sup>2</sup> Le Nestre Patrick, "de l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue", Article, Op.cit, P 54.

<sup>3</sup> Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, "le management de la performance", edition comptable Malesherbes, Paris, 1996, P 36.

<sup>4</sup> Idem, P 37.

5- أوضح Porter.M أهمية مفهوم النشاط في دراسة التموضع التنافسي لمؤسسة ما، حيث يمكن لها أن تبحث عن ميزة تنافسية على مستوى عدة نشاطات التي تشكل سلسلة القيمة. عن طريق النشاطات تتمكن المؤسسة من تصميم، صناعة، تسويق، وتدعيم منتجاتها، إذاً تحليل مصادر الميزة التنافسية يمر باختبار نشاطات المؤسسة وتفاعلاتها، هذا التحليل هو أساس وجود سلسلة القيمة بهدف تجزئة المؤسسة إلى عدة نشاطات تناسب مع الاستراتيجية، من أجل فهم سلوك التكاليف واستخراج المصادر الموجودة والاحتمالية للتمييز.<sup>1</sup>

6- تسمح ABC بتحليل الثنائية تكلفة-قيمة، وبالتالي إمكانية اتخاذ قرار حذف النشاطات التي تكون تكلفتها أكبر من قيمتها والإبقاء على النشاطات التي تكون قيمتها أكبر من تكلفتها.

7- تقدم لنا ABC نظريتين متكاملتين لغرض اتخاذ القرار هما تسيير التكاليف وتسيير النشاطات كما يلي:<sup>2</sup>

يتعلق تسيير التكاليف ب: تكاليف المنتجات؛ ربحية الزبائن؛ الربحية على طوال دورة حياة المنتجات. يتعلق تسيير النشاطات ب: تحليل المسارات؛ تحليل سلسلة القيمة؛ تحليل الموازنات عن طريق الأنشطة؛ التخطيط أو إعداد المشاريع عن طريق الأنشطة؛ اختيار المشاريع؛ دراسة مستويات الأنشطة؛ لوحة القيادة.

### - الصعوبات التي تواجه طريقة ABC:

1- من بين المشاكل المواجهة عند تطبيق ABC قضية تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات.<sup>3</sup>

2- تعديل نظم معلومات التكاليف يمكن أن يكون له آثار خطيرة على ثقافة المؤسسة، مما يجعل الإدارة العليا غير جاهزة لإحداث تغيير جذري.<sup>4</sup>

في الدراسة الميدانية التي قام بها Ness.T & Cucuzza.N على مؤسستي Chrysler & Safety-Kleen ذكر أنه عندما أرادت المؤسسة تطبيق ABC لأول مرة تعرضت إلى عدة مقاومات داخلية على كل المستويات، حيث اعتقد بعض الأفراد أنهم سيفقدون سلطتهم، والبعض الآخر خشي من اكتشاف عدم

<sup>1</sup> Teller Robert, Op-cit, P 60-61.

<sup>2</sup> Reslos Pierre- Larent, Op-cit, P 46.

<sup>3</sup> Dayole David, "la maitrise des couts, une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996, P 114.

<sup>4</sup> Idem, P 114.

فعاليتها التي يخفيها النظام القديم، والبعض يرفض كل ما هو جديد، والكثير من الإطارات خاصة الذين يعتقدون بإرغامهم على تطبيق ABC في العمليات التي يقومون بها.<sup>1</sup>

## قائمة المراجع:

### أولا - الكتب:

#### 1- الكتب باللغة العربية:

- 1- أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 3- أحمد طرطار، الترشيد الإقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 4- إيدون هندريكسون، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.

---

<sup>1</sup> Cucuzza Thomas & Ness Foseph, Exploiter plainement le potentiel de l'ABC, Article, Op-cit, P 77.

- 5- أحمد محمد نور، وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، شحاته السيد شحاته، المحاسبة المتوسطة مشاكل قياس الدخل والمحاسبة والإفصاح عن الأصول، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
- 6- أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 7- بشير عباس العلاق، محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة المخازن، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 8- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 9- تشارلز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر، تعريب: أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 10- حسام الدين مصطفى الخدّاش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الجزء الأول، 2005.
- 11- حمد شفيق حسين طنّيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 12- حيدر محمد علي عطا، نظرية المحاسبية والمراجعة، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
- 13- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 14- خيرت ضيف، خيرت، أحمد عبد العال، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1980.
- 15- دونالد كيسو - جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005.
- 16- سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
- صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
- 17- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- 18- عبد الإله جعفر، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر، الأردن، 2003.
- 19- عبد الغفار حنفي، إدارة المواد والإمداد، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- 20- علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، منشورات دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996.
- 21- علي شريف، علي الشرقاوي، إدارة الشراء والتخزين، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983.
- 22- علي محمود عبد المتعال، التوجيه المحاسبي، الجزء الأول، القاهرة، مصر، 1965.

- 23- فائق شقير، عاطف الأحرس، عليان الشريف، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار  
الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000.
- 24- فوزي غرايبي، محاسبة التكاليف، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، الأردن، 1979.
- 25- محمد العدناني، المدخل في المحاسبة المالية - أصولها، مبادئها، تطبيقاتها، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس،  
1991.
- 26- محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1998.
- 27- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 28- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 29- محمد عبد الفتاح حافظ، الإدارة الإلكترونية للمواد، دار الكتاب القانوني، مصر، 2008.
- 30- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، 1982.
- 31- محمد مطر، المحاسبة المالية مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، دار حنين، الأردن، 2000.
- 32- محمد ناصر، طارق الخير، إدارة الإمداد والتخزين، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006.
- 33- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية: تحليل - قياس - رقابة، المكتبة  
المصرية، مصر، 2008.
- 34- مصطفى زهير، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1983.
- 35- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة،  
الجزائر، 1999.
- 36- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 37- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
- 38- وليد الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،  
2000.
- 39- يوسف العادلي، محمد العظمة، المقدمة في المحاسبة المالية، الكويت، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر  
والتوزيع، عمان، 1986.
- 40- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب  
الجامعي، فلسطين، 2002.
- 41- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2001.

## 2- الكتب باللغة الفرنسية:

- 1- Abdallah Boughaba, Comptabilité Analytique d'exploitation, Edition Berti, Alger, 1998
- 2- Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, "le management de la performance", edition comptable Malesherbes, Paris, 1996.
- 3- Burlaud .A & Simon. C , Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993.
- 4- Dayole David, "la maitrise des couts, une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996.
- 5- Donald E. Kieso & Jerry J. Weygantd, Intermediate Accounting, John Wiley & sons Inc, 1986, USA.
- 6- Jean François des roberts, François Mechin, Herve Puteaux, normes IFRS et PME, Edition Dunad, France, 2004, p 12.
- 7- J. Orsoni, Comptabilité Analytique, Edition Vuibert, Paris, 1987.
- 8- J. Trahand, B. Morad et E. Charles, Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, France, 2000.
- 9- Hongren, Méthode d'analyse des couts, Edition du management, paris, 2000.
- 10- Lazary, la comptabilite analytique, imprimerie Es-Salem, Alger, 2001, p : 22.
- 11- LORINO PHILIPPE, "Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités", Dunod, Paris, 1991.
- 12- Most Kenneth , Accounting Theory, Crid Inc, 1977, USA.
- 13- P. Lasséque, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 11<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1996.
- 14- Pierre. Laurent. Bescos et P. .Dobler, C. Mendoza, Contrôle de Gestion et Management, 4<sup>ème</sup> édition, Montchrestien, Paris, 1997.
- 15- Pierre Zermati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stocks, Dunod, paris, 2005.
- 16- Vlasselaer Michel, "Le pilotage d'entreprise, des outils pour gerer la performance future", Public Union édition, 1997.

## ثانيا - المجالات:

### 1- المجالات باللغة العربية:

علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال: الدراسة التطبيقية في

شركة زين للإتصالات، المجلد 8، العدد 4، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، 2010.

### 2- المجالات باللغة الفرنسية:

- 1- Accounting, John Wiley & sons Inc, 1986, USA.
- 2- America Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, New York, 1966.
- 3- American Institute Certified Pubic Accountants , Accounting Practices Board, statement No.4, Basic Concepts and Accounting principle Underlying financial statements of Business enterprises, New York, 1970.
- 4- Cucuwza Thomas & Ness Joseph, "Exploiter pleinement le portentiel de l'ABC", Article, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris, 1999.

- 5- Le Mestre Patrick, "De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue", Revue Française de comptabilité, N° 319, édition E.C.M, Paris, Février 2000.