

دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية:
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سیدار عنابة الجزائر
Studying and evaluating the cost systems in the Algerian economic
enterprise: Case study of CEDAR- Annaba Algeria

نورالدين زعيبط	دلال خطاب*	
جامعة أم البواقي - العربي بن مهيدي nourredine_zaibet@yahoo.fr	جامعة قسنطينة 2- عبد الحميد مهري hattab.dallel@yahoo.fr	
تاريخ النشر: 2020/06/23	تاريخ القبول: 2019/10/16	تاريخ الاستلام: 2018/01/07

ملخص

يهدف البحث إلى التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية الجزائرية، وذلك من حيث التعرف على واقع التطبيق العملي لها في المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سیدار الحجار عنابة، وذلك لحاجة المؤسسة للبيانات التكاليفية خاصة من حيث تحديد تكلفة الإنتاج، تسعير المنتجات، الرقابة على التكاليف، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم اختيار عينة قصدية بكافة فروع المؤسسة تمثلت في المديرين الماليين والمحاسبين، وقد توصلت الدراسة إلى اعتماد المؤسسة على طريقة التكاليف الكلية في حساب التكاليف، وكذا أهم عائق لتطبيق النظم الحديثة هو عدم المعرفة بالنظم الحديثة لإدارة التكلفة، وقد أوصت الدراسة بأهمية نشر الوعي التكاليفي خاصة فيما يتعلق بالنظم الحديثة. كلمات مفتاحية: محاسبة التكاليف، أنظمة التكاليف، طريقة التكاليف الكلية.

تصنيف JEL: M41.

Abstract

The research aims to identify the reality of cost accounting systems in the Algerian industrial enterprise, through the identification of its practical application in the National Iron and Steel Corporation, Cedar El Hadjar- Annaba, as the enterprise's need for data about cost is high, especially in terms of determining the production's cost, product pricing, and cost control. In order to achieve the objectives of the study the researcher has adopted a descriptive analytical approach, where an intentional sample was selected representing the financial managers and accountants from all the enterprise branches. The study has found that the enterprise adopted in calculating costs the total cost method, and that the application of modern systems faced a major issue; the lack of knowledge in the modern systems about cost management. The study recommends the spreading of cost awareness, especially with regard to modern systems.

Keywords: Cost Accounting, Cost Systems, Total Cost Method.

JEL Classification: M41.

مقدمة

اهتمت المؤسسات الصناعية بدراسة الأسواق وتطوير طرق الإنتاج بهدف ضبط تكلفة المنتج حيث عملت على توفير الإمكانيات المالية والبشرية في مجال الأبحاث من خلال تطوير المنتجات وخفض كلفتها لزيادة الربحية ورفع القدرة التنافسية.

ومن أهم الأنظمة التكاليفية التي تعتمد عليها المؤسسات الصناعية نظام التكاليف الكلية، نظام التكاليف المتغيرة، نظام التكاليف المباشرة، نظام التكاليف المستغلة بالإضافة إلى نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة باعتبار هذان الأخيران من نظم التكاليف المواكبة للبيئة الصناعية المعاصرة. حيث أثبتت العديد من الدراسات والأبحاث دقتهما في حساب التكاليف وتقديرها وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، والإشارة لنظام التكلفة المستهدفة باعتبارها نظام حديث

الإشكالية: تعيش المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تغييرات هامة خاصة في ظل الانفتاح والتطور التكنولوجي الذي أوجب عليها إعادة النظر في كيفية قياس وضبط تكاليفها، وهذا لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات التكاليفية اللازمة، ومن هنا يتمحور البحث حول سؤال رئيسي يتطلب منا الإجابة عليه، ماهي أهم الطرق المتبعة في قياس التكاليف بالمؤسسة وفيما تفيدها؟ ما الجديد الذي تقدمه الطرق الحديثة ABC المقترحة في الدراسة؟

الفرضيات

- تلعب أنظمة التكاليف دورا هاما في قياس ومتابعة عناصر التكاليف بالمؤسسة الصناعية؛
- يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بديلا حديثا عن طرق التكاليف التقليدية؛
- تعتمد إدارة التكاليف بالمؤسسة محل التطبيق على بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات، تسعير المنتجات، الرقابة على التكاليف.

أهداف الدراسة

- عرض موضوع أنظمة التكاليف وتوضيح المنافع المترتبة عنه؛

- التعرف على النظم الحديثة في مجال قياس ومتابعة عناصر التكاليف؛
- دراسة مدى اعتماد إدارة المؤسسة على بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات، اتخاذ القرارات، الرقابة على التكاليف، تسعير المنتجات.

منهجية الدراسة: اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم التطرق نظرياً لموضوع أنظمة التكاليف، وتطبيقاً المنهج التحليلي حيث تم تحليل البيانات بالاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS.

الدراسات السابقة

- دراسة حسن توفيق محمود مصطفى، تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وبيان نقاط قوتها وضعفها وتقديم الاقتراحات بشأنها، ومن أجل بلوغ أهداف واختبار فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على استبانة للحصول على البيانات اللازمة للتعرف على مشاكل نظم التكاليف المتبعة. وزعت استبانات الدراسة على مجتمع الدراسة المكونة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغة 89 شركة، أما عينة الدراسة فقد بلغت (65) شركة وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها 26 شركة من مجتمع الدراسة لا تستخدم نظام محاسبة التكاليف، وهناك وعي تكاليفي من قبل إدارات الشركات التي تطبق نظام محاسبة التكاليف، كما بينت الدراسة أن الشركات محل الدراسة لا تطبق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك لعدم المعرفة به وعدم الرغبة في التحول إلى تكاليف هذا النظام، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير أنظمة التكاليف وذلك لقياس صحيح لتكاليف الإنتاج.

- دراسة شادي صبحي أبوشنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008.

يهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على استبانة وزعت على أفراد مجتمع الدراسة والبالغ عددهم (50) شركة صناعية، وتم استرداد 40 استبانة أي بنسبة استرداد 80%.

وقد أظهرت نتائج الدراسة مدى أهمية نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، حيث تلعب بيانات التكاليف دور كبير في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة، وأن غالبية الشركات تستخدم نظام التكاليف محوسب وأن تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج هو الهدف الأساسي لتطبيق نظام التكاليف، من وجهة نظر الإدارة؛

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: اقتصر هذه الدراسة على إحدى كبريات المؤسسات في الجزائر، حيث تمثلت في المؤسسة الوطنية للحديد والصلب، ونظرا لأهمية هذه الصناعة وتعقدها، الأمر الذي ألزم المؤسسة متابعة تكاليفها، ونظرا للظروف الحادة التي مرت بها واهتمام الحكومة الجزائرية بها، من حيث تخصيص مبالغ هائلة للنهوض بها، الأمر الذي دفع بنا إلى التعرف على واقع التطبيق العملي لأنظمة التكاليف من حيث الأساليب، والمقومات، وإبراز نقاط القوة والضعف، ومن ثم تقديم اقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها.

1. أنظمة التكاليف

1.1. مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف فهي أداة تحليلية ورقابية هامة، محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى، تمت المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل. (وأخرون ع، 2001، الصفحات 14-13)

ويمكن القول بأن أنظمة التكاليف تشمل النظريات والأساليب والإجراءات، التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها، فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسات وتحليلها ثم عرضها بهدف تحديد تكلفة المنتجات النهائية، والرقابة

على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة. من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات. (نواف و الدليبي، 2002، صفحة 14)

2.1. مقومات نظام محاسبة التكاليف:

- دليل عناصر التكاليف: حيث جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف إلى:

- المواد ويطلق عليها المستلزمات السلعية وتشمل كافة أنواع المواد سواء الرئيسية أو الفرعية:

- الأجور سواء في شكل نقدي أو في شكل مزايا عينية؛

- الخدمات وهي التسهيلات الضرورية لمزاولة العمل مثل السكن ويقابله الإيجار وخدمة النقل ويقابلها مصروفات النقل.

- دليل مراكز التكاليف: ويقصد بها قسم به مجموعة من الأنشطة المتجانسة تقسم المؤسسة إلى مراكز التكلفة كما يلي:

- مراكز الخدمات الإنتاجية: مثل مركز الصيانة للألات والمعدات؛

- مراكز الخدمات التسويقية: وهي التي تعمل على ترويج منتجات المؤسسة وتوصيلها للمستهلك؛

- مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية؛

- مراكز العمليات الرأسمالية.

- دليل وحدات النشاط: ويقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط، وتعتبر وحدة النشاط عن المنتج النهائي لهذا النشاط.

وتجدر الإشارة بأن النظام المحاسبي المالي قسم مراكز التكاليف على أساس وظيفي إلى خمس مجموعات رئيسية، وقد أعطى لكل مجموعة رقماً مميزاً كالآتي: مراكز الإنتاج (05)، مراكز الخدمات الإنتاجية (06)، مراكز الخدمات التسويقية (07)، مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية (08)، مراكز العمليات الرأسمالية (09).

- الدورة المستندية: المستندات تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها، ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري المتبع وكذلك الوسيلة المتبعة في تشغيل النظام سواء كان يدوي أو نظام آلي، وعند تصميم نماذج المستندات يتم مراعاة الآتي (الغرض من إعداد المستند الجهات الفنية التي يعنىها المستند، البساطة، الاقتصاد في النفقات، المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية لكل نظام تكاليف، مجموعة من الدفاتر والسجلات). (السيد، 2013، الصفحات 220-224)

-المحاسبة عن تكلفة (المستلزمات السلعية الواردة، تكلفة العمل، التكاليف غير المباشرة وأسس توزيعها)

أشار اتحاد المحاسبين الدولي بأن النظام المحاسبي في أي مؤسسة هو عبارة عن سلسلة المهمات التي تعالج بموجبها المعاملات، كوسيلة لحفظ السجلات المالية (مجموعة السجلات والدفاتر والمستندات والملفات والبيانات الملحقة معها الناتجة عن العملية المحاسبية). (وآخرون خ.، 2009، صفحة 39)

-المحاسبة عن تكلفة المستلزمات السلعية الواردة

- الدورة المستندية للمستلزمات السلعية الواردة: ويقصد بها الإجراءات المتبعة في شراء المستلزمات السلعية وتختلف من مؤسسة لأخرى حيث تمر عبر المراحل التالية:

- طلب شراء المستلزمات: إدارة المخازن عادة هي الجهة التي تملك حق طلب الشراء، ويحتوي طلب الشراء على البيانات التالية: رقم طلب الشراء وتاريخه، الأصناف المطلوبة ومواصفاتها (الكميات، سبب الاحتياج إليها، الميعاد المناسب للتوريد، الجهة الطالبة، توقيع المسؤول عن الطلب)؛

- أمر توريد المستلزمات السلعية: تقوم إدارة المشتريات بتحرير أمر الشراء (التوريد) ويحتوي على البيانات التالية (رقم الأمر وتاريخه، عنوان واسم المورد، بيان بالأصناف المطلوبة، شروط التوريد والشحن والتفتيش، الأسعار والالتزامات المالية، مكان التسليم، توقيع المسؤول)؛

- استلام المستلزمات السلعية وتخزينها: في حالة وصول المواد إلى المخازن يقوم باستلامها قسم الاستلام بعد مطابقتها لأمر الشراء، ويحرر بذلك إذن الاستلام وتقرير فحص ومنه تقوم إدارة المخازن بإثبات المواد في بطاقة الصنف في خانة الوارد وبالكميات فقط؛

- إثبات المستلزمات السلعية بحساب الصنف: تقوم إدارة التكاليف بقيد المواد الواردة وتسعيها بحسابات الصنف وذلك بعد مطابقة طلب الشراء وأمر التوريد، وإذن الاستلام وتقرير الفحص وفاتورة المورد؛

- تسعير المستلزمات السلعية الواردة: تسعير المواد الواردة يتم حسابه كالآتي:

- ثمن شراء البضاعة المباعة بعد استنزال الخصم التجاري وأي مسموحات أخرى بحيث يضاف إلى ثمن الشراء المصاريف التالية (تكاليف النقل والتأمين، الرسوم الجمركية، عمولات وكلاء الشراء) وتحدد تكلفة الوحدة من خلال، قسمة ثمن الشراء مضافا إليه المصاريف السابقة على عدد الوحدات؛

- معالجة الفاقد والتالف والمرتجع من المستلزمات السلعية الواردة: في حالة ما يبين تقرير الفحص عن وجود مواد تالفة أو فاقدة، فإنه يتم الرجوع إلى نصوص عقد الشراء فقد يتحملها المورد أو تتحمل التكاليف إدارة المؤسسة، وفي الحالة الأخيرة تتحمل الوحدات السليمة بتكلفة الوحدات التالفة والفاقدة؛

- المحاسبة عن تكلفة العمل: حيث يقوم المحاسب بتصميم الدورة المستندية لحصر وتحليل تكلفة العمل من خلال (تحليل التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة، تحقيق رقابة فعالة على عنصر الأجور)؛

- المستندات الخاصة بتتبع وحصر تكلفة العمل

- بطاقة الحالة المالية: وتسجل فيها المعلومات الشخصية للعامل والعبء المالي الذي يتحمله المشروع في سبيل الحصول على هذا الجهد البشري؛

- بطاقة الوقت: وتستخدم في حصر الوقت الذي يقضيه العامل داخل المشروع ابتداء من وقت الدخول إلى وقت الخروج؛

- بطاقة تحليل الوقت: وتستخدم في معرفة الوقت الذي قضاه العامل في إنجاز عمل معين وبين الوقت الضائع الذي قضاه في غير فائدة المشروع، ابتداء من وقت الدخول حتى وقت خروجه؛

- الدورة المستندية: لقياس وقت وتكلفة العمل؛

- عناصر تكلفة العمل

- الأجور النقدية: وتتمثل في المبالغ النقدية التي يحصل عليها العامل نقدا والمتمثلة في الأجور العادية والإضافية والبدلات والمكافآت والحوافز المادية؛

- المزايا العينية: وتتمثل في قيمة ما تقدمه المؤسسة للعامل من مزايا بشكل غير نقدي كالملابس والأغذية والنقل والعلاج والسكن؛

- حصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية للعمال؛

- تحديد صافي الأجور المستحقة: ويتحدد صافي الأجور المستحقة للعامل في نهاية الشهر أو الأسبوع حسب الفترة المقررة، وذلك بحساب إجمالي الاستحقاقات للعامل عن الأوقات العادية وغير العادية مطروحا منها الاقتطاعات مثل الضرائب والتأمينات... الخ؛

- تحليل تكلفة عنصر العمل: ويقصد بتحليل الأجور التفرقة بين تكلفة العمل المباشر الذي يبذل مباشرة على وحدات إنتاج معينة، وبين تكلفة العمل غير المباشر، والتي لا تقابل عملا مباشرا على وحدات معينة (إعداد كشف حصر وتحليل الأجور، إعداد ملخص الأجور المباشرة، إعداد قوائم تحليل الأجور غير المباشرة).

3.1. المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة وأسس توزيعها

تتضمن التكاليف غير المباشرة عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج، أي أنها عناصر عامة وليست خاصة (التكاليف غير المباشرة: الصناعية البيعية، الإدارية ومنها مواد مثل مواد التنظيف، أجور مثل أجور عمال النظافة ومصروفات أخرى مثل التأمين، الاهتلاكات، الضرائب، ...).

- معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة: عند تحديد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة فإن المحاسب لا بد له من الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية (طبيعة النشاط

الإنتاجي، طبيعة عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز إنتاجي، عدد المنتجات ومدى تجانسها...؛
(السيد، 2013، الصفحات 222-234)

4.1. طرق تحميل التكاليف

4.1.1. مبدأ التحميل الشامل (الكلي): يقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من كافة عناصر التكاليف، التي تقع بالمؤسسة سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة. (رزق و بن داود، 2013، صفحة 109)

- نظام التكاليف الكلية: ظهر مدخل التكلفة الكلية في بيئة صناعية تختلف خصائصها عن البيئة الصناعية المعاصرة، حيث ارتبط بنشأة النشاط الصناعي عندما كانت طريقة الإنتاج وأسلوبه تجعل نسبة التكاليف الصناعية الثابتة إلى إجمالي التكاليف الصناعية تمثل نسبة منخفضة، لأن الجزء الأساسي من إجمالي تكلفة الإنتاج كان يعبر عن تكلفة عنصر العمل البشري، حيث تشمل تكلفة الإنتاج طبقاً لمدخل التكلفة الكلية على كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة وجميع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، في حين تعالج التكاليف غير الصناعية مثل التكاليف البيعية والإدارية كمصاريف تخص الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، ومن ثم تحمل على قائمة الدخل بعد الوصول إلى التكلفة الصناعية للإنتاج التام المباع. (مبارك، محرم، و عثمان، 2003، الصفحات 108-109)

4.1.2. مبدأ التحميل الجزئي: يقوم على تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط، أي التي تربط علاقة واضحة وتستبعد تلك التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدات النشاط حيث تحمل على دخل الفترة. (رزق و بن داود، 2013، صفحة 109)

- نظام التكاليف المتغيرة: وفق هذا النظام فإن الإنتاج يحمل بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج وذلك على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي ثابتة وموجودة سواء تم الإنتاج أم لم يتم، وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وهذا يعني أن النتيجة وفق هذا النظام تتأثر فقط

بحجم المبيعات مما يسهل دراسة أثر تغيير مستوى المبيعات على النتيجة الصافية حيث أن هذه الأخيرة تنشأ من عمليات البيع وليس الإنتاج فالإنتاج وحده لا يولد دخلاً.

ويرتبط نظام التكلفة المتغيرة مباشرة بأحد أساليب التحليل وهي تحليل الكلفة - الحجم - الربح والتي تعتبر من الأدوات المهمة لتوفير بيانات للإدارة عن الكلفة والأرباح بهدف تخطيط الأرباح من خلال دراسة عدة عوامل وهي عدد الوحدات المباعة من كل منتج، سعر بيعها، كلفتها المتغيرة، والمزيج البيعي، ووضع السياسات واتخاذ القرارات. (التكريتي، 2010، الصفحات 145-146)

-نظام التكاليف المباشرة: ظهرت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية في الستينات سميت بطريقة التكلفة المباشرة لأنها تحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير مباشرة بجميع أنواعها، سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لا تحمل لوحدة الإنتاج باعتبارها نفقات زمنية تحمل لحساب الأرباح والخسائر مباشرة.

(F.Engel,F.Kletz, 2005, p. 37)

-نظام التحميل العقلاني للأعباء الثابتة: وبصفة عامة يقوم نظام التكاليف المستغلة على تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف الصناعية المتغيرة إضافة إلى جزء المستغل من التكاليف الثابتة، وكذلك الوحدات المباعة تحمل بجميع التكاليف التسويقية المتغيرة إضافة إلى الجزء المستغل من التكاليف الثابتة، أما الجزء غير المستغل من التكاليف الصناعية والتسويقية فيعد من ضمن الأعباء ويطرح بالكامل في قائمة الدخل.

ولكل مدخل من المداخل السابقة مميزاته وعيوبه وعلى إدارة المؤسسة التنسيق والتعاون مع قسم التكاليف والمفاضلة بين خصائص كل مدخل وبين احتياجاتها للبيانات والمعلومات التكلفية المناسبة لها واختيار النظام الذي سوف يتم تطبيقه. (نور و الشريف، 2002، الصفحات 288-289)

-الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية: واجه النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة مجموعة من الانتقادات بسبب النتائج المشوهة التي يقدمها، ولعل أهم هذه الانتقادات:

- يفترض النظام التقليدي أن المنتجات تستهلك الموارد، على أساس حجم مستلزمات وحدة المنتج من الموارد المتاحة (كساعات العمل، الوحدات المنتجة أو ما شابه ذلك)؛

- يفترض النظام التقليدي أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءا كبيرا من تكلفة المنتج الإجمالية وهذا الفرض لم يعد قائما الآن، حيث أن هذه التكلفة تضاءلت وعليه فان تكلفة العمل المباشر لم تعد أساساً مناسباً لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدة المنتج؛

- اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب والنتيجة، وفي الوقت نفسه افتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للمؤسسة على اختلاف أنشطتها وهذا يتناقض مع الأسس التي قام عليها النظام التقليدي، حيث ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب (الأنشطة) وبين النتائج (التكلفة) بشكل منفصل ودقيق لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة واتخاذ قرارات إدارية أفضل. (الشيخ و جودة، 2007، صفحة 8)

- لا يركز المدخل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء مثل مقاييس أداء العملاء ومقاييس رضا العملاء، بينما المدخل الحديث لإدارة التكلفة يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع. (العفيري، 2010، صفحة 16)

- اقتصار نظام محاسبة التكاليف التقليدية على حساب تكاليف الإنتاج فقط، بينما يلاحظ تكاليف الإعداد والبحث والصيانة والخدمات المخصصة للمنتوج والتي تمثل من 70% إلى 90% من إجمالي التكاليف. (زعبيط، 2004، صفحة 25)

نتيجة للانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية، أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد، لتلائم تطورات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرار، ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC باعتباره يمثل تطورا ملموسا، عن طريق التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات.

1. 4. 3. نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: نتيجة للانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية، أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما

يتعلق بتخصيص الموارد، لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرار، ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC باعتباره يمثل تطورا ملموسا، عن طريق التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات.

وهو أسلوب لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة، على أغراض التكلفة (منتجات، خدمات، زبائن)، من خلال تحليل العمليات إلى أنشطة فرعية باعتبارها هدفا لحساب التكلفة الأساسية (غير مباشرة)، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط ثم تحمل تلك التكاليف على أغراض التكلفة باستخدام مسببات التكلفة. (رسي عبد وكحالة، 2013، صفحة 276)

نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات، في بيئة الأعمال وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة، من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة، يعتمد هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة. (عطية، 2000، صفحة 21)

2. نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات وتسعير المنتجات والرقابة على

التكاليف

على أنه أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية، والمستقبلية والمالية والغير مالية لجميع الجهات التي يهتما أمر المؤسسة، وبما يخدم تحقيق أهدافها.

من خلال هذا المفهوم يمكن أن نستنتج ما يلي:

- أن نظام المعلومات المحاسبية هو أحد النظم الفرعية للمعلومات في المؤسسة التي من الممكن أن تشمل كلا من الإنتاج، الأفراد، المشتريات والتخزين، المبيعات المالية، والتي تهدف مجموعها إلى خدمة المؤسسة ضمن هدفها الشامل باعتبارها النظام الكلي لجميع النظم التي تعمل في نطاقها. (الثبتي و يعي، 2003، صفحة 42)

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة لتلخص فيما يلي:

- جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة بكفاءة وفعالية.
- معالجة بيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص.
- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين.
- تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة، وتؤكد أيضا حماية هذه البيانات وأصول المنشأة الأخرى. (قاسم، 2004، صفحة 45)

2.1. دور أنظمة التكاليف في اتخاذ القرارات

يعتبر استخدام البيانات والمعلومات التكاليفية في مجال اتخاذ القرارات ظاهرة عملية من ظواهر الحياة في العصر الحديث، ومصدر يعتمد عليه المسير لاتخاذ القرارات الصائبة التي تقوم على جملة من المقومات والقواعد الواجب إتباعها، لتحقيق أهداف معينة إذ توفر محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات اللازمة وتحليلها بطرق عديدة ومختلفة تختلف على أساسها النتائج وبالتالي نوعية وأهداف القرارات يشكل اتخاذ القرارات جوهرية عملية الإدارة، كما أنها عملية تكتنف كل ناحية من نواحي حياتنا إذ أنها تؤثر على المؤسسات والمشروعات بشكل فعال، وعموما فإن اتخاذ القرارات بأسلوب علمي يمكن من مواجهة المشكلات وإيجاد الحلول الفعالة لها.

نستخلص من خلال ما سبق تهتم محاسبة التكاليف بمساعدة الإدارة في اتخاذ مختلف أنواع القرارات امتدادا من القرارات الروتينية المتكررة إلى القرارات الاستراتيجية، بالإضافة إلى توفير المعلومات التقليدية الخاصة بالتقارير الخارجية للملاك، والدائنين وهيئات الإشراف والرقابة وغيرهم من الأطراف الخارجية. (الخلق وزوليف، 2007، صفحة 165)

2. دور أنظمة التكاليف في تسعير المنتجات

يعتبر عامل التكاليف عنصرا مهما من عناصر تحديد السعر، حيث تتأثر سياسة التسعير في المؤسسة بمستوى تكاليف إنتاج وتسويق السلعة، وتتأثر أيضا فيما إذا كانت المؤسسة تعمل بكامل طاقتها الإنتاجية أم بأقل منها، وعليه أصبح تحقيق الأرباح يتطلب أن يكون سعر بيع الوحدة من السلعة أو الخدمة كافيا لتغطية تكلفتها، زائد المعدل السائد لرأس المال المستثمر (الربح) وهنا نجد أن الربح يعتبر هدفا هائيا للمؤسسة، وأن التكلفة تمثل السعر الأدنى للبيع، ومن ثم فإن التسعير القائم على نظم التكاليف يقتضي التكاليف على اختلاف أنواعها. (المؤذن، 2002، الصفحات 367-368)

2. 3. دور أنظمة التكاليف في الرقابة على التكاليف

نلاحظ بأنه حتى تكون عملية الرقابة فعالة لا بد من مقارنة تكاليف كل مركز تكلفة حتى يتسنى للمؤسسة معرفة مراكز التكلفة ذات التكاليف المرتفعة، وبالتالي محاولة معرفة أسباب هذا الارتفاع ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة، وفي المقابل لا بد من مقارنة إيرادات كل مركز لغرض تحليل أسباب ارتفاع وانخفاض الإيرادات، من التعاريف المسبقة يمكن استخلاص أن الرقابة على التكاليف تركز على الأسس التالية:

- التخطيط المسبق للتكاليف ووضع أسس بناء هيكل التكلفة؛

- قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية وتحديد انحرافات التكلفة؛

- تصحيح الانحرافات عن طريق الإجراءات والأساليب الضرورية لذلك. (2017)

3. تقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سيدار الحجار

3. 1. مؤسسة صناعة الحديد والصلب الجزائرية

أنشئت هذه المؤسسة سنة 1964 وكانت تحت وصاية وزارة الصناعات الثقيلة، وكان دور هذه المؤسسة العمومية هو القيام بالدراسات وإقامة وحدات للحديد والصلب ووحدات لتحويل المعادن الحديدية وغير الحديدية، بالإضافة إلى الإشراف على تسيير مركب الحجار للحديد والصلب، وتكمن الأنشطة الرئيسية لهذه المؤسسة الوطنية للحديد والصلب في إنتاج

الصلب كالمنتجات المسطحة وغير المسطحة، وتحويل الصلب والغاز الصناعي والتسويق المحلي والدراسات الهندسية ووحدات البناء، وتدريب اليد العاملة والتصدير والاستيراد وقد ارتبط تطور وتنمية هذه المؤسسة بالتخطيط الاقتصادي الوطني عبر مختلف السياسات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر.

- فرع ريفراكتال: تاريخ الإنشاء: 1999، الشكل القانوني: شركة ذات أسهم، رأس مال 40000000 دج، الموظفون من 50 إلى 99 موظفا، (نوع النشاط: تصنيع الخرسانة والمواد المقاومة للحرارة، السبائك، الاسمنت) بطاقة انتاجية سنوية 350 طن للإسمنت في السنة:

- فرع هيدروسيد: المؤسسة الجزائرية لمعالجة المياه، تاريخ الإنشاء 1994، رأس المال 50000000 دج، الموظفون من 50 إلى 99 موظفا، (نوع النشاط: تحويل مياه الشرب والمياه المالحة، معالجة المياه الصناعية):

- فرع كوديسيد: مؤسسة انتاج واستهلاك مشتقات الصلب، تاريخ الإنشاء 10-12-1991، الشكل القانوني شركة ذات أسهم، رأس المال 11350000 دج،

- فرع اندسنت: مؤسسة التنظيف الصناعي والصيانة، تاريخ الإنشاء: 1998، رأس المال 80000000 دج، الموظفون من 100 إلى 249، (نوع النشاط: تقديم خدمات صيانة المجاري، وخطوط الأنابيب وتنظيف الخزانات):

- فرع صناعة الأنابيب: المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب، تاريخ الإنشاء 15 جويلية 2006، رأس المال 2500000000 دج، الموظفون أكثر من 1000 موظف، (نوع النشاط: تصنيع المنتجات المسطحة، أنابيب الصلب الملحومة لنقل الغاز، والنفط ومياه السدود):

2.3. تحديد مجتمع الدراسة: تم اختيار عينة قصدية من المديرين الماليين والمحاسبين من المؤسسة محل التطبيق بكافة فروعها: (هيدروسيد: معالجة وتحويل المياه الصناعية، كوديسيد: المنتجات المصنعة ونصف المصنعة، ريفراكتال: صناعة الطوب الحراري، مصنع الأنابيب، اندسنت: التنظيف الصناعي).

والبالغ عددهم 65 حسب إحصائيات المديريات الفرعية للموارد البشرية 2016 إلا أنه تم اختيار عينة البحث ممن تتوفر فيهم شروط الإجابة خاصة فيما يتعلق بموضوع البحث، لذلك قمنا بمقابلتهم شخصيا حرصا على تقديم إجابات دقيقة، حيث تم توزيع 45 استمارة، واسترجاع 40 استمارة أي بنسبة 88.88%.

الجدول 1: قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور أداة الدراسة.

النتيجة	عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
ثابت	6	0,779	البعد الأول: تحديد تكلفة الإنتاج
ثابت	8	0,809	البعد الثاني: اتخاذ القرارات، تسعير المنتجات
ثابت	9	0,807	البعد الثالث: الرقابة على التكاليف

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معامل الثبات ألفا لكرومباخ (تتراوح بين 0.779 و 0.890) وأن معامل ألفا كرومباخ لجميع عبارات الاستبيان، وهو أكبر من الحد الأدنى (0.6) في جميع محاور الاستبيان مما يدل على ثبات أداة الدراسة.

الجدول 2: توزيع أفراد العينة حسب متغيرات المعلومات الشخصية.

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
01	الجنس	ذكر	21	52,5
		أنثى	19	47,5
02	السن	أقل من 30 سنة	2	5,0
		من 30 إلى أقل من 40 سنة	9	22,5
		من 40 إلى أقل من 50 سنة	25	62,5
		من 50 فأكثر	4	10,0

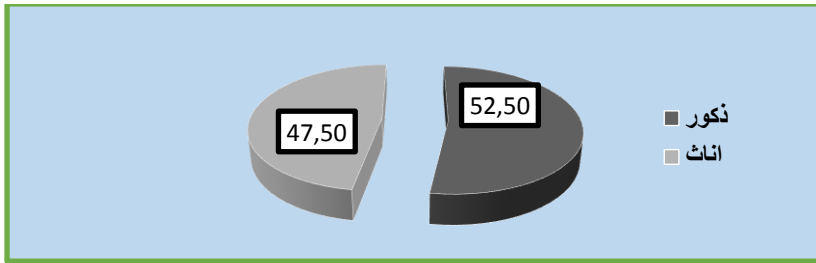
20,0	8	تقني سامي	المستوى التعليمي	03
50,0	20	ليسانس		
10,0	4	ماستر/ماجستير		
20,0	8	مهندس/دكتوراه		
2,5	1	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	الخبرة	04
32,5	13	من 10 إلى أقل من 15 سنة		
65,0	26	من 15 سنة فأكثر		
100,0	40	المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V 24

توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الذكور بلغت 52.50%، ونسبة الإناث 47.50% من إجمالي عينة الدراسة الشكل أدناه يوضح ذلك:

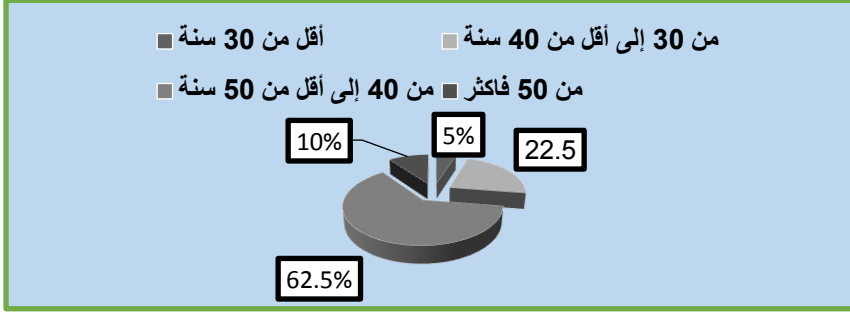
الشكل 1: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS وبرنامج EXCEL.v2010

توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر: يتضح من الجدول أعلاه أن أدنى فئة عمرية هي التي أقل من 30 سنة، حيث مثلت 5%، ثم تليها الفئة الثانية أي من 30 إلى أقل من 40 بنسبة 22.5%، ثم تأتي الثالثة من 40 إلى أقل من 50 سنة والتي شكلت أكبر فئة عمرية بنسبة 62.5%، أما الفئة الأخيرة التي كانت أكبر من 50 سنة، فقد شكلت 10% الشكل أدناه يوضح ذلك:

الشكل 2: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.

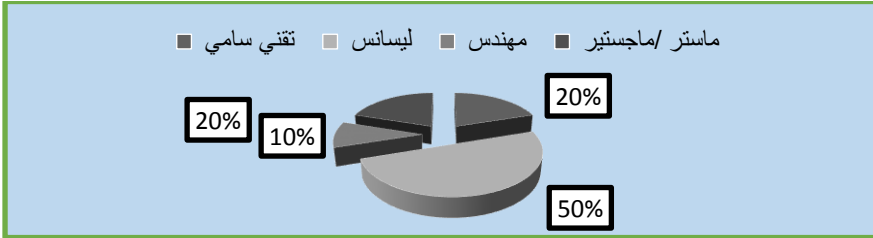


المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS وبرنامج EXCEL.v2010

- توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

يتضح من الجدول أعلاه أن فئة تقني سامي شكلت نسبة 20%، بينما شكلت الفئة الثانية وهي ليسانس أعلى نسبة بـ 50%، بينما شكلت الفئة الثالثة ماجستير أقل نسبة بـ 10%، بينما شكلت الفئة الأخيرة وهي فئة مهندس 20% الشكل أدناه يوضح ذلك:

الشكل 3: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي.

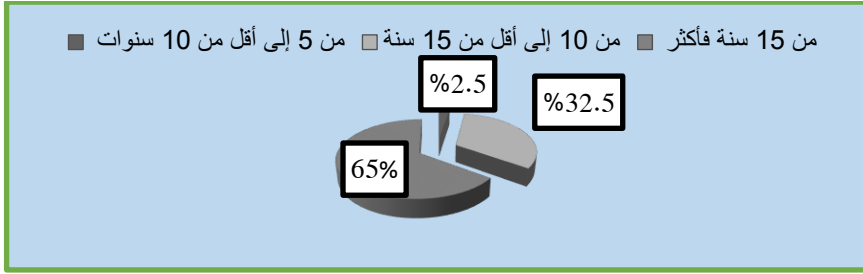


المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS وبرنامج EXCEL.v2010

-توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

يتضح من الجدول أعلاه أن الفئة الأولى هي الأقل خبرة بنسبة 2.5%، بينما شكلت الفئة الثانية والتي خبرتها من 32.5%، بينما شكلت الفئة الثالثة والتي خبرتها أكبر من 15 سنة 65% الشكل أدناه يوضح ذلك:

الشكل 4: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS وبرنامج EXCEL.v2010

3.3. واقع أنظمة التكاليف بالمؤسسة الوطنية للحديد والصلب: تعتمد المؤسسة محل البحث على نظام التكاليف الكلية في حساب تكاليفها، بالإضافة إلى نظام التكاليف المعيارية، ويعود السبب الرئيسي لاعتمادها على طريقة التكاليف الكلية لشموليتها كافة عناصر التكاليف، ولأن هذه الطريقة هي السائدة في معظم المؤسسات الوطنية التي تحتوي على نظام محاسبة التكاليف، وتوارث استعمال هذه الطريقة من قبل المسيرين منذ نشوء المؤسسة؛ ويمكن توضيح بأن السبب الأساسي وراء إتباع هذه الطريقة هو تلبية احتياجات المسيرين خاصة في مجال الحصول على المعلومات التكاليفية، أما فيما يخص التفكير في تغيير الطريقة فقد كان الرأي حيادياً، مع تفضيل الطرق الحديثة في مجال محاسبة التكاليف ولعل السبب الأساسي في ذلك، هو عدم المعرفة التامة بالنظم الحديثة، كنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلا أن العديد من الدراسات أثبتت ملائمتها.

3.3.1. دور بيانات نظام التكاليف في قياس تكلفة الإنتاج

الجدول 3: إجابات أفراد العينة حول دور بيانات أنظمة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج.

الرقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام
01	تستخدم معطيات التكاليف في حساب تكلفة المنتجات التامة	4,400	0,496	88,00%	درجة عالية جدا
02	تتبع المؤسسة منهجية سليمة لحساب تكلفة الإنتاج	4,075	0,730	81,50%	درجة عالية
03	تساهم قوائم التكاليف في إظهار عناصر التكاليف المرتفعة	4,025	0,480	80,50%	درجة عالية
04	تقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة	4,100	0,744	82,00%	درجة عالية
05	يساهم وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات المؤسسة بشكل واقعي	3,975	0,891	79,50%	درجة عالية
06	تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزوناتها	4,100	0,591	82,00%	درجة عالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على العبارات المتعلقة بدور بيانات أنظمة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج، وهذا يعني أن أهم عامل لوجود النظام هو قياس تكاليفها، ومن هنا يتضح بأن بيانات أنظمة التكاليف تلعب دورا هاما في تحديد تكلفة المنتج.

3.3. دور بيانات نظام التكاليف في اتخاذ القرارات وتسعير المنتجات

الجدول 4: إجابات أفراد العينة حول دور بيانات أنظمة التكاليف في اتخاذ القرارات وتسعير المنتجات

الرقم العبرة	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسي	الاتجاه العام
01	تعتمد المؤسسة على بيانات التكاليف في اتخاذ قرار قبول أو رفض طلبية معينة	3,850	0,802	77,00	عالية
02	تتبع المؤسسة منهجية سليمة لحساب تكلفة الإنتاج	4,125	0,791	82,50	عالية جدا
03	بيانات التكاليف تساعد في اتخاذ قرار حذف منتج أو خط إنتاجي	4,025	0,733	80,50	عالية جدا
04	يتم اتخاذ قرار إضافة منتج جديد اعتمادا على تكاليفه	4,000	0,906	80,00	عالية جدا
05	تساعد بيانات التكاليف في اتخاذ قرار الدخول في أسواق جديدة	3,850	0,802	77,00	عالية
06	يتم استخدام بيانات التكاليف في تسعير المنتجات	3,750	0,981	75,00	عالية
07	يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة وتقييم أسعار المنتجات من فترة لأخرى	4,000	0,679	80,00	عالية جدا
08	تقوم المؤسسة بدراسة تكاليف الطلبية قبل تحديد سعرها	3,775	0,974	75,50	عالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على استخدامهم لبيانات التكاليف في تسعير منتجاتهم وفي اتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يعني بأن إدارة المؤسسة تعتمد بشكل كبير على بيانات التكاليف وهذا لأغراض التسعير.

3.3.3. دور بيانات نظام التكاليف في الرقابة على التكاليف

الجدول 5: تحليل إجابات أفراد العينة حول دور بيانات أنظمة التكاليف في الرقابة على التكاليف.

الرقم العبرة	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام
01	تتم الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية واكتشاف الانحرافات وتحليلها.	4,225	0,577	84,50	عالية جدا
02	تقوم المؤسسة بتطبيق دورة مستندية كاملة لتحقيق الرقابة اللازمة عند شراء عنصر المواد	3,750	0,870	75,00	عالية
03	يتم إجراء جرد حقيقي للمخزون، خلال السنة لتحديد العجز أو الفائض وكذا التالف والفاقد ومعالجته	4,150	0,700	83,00	عالية جدا
04	يوجد لكل صنف من المواد بطاقة صنف، تظهر فيها حركة الصنف الواردة والصادرة والرصيد	4,050	0,932	81,00	عالية جدا
05	توجد بطاقة لكل موظف لمتابعة أيام العمل والرقابة عليها	4,050	0,876	81,00	عالية جدا
06	توجد بطاقة لكل موظف لمتابعة أيام العمل والرقابة عليها	3,300	1,091	66,00	حياد

دلال خطاب & نورالدين زعيبيط

حياد	65,00	1,056	3,250	يتم تنبيه وإنذار للعاملين المقصرين في أداء أعمالهم بناء على بيانات التكاليف	07
عالية	77,00	0,736	3,850	تقوم المؤسسة بمراجعة التكاليف غير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها بشكل دقيق	08
عالية	74,50	0,751	3,725	تم مراجعة وتعديل معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة بناء على بيانات التكاليف	09

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 24

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن أفراد العينة موافقون بدرجة عالية على أنه تستخدم بيانات التكاليف لأغراض الرقابة على التكاليف، وهذا من أجل معرفة عناصر التكاليف المرتفعة ودراسة سبب ذلك من أجل اتخاذ القرارات، إلا أنهم كانوا حيادين بشأن العبارات 06 و07 أي أنهم لم يبدوا أي رأي فيما يخص بطاقة مراقبة حضور العمال، أو تنبيه العاملين المقصرين في عملهم.

اختبار الفرضيات

- تلعب أنظمة التكاليف دورا هاما في متابعة عناصر التكاليف وقياسها في المؤسسة الصناعية: من خلال الجانب النظري اتضح بأن أنظمة التكاليف تلعب دور هاما في متابعة عناصر التكاليف، كما اتضح أن المؤسسة محل التطبيق تعتمد على طريقة التكاليف الكلية في حساب تكاليفها.
- يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بديلا حديثا عن طرق التكاليف التقليدية: من خلال الدراسات والأبحاث في العديد من المؤسسات أثبتت دقة هذا النظام في قياس وتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة، كما تبين من خلال الدراسة عدم المعرفة التامة بالنظام.

- تعتمد إدارة التكاليف بالمؤسسة محل التطبيق على بيانات أنظمة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج، اتخاذ القرارات، تسعير المنتجات، والرقابة على التكاليف: حيث بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن أهم سبب لوجود نظام تكاليفي بالمؤسسة هو احتياج الإدارة للمعلومات التكاليفية بشأن المنتجات المربحة والمنتجات ذات المردودية الضعيفة، وهذا بشأن اتخاذ القرارات بشأنها، وكذا التسعير على أساس التكلفة، ومن ثم مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات الإدارية؛

خاتمة

في الختام يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

- اعتماد المؤسسة طريقة التكاليف الكلية في تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة عدم المعرفة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛
- من خلال تحليل إجابات أفراد العينة تبين بأن إدارة المؤسسة تعتمد بشكل كبير على مخرجات نظام التكاليف لأغراض القياس، واتخاذ القرارات، والتسعير وكذا الرقابة على التكاليف.

توصيات

ويمكن عرض جملة من التوصيات التالية:

- الاطلاع على الطرق الحديثة في مجال إدارة التكاليف، لما أثبتته الدراسات والأبحاث في دقته في تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة؛
- التركيز على إثبات عناصر التكاليف وتسجيلها بدقة أكثر من خلال استخدام التكنولوجيا لتحسين سرعة انتقال المعلومة؛
- تطوير أنظمة التكاليف بما يتلاءم مع متغيرات البيئة الصناعية.

(2017, 7 03). تم الاسترداد من <http://hp.myway.com/totalrecipesearch/ttab02/index.html>

F.Engel,F.Kletz. (2005). *Cours De Comptabilite Analytique*. France: Ecole De Mines De Paris.

إسماعيل يعي التكريتي. (2010). *محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق*. عمان الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

خليل محمود الرفاعي وآخرون. (2009). *أساسيات المحاسبة المالية*. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع. سوزان رسي عبد، و جبرائيل كحالة. (2013). نظام التكاليف المبيني على الأنشطة دراسة حالة على المركز العربي الطبي. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 9(4).

سيد عطا الله السيد. (2013). *التدريب المحاسبي والمالي*. عمان، الأردن: دار اليا للناشر. صالح رزق، و عطا الله خليل بن داود. (2013). *مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملي*. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.

صلاح الدين عبد المنعم مبارك، زينات محمد محرم، و الأميرة ابراهيم عثمان. (2003). *محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية*. الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر الأريطة.

عاطف الأخرس وآخرون. (2001). *محاسبة التكاليف الصناعية*، ، ، ، عمان، الأردن: دار البركة.

عبد الرزاق محمد قاسم. (2004). *تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية*. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.

عبد الناصر نور، و عليان الشريف. (2002). *محاسبة التكاليف الصناعية*. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع. عماد يوسف أحمد الشيخ، و عبد الحكيم مصطفى محمود جودة. (2007). تطبيق نظام التكاليف المبيني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية. *جامعة العلوم التطبيقية خاصة، المحرر (المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية*، 10(1).

فخر نواف ، و خليل الدليمي. (2002). *محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار 2)*. عمان، الأردن: الدار العلمية الدولية. فؤاد أحمد محمد العفيري. (2010). مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية. *الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية-تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرين*. السعودية: كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

قاسم إبراهيم الثبيتي، و وزياذ يعي. (2003). *نظام المعلومات المحاسبية*. العراق: وحدة الحدا للناشر.

محمد صالح المؤذن. (2002). *مبادئ التسويق*. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

نضال محمد رضا الخلق، و إنعام محسن حسن زويلف. (2007). *التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة (دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني)*. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، 21(1).

نور الدين زعبيط . (2004). *حساب التكاليف عن طريق محاسبة النشاطات*. (جامعة منتوري، المحرر) *المجلة العالمية للترجمة الحديثة* (2).

هاشم أحمد عطية. (2000). *محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

(2017, 7 03) <http://hp.myway.com/totalrecipesearch/ttab02/index.html> تم الاسترداد من

F.Engel,F.Kletz. (2005). *Cours De Comptabilite Analytique*. France: Ecole De Mines De Paris.

إسماعيل يحيى التكريتي. (2010). *محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق*. عمان الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

خليل محمود الرفاعي وآخرون. (2009). *أساسيات المحاسبة المالية*. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع. سوزان رسبي عبد، و جبرائيل كحالة. (2013). نظام التكاليف المبيني على الأنشطة دراسة حالة على المركز العربي الطبي. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 9(4).

سيد عطا الله السيد. (2013). *التدريب المحاسبي والمالي*. عمان، الأردن: دار اليا للناشر. صالح رزق، و عطا الله خليل بن داود. (2013). *مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملية*. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.

صلاح الدين عبد المنعم مبارك، زينات محمد محرم، و الأميرة ابراهيم عثمان. (2003). *محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية*. الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر الأزيارطة.

عاطف الأخرس وآخرون. (2001). *محاسبة التكاليف الصناعية*، ، ، ، عمان، الأردن: دار البركة. عبد الرزاق محمد قاسم. (2004). *تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية*. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. عبد الناصر نور، و عليان الشريف. (2002). *محاسبة التكاليف الصناعية*. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع. عماد يوسف أحمد الشيخ، و عبد الحكيم مصطفى محمود جودة. (2007). تطبيق نظام التكاليف المبيني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية. *جامعة العلوم التطبيقية خاصة، (المحرر) المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية*، 10(1).

فخر نواف ، و خليل الدليبي. (2002). *محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار 2)*. عمان، الأردن: الدار العلمية الدولية. فؤاد أحمد محمد العفري. (2010). *مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية. الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية-تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرين*. السعودية: كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

قاسم إبراهيم الثبيتي، و وزياي يحيى. (2003). *نظام المعلومات المحاسبية*. العراق: وحدة الحدباء للنشر. محمد صالح المؤذن. (2002). *مبادئ التسويق*. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

نضال محمد رضا الخلق، و إنعام محسن حسن زوليف. (2007). *التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة (دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني)*. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، 21(1). نور الدين زعيبيط . (2004). *حساب التكاليف عن طريق محاسبة النشاطات*. (جامعة منتوري، المحرر) *المجلة العالمية للترجمة الحديثة* (2).

هاشم أحمد عطية. (2000). *محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.