

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras
Mohamed Chérif Messadia University
Souk-Ahras



جامعة محمد الشريف مساعديت
سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

السنة الجامعية: 2023/2022

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

أهمية إستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة
- دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الإقتصادية-
لولاية سوق أهراس

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

من إعداد

سديرة رحيمة

و

رزقي نور الهدى

لجنة المناقشة

جامعة محمد الشريف مساعديت

الرتبة العلمية : أستاذ

الرئيس : رقايقية ف.ز.

جامعة محمد الشريف مساعديت

الرتبة العلمية : أستاذ

المشرف : سوالم صلاح الدين

جامعة محمد الشريف مساعديت

الرتبة العلمية : أستاذ محاضر قسم أ

المناقش : عزالدين.ف

رقم: 2023/.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم
الحمد لله الذي وهبنا التوفيق و السداد و منحنا الثبات و أماننا على إتمام هذا العمل
نتوجه بخالص الشكر و عظيم الامتنان إلى كل من :

- الأستاذ الفاضل سوالم صلاح الدين الذي أشرفه على هذا البحث و منحنا التوجيهات و

الدعم

- و أكرمنا بنصحه طوال فترة التريص لإتمام هذا البحث ، أطال الله عمره و زاده علما و

تقديرا .

- أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير على مجهوداتهم المبذولة لدعمنا

- و توجيهنا .

- الأساتذة محكمي الاستبيان الكرام لما كان لهم من نصح و توجيه : الأستاذ بهلول نور

الدين ،

- الأستاذ حسناوي بلال ، الأستاذة رفايكية فاطمة الزهراء حفظهم الله .

و كذا شكر كل من الإطارات و عمال بالمؤسسات محل الدراسة و كذا أعضاء اللجنة

المناقشة الكرام .

و كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل .

إهداء

الحمد لله الذي يسر البدايات و أكمل النهايات و بلغنا الغايات

الحمد لله الذي ما تم جهد إلا بعونه و ما ختم سعي إلا بفضلله

فالله لك الحمد قبل أن ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا لأنك وفققتني لإتمام ما كان بالأمس حلما و الآن بفضلك أصبح عنائي للعين قرّة .

أهدي هذا العمل إلى :

أهدي تخرجي إلى من أحمل اسمه بكل فخر إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ، إلى من بذل جهد السنين إلى من أعطاني و لم يزل يعطيني بلا حدود أدامك الله لي سندا ثابتا في كل خطوات حياتي

"أبي" حفظه الله .

إلى الإنسانية التي رأنتي بقلبها قبل عينها ، و حضنتني أحشاؤها قبل يديها

إلى ظلي الذي أوي إليه في كل حين ، التي غمرتني بحبها و من أرتقي بدعائها إلى أسمى المراتب ، إلى من اختصت بالجنة لتكون تحت أقدامها

"أمي" التي طالما تمننت أن تقر عينها برؤيتي في يوم كهذا أدامك الله لي و حفظك .

إلى من شددت عضدي بهن فكانوا لي ينابيع و كنت من كل ينبوع أستقي لأرتقي إلى من ساندوني بكل حب عند ضعفي و تعبي وزرعوا لي التفاؤل في دربي أخواتي "فايزة ، مريم ، حنان ، إيمان ، أمينة"

و بالأخص إلى أختي التي كانت مصدر دعم لي و تشجعتني في كل مرة كنت أقع فيها

حتى و هي بعيدة و التي كنت أتمنى أن تكون معي في هذا اليوم "حنان" دمتي لي سندا و حفظك الله .

نور الهدى

و إلى أزواج أخواتي الأعزاء : "وليد ، محمد ، يزيد "

إلى ملائكتي أحباب و غاليات قلب خالتهن الصغيرة أولاد أخواتي العزيزين

" إياد ، ميرال ، ليليان ، أنس "

حفظهم الله

إلى من لم تربطني بهم علاقة نسب إلى من أنجبتهم لي الحياة صديقات بل أخوات
لطالما كانوا سندا لي دائما و داعمات و لو بكلمة تشجيع أو ابتسامة إلى الذين زرعو التفائل
في دربي ، إلى صديقاتي الغاليات :

"مروة" صديقتي الحنونة رغم أنها بعيدة إلا أن ذلك لم يؤثر على حبها و دعمها لي دمتي
لي غاليتي و رفيقة دربي .

"رحيمة" صديقتي و شريكتي في هذا المشوار رغم التعب و بعض المصاعب إلا أنك كنت
دائما تقويني و متفائلة لإكمال ما نحن عليه اليوم أدامك الله لي رفيقة الدرب.

"شريفة" صديقتي المتفائلة دائما التي تمنحيني القوة و التشجيع و أن كل صعب سيمر
أدامك الله لي رفيقة الدرب .

حفظكم الله لي و أدامكم .

ممتنة لهم جميعا و لكل من كان عوننا و سندا لي في هذا الطريق حتى و لو بكلمة أو بدعاء
فلولاهم لما كنت هنا بفضلهم بعد فضل الله عز وجل .

نور الهدى

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

اشكر الله عز وجل أولا وأخيرا الحمد لله ما انتهى درب ولا ختم جهد ولا تم سعي إلا بفضل
الحمد لله وكفى الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية لا شيء مثل
فرحة التخرج بعد مشوار طويل وتعب شديد كانت سنين ثقال ولكن انتهت بسرعة، والصلاة
والسلام على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى بعد :

ها أنا اليوم أختم بحث تخرجي بكل ما لدي من همة ونشاط وبداخلي كل تقدير وامتنان لكل
شخص كان له الفضل في مسيرتي وقدم لي المساعدة ولو بالكلمة الطيبة

إلى التي رأني قلبها قبل عينيها، وحننتني أحشأؤها قبل يديها، إلى شجرتي التي لا تذبل
، إلى الظل الذي أوي إليه في كل حين إلى قرة عيني إلى من جعلت الجنة تحت قدميها إلى
التي حرمت نفسها وأعطتني ومن نبع حنانها سقتني إلى من وهبتني الحياة "أمي"

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا إلى من كان قوتي معلمي الأول وسندي
الثابت في كل خطوات حياتي مصدر فخري وسعادتي الذي لا أرى الدنيا إلا به "أبي"
العزيز شفاه الله وأطال في عمره

إلى جسر المحبة والعطاء والصدق والوفاء إلى التي أمسكت يدي حين توقفت الحياة عن مد
يدها لي أختي "ريان" إلى أخي حبيب قلبي "أدم"

إلى من كان سندي وكان بئر أسراري إلى من وقف معي أخي وابن خالتي "إسلام"

إلى صديقتي التي جمعتني بها أجمل الصدف في الحياة التي ساندتني ووقفت معي في جميع
حالاتي "نور الهدى"

إلى صديقات المواقف لا السنين شريكات الدرب الطويل والطموح البعيد إلى من زالوا من
طريق أشواك الفشل.. من كانوا دوما موضع الاتكاء في عثرات الحياة وكانوا حضنا وسندا
ومنارة وزرعوا لي التفاؤل في دربي "جيهان، بثينة، رندة، أمال، شريفة، حنان"

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي، وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي

أخيرا تحقق ما كان بالأمس حلما

فאלهم اجعله نهاية خير وبداية طريق أعظم



المخلص



الملخص :

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة محاسبة تكاليف تدفق المواد و مفهومها و أهميتها و مجالات استخدامها و المصطلحات ذات العلاقة ومبررات الاهتمام بها ، وذلك بهدف تطويرها للمساعدة على فهم الآثار البيئية و المالية و كذا إتخاذ القرارات حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مدى أهمية استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة في المؤسسات الاقتصادية، تم بناء نموذج الدراسة وفرضياته اعتمادا على الدراسات السابقة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المحاسبين ورؤساء المصالح و مهنيين، ثم تم تحليل نتائج الاستبيان عن طريق البرنامج الإحصائي spss ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: بأن دور محاسبة تكاليف تدفق المواد هو التسيير و التخطيط والرقابة على عناصر التكاليف و مساعدة على إتخاذ القرارات، كما أوصت الدراسة بأن اعتماد محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل المؤسسات الاقتصادية كأداة و مؤشر لتخفيض التكاليف بتوفيرها لمعلومات بكل شفافية و مصداقية عن تكاليف المواد و الطاقة .

الكلمات المفتاحية : محاسبة تكاليف تدفق المواد ، محاسبة التكاليف ، إدارة التكلفة ، أدوات إدارة التكلفة .

Abstract:

The aim of the study was to identify the nature of the accounting of material flow costs and their concepts and their importance and Areas of use, related terminology and reasons for attention, to develop them to help understand environmental and financial impacts and decision-making as a problem. Study on the importance of using material flow cost accounting to support cost management systems in institutions economic.

The study model and its hypotheses were built on the basis of previous studies, The study was based on the analytical descriptive curriculum, in which the study community emerged from a group Accountants, Heads of Interests and Professionals.

the results of the questionnaire were then analysed by means of the SPSS statistical programme, the study achieved several results, the most important of which is that the role of accounting Material flow costs are management, planning and control of cost elements and decision-making, the study has also recommended that the adoption of the accounting of the costs of material flow by the economic institutions as tool and indicator to reduce the costs by providing information in a transparent way and Credibility on the material costs and energy.

Keywords: material flow cost accounting, cost accounting, cost management, cost management tools.



الفهرس



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	البسمة
	الشكر و التقدير
	الإهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات و الرموز
07-01	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري - حول محاسبة تكاليف تدفق المواد -
09	مقدمة الفصل
10	المبحث الأول : عموميات حول محاسبة تكاليف تدفق المواد
10	المطلب الأول : ماهية محاسبة تكاليف تدفق المواد
13	المطلب الثاني : أهداف و مبادئ و فوائد mfca
15	المطلب الثالث : المقومات الأساسية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد
18	المبحث الثاني: مسار تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد
18	المطلب الأول : مراحل وخطوات تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد
19	المطلب الثاني : محاسبة تكاليف تدفق المواد كنظام للمعلومات
20	المطلب الثالث : مميزات و منافع محاسبة تكاليف تدفق المواد
22	المبحث الثالث: مجال تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد
22	المطلب الأول : الخسارة حسب نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد
22	المطلب الثاني : محاسبة تكاليف تدفق المواد و خسائر الفاقد
23	المطلب الثالث : مجالات تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وفق محاسبة تكاليف تدفق المواد
28	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

30	مقدمة الفصل
31	المبحث الأول : مفاهيم حول محاسبة التكاليف
31	المطلب الأول : ماهية محاسبة التكاليف
35	المطلب الثاني : تبويب عناصر التكاليف
39	المطلب الثالث : مزايا ومقومات محاسبة التكاليف
43	المبحث الثاني : أساسيات حول إدارة التكلفة
43	المطلب الأول : إدارة التكلفة و تطورها
44	المطلب الثاني : أهمية و أهداف إدارة التكلفة
46	المطلب الثالث : خصائص إدارة التكلفة
47	المبحث الثالث : أدوات إدارة التكلفة
47	المطلب الأول: الطرق التقليدية لإدارة التكلفة
54	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لإدارة التكلفة
62	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بأدوات إدارة التكلفة
64	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس
66	مقدمة الفصل
67	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مؤسسات ميدان الدراسة
67	المطلب الأول: التقديم بمؤسسات ميدان الدراسة
96	المطلب الثاني : منتجات مؤسسات ميدان الدراسة
71	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسات الدراسة
76	المبحث الثاني : الإطار المنهجي لميدان الدراسة
76	المطلب الأول : المنهج المتبع في الدراسة
78	المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
80	المطلب الثالث : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
82	المبحث الثالث : تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة
82	المطلب الأول : خصائص أفراد العينة
87	المطلب الثاني : تحليل فقرات الاستبيان
94	المطلب الثالث : دراسة الارتباط لاختبار بيرسون و t.test و anova لمخاور الدراسة

100	خلاصة الفصل
102	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
37	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط	(1-2)
77	مقياس ليكارت الحماسي	(1-3)
78	المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي	(2-3)
79	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	(3-3)
81	اختبار ألفا كرونباخ للمتغير المستقل	(4-3)
81	اختبار ألفا كرونباخ للمتغير التابع	(5-3)
81	اختبار ألفا كرونباخ للمتغيرين	(6-3)
82	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(7-3)
83	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(8-3)
84	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	(9-3)
85	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(10-3)
86	توزيع أفراد العينة الخبرة المهنية	(11-3)
87	نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات محاسبة تكاليف تدفق المواد	(12-3)
91	نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات نظم إدارة التكلفة	(13-3)
95	معامل الارتباط بيرسون لمحاور الدراسة	(14-3)
96	اختبار فرق المتوسطات t.test	(15-3)
97	اختبار تأثير الفئة العمرية على إجابات محاور الدراسة	(16-3)
97	اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة	(17-3)
98	اختبار تأثير المستوى الوظيفي على إجابات محاور الدراسة	(18-3)
99	اختبار تأثير الخبرة العملية على إجابات محاور الدراسة	(19-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	الرقم
13	مفهوم تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA	(1-1)
16	نموذج التدفق	(2-1)
35	التبويب الطبيعي	(1-2)
61	مخطط نظام الإنتاج في الوقت المحدد	(2-2)
70	مخطط عملية الإنتاج	(1-3)
74	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الهلال	(2-3)
75	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENAP	(3-3)
82	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(4-3)
83	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(5-3)
84	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	(6-3)
85	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(7-3)
86	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(8-3)
94	سلم معامل الارتباط بيرسون	(9-3)

قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
استمارة الاستبيان	(01)
قائمة الأساتذة المحكمين	(02)
طلب إجراء التريص الميداني	(03)
مخرجات spss	(04)

قائمة الاختصارات و الرموز

المختصر باللغة الانجليزية	المختصر	المختصر باللغة العربية
Material flow cost accounting	MFCA	محاسبة تكاليف تدفق المواد
Environmental managment accounting	EMA	المحاسبة البيئية الادارية
Activity based costing	ABC	محاسبة التكاليف على أساس النشاط
Activity based managment	ABM	الإدارة على أساس النشاط
Target costs	TC	التكلفة المستهدفة
Total quality managment	TQM	إدارة الجودة الشاملة
Just in time	JIT	نظام الإنتاج الآني
Total quality control	TQC	هدف الرقابة على الجودة الشاملة
Value chain analysis	VCA	تحليل سلسلة القيمة
Statistical package social for science	SPSS	برنامج التحليل الإحصائي



حقائق



توطئة :

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تغيرات سريعة في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية مما حتم على المنشآت الصناعية ضرورة إنتاج منتجات تتميز بانخفاض تكلفتها فضلا عن جودتها العالية، لما تواجهها من تحديات كبيرة من أجل تحسين الكفاءة ، مما دعا هذه المنشآت إلى البحث عن أساليب وتقنيات حديثة لمواجهة هذه التغيرات.

تعد تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد أحد أهم هذه التقنيات الحديثة القادرة على مواجهة تحديات المنافسين، والاستجابة لتطلعات المنشأة في تخفيض المواد والطاقة والحد من النفايات و الخسائر كما توفر معلومات تساهم في مساعدة المنشأة على إنتاج منتجات ذات جودة عالية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف لها قيمة، حيث يتم العمل على إيجاد وتفعيل طرق التحسين لرفع جودة المنتج الإيجابي وتخفيض تكلفته و الحد من المنتج السلبي والعمل على التخلص منه.

وتعتبر إدارة التكلفة منهج متكامل يشمل العديد من الأدوات والأساليب منها التقليدية والتي تعمل على تخفيض التكاليف والتي كانت الأمثل لعدة سنوات ، وهو الأسلوب الأكثر شيوعا ، حيث ظهرت هذه الطرق التقليدية في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم. كما أن إطلاق مصطلح التقليدية على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تعد تطبق حاليا في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة وهذه الطرق مازالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغير الإطار الاقتصادي والاجتماعي للمحيط والتي لم تعد تتلاءم معه.

ونظرا لعدم كفاءتها تم التخلي عن هذه الأساليب المألوفة في الإدارة ولقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث إلى ظهور أنظمة حديثة تمكنها من التعامل مع هذه المتغيرات والتي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف و تحسين الجودة ،ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام العديد من الباحثين، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافه من قيم لنظم التكاليف التقليدية ، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الأنظمة التي تستعمل كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة وتحقيق الربح، ومن هنا خلق مجال الربط بين

محاسبة تكاليف تدفق المواد ودورها في دعم نظم إدارة التكلفة حيث تساهم هذه الأخيرة في تحسين العملية الإنتاجية و حسن سيرها على جميع الأصعدة بأقل التكاليف و بأحسن جودة .

1- طرح الإشكالية :

انطلاقا مما تطرقنا إليه و بناء على الصورة المتسلسلة و الموضحة لعالم ظهور محاسبة تكاليف تدفق المواد و نظم إدارة التكلفة يتبين لنا طرح الإشكالية التالية :

ما مدى أهمية استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة في المؤسسات

الاقتصادية ؟

و لمعالجة الموضوع أكثر و يجب طرح هذه التساؤلات الفرعية :

- ما أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد في المؤسسات الاقتصادية ؟
- ما هي الأساليب المحاسبية المعتمدة في تحديد التكلفة ؟
- ما هي العلاقة التي تربط محاسبة تكاليف تدفق المواد بمختلف أنظمة إدارة التكلفة ؟
- كيف تساهم محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحسين العمليات الإنتاجية ؟

2- فرضيات الدراسة :

بغرض الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية : لاستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد أهمية كبيرة في دعم نظم إدارة التكلفة .
ومنها تنبثق الفرضيات التالية :

- تتمثل أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد في التقليل من الأضرار و تحسين الجودة في الإنتاج ؛
- تتوزع الأساليب المستخدمة في تحديد التكلفة في طرق تقليدية و طرق حديثة ؛
- هناك علاقة تكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد و نظم إدارة التكلفة ؛
- تساهم محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحسين العملية الإنتاجية بتقليل الفاقد و تحسين النوعية و الجودة بطرق رشيدة .

3- أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة في كون محاسبة تكاليف تدفق المواد mfca تعد من المواضيع الجديدة نسبيا ، و يمكن القول أن أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد يكمن دورها في الحد من الخسائر في عمليات الإنتاج و التحسين المستمر للعملية الإنتاجية بأقل

التكاليف و بجودة عالية ، وذلك من خلال دورها في دعم نظم إدارة التكلفة و عليه اتخاذ القرارات الصائبة بخصوص العمليات الإنتاجية لدى المؤسسات .

4- أهداف الدراسة : يهدف هذا البحث إلى :

- تباين الإطار النظري لكل من محاسبة تكاليف تدفق المواد و أنظمة إدارة التكلفة ؛
 - أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد في المؤسسات الاقتصادية ؛
 - تطور و اختلاف طرق إدارة التكلفة لتحسين الإنتاج ؛
 - دراسة مدى إمكانية الاستفادة من معلومات mfca لتخفيض التكلفة ؛
 - إبراز أهمية نظم إدارة التكلفة التقليدية و الانتقال لطرق الحديثة .
- 5- أسباب اختيار الموضوع : تعود أسباب اختيار الموضوع إلى عوامل ذاتية و عوامل موضوعية:

5-1- الأسباب الذاتية :

- كون الموضوع يندرج ضمن تخصص المحاسبة و التدقيق ؛
- الرغبة الشخصية في التعرف على محاسبة تكاليف تدفق المواد و أنظمة إدارة التكلفة؛
- الرغبة في التطلع على أنواع المحاسبة و التعرف عليها بشكل مفصل .

5-2- الأسباب الموضوعية :

- أهمية الموضوع و حداته ؛
- لم يتم التطرق لهذا الموضوع سابقا ؛
- يعتبر موضوع مهم للتعرف على محاسبة تكاليف تدفق المواد و نظم إدارة التكلفة .

6- الدراسات السابقة :

بغية دعم الموضوع و الحصول على معلومات تساعدنا في تحديد توجهاتنا ، قمنا بالرجوع إلى مجموعة من الدراسات و الكتب والمقالات العلمية المتمثلة في :

6-1- د. وليد حمدي الحسيني يونس ، إطار مقترح لاستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد mfca في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة ، المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية و التجارية، المجلد الثالث -العدد الثاني ، يوليو 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة باستخدام المعلومات التي توفرها محاسبة تكاليف تدفق المواد بنوعيتها من معلومات اقتصادية و بيئية ، و قد تناولت الدراسة الجانب المحاسبي لنظام الإنتاج الحالي من الفاقد و اعتبار mfca مكملا لهذا النظام و مدخلا محاسبيا له ، تمثلت مشكلة البحث في أثر معلومات mfca بنوعيتها الاقتصادي و البيئي في تخفيض تكلفة المنتج ، كما اتبعت هذه الدراسة اختبار إحصائي و ذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة من

عاملين في مؤسسة ، أما النتائج المتوصل لها من هذه الدراسة أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تمثل إحدى أدوات الإدارة البيئية تركز على تخفيض مخلفات الضارة بالبيئة و تخفيض التالف و المعيب في المنتج الذي قد يحدث .

6-2- محمود موسى عبد العال ، دراسة اختبارية لمدى إدراك المستخدمين لمنفعة معلومات محاسبة تكاليف تدفق المواد و دورها في دعم فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد و تحسين الأداء المالي و البيئي ، جامعة الإسكندرية ، مجلة المحاسبة و المراجعة ، العدد الأول 2019.

تناول هذا البحث مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد كونها واحدة من الاتجاهات الحديثة ضمن أنظمة قياس التكاليف و هدفها الأساسي تحقيق التوازن بين البعدين المالي و البيئي ، و تمثلت مشكلة البحث في مدى أهمية و منافع تطبيق mfca ماليا و بيئيا و دوافع تحقيق تكامل بين mfca و فلسفة إنتاج خالي من الفاقد ، حيث توصلت النتائج إلى أن مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد تعتبر ذات قيمة في توفير معلومات بشأن حجم و قيمة فاقد المواد و الطاقة و أماكن حدوثه و بالتالي تمثل دور هام في مساعدة متخذي القرارات التي تكفل تحقيق الخفض الايجابي للتكلفة و بالتالي يكون الإنتاج الخالي من الفاقد ، حيث اتبعت هذه الدراسة أساليب إحصائية للوصول للنتائج يمكن من خلالها التعرف و إثبات فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد .

6-3 د . حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2010.

تظهر أهمية هذا الكتاب من خلال دراسة لهيكل تكاليف الجودة في الشركات و بشكل خاص التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتحقيق الجودة في منتجاتها و ضبطها و الرقابة عليها ، و دراسة لإمكانية استخدام الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف للوصول إلى المستوى الأمثل من تكاليف الإنتاج و بما يحقق أهداف المنشأة الإستراتيجية ، و التحسين المستمر بشكل موسع في ضبط المنتج و كذلك الكفاءة الإنتاجية و حذف الضياع الناتج عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

6-4 د. رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف مفاهيم .. مبادئ .. تطبيقات ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الطبعة الثالثة ، عمان ، 2005.

تمثلت أهمية هذا الكتاب في إبراز أهمية محاسبة تكاليف و كذا الأنظمة التقليدية و الحديثة المستعملة لتحديد التكاليف حيث : تساعد محاسبة تكاليف الإدارة على القيام بوظائفها المختلفة في تخطيط و تقييم الأداء و توجيه و رقابة اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة اللازمة لتسيير أعمال المنشأة و لنجاح هذه المحاسبة اعتمدت على نظريات تقليدية و من ثم تم الانتقال إلى النظريات الحديثة و ذلك ناتج عن التطور الاقتصادي الحاصل و ذلك من أجل حساب الأرباح و الخسائر و تحسين الإنتاج بأقل تكلفة و أحسن جودة.

6-5 حابي أحمد دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010/2011.

تتميز طرق محاسبة التكاليف بأهمية بالغة في التحكم في التكاليف و تحسين فعالية التسيير ، و تنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و الحصول على الأرباح و تعظيمها ، و لتحقيق كل هذا و يجب البحث عن طرق و أساليب و أنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد و المبادئ بقصد معرفة نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ، حيث تطرقت هذه الدراسة إلى التعريف بالطرق التقليدية و مزاياها و عيوبها و من ثم الأسباب و الدوافع التي أدت إلى الانتقال للأساليب الحديثة و كيفية ظهورها، حيث تبين أنه لا يوجد اختلاف بينهما إلا في أسلوب معالجة التكاليف الغير مباشرة .

• الدراسات الأجنبية :

6-6 Hilton Ronald , managérial accounting creating value in a dynamic business environment, sixth edition , the MC grow – hill companies inc ,USA, new york ,2005

تمثلت أهمية هذا الكتاب في التعريف بأساسيات المحاسبة الادارية و كذا تسهيل المفاهيم المتعلقة بإدارة

التكلفة و أهميتها و أهدافها ، كما تم عرض محاسبة التكاليف و مبادئها و أهدافها و كذا التقنيات الجديدة لحساب التكاليف، و هذا من أجل المساعدة في إدارة المنظمة بالشكل السليم و تعزيز فهم الأساليب و التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة و منه اتخاذ القرارات الصحيحة و اللازمة، كما تم تحديث الأدوات و الطرق التقليدية لتقدير التكاليف و ذلك من أجل مواكبة الابتكار و التطور التكنولوجي .

كما تميزت دراستنا عن باقي الدراسات بأنها موضوع جديد نوعا ما حيث قمنا في هذه الدراسة بمحاولة معرفة كيفية مساهمة محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة و كذا العلاقة التي تربط المتغيرين ببعضهم البعض حيث لم يتم التطرق لها في المواضيع السابقة و هذا ما قمنا بإثباته في الجانب التطبيقي للدراسة .

7- حدود الدراسة :

– البعد الزمني : 2023/04/01 إلى 2023/04/30

– البعد المكاني : (مؤسسة الوطنية للدهن ، مطاحن الهلال) ولاية سوق أهراس .

– البعد البشري : عينة من الأعوان المحاسبين و رؤساء المصالح في المؤسسات الاقتصادية .

– بعد الأداة : تم الاستعانة بالاستبيان

8- منهج الدراسة :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة ، كونه يدرس الظواهر أو المشكلات العلمية من خلال القيام بوصفها على طبيعتها ، و تهدف دراستنا إلى التعرف على محاسبة تكاليف تدفق المواد و دورها في دعم نظم إدارة التكلفة ، أما الجانب التطبيقي للدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي ، كونه طريقة منهجية مرتبة حيث يقوم فيها الباحث بدراسة موضوع ببيئته الطبيعية ، و يدعمه في ذلك بالقيام بجمع الكم الذي يراه مناسباً من البيانات و المعلومات ، و من ثم توضيح العلاقة بين

متغيرات البحث في صورة أسئلة أو فروض ، و بعد ذلك استخدام أدوات التحليل الإحصائية التي تناسب طبيعة بيانات البحث ، و يلي ذلك وضع النتائج المتوصل لها ، ثم ينتهي الباحث بصياغة الحلول التي يرى من وجهة نظره أنها مناسبة ، و يعتبر المنهج الأنسب لوصف الظاهرة و صفا دقيقا ، و تحليل البيانات التي تم جمعها و تفسيرها و الربط بينها للوصول إلى الاستنتاجات التي يبنى عليها الحل المقترح حيث تساهم في إثراء موضوع الدراسة .

9- هيكل الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة ، حيث تم تفصيل الفصول كالتالي :

✓ **الفصل الأول : الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد** ، حيث تم التطرق فيه للتعريف بمحاسبة تكاليف تدفق المواد mfca و أهميتها و أهدافها و كذلك مسار تطبيقها في المؤسسات و مميزاتها و منافعها .

✓ **الفصل الثاني : الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها** ، تناولنا في هذا الفصل بداية بالتعريف بمحاسبة التكاليف و مدى أهميتها و أهدافها و تصنيفاتها ، ثم تطرقنا إلى التعرف على إدارة التكلفة و خصائصها و ما تقدمه من أهمية ، و من ثم قمنا بالتعريف بأدوات إدارة التكلفة التقليدية و ما يميزها و عيوبها و كيفية الانتقال للطرق أو الأدوات الحديثة و العلاقة التي تربط بين محاسبة تكاليف تدفق المواد بأدوات إدارة التكلفة .

✓ **الفصل الثالث : الدراسة الميدانية** ، وهي نتائج تجربة إحصائية توصلنا من خلالها إلى مضمون بحثنا ، حيث قمنا بالتعريف بالمؤسسات محل الدراسة ثم منهج و عينة الدراسة و منه الوصول إلى نتائج الدراسة و مناقشتها بالاعتماد على اختبارات برنامج التحليل الإحصائي SPSS 22 .

10- صعوبات الدراسة :

لا تخلو هذه الدراسة كغيرها من الدراسات من الصعوبات التي واجهت السير الحسن لعملية البحث و نذكر منها :

- قلة المراجع كون المتغير الأول موضوع حديث نوعا ما ؛
- خلو الرصيد المكتبي من المراجع و مصادر حول محاسبة تكاليف تدفق المواد و أهميتها في تحسين نظم إدارة التكلفة ؛
- صعوبة توزيع و جمع استمارات الاستبيان من المؤسسات محل الدراسة ؛
- عدم تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد في المؤسسات محل الدراسة ؛
- غياب خلفية نظرية و محاسبية لمفاهيم عينة الدراسة و للمفاهيم الأساسية لموضوع البحث .

المفصل الأول

تمهيد :

تعتبر محاسبة تكاليف تدفق المواد (Mfca) بمثابة اتجاه محاسبي جديد معني بتوفير المعلومات التي تساعد الشركات في الحصول على فهم أفضل للآثار البيئية والمالية لما تؤديه الشركة من ممارسات وعمليات تتعلق باستهلاك المواد والطاقة ويرتبط مضمون هذا المدخل بتتبع وتقييم عملية تدفق المواد المادية في الشركة وتخصيص التكاليف المناسبة المرتبطة بهذا التدفق، وفي ضوء ما يوفره هذا المدخل من معلومات التي بدورها تساعد في اتخاذ القرارات، والتي من شأنها مساعدة الشركات في إدخال التغيرات الملائمة على تلك الممارسات والعمليات، وبصورة تمكن من تحقيق التحسينات المطلوبة ومساعدة القائمين على إدارة تلك الشركات في التعرف على الفرص المتاحة لتحقيق وفورات مالية والحد من الآثار البيئية السلبية المرتبطة بعمليات استهلاك المواد . ولذلك يأتي هذا المدخل استكمالاً للممارسات القائمة في مجال الإدارة البيئية وتحديد المحاسبة الإدارية البيئية .

وعليه يستهدف هذا الفصل استعراض للأدبيات المرتبطة بمحاسبة تكاليف تدفق المواد ومدى أهميتها في معالجة جميع أنواع الإنتاج وتقليل من الآثار السلبية والمخاطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة، كما حاول هذا الفصل الوقوف على عوامل نجاح محاسبة تكاليف تدفق المواد ومميزاتها ومنافعها بشكل يمكن من الاستفادة منها في عملية الإنتاج لأي مؤسسة .

منتها بكيفية تحسين الجودة وتخفيض التكلفة بطرق رشيدة وفق محاسبة تكاليف تدفق المواد، ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل كالآتي :

- المبحث الأول: عموميات حول محاسبة تكاليف تدفق المواد
- المبحث الثاني: مسار تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد
- المبحث الثالث: مجال تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

تعود أهم دوافع المؤسسات في تبني المحاسبة البيئية إلى دواعي اقتصادية بعد الإلزامية القانونية إن وجدت، إذ تسعى المؤسسات إلى اعتماد أدوات تسمح لها بالموازاة مع احترامها للمتطلبات البيئية رفع الفعالية الإنتاجية ومنها خفض التكاليف. حيث تعتبر طريقة " محاسبة تكاليف تدفق المواد " أداة فعالة تمكن المؤسسات من تحقيق هذين الهدفين في آن واحد رغم صعوبة التوفيق بينهما، حيث اعترف بها سنة 2011 من طرف المنظمة العالمية للتقييس "ايزو" و صدر معيار الإيزو 14051 في شهر سبتمبر من نفس السنة .

المطلب الأول: ماهية محاسبة تكاليف تدفق المواد

سننطلق في هذا المطلب لتعريف بمحاسبة تكاليف تدفق المواد وأهميتها وكذا أساسيات تطبيقها في المؤسسات.

1/ تعريف: لقد ألحقت بمحاسبة تكاليف تدفق المواد mfca العديد من التعاريف لعل أهمها :

- وسيلة للقياس المادي و النقدي لتدفق مخزون المواد الداخلة في مسار الإنتاج و تعتبر من أهم أدوات المحاسبة البيئية الإدارية EMA، و تصنف ضمن طرق "محاسبة التكاليف البيئية " ¹.
- كما تركز محاسبة "Mfca" على استعمال التدفق و المصير النهائي للمواد المستعملة، الطاقة ، الماء و النفايات ، و هذا لأهمية تتبع هذه التدفقات في التسيير و ذلك لسببين أساسيين هما :
- من الناحية البيئية: الارتباط المباشر لاستعمال المواد الأولية ، الطاقة و الماء مع الآثار البيئية لنشاط المؤسسة .
- من الناحية الاقتصادية: تمثل تكلفة شراء المواد، الطاقة و الماء النسبة الأكبر من تكلفة الإنتاج لذا فإن المؤسسة بحاجة إلى الوصول إلى الاستغلال الأمثل لهذه المواد لتخفيض هذه التكلفة و بالتالي تحسين الأداء المالي.²

¹-Ramona rieckhof,annebergmann,edeltraud guenther, "interrelating material flow cost accounting with managment control systems to introduce resource efficiency into strategy"journal of cleaner production doi : 10,1016,10,2014,p6.

²- ملاك خديجة ، درهون هلال، محاسبة تكاليف تدفق المواد "mfca" كأداة للرفع من الأدائين "البيئي و الاقتصادي"مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البلدة 2 - العدد19، ديسمبر 2018، ص 151.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

- كما تعرف أيضا : " محاسبة تكاليف تدفق المواد بأنها أداة للمحاسبة و الإدارة البيئية تساعد على معرفة العيوب بالإنتاج لأنها تجعل الأنشطة الإنتاجية أكثر شفافية فيما يتعلق بتدفق و مخزونات المواد و الطاقة للشركة إذ تركز على كيفية تدفق المواد و الطاقة و التكاليف المرتبطة بها من المدخلات إلى المخرجات.¹

- وعرفت أيضا : " هي إحدى أدوات المحاسبة الإدارية البيئية التي تدعم إدارة المنشأة بمعلومات عن حجم الفاقد والمعيب في المنتج، وتتبع تدفق المواد و الطاقة ابتداء من عملية الشراء للمواد من الموردين، ومرورا بهذه العمليات وانتهاءها بالمخرجات، لتزود إدارة المنشأة بمعلومات اقتصادية وبيئية.²

- وعرفها كوفانيكوف **Kovanicova** بأنها : " طريقة جديدة لقياس التكاليف تهدف إلى تقليل كل من التكاليف و الآثار البيئية في الوقت نفسه و تحسين إنتاجية العمل و تعزيز القدرة التنافسية للشركة ".³

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محاسبة تكاليف تدفق المواد هي عبارة عن : أسلوب من أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يحقق القياس السليم لتكلفة المنتجات ، و يساعد في تحديد مجالات عدم الكفاءة في استخدام الموارد من خلال تتبع و قياس تدفقات المواد و الطاقة في شكل كمي و مالي، مما يخلق فرصا أفضل لرقابة و تخفيض التكلفة و تقليل الآثار السلبية على البيئة في الوقت نفسه ومن ثم يعزز القدرة التنافسية للشركات و يحقق لها الاستدامة .

2/ أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد :

تبرز أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد عبر تحسين المنهج المحاسبي الحالي على المستويين الآتيين :⁴

• **المستوى الاقتصادي:** تركز تكاليف تدفق المواد في المقام الأول على تكلفة المواد، كونها عنصرا مهما جدا في المنشآت الصناعية مقارنة بغيرها، ففي ظل نظم المحاسبة التقليدية لا تتوفر معلومات كافية ومفصلة عن

¹ - زينة حمزة غالي، استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد "mfca" لتقليل تلف الإنتاج ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، العدد 67 ، جامعة تقنية الجنوبية - المعهد التقني الناصرية ، جوان 2021 ، ص 272.

² - وليد حمدي الحسيني يونس ، إطار مقترح لاستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد mfca في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)، المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية و التجارية ، المجلد الثالث - العدد الثاني - الجزء الثاني ، يوليو 2022 ، ص 662.

³ - عبد الناصر، عبد الطيف محمد نصير، دور مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحقيق الاستدامة للشركات المصرية (دراسة حالة في شركة مصر للإسمنت) ، مجلة البحوث المالية و التجارية - المجلد 21- العدد الرابع ، أكتوبر 2020 ، ص 215.

⁴ - وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، إطار مقترح المتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد و محاسبة استهلاك موارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، مجلة البحوث المالية ، المجلد 21- العدد الثالث - يوليو 2020 ، ص-ص 518، 519.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

تكلفة المواد، وكيفية مرورها في المنشأة، أما في ظل تدفق المواد يتم توضيح تكاليف المواد بشكل أكبر وأدق من خلال ربط بيانات الوحدات المادية مع الوحدات المالية .

• **المستوى البيئي:** تركز على تخفيض التكلفة عبر تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة ، مما ينتج عن هذا التخفيض تأثيرات بيئية إيجابية ، إذ أن استخدام المواد والطاقة بشكل أفضل من شأنه أن يقلل من النفايات والانبعاثات التي تؤثر على البيئة ، لذا تعد محاسبة تكاليف تدفق المواد مهمة جداً للإدارة يمكن من خلالها تعظيم الكفاءة الاقتصادية وتحسين الفوائد البيئية .

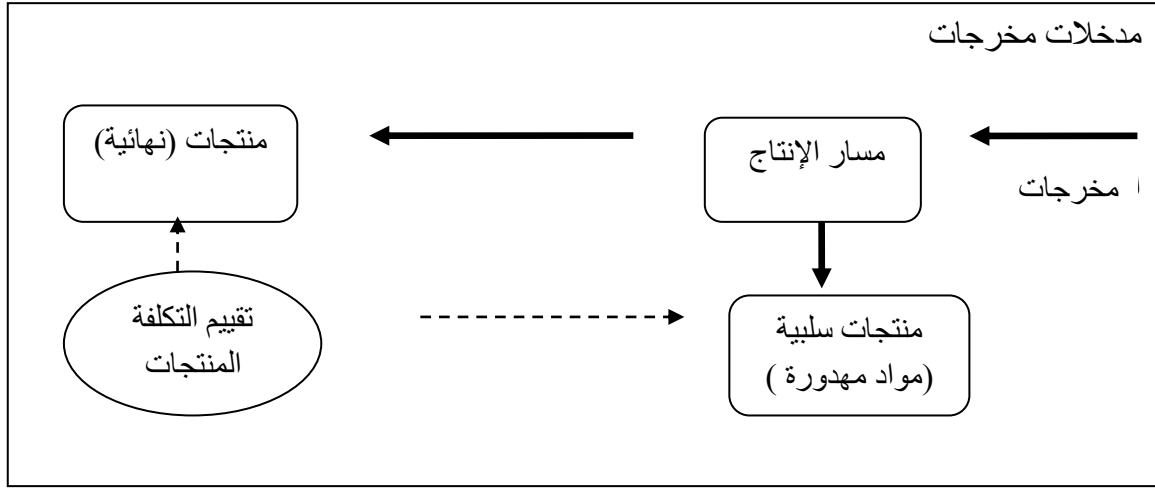
3/ أساسيات تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد " MFCA " :

تقوم محاسبة تكاليف تدفق المواد على مبدأ موازنة المواد، أي على مبدأ تساوي كمية المدخلات من المواد الأولية مع مجموع كمية المنتجات و المواد المهذورة (المخلفات)، ولتطبيق هذه الطريقة يستوجب تحديد تدفقات المواد في كل مرحلة من مراحل الإنتاج و توضيح كمية المخلفات من خلال مسار الإنتاج، حيث يتم التقسيم بين المواد التي تعد جزءاً من المنتج النهائي بما في ذلك المنتجات الثانوية والمواد التي يكون مصيرها نفايات. تأتي مرحلة إرفاق التكاليف كخطوة موائية ، حيث لا تقتصر هذه التكاليف على تكلفة المدخلات من المواد فقط وإنما تعداها إلى تكاليف المعالجة كتكلفة اليد العاملة و مصاريف الإهلاك... تحمل هذه التكاليف على المنتجات والمخلفات من المواد . يعترف بالنفايات (مخلفات المواد) من خلال هذه الطريقة على أنها منتجات أخرى غير مسوقة¹ ، فيما يلي شكل توضيحي يبين مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد.

¹ ملاك خديجة، درهمون هلال، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 152، 153.

شكل رقم (1-1):

مفهوم تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA



Source : katsuhiko kokubu et autres .iso 14051. Pour une comptabilité des flux de matières . iso managment systems .www.iso.org/ims .date de consultation :

25/12/2015.

تسعى محاسبة تكاليف تدفق المواد إلى إعطاء معلومات واضحة حول التكاليف التي تتكبدها المؤسسة على المنتجات السلبية (نفايات) و بالتالي فهي تعتبر معلومات ذات أهمية بالنسبة للمسيرين لمساعدتهم في اتخاذ قرارات مناسبة للتقليل من هذه المنتجات السلبية التي تؤثر سلبا على الأداء الاقتصادي و البيئي على حد سواء.

المطلب الثاني: أهداف و مبادئ و فوائد mfca:

سنتناول في هذا المطلب كل من أهداف محاسبة تكاليف تدفق المواد و مبادئها الأساسية و فوائدها .

1/ الأهداف :

- وفقا للمعيار الدولي ISO, 14051 فإنالهدف الرئيسي لمحاسبة تكاليف تدفق المواد هو تحفيز و تدعيمجهود الشركات لتحسين أدائها المالي و البيئي و ذلك من خلال الآتي¹:
1. زيادة شفافية تدفقات المواد و استخدام الطاقة ، و التكاليف البيئية .
 2. تحديد مجالات عدم الكفاءة في عمليات الشركة و فهمها .
 3. دعم القرارات الإدارية في مجالات مثل : هندسة العمليات، تخطيط الإنتاج، رقابة الجودة، تصميم المنتج إدارة سلسلة التوريد .

¹ - عبد الناصر، عبد اللطيف محمد نصير، مرجع سبق ذكره ، ص 217.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

4. تحسين التنسيق و التواصل داخل أقسام الشركة بشأن تدفقات المواد و استخدام الطاقة .

5. الوصول إلى تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة .

6. تحسين الرقابة الإدارية في الشركات .

يتضح مما سبق أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تهدف إلى تحقيق الاستدامة للشركات من خلال التركيز على التنسيق بين الأهداف المالية و البيئية في الوقت نفسه.

2/ مبادئ محاسبة تكاليف تدفق المواد :

من المعيار (ISO 14051) تشتمل على فهم تدفق المواد و استخدام الطاقة من اجل إنشاء نموذج لتدفق المواد يوضح تحركات المواد واستخدام الطاقة لجميع المراكز الإنتاجية أي معرفة إذا ما يجري تخزين المواد أو معالجتها أو استخدامها¹.

1. ربط البيانات المادية و النقدية: يجب ربط عملية صنع القرار البيئي و المالي داخل الشركة بجمع البيانات الناتجة عن الكميات المادية للمواد و استخدام الطاقة و البيانات المتعلقة بالتكاليف المرتبطة بها و دجت هذين النوعين من البيانات باستخدام نموذج تدفق المواد .

2. ضمان دقة البيانات و إمكانية مقارنتها : يجب جمع كل البيانات المتعلقة بتدفقات المواد و قياسها في وحدات قياس دقيقة لأغراض التحليل و المقارنة إذ يجب استخدام هذه البيانات لموازنة تدفقات المواد للمدخلات و المخرجات لتحديد ما إذا كانت هناك أي فجوات كبيرة في البيانات .

3. تقدير التكاليف للخسائر المادية .

4. يجب تقدير إجمالي المرتبطة بالخسائر المادية بدقة إذ يجب أن تحمل هذه التكاليف إلى الخسائر المادية التي ولدت التكاليف و ليس إلى المنتجات.

3/ فوائد محاسبة تكاليف تدفق المواد :

هناك مجموعة من الفوائد التي تقدمها MFCA وهي²:

- تخصيص التكلفة والحد من الأثر البيئي السيئ و تحسين كفاءة استخدام المواد و الطاقة بخفض النفايات و تقليل استخدام المواد و الطاقة في الإنتاج .
- تعتبر MFCA كحافز لتطوير منتجات جديدة و استخدام التقنيات الحديثة .

¹ - زينة حمزة غالي، مرجع سبق ذكره ، ص 273.

² -وليد حمدي الحسيني يونس، مرجع سبق ذكره ، ص 663.

- تعزز MFCa من جودة معلومات المنشأة، بربط البيانات المادية بالمالية .
- زيادة الدافعية لدى الموظفين و الإدارة لبناء هيكلية شاملة لتدفقات المواد .

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد

وفقا لرأي **May and Guenther**: فإن مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد يستمد مقوماته من

الاقتصاد البيئي والمحاسبة الإدارية البيئية ومحاسبة الاستدامة و الإنتاج النظيف و تتمثل هذه المقومات في:¹

1. مركز الكمية (**Quantity center (QC)**): يعد مفهوم مركز الكمية أحد المفاهيم التي استخدمت على نطاق واسع في أدبيات المحاسبة الإدارية البيئية منذ حقبة الثمانينات من القرن الماضي ،وقد استخدم هذا المفهوم أيضا في إطار مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد ليكشف عن تدفقات المواد و استخدام الطاقة في شكل كمي . ووفقا للمعيار ISO, 14051 يعرف مركز الكمية على أنه " جزء أو أجزاء محددة من العملية و التي يتم فيها تحديد المدخلات و المخرجات في صورة وحدات مادية و مالية . و عادة ما تكون مراكز الكمية هي المناطق التي يتم فيها تخزين المواد أو تداولها ،و أقسام الإنتاج و نقاط الشحن ،كما يخدم مركز الكمية كأساس لأنشطة جمع البيانات الكمية و المالية " .

يتضح مما سبق أن مراكز الكمية تنقسم إلى مراكز كمية إنتاجية و مراكز كمية داعمة أو مساعدة للمراكز الإنتاجية . كما أنها تعد خطوة مهمة لتحديد و حصر الموارد و التكاليف .

2. التوازن المادي (الكمي) **Mass Balance** : يعد الهدف من تحقيق هذا التوازن هو تتبع الموارد

عبر أنشطة الشركة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد من الناحية الاقتصادية و البيئية .

و يستند مبدأ التوازن الكمي إلى قوانين الديناميكا الحرارية و التي تفترض أن المواد و الطاقة لا تفنى و لا تستحدث من عدم، بل تتحول فقط. هذا يعني أن المواد و الطاقة التي تدخل الشركة يمكن تتبعها بكميات دقيقة (متكافئة)، إما في شكل زيادة في المخزون أو تترك الشركة في صورة منتجات جيدة أو فاقد. ووفقا لفلسفة مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد يجب تحقيق التوازن الكمي لكل مركز كمية. فالمواد أو الطاقة التي تدخل مركز الكمية تغادر في نهاية المطاف هذا المركز إما في صورة منتجات جيدة أو في شكل فاقد أو تؤدي إلى زيادة في المخزون علاوة على ذلك من ناحية المثالية ، ينبغي تتبع جميع المواد داخل حدود التحليل و قياسها كميًا . ومع ذلك في الواقع يمكن استبعاد المواد ذات الأهمية البيئية أو المالية المحدودة .

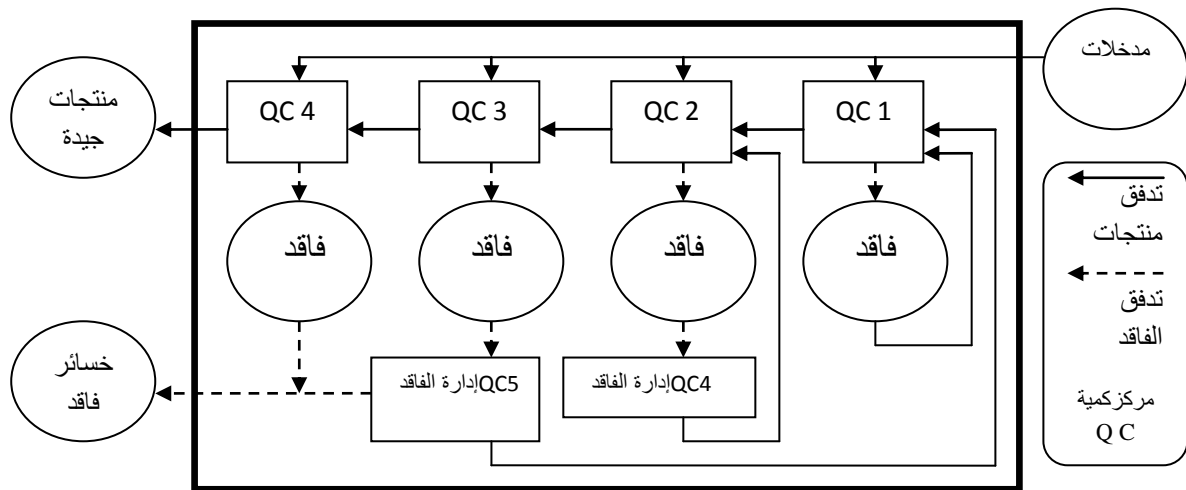
¹ - عبد الناصر، عبد اللطيف محمد نصير، مرجع سبق ذكره، ص 217 - 220.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

3. نموذج التدفق **Flow model**: في إطار مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد يتم تمثيل جميع مراكز الإنتاج، إعادة التدوير، و الأقسام الداعمة بنماذج مرئية توضح مراكز الكمية التي تتدفق خلالها المواد و تستهلك الطاقة و ذلك داخل الحدود المختارة لإجراء التحليل. و يشير إلى أن الحدود المختارة لإجراء التحليل يمكن أن تكون عملية واحدة أو عمليات متعددة أو المصنع بأكمله أو حتى سلسلة التوريد بأكملها. و في سياق تصميم نموذج التدفق، تعد نمذجة الطاقة أمرا في غاية الأهمية لما لها من طبيعة تختلف عن طبيعة المواد. و هنا يشير إلى قضية مهمة تقتضي الحذر عند نمذجة الطاقة، و هي كيفية تقدير الطاقة المطلوبة في عملية الإنتاج كميًا، وتعرف هذه الطاقة بالطاقة الفعالة أو الطاقة المرغوب فيها، حيث تعد عامل أساسي لعمليات الإنتاج، و بالتالي فهي ذات علاقة قوية بالمرحلات. أما الحصة المتبقية من الطاقة فتعرف على أنها فاقد الطاقة و الذي يعد بمثابة تدفق طاقة غير مرغوب فيه و الذي يعالج كخسارة.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن القياس الكمي لتدفقات الطاقة الفعالة و الطاقة المفقودة يعوقه حقيقة أن هذين النوعين من التدفقات يتركا العملية عادة في نفس الشكل المادي و لا يمكن لكميائهما أن تقاس مباشرة لذلك يجب أن تحسب أو تقدر بشكل مناسب، و يوضح الشكل الآتي نموذجا لتدفقات المواد و الطاقة:

شكل رقم (1-2): نموذج التدفق



المصدر: عبد الناصر، عبد الطيف محمد نصير، دور مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحقيق الاستدامة للشركات المصرية (دراسة

حالة في شركة مصر للإسمنت)، مجلة البحوث المالية و التجارية - المجلد 21- العدد الرابع، أكتوبر 2020، ص 219

يتضح من الشكل السابق أن نموذج التدفق يساهم في تحديد النقاط التي يمكن أن يحدث فيها الفاقد ومن ثم يحقق الشفافية في التدفقات، كما أن المخرجات التي تتدفق بين مراكز الكميات هي المخرجات الجيدة.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

أما الفاقد في الموارد في كل مركز كمية إذا كان قابل لإجراء عمليات إعادة التدوير عليه فيظهر كمدخلات مرة أخرى لمراكز الكمية ، أما إذا لم يكن في الإمكان إجراء عمليات تدوير عليه فيظهر كفاقد (خسائر) ولا ينتقل إلى المرحلة التالية من المعالجة . كما يتضح أيضا أن جميع تكاليف إدارة الفاقد داخل مركز الكمية تعالج كخسائر فاقد بحكم أنها ناتجة عن هذا الفاقد .

المبحث الثاني: مسار تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد

تتبع المؤسسة تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد، وذلك بتنفيذ مراحلها بالترتيب وتتبع خطواتها بدقة وكونها نظام للمعلومات فهي تعمل للوصول لأعلى المستويات لتوفر هذا النظام على أدق المعلومات مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات الصحيحة، وبهذا يمكن التمتع بجميع مميزات ومنافع محاسبة تكاليف تدفق المواد، التي من ضمنها الوصول إلى اقل التكاليف وتجنب الخسائر المالية و الاستغلال المثالي لجميع الموارد المتاحة.

المطلب الأول: مراحل وخطوات تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد

سنستطرق في هذا المطلب لمراحل محاسبة تكاليف تدفق المواد و خطوات تطبيقها في المؤسسات .

1/ مراحل محاسبة تكاليف تدفق المواد :

يتم تطبيق نظام تكاليف تدفق المواد من خلال مرحلتين كل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات كالتالي:¹

- **المرحلة الأولى:** وتتضمن تطبيق لمفاهيم تطبيق تكاليف تدفق المواد وتحليل كفاءة العملية التشغيلية فيما يتعلق باستخدام الموارد، وتتضمن هذه المرحلة مجموعة خطوات لتنفيذ تدفق المواد بالاعتماد على دورة التحسين المستمر التي أوضحتها ISO كالتالي :

أ- **التخطيط:** وهي مشاركة الإدارة في تحديد الخبرة الضرورية للدراسة، ووضع الحدود لها، وتحديد الفترة الزمنية لجمع بيانات تكاليف تدفق المواد، بالإضافة إلى تحديد مراكز التكلفة المناسبة .

ب- **التنفيذ:** وهي كل العمليات الفرعية كتحديد المدخلات والمخرجات لكل مركز تكلفة داخل تكاليف تدفق المواد وتحديد تدفقات المواد والطاقة بوحدات عينية ومالية لعناصر تدفق المواد الأربعة (تكاليف المواد والطاقة والنظام وإدارة النفايات).

ج- **التحقق:** وتتضمن مرحلتين فرعيتين هما التفسير والتلخيص لبيانات تدفق المواد، ونقل نتائجهما، فيمكن التعرف على مراكز التكلفة بالتعرف على خسائر المواد المؤثرة بيئيا أو ماليا .

د- **التصحيح:** وتتضمن تحليل للخطوة الثانية (التنفيذ)، بالتركيز على تحديد وتقييم فرص التحسين وكمية لتحليل تدفق المواد يمكن وصف حجم وأثر والدوافع التي أدت إلى حدوث الخسائر في المواد .

- **المرحلة الثانية:** تتمثل هذه المرحلة في تطبيق كل الأدوات اللازمة لتحسين الأداء البيئي والمالي، ويتم استخدام الأساليب الهندسية لخلق المنتج وتحسين العملية، حيث يتم تقديم الأدوات المتعلقة بالإنتاج والتوزيع،

¹ وليد حمدي الحسيني يونس، مرجع سبق ذكره، صص 663، 664.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

وأدوات المرتبطة بالإنتاج المستدام التي تهدف لتحسين استخدام وتطوير العمليات التنظيفة والمنتجات والخدمات لتحسين أداء العملية التشغيلية وتقليل الخسائر .

2/ خطوات تنفيذ تكاليف تدفق المواد :

تتضمن خطوات تنفيذ محاسبة تكاليف تدفق المواد في¹ :

- **إشراك الإدارة وتحديد الأدوار والمسؤوليات** : تبدأ المشاريع الناجحة عادة بدعم من إدارة الشركة لذلك يجب على الإدارة العليا أن تبدأ بتخطيط وتنفيذ تدفق المواد بفهم نموذج تدفق المواد وتعيين الأدوار والمسؤوليات بما في ذلك إنشاء فريق تنفيذ مشروع تدفق المواد وتوفير الموارد ومعرفة التقدم بالعمل ومراجعة النتائج، واتخاذ قرار بشأن تحسين العمليات بناء على نتائج تدفق المواد .

- **نطاق وحدود العملية وإنشاء نموذج تدفق المواد**: يجب تحديد حدود تدفق المواد بالتركيز على منتجات أو عمليات محددة في البداية قبل توسيع التطبيق لمنتجات أخرى إذ يجري تبسيط التحليل وتحقيق نتائج أفضل فيمكن أن تقتصر الحدود على عملية واحدة أو عمليات متعددة ومن الأفضل أن تكون العملية أو العمليات المختارة للتنفيذ الأولى هي تلك التي لها آثار بيئية واقتصادية كبيرة محتملة. بعد تحديد الحدود يجب تصنيف العملية في مراكز كمية باستخدام معلومات العملية وسجلات الشراء. ويعد مركز الكمية جزءا من العملية التي يجري فيها تحديد المدخلات والمخرجات. في معظم الحالات تمثل مراكز الكمية أجزاء من العملية التي يجري فيها تحويل المواد بينما لا تشير تكاليف تدفق المواد إلى الفترة التي يجب خلالها جمع البيانات للتحليل، يجب أن تكون طويلة بما فيه الكفاية للسماح بجمع بيانات.

المطلب الثاني: محاسبة تكاليف تدفق المواد كنظام للمعلومات

دفعت الانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية المنشآت الحديثة إلى تنفيذ استراتيجيات جديدة للحد من الفاقد، وعدم وجود نظام جيد يوفر معلومات عن ذلك الفاقد، سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة فيما يتعلق بالحد منه لذا لا بد من توفر معلومات دقيقة لغرض لاتخاذ قرارات صحيحة وخلافا للمحاسبة التقليدية، فإن نظام تكاليف تدفق المواد سمح بتوفير كل من البيانات المحاسبية وغير المحاسبية عن النفايات لتخزينه في قاعدة بيانات مركزية حيث تعد تكاليف تدفق المواد طريقة محاسبية تزود أصحاب المصالح والجهات المهتمة بالمنشأة بمعلومات جديدة، يمكن استخدامها في دعم وصناعة القرارات التي تمكن مستخدميها من السعي نحو الإجراءات

¹ - زينة حمزة غالي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 273، 274.

التصحيحية لقياس تدفقات المواد وافترض مقاييس تؤدي للوصول إلى مستويعال من التحسين لعمليات الإنتاج وذكر (herslova et al 2011) أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تعد منهجية لتوفير بيانات أدق وتحسين نظم المعلومات في المنشأة، حيث لا تقوم بتخفيض تكاليف المواد فحسب، بل تعمل علة معالجة النفايات والتخلص منها.¹

المطلب الثالث: مميزات و منافع محاسبة تكاليف تدفق المواد

بصفة عامة تتمثل أهم مميزات مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد في توفير معلومات بشأن عناصر الإسراف داخل العملية الإنتاجية، وبالتالي توفير دوافع للمديرين لاتخاذ السبل والتدابير التي تكفل خفض تكاليف التشغيل وذلك عن طريق الحد من فاقد المواد والخسائر المادية، وبالتالي تحقيق العديد من المنافع المالية يكون مردها في المقام الأول إلى استخدام الموارد المتاحة (الاستخدام الأمثل).

ومن هنا يمكننا إدراج أهم مميزات ومنافع تطبيق تكاليف تدفق المواد كالاتي²:

- تحسين جودة نظام المعلومات حيث يتم توفير معلومات أكثر تفصيلا يمكن من خلالها تحقيق المقابلة بين البيانات المادية والمالية؛
- يترتب على معرفة الآثار البيئية والمالية دعم عملية التقييم والمتابعة ، وذلك بما يساعد في اتخاذ القرارات التي تدعم تحقيق التوازن بين البعدين البيئية والاقتصادي؛
- يوفر حوافز دوافع لتطوير منتجات جديدة أو إعادة هندسة العمليات ؛
- يوفر معلومات تساعد في تقييم أداء الأفراد والأقسام بما يدعم أنظمة الرقابة الإدارية ؛
- بموجبه يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المخرجات سواء كانت منتجات أو فاقد المواد بعكس المدخل التقليدية والتي تقوم على أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة فقط ؛
- يعتبر مدخل ملائمة للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم لأنه بسيط ويسهل تطبيقه ؛
- يعتبر أحد أدوات إدارة التكلفة فهو بمثابة أسلوب يمكن من خلاله قياس الفاقد في المواد وما يرتبط به من تكاليف ؛

¹ - زينة حمزة غالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 664، 665.

² - محمود موسى عبد العال، دراسة اختباريه لمدى إدراك المستخدمين لمنفعة معلومات محاسبة تكاليف تدفق المواد ودورها في دعم فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد و تحسين الأدائين المالي و البيئي، جامعة الإسكندرية ، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول 2019، ص ص 106-108.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

- يمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات لتفعيل عملية إدارة سلاسل التوريد والعلاقات مع العملاء، وخاصة في الأجلين المتوسط والطويل ؛

- يعمل على توفير المعلومات التي تساعد على تحديد ما إذا كانت المبيعات تغطي التكاليف التي تحملتها الشركة في سبيل ذلك بخلاف محاسبة التكاليف التقليدية، فإذا تم الاعتراف بالفاقد من حيث الكمية، تدرج تكاليفه "الخسائر المادية" كجزء من إجمالي تكلفة الإنتاج. حيث يركز على تحديد وتمييز التكاليف المرتبطة ب "المنتجات" وتلك المرتبطة ب " الخسائر المادية " .

ومن وجهة نظر الباحث فإن أهم ما يميز مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد هو قدرته على تحقيق نوع من التوافق بين المصالح، وهو واحد من أهم مبادئ المحاسبة الإدارية البيئية، وبموجب هذا المبدأ يمكن لنا من خلال تطبيق المدخل الجديد تحقيق نوع من التوازن بين نتائج الأدائين البيئي والمالي، فضلا عن تحقيق نوع من التوافق بين احتياجات فئات مختلفة من أصحاب المصالح، فهو يضمن في طياته بعدا هاما يتعلق بالتنمية المستدامة. والدليل على ذلك أن المنافع البيئية تأتي مصاحبة لما حققته الشركة من منافع مالية، أو بمعنى آخر لا تتحمل الشركة تكاليف إضافية لتحقيق تلك المنافع .

ويلخص الباحث مما سبق إلى أن :مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد يتصف بسهولة تطبيقه ويمكن من خلاله التعرف على كمية وقيمة الفاقد في المواد والطاقة وهي تشكل نسبة كبيرة في العديد من الصناعات. وبالتالي نستطيع من خلال ما يوفره هذا المدخل من معلومات التعرف على فرص التحسين الممكنة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تكفل تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بما يمكن في النهاية من تخفيض تكلفة المنتج وتحسين النتائج المالية .

المبحث الثالث: مجال تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد

يعتبر مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد ذو قيمة في توفير معلومات بشأن حجم وقيمة فاقد المواد والطاقة وأماكن حدوثه وبالتالي يكون لهذه المعلومات دورا هاما في مساعدة متخذي القرار في اتخاذ القرارات التي تكفل تحقيق الخفض الايجابي للتكلفة ومن ثم يكون لذلك تأثيرا ايجابيا على الأدائين المالي والبيئي للشركة .

المطلب الأول: الخسارة حسب نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد

تعتبر الخسارة حسب نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد بأنها الفرق بين المدخلات والمخرجات على أساس التوازن المادي حيث يركز نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد على العلاقة بين كل من المدخلات والمخرجات في عمليات الإنتاج، وميزة تطبيقها هو ترجمة الخسائر المادية لتحويلها إلى بيانات مالية حيث يمكن أن يشجع ذلك الأفراد الإداريين ليكونوا على دراية بخسائر الإنتاج، لذلك فإن تخفيض الإنتاج السلبي جوهر عمل تكاليف تدفق المواد. ولا تقتصر تكاليف تدفق المواد على استخدام المواد بشكل فعال في الإنتاج فحسب، ولكن بإمكانها أن (تدعم مهندسو التصميم وأخصائيو تطوير المنتج) بالمعلومات عن الخسائر لتخفيض حجم الفاقد قبل عمليات التصميم، ويمكن حصر الخسائر بالأنواع التالية:¹

أ / خسائر المواد أثناء المعالجة مثل (الجدولة والخراطة) والمنتجات المعيبة ؛

ب/ المواد الإضافية مثل (المذيبات والمواد المتطايرة والمنظفات)؛

ج/ المواد الخام والأعمال قيد التنفيذ ومخزون المواد التي تم التخلص منها .

المطلب الثاني: محاسبة تكاليف تدفق المواد و خسائر الفاقد

في ظل نظم محاسبة التكاليف المعيارية يمثل الفرق بين المدخلات و المخرجات في مرحلة تصميم المنتج و تطويره فاقد هذا الفاقد إذا كان لا يمكن تجنبه بسهولة و يتوقع استرداده من الأرباح المتوقعة في هذه الحالة يمكن تجاهله، ومن ثم يتم وضع العديد من المعايير و التقديرات بناء على هذا الافتراض، وعلى ذلك تعتبر الموارد المستخدمة بمعدلات أعلى من المعيار خسارة، فالشركات لا تعترف بالفاقد الناتج عن طبيعة العمليات الصناعية الموجودة بالفعل وطبيعة تصميم المنتج كخسائر وإنما يتم الاعتراف به كتكاليف تحمل على المنتج .

على النقيض، فإن مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد أسهم في تقديم تفسير مختلف لخسائر الفاقد من خلال تقييم الفاقد على قدم المساواة مع المنتجات الجيدة، حيث يقصد بالفاقد جميع الموارد الاقتصادية التي

¹ - وليد حمدي الحسيني يونس، مرجع سبق ذكره ، ص 664.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

لمتحول إلى منتجات جيدة وتغادر مركز الكمية دون أن تضيف قيمة، ومن ثم يقصد بالفاقد النفايات والقصاصات والمنتجات المعيبة وأي هدر في الموارد.

إن الميزة الأبرز في هذا المدخل هي توسيع نطاق خسائر الفاقد لتشمل الاعتراف بالفاقد الحتمي كخسارة وليس كتكلفة وتستند هذه الفلسفة على فرضية أن الفاقد في أي عملية إنتاجية يعني عدم كفاءة العملية . ومن ثم يجب إيجاد تدابير مناسبة للوصول إلى هدف (صفر فاقد) أو لتخفيض الفاقد قدر الإمكان، وذلك بهدف الحصول على أعلى مستوى من الكفاءة في استخدام الموارد .

أضف إلى ذلك، أن خسائر الفاقد من منظور مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد لا تقتصر فقط على تكاليف التخلص من الفاقد، بل تشمل أيضا تكلفة شراء المواد المفقودة وتكاليف تشغيل ومناولة وتخزين الفاقد وتكاليف إعادة التدوير ومن ثم يعد مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد وسيلة فعالة للتعرف على الخسائر التي قد تمر دون أن يتم ملاحظتها .¹

المطلب الثالث: مجالات تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وفق محاسبة تكاليف تدفق المواد

أولا: محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعمها للمنشأة بمعلومات اقتصادية وبيئية

أدت التطورات في بيئة الأعمال الحديثة إلى ضرورة توفير معلومات دقيقة وملائمة من أجل اتخاذ القرارات لمواجهة التحديات التي تتعرض لها المنشآت، إذ أن أنظمة محاسبة تكاليف تدفق المواد أصبحت لا تتلاءم مع طبيعة المعلومات اللازم توفرها من أجل اتخاذ القرارات المختلفة في بيئة الأعمال الحديثة وأصبحت المنشآت غير قادرة على المنافسة في ظل التغيرات الحالية وأصبح من الضروري البحث على أدوات جديدة لإدارة التكاليف² إذ أن المنشآت شهدت في الفترة الأخيرة تحديات كبيرة من أجل تحسين كفاءة الأعمال من خلال توفير معلومات يمكن عبرها تقليل استخدام المواد والطاقة، حيث تم اقتراح تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد بكونها تقنية إدارية محاسبية من أجل القيام بذلك .

¹ - عبد الناصر، عبد اللطيف محمد نصير، مرجع سبق ذكره ، ص 220 .

² - عبد اللطيف ناصر، خلف مصطفى حسن، أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 12- العدد 102، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2018، ص 112.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

إلى أن هذه تقنية توفر معلومات تهدف إلى دعم التحليلات التي توجه تدفقات المواد والطاقة واتخاذ القرارات المختلفة لتحسين كفاءة الموارد وعمليات تخفيض التكلفة، فهي تدمج بين الأهداف البيئية والاقتصادية في آن واحد من أجل المساهمة في المواد والطاقة بشكل أقل وأكثر دقة وكفاءة .

إلى أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تعمل على توفير كافة المعلومات المتعلقة بكميات وتكلفة المنتج السلي حيث تقوم بالتحقق من الأرصدة في كل عملية يتم القيام بها مما يتيح من تقديم معلومات للإدارة عن المعلومات للإدارة عن المدخلات الرئيسية لكل عملية وعدد المنتجات التي قامت هذه المدخلات بإنتاجها فضلا عن كمية النفايات التي تولدت أثناء العملية التصنيعية، حيث تكون لديها معلومات بشكل تفصيلي عكس النظم التقليدية، وبينت دراسة إلى وجود نقص في التكامل في قواعد بيانات المنشأة في أقسامها المختلفة وسببه هو عدم تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد لالتقاط المعلومات المتعلقة بتكاليف النفايات ومن ثم فإن تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد داخل المنشأة وتكامله مع أنظمة تخطيط الموارد سيؤدي إلى توافر معلومات كافية حول كمية وتكلفة النفايات مما يمكن إدارة المنشأة من اتخاذ القرارات المناسبة من أجل الحد أو التخلص منها، كما تركز محاسبة تكاليف تدفق المواد أيضا على تخصيص تكاليف الإنتاج إلى التدفقات المادية الخاصة بها، فهي لا تقوم بحساب التكاليف البيئية أو معالجة النفايات أو الوقاية الكاملة أو الإدارة البيئية فقط، بل تعمل على قياس تكاليف المنتج الإيجابي والمنتج السلبي أيضا مما يمكن إدارة المنشأة من القدرة على تخفيض تكاليفه وآثاره البيئية أو الحد منها، كما تركز محاسبة تدفق المواد على تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة في العملية التصنيعية، الأمر الذي سوف يقلل من حجم النفايات والانبعاثات التي تؤثر على البيئة، ومن ثم سيتم المحافظة على البيئة من التلوث نتيجة الحد من المخلفات والانبعاثات وإنتاج منتجات خالية من العيوب، إذ تمثل تكاليف تدفق المواد تقنية مهمة للإدارة البيئية، إذ يتم تحقيق الفوائد البيئية عبرها حتى ولو لم يكن هناك للمنشأة نية متعمدة في ذلك. ويرى الباحث أن تكاليف تدفق المواد تمكن المنشآت من الحصول على معلومات تساعد على النجاح نظم الإدارة البيئية، وتزيد من فرص التخفيض أو الحد من التأثيرات البيئية السيئة خلال المراحل المختلفة لإنتاج المنتج، وتخفيض حجم المخلفات الناتجة عن ممارسة المنشأة لعملياتها مما يتحقق لها الكفاءة البيئية والمساعدة من التوافق مع متطلبات الجودة البيئية والوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، وبالتالي يحقق لها تأثير مباشر لتحسين الأداء البيئي والاقتصادي لهذه المنشآت¹.

¹ - وليد سمير عبد العظيم الجبلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 522-523.

ثانيا: محاسبة تكاليف تدفق المواد ودعمها لعمليات تحسين القدرات التنافسية للمنشأة

تلعب المعلومات التي توفرها محاسبة تكاليف تدفق المواد دورا هاما في دعم عمليات تحسين الجودة وتخفيض المخلفات لا سيما كونها توفر معلومات مختلفة عن تلك التي توفرها الأدوات التقليدية، إذ تعمل على توفير المعلومات لإدارة المنشأة عن تدفقات المواد والطاقة وحصر الفاقد والمعيب في المنتجات وتساعد على اتخاذ القرارات من أجل الحد منها مما يخدم أهداف التحسين الجودة وتخفيض التكلفة كأحد الأبعاد الرئيسية في تحقيق الميزة التنافسية "تعرف الميزة التنافسية بأنها التقنية أو المهارة أو المورد البشري المتميز الذي يتيح للمنشأة إنتاج منافع وقيم للعملاء بشكل يزيد عما يقدمه المنافسين، ومن أبعاد الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، المرونة، الاستجابة، الإبداع، التسليم).¹

1- تخفيض التكلفة: إن خفض التكلفة أو التكلفة الأقل هو الهدف الأساسي للمنشآت التي تتنافس من خلال بعد التكلفة، وحتى المنشآت التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى فإنها تحاول تحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها كما أن ميزة تخفيض التكلفة للمنتجات يسهم في زيادة الطلب إليها، وأما إذا لم تقم المنشأة بتخفيض تكلفة منتجاتها فإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض هامش الربح لديها.²

وتعد محاسبة تكاليف تدفق المواد أداة مصممة من أجل تخفيض التأثيرات والتكاليف البيئية في آن واحد وكأداة لصنع القرار من قبل المدراء التنفيذيين والمديرين في الموقع، إذ تقوم محاسبة تكاليف تدفق المواد بتتبع المخلفات والانبعاثات والمنتجات غير السلعية عند حدوثها في العملية التصنيعية من أجل تقليل التكاليف التي تتكبدها المنشأة عبر العمل على تقليل المخلفات والانبعاثات وبالتالي تحسين إنتاجية المنشأة إذ أن تنفيذها في المنشأة يسهم في تحسين الأداء المالي والبيئي عندها يتم تحليل نتائج العملية التصنيعية إلى منتجات إيجابية وسلبية إلى أن محاسبة تكاليف تدفق المواد توفر معلومات يمكنها من دعم الميزة التنافسية غير إنتاج نفس الكمية من المنتجات مع مدخلات أقل وهذا الأمر من شأنه أن يخفض من تكلفة المنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها ومن ثم يقلل من استهلاك الموارد الطبيعية وتقليل التأثيرات البيئية الناتجة مما يحقق لها مزايا في تحسين إنتاجية المواد وزيادة

¹ -مدني أحمد إسماعيل، الدور الاستراتيجي لتطوير الموارد البشرية في الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21- العدد 102، جامعة بغداد، 2018، ص 19.

² -كاظم هدى جبار، عبد الوهاب صباح، تأثير التكاليف البيئية و تكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، مجلد 26، العدد 4، كلية تقنية هيئة التعليم التقني، بغداد، 2013، ص 62.

الأرباح، وتعمل أيضا على تقليل كمية خسائر المواد عبر عمليات إعادة التدوير أو تصنيع النفايات، فضلا على أن استخدام تكاليف تدفق المواد سيؤدي إلى تقليل إنتاج النفايات الأمر الذي يؤدي مباشرة إلى تقليل مدخلات وتكلفة المواد، ومن ثم تخفيض التكلفة المباشرة، كما يؤدي تقليل إنتاج نفايات أيضا إلى زيادة الكفاءة في أنشطة العمليات ومعالجة النفايات، مما يؤدي إلى تقليل ليس فقط التكاليف المادية ولكن أيضا تكاليف التصنيع بشكل عام .

ويرى الباحث إلى أن استخدام تكاليف تدفق المواد يوفر معلومات دقيقة بداية من دخول المواد للعملية التصنيعية لغاية خروجها على شكل منتجات أو مخلفات، ومن ثم يمكن لإدارة المنشأة استخدام هذه المعلومات في خفض التكلفة منتجاتها عن طريق تقليل استخدام المواد والطاقة وتحسين فعاليتها بحيث يمكنها استخدام حجم أقل من هذه الموارد لإنتاج نفس الكمية مقارنة بالمنافسين وكذلك العمل على الحد من كمية التلف والمعيب في المنتج باستبعاد التكلفة التي لا تضيف قيمة له .

2- تحسين الجودة: تعرف الجودة على أنها مجموعة من الخصائص التي يحدد عبرها قدرة المنتج على تلبية المتطلبات ورغبات العملاء عبر إنتاج منتجات ذات جودة عالية تفوق توقعاتها ورغبتها إذ أن المنشآت الصناعية التي تتبنى أبعادا تعتبرها تنافسية تدخل عبرها الأسواق، كانت الجودة البعد الجوهرية من هذه الأبعاد .

حيث أن محاسبة تكاليف تدفق المواد تعمل على تحسين جودة المنتج بصورة مستمرة ليناسب رغبات وحاجات العملاء وذلك عبر تقليل نسبة المعيب فيه من خلال توفير المعلومات التي تتعلق بالنفايات وتقديمها لإدارة المنشأة وأصحاب القرار من أجل مساعدتها في ذلك، كما توفر تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد أيضا معلومات تسمح للمنشأة بدراسة الخيارات الخاصة بتقليل أو استبدال مواد المنتج لتحسين جودته .ومن جانب آخر توجد علاقة بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وتكاليف الجودة الشاملة كون الأخيرة هدفها الأساسي هو الوصول إلى منتجات ذات جودة عالية وقياس التكاليف المتعلقة بها والتي قسما إلى أربع أنواع كما يلي:¹

أ- تكاليف المنع: توفر تكاليف تدفق المواد معلومات تجنب كل ما يتسبب بالحصول على منتج ذو جودة رديئة، مثل استبعاد الموردين غير الأكفاء في سبيل تلافي مشكلة عدم كفاءة المواد الخام، فضلا عن توفير معلومات عن كفاءة اليد العاملة لتجنب سوء الجودة نتيجة لعدم خبرتهم في العمل .

¹ - وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص ، 523-525.

الفصل الأول: الإطار النظري حول محاسبة تكاليف تدفق المواد

ب - **تكاليف التقييم:** التي تركز بصورة أساسية على إجراء اختبارات للجودة في مراحل مختلفة من العملية التصنيعية، كمتبع المواد الخام التي يتم توريدها، كون محاسبة تكاليف تدفق المواد تركز بشكل رئيسي على تتبع المواد التالفة من أجل تقليل نسبة المعيب في المنتج.

ج - **تكاليف الفشل الداخلي:** تدعم محاسبة تكاليف تدفق المواد تكاليف الفشل الداخلي بمعلومات تمكنها من تقليل نسبة المعيب في المنتجات وزيادة جودتها ومعالجة ما يتلف أثناء العملية التصنيعية بإعادة تدويره .

د - **تكاليف الفشل الخارجي :** وبكون تكاليف محاسبة تكاليف تدفق المواد تقوم على تتبع تدفقات المواد والطاقة عبر دورة حياة المنتج فإن هذا الأمر يساعد في وصول المنتجات للعميل النهائي بشكل خال من العيوب .
مما سبق يتضح للباحث أن استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد يساعد المنشأة على تحقيق رغبات وحاجات العملاء من خلال توفير منتج ذا جودة عالية عبر تركيزها وتبعتها للعمليات التصنيعية بكافة مراحلها والعمل على تقليل نسبة المعيب والتالف في المنتجات.

خلاصة الفصل:

مما سبق عرضه يمكن القول أن محاسبة تكاليف تدفق المواد mfca هي أحد فروع المحاسبة الإدارية وتهتم بالقضايا البيئية ومعالجة مخرجات كل أنواع الإنتاج السلبي وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب المحاسبية والأنشطة التي تدعم الإبداع والتحليل والإفصاح عن المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بالحد من استخدام المواد بشكل خاطئ و تحسين الكفاءة البيئية والأداء الاقتصادي .

ومن هنا يمكن القول أنها mfca تقوم بتوفير معلومات مادية ونقدية يمكن أن تكون بمثابة حافز لوحداث البحث عن فرص توليد منافع مالية مع تخفيض الآثار البيئية في الوقت نفسه أي أن دورها الأساسي يتمثل في تعزيز الأداء الاقتصادي و البيئي و يمكن تطبيقها على أية وحدة تستخدم المواد والطاقة بغض النظر عن منتجاتها وحجمها وهيكلها وموقعها .

الفصل الثاني

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

تمهيد:

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية وفعالية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة، فقد تنوعت وتعددت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة، ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، وتعتبر دقة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في إمداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية. فمن هذا المنطلق سوف نقوم بعرض مختلف طرق التكاليف التقليدية والطرق الحديثة ومن ثم نقوم بعرض العلاقة التي تربط بين مختلف أدوات إدارة التكلفة ودورها في محاسبة تكاليف تدفق المواد ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل كالتالي :

- المبحث الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف.
- المبحث الثاني: أساسيات حول إدارة التكلفة.
- المبحث الثالث: أدوات إدارة التكلفة.

المبحث الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف ليست وليدة اليوم بل كانت لها جذور في السابق حيث اقتصر دورها على فتح مجموعة من حسابات التكاليف بعناصر تكلفة الإنتاج المباع وتكلفة المخزون، ونتيجة للتطور الاقتصادي وتفاقم رؤوس الأموال واتساع نطاق الأعمال وظهور الصناعات الكبرى، والإنتاج المتعدد زادت الحاجة إلى محاسبة التكاليف وذلك لتلبية احتياجات الإدارة للمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة على عناصر التكاليف .

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تفتح محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث آفاقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة فيمختلف المنظمات، ومساعدتها في ممارسة مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فالمحاسب على دراية بكافة ما يحيط بالتنظيم، الأمر الذي فرض تزاوج بين واجبات المحاسب ومهامه مع وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة وما تتخذه من قرارات، ولا شك أن دراسة أساسيات محاسبة التكاليف تتطلب بداية الوقوف على تعريف التكلفة .

- حيث عرفت التكلفة بأنها: هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين. وهو الهدف الذي ينتقي وجود تكلفة في حد ذاتها.¹

1/ أما بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تعددت التعاريف بشأنها نذكر منهم ما يلي :

- عرفت محاسبة التكاليف بأنها: هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.²

- وتعرف أيضا: "بأنها نظاما فرعيا للمعلومات ضمن عناصر نظام المعلومات الحاسبي على مستوى المنشأة" ويتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم من مجموعة من الأجزاء أو العناصر نظم فرعية تعمل معا وفق

¹ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة تكاليف ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003، ص 18.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2010، ص

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة أيضا .إلا أن محاسبة التكاليف بما لديها من إمكانيات ومرونة فإنها تتفاعل دائما مع التطورات الاجتماعية والاقتصادية لتلبية احتياجات الفرد والمجتمع¹ .

و من التعاريف السابقة يمكن القول أن :"محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية، وهي كأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية وهي طرق وأساليب التحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية".

2/ أهمية محاسبة التكاليف: تظهر أهمية محاسبة التكاليف في ما يلي²:

- تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية؛
- مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها ؛
- تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية ؛
- توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة ؛
- توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل ، وكذلك تقييم أداء المؤسسة ؛
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة .

¹ - صلاح بسيوني عيد وعبد المنعم فليح وآخرون ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، 2016، ص 3.

² - زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة - دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- ، رسالة دكتوراه علوم التسيير ، جامعة بكسة ، 2014/ 2015، ص 3.

3/ أهداف محاسبة التكاليف:

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في الأهداف الأساسية التالية: ¹

- ❖ تحديد تكلفة وحدة المنتج: تهدف محاسبة التكاليف علة تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المتمثلة في المواد والعمل والمصروفات التي تحملها المشروع، سواء كانت مراكز إنتاج أو خدمات إنتاجية أو خدمات تسويقية أو خدمات إدارية وتمويلية .
 - ❖ تحديد أسعار المنتجات: تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى، أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير .
 - ❖ الرقابة على عناصر التكاليف: تعطي بيانات التكاليف معلومات للإدارة عن التكلفة الفعلية التي حدثت، وباستخدام نظام التكاليف المحددة مقدما أو التكاليف المعيارية، يتم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحددة مقدما أو التكلفة المعيارية، لدراستها وتحديد سبل معالجة الانحرافات السلبية، وتنمية الانحرافات الإيجابية لتخفيض التكلفة .
 - ❖ تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل مثل: إلغاء إنتاج سلعة أو الاستمرار في إنتاجها، تصنيع السلع الوسيطة أو شرائها من مورد خارجي، قبول طلبية بسعر معين أو رفضها أو قرارات إدارية طويلة الأجل مثل الاستثمار في مشروع جديد أم لا ؟
 - ❖ المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية:تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة .
- يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة.

¹ - لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 10.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

ويمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها: "خطة كمية معبر عنها بقيم مالية لتحقيق أهداف المنشأة لفترة مالية قادمة وتتضمن تحديد الوسائل والأساليب والموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة".¹

4/ وظائف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف تقوم بعدة وظائف نذكر منها ما يلي :

● **وظيفة تسجيلية:** تسجل عناصر الإنفاق وفق المستندات والوثائق في الدفاتر والسجلات، ذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة الاقتصادية في عملية التسجيل المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.²

● **وظيفة تحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.³

● **وظيفة تخطيطية:** من خلال الموازنات التخطيطية ووضع المعايير الخاصة باستخدام عوامل الإنتاج.⁴

● **وظيفة رقابية:** حدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحراف الملائمة وغير الملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المتخصصة للحد من الانحرافات.

● **وظيفة إخبارية:** وهي وظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات وتحديد أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية .

¹ - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم.. مبادئ.. تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ، عمان ، 2005، ص 17.

² - سليمة حفاف، تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن - مذكرة ماستر أكاديمي مراقبة تسيير ، جامعة المسيلة ، 2014، ص13.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره ، ص - ص 24، 25.

⁴ - طلال عبد الحين الكسار ومحمود جلال أحمد ، محاسبة التكاليف قياس-تخطيط ورقابة ، مكتبة المجمع العربي ، الطبعة الأولى ، 2010، ص19.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

● **وظيفة تحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الاتفاق ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.¹

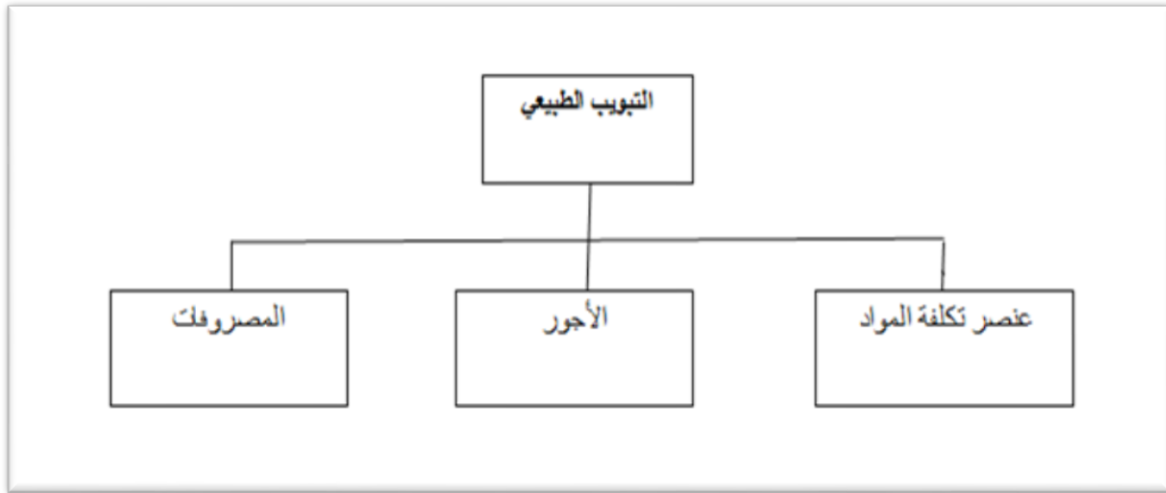
المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وتسيير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال.

الفرع الأول: التبويب الطبيعي (الأساسي):

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي: المواد، الأجور (العمل)، المصروفات (الخدمات الأخرى).

الشكل رقم (2-1): التبويب الطبيعي



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006، ص34.

- **تكلفة المواد:** وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجا نهائياً، وتأخذ المواد أشكالاً متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد خام تدخل في المنتج النهائي وبصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها

¹ سليمة حفاف، مرجع سابق، ص 13.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج .

- **تكلفة العمل:** وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة .

- **تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات):** وهي كل التكاليف اللازمة لإتمام الدورة الإنتاجية و البيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل: صيانة الآلات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع والتأمين¹.

الفرع الثاني: التبويب الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل الوظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:²

- الوظيفة الصناعية: وهي التي تخصص في العملية الإنتاجية.
- الوظيفة التسويقية: وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.
- الوظيفة الإدارية: وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.
- الوظيفة الشرائية: وهي تلك التي تختص بعملية التموين.
- الوظيفة المالية: وهي التي تختص بالعمليات المالية .

¹ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف "الإدارة العامة لتطوير المناهج"، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 2012، ص 8.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص - ص 34، 35.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

الفرع الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى ما يلي¹:

- **عناصر التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر ما يلي :

المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة .

- **عناصر التكاليف غير المباشرة:** وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة .

الفرع الرابع: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بعناصر النشاط (حسب التغير والثبات)

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاث أنواع وهي موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-1): تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط

تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط		
تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف شبه متغيرة
متغيرة	ثابتة	(شبه ثابتة)

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، 2012، ص 15.

¹ - سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة -مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية ، مذكرة ماستر، تخصص علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر3 ، 2010/2009، ص 40.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- **التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج .

- **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بحجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف الماء والكهرباء، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة .

- **التكاليف الشبه متغيرة:** هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل : تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمال غير المباشرة

وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساسا متغيرة، لكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، التي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج¹.

الفرع الخامس : تبويب التكاليف لغرض الرقابة

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:²

- **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة .

- **التكاليف غير خاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف التي تُخصص لكل مركز إنتاجي .

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق ، ص ص 36-41.

² - ياسين سالمى ، مرجع سبق ذكره ، ص 42.

الفرع السادس: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من :

- **التكاليف الغارقة:** وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافه .

- **تكاليف الفرصة البديلة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية .

- **التكاليف التفاضلية:** وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات .

المطلب الثالث : مزايا ومقومات محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بعرض أهم المزايا التي تتصف بها محاسبة التكاليف و كذا مقوماتها الأساسية

أولاً : مزايا محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة مزايا خاصة بها سيتم عرضها في النقاط التالية :¹

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

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي ؛

- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات ؛

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

- تحديد أسباب الربح أو الخسارة في المؤسسة ؛

- تزويد البيانات عن التكاليف مراحل والعمليات المختلفة ؛

- الكشف عن نواحي الضعف وكفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التلف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

¹ - غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص- ص 18-19.

ثانيا : مقومات محاسبة التكاليف

تتفق معظم أدبيات المحاسبة ،على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها نظام محاسبة التكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أم الإدارة ، ولهذا المقومات مجموعة من الشروط يجب مراعاتها وهي كالتالي :¹

- البساطة والوضوح لمنع حدوث الأخطاء ؛
 - تقليل عدد الدفاتر والمستندات دون التأثير سلبا على سير العمل وبشكل يحقق الأهداف المحددة ؛
 - تحقيق المستند أو التقرير أو السجل الهدف الذي صمم من أجله.
- وبعد توفر الشروط المذكورة أعلاه يمكن تلخيص المقومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف في النقاط التالية :²

1- تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة :

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، وتكلفة اليد العاملة، وتكاليف أخرى) دورة مستندية خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استفادت منها ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.

ويقصد بالمجموعة المستندية : كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول من طرف متعاملها وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية سجلات نظام التكاليف .

أما المجموعة الدفترية فهي: عبارة عن مجموعة سجلات ودفاتر تحليلية التي تحتفظ بها المؤسسة من خلال استخدامها للقيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف، وتعتبر الدفاتر الحلقة الوسيطة بين المستندات التي تنقل البيانات وبين التقارير التي تقدم معلومات تفسر مدلول الأحداث التي وقعت في فترة زمنية معينة وتحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة .³

¹ - عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 30.

² - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف الميني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقته بالأداء المالي التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان، الأردن، 2009، ص 21.

³ - شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 38 .

2- تحديد أساس قياس التكلفة :

هذا الأساس لا يقل عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما الطرق التقليدية أو الحديثة.

3 - تحديد دليل التكاليف :

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أوكل بند رقما خاصا به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف) ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا ومن هذه الأدلة ما يلي :

3-1 دليل المراكز: يحدد دليل المراكز الإجمالية، والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المراكز .

3-2 دليل الوحدات: بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

3-3 دليل العناصر: يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية داخل المجموعة الواحدة .

4- تحديد فترة التكلفة :

من المبادئ المحاسبية المتعارف عنها مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة عادة ما تكون هذه للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية لمحاسبة التكاليف، وتتوقف فترة التكاليف مع فترة الإنتاج منذ بداية الإنتاج حتى يصبح المنتج تاما ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف أقصر من اللازمة لإتمام المنتج .

5- تقارير التكاليف :

يتكون نظام التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي : المدخلات، والمعالجة والمخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي :¹

1-5 تقارير (قوائم لقياس التكاليف الفعلية): يتم إعداد هذه التقارير مع واقع المستندات أو دفاتر التكاليف

في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة، أو مراكز التكلفة أو مراكز المسئولة لقياس تكاليف النشاط ككل.

2-5 تقارير رقابية: تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة

واتخاذ القرارات المناسبة.

3-5 تقارير ترشيد اتخاذ القرارات: تهدف هذه التقارير إلى تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين

البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة .

¹ - شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب ، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

المبحث الثاني: أساسيات حول إدارة التكلفة

تعد إدارة التكلفة المحور الرئيسي للعديد من القرارات الإدارية كونها ذات أثر في جوانب عدة من التخطيط والرقابة، وأن إدارة التكلفة دورها يتمثل في التحكم في الموازنة التخطيطية المستقبلية للشركة حيث يسمح وجود نظام جيد لإدارة التكلفة للمؤسسات بتقدير و تخصيص الموازنة بشكل أفضل وفقا لمواصفات ومعايير محددة مسبقا .

المطلب الأول: إدارة التكلفة و تطورها

يكتسي عنصر التكلفة أهمية كبيرة من تأثير مباشر وغير مباشر على القرارات المختلفة، إلى جانب تأثره هو الآخر بما يتخذ من قرارات، وزادت أهميته مع التطور التكنولوجي الحاصل وقد تم تعريف إدارة التكلفة بعدة تعاريف نذكر منها :

- تعد التكلفة أحد أنواع النجاح الرئيسية للمنشأة إضافة إلى الجودة، و الوقت، و الإبداع . لذا تسعى منشآت الأعمال إلى السيطرة على تكاليف إنتاج سلعتها أو خدماتها باستعمال طرق معينة و أساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا الزبون الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه مقارنة بالمنتجات المنافسة، و يستعمل مصطلح إدارة التكلفة لوصف المناهج و الأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط و الرقابة قصيرة و طويلة الأجل التي تزيد القيمة للزبون و تخفض تكلفة المنتجات و الخدمات و تتضمن إدارة التكلفة (لكن لا تقتصر على التخفيض المستمر للتكاليف، و تخطيط و رقابة التكاليف) و عادة ما ترتبط بتخطيط الإيرادات والربحية¹.

- و يرى (المحمود ورزق) أن مدخل إدارة التكلفة هو منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل بتناغم و تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية و يوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء أكانت هذه المعلومات مالية أم غير مالية².

- كما تعرف أيضا بأنها: " أساليب وأنشطة المسيرين للتخطيط ومراقبة القرارات قصيرة الأجل والقرارات

¹ - حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص-ص 114،115.

² - المحمود، صالح عبد الرحمن و رزق، محمود عبد الفتاح، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد السادس- العدد الثاني، 2005، ص 283.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

طويلة الأجل، و التي تؤدي إلى رفع القيمة بالنسبة للعملاء، و تخفيض تكاليف المنتوجات و الخدمات " ¹ .
- و عرفت أيضا: على أنها مجموعة من الأساليب والطرق للتحكم في تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة ² .

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن: " محاسبة إدارة التكلفة هي مجموعة من الأدوات أو الأساليب التي تساهم في التخطيط والرقابة وذلك من خلال ما توفره من بيانات ومعلومات لازمة لتدعيم المركز التنافسي للشركات عن طريق تحديد الدقة في قياس التكلفة والعمل على تخفيضها بقدر الإمكان مع المحافظة على مستوى الجودة والخدمات الخاصة بالمنشأة " .

المطلب الثاني: أهمية و أهداف إدارة التكلفة

ستتطرق في هذا المطلب لتعرف على مدى أهمية إدارة التكلفة وأهدافها التي تسعى لتحقيقها.

1/ أهمية إدارة التكلفة :

و تتمثل أهمية إدارة التكلفة من خلال ³ :

- توفير المعلومات التي يحتاجها إدارة المنظمة بكفاءة، سواء كانت تلك المعلومات مالية (عن التكاليف والإيرادات) أو غير مالية (عن الإنتاجية و النوعية) و التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب للمفاضلة بين البدائل الممكنة؛

- قياس كلفة الموارد المستهلكة في إنجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وكذا الأنشطة الجديدة؛

- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل إلى جانب تحسين النوعية وإرضاء العملاء؛

¹ - صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الابتكار و التسويق ، العدد الثالث ، جامعة سعيدة ، 2016، ص 254.

² - عبد الحفي، عبد الحفي مرعى، عطيه عبد الحفي مرعى، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 280.

³ - صالح سميرة شهرزاد ، مسكين الحاج ، مرجع سبق ذكره ، ص - ص 254، 255.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفة المنتوجات بصورة دقيقة و مراقبتها و قياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف والأنشطة، وذلك باستخدام العلاقات السببية بين التكاليف و الأنشطة ؛
- تدعم إدارة التكلفة صنع قرارات الإدارة الإستراتيجية بتميز نقاط القوة و الضعف للمنشأة و الطرق الأفضل لاستعمال أو تحسين نقاط القوة أو إزالة نقاط الضعف .

2/ أهداف إدارة التكلفة :

- يرى (Hilton,2005) أن نظام إدارة التكلفة cost management system هو عملية تخطيط إداري و نظام رقابة يسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية :¹
- قياس تكلفة المواد المستنفذة في تأدية أنشطة المنظمة المهمة ؛
 - تشخيص و حذف تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ؛
 - تحديد كفاءة و فاعلية الأنشطة الرئيسية المؤداة في المنظمة ؛
 - تشخيص و تقويم الأنشطة الجديدة و التي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمنظمة .

فيما أوردت (الكبراتي ، 2005) مجموعة أوسع من الأهداف تسعى إدارة التكلفة إلى تحقيقها تشمل الأتي :²

- دراسة تكاليف الماضي و الحاضر و المستقبل ؛
- تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنشأة لدعم الرقابة و التحسين المستمر ؛
- دعم التخطيط الاستراتيجي الواقعي و الموثوق به ؛
- عكس سلوك فرق العمل و الأفراد باتجاه تحقيق الأهداف ؛
- تحديد ورقابة الموارد المستعملة مقابل رسالة وإستراتيجية المنشأة ؛
- تقديم الإرشادات والنصح عندما يكون هناك هبوط بالمؤشرات المالية ؛
- تسهيل إعادة هيكلة الموارد ؛
- مساءلة الأفراد و الجماعات عن أدائهم طبقا لمعايير الأداء ؛

¹-Hilton, Ronald. « managerial accounting, creating value in a dynamic business environment» sixth edition. The Mc graw-Hill companies , Inc .USA. New York ,2005,p 23.

²- الكبراتي، حنان صحبت عبد الله " استعمال معلومات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية " دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة - كلية الإدارة و الاقتصاد - جامعة بغداد - بغداد ، 2005 ، ص 62.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- المساعدة في تحليل نقاط الربحية، الزبون، العمليات، المنتجات و غيرها .

المطلب الثالث : خصائص إدارة التكلفة

و تتحدد الخصائص الرئيسية لإدارة التكلفة التي تعبر عن مدى واسع من التطبيقات وهذه الخصائص هي ¹:

- احتساب تكلفة المنتج أو الخدمة، و باقي أغراض التكلفة ؛

- الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والرقابة و تقييم الأداء ؛

- تحليل المعلومات لعملية اتخاذ القرارات ؛

و يمكن أن تتحقق عملية إدارة التكلفة عن طريق قيام المنشأة بالمهام الآتية :

✓ ضمان دقة و ملائمة القرارات المتخذة ؛

✓ تحسين كفاءة العملية ؛

✓ تحسين القدرات الخدمية .

وعليه يمكن القول أن إدارة التكلفة هي إجراءات الإدارة ونشاطاتها لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار الرشيد وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد والرقابة على التكاليف في سبيل تحقيق تميز المنظمة عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالقيمة العالية للزبون .

¹ - حيدر علي المسعودي ، مرجع سبق ذكره ، ص - ص 115، 116 .

المبحث الثالث: أدوات إدارة التكلفة

اختلفت النظم التي تحدد حساب التكاليف في المؤسسات بعدة طرق حيث تختلف كل طريقة عن الأخرى حسب هدفها، وتعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرار سواء كانت تقليدية أو حديثة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول: الطرق التقليدية لإدارة التكلفة

تتم عملية حساب أسعار التكلفة في المؤسسة بعدة طرق وهي : طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكاليف المباشرة والمتغيرة وطريقة التكلفة الهامشية وطريقة التكلفة المعيارية، فكل طريقة تختلف عن الأخرى باختلاف الهدف منها .
أولا : طريقة التكاليف الكلية (الطريقة الكلاسيكية)

- يعرف " دادى عدون ناصر" أن طريقة التكاليف الكلية تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات

وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها .¹

- كما تعتبر هذه الطريقة أقدم نظريات محاسبة التكاليف حيث تقوم هذه النظرية على أسلوب التحميل الكلي حيث يتم تحميل وحدة الإنتاج بكافة عناصر التكاليف الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية والعمومية والتمويلية وبالتالي فإن بضاعة آخر المدة من الإنتاج التام الصنع أو الإنتاج تحت التشغيل يتم على أساس التكلفة الكلية وتتناسب هذه النظرية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .

ويعاب على هذه النظرية فشلها في مساعدة الإدارة على القيام بمهامها كالتخطيط واتخاذ القرارات ومن أهم هذه القرارات تسعير السلع أو الخدمات التي تنتجها .²

ومن بين الأهداف التي تسعى لها التكلفة الكلية ما يلي :³

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، و هي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج .

¹ - ناصر دادى عدون، " تقنيات المراقبة و التسيير"، دار البعث قسنطينة ، الجزائر ، 1988، ص 36.

² - رضوان محمد العناني ، مرجع سبق ذكره ، ص 160.

³ - درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات لتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2005/2004، ص 194.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- البحث عن صيغة لتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمينا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، و باستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر الأكبر أو يساوي التكلفة الكلية .

- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.
و محاسبة تكاليف الكلية كطريقة لا بد من أن يكون لها مزايا و عيوب خاصة بها عن غيرها من الطرق نذكر منها:¹

1/ مزايا طريقة التكاليف الكلية :

- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة ؛
- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، و بالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا مركزيا ؛

- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل : شراء، إنتاج، توزيع ؛
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل ؛
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية .

2/ عيوب طريقة التكاليف الكلية :

- فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛
- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة ؛

- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، و هذا ما يخالف فرض استقلال الفترات المالية ؛
- تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالبا ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات .

¹ - عبد الهادي فاطمة الزهرة ، زيان حورية، أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية و التسيير ، جامعة ابن خلدون -تبارت - 2018/2019، ص. 18 ، 19.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

ثانيا : طريقة التكاليف الهامشية :¹

تعرف على أنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية أثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج.

- كما تعرف بأنها : عبارة عن زيادة التكلفة الكلية أثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية أثر انخفاض كمية الإنتاج .

و يتم حسابها كما يلي :

التكلفة الهامشية = متوسط التكلفة × عدد الوحدات .

تقييم التكاليف الهامشية كالتالي :

1/ مزايا طريقة التكاليف الهامشية :²

- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية ؛
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج و المبيعات ؛
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك ؛
- تمكن من تحديد أسعار البيع المختلفة حسب مستويات النشاط التي حققتها المؤسسة وحسب علاقتها مع الزبائن ؛

- تفيد بقبول أو رفع طلبات الزبائن و ترتيبهم حسب طلبياتهم .

2/ عيوب طريقة التكاليف الهامشية :³

- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج و عند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع و تشمل على تكلفة متغيرة وثابتة ؛
- الصعوبة في تحديد المعدلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .

¹ - بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 231.

² - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص 65 .

³ - سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 66.

ثالثا : طريقة التكاليف المباشرة :

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية من بعض المحاسبين . حيث عرفت : طريقة التكاليف المباشرة بأنها تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير مباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة المسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة و يمكن تحقيقها بسهولة¹.

كما تعد هذه الطريقة من الطرق النادرة في الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، و قد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات و السلبيات نذكر منها²:

1/ إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة :

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج؛
- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة ؛
- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج ؛

2/ سلبيات طريقة التكاليف المباشرة :

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)؛
- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط ؛

¹ - جمعة الربيعي كمال حسن، و سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 78.

² - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص ص 52، 53 .

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، و هذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة ؛
- إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج .

رابعا : طريقة التكاليف المتغيرة :

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مركزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح .¹ بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، و ذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر .²

إن فكرة فصل التكاليف الثابتة من المتغيرة واعتماد هذه الأخيرة يفيد في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلقة بالنشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليله.

تقييم طريقة التكاليف المتغيرة كغيرها من الطرق فهي أيضا لها إيجابيات وسلبيات نذكر منها :³

1/ إيجابيات الطريقة :

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة ؛
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات ، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج ؛
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها .

¹ - رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1999، ص 70.

² - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 65.

³ - حاي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 54.

2/سليبات الطريقة :

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمازال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة ؛
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، و حين يصل إلى التويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد ؛
- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط .

خامسا : طريقة التكاليف المعيارية :

- **عرفت بأنها:** "هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدما لتعبر تعبيرا ماليا عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة يتفق عليها، و تمثل التكاليف الاقتصادية التي يجب أن تحدث، و يلزم المشروع أن يعمل جاهدا لتنفيذها أو البحث عن أسباب الانحرافات" ¹.
- **و عرفت أيضا:** "هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة" ².
- طريقة التكاليف المعيارية لها مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى إلى تحقيقها و يمكن تلخيصها فيما يلي: ³
- **المساعدة في التخطيط:** إن التكاليف المعيارية هي تكاليف معدة مسبقا لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة وبضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات نصل إلى الحجم، و هذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها، و التي تستند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية، و المعلومات التي تحتاجها الموازنات ستقدمها لها طريقة التكاليف المعيارية .

¹ - محمد كمال عطية، المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى، الإسكندرية ، 1981، ص 113.

² - رضوان محمد العناني ، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

³ - حايي أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 57، 58.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

● **المساعدة في فرض الرقابة:** من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع الفعلية وتحديد الانحرافات سواء أكانت ملائمة أو غير ملائمة ودراسة أسباب حدوثها ومن ثم إخبار الإدارة العليا بذلك .

● **المساعدة في تسعير المنتجات و الخدمات مقدما:** من خلال تحديد كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل التكلفة زائد هامش الربح وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج .

● **المساعدة في اتخاذ القرارات:** تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، و تساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة...، إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى .

إن التكاليف المعيارية من خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزا كبيرا لأقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفاء و هذا يعتبر من أحد عوامل تحقيق المؤسسة لأهدافها الأساسية .

الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية :

نوجز جوهر الفرق بينهما في النقاط الثلاث التالية :¹

- التكاليف الفعلية لا تظهر إلا في نهاية السنة المالية، و بالتالي تعتبر تكلفة تاريخية لأن هذه الوظيفة مرتبطة بالمحاسبة المالية في حين أن التكاليف المعيارية توضع على عامين مسبقة لذلك تمثل تكاليف محددة مقدما؛
- التكاليف الفعلية قد تتضمن أخطاء و بالتالي لا يمكن اتخاذها أساسا للمراقبة ؛
- تتعلق أو ترتبط التكاليف الفعلية بتكاليف وظائف الإنتاج والتسويق والإدارة، فيحين أن التكاليف المعيارية ترتبط فقط بوظيفة الإنتاج .

تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من النقائص و سلبيات، و نذكرهم كما

يلي :

¹ - جميل السعيدة فيصل، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم معلومات المحاسبة ، دار الميسر للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 83.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

أولاً : ايجابيات طريقة التكاليف المعيارية :¹

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات ؛
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، و بالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية ؛
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة ؛
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، و هذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي و تطور الإنتاجية، و العمل على ملاحظة أي انحراف، و رصد كل المؤشرات و تقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة .

ثانياً : سلبيات طريقة التكاليف المعيارية :²

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مظلمة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية ؛
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة ؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة .

المطلب الثاني : الطرق الحديثة لإدارة التكلفة

- أدت زيادة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية و تغيير هيكل أسعار المنتجات إلى اتجاه المنظمات لتعديل توقعاتها التقليدية وفقاً للنظم المحاسبية والمعلومات الفعلية، ولهذا كان من المتوقع أن تتجه المنظمات لإحداث تغييرات جوهرية في التكاليف التقليدية واستخدام طرق حديثة لحساب التكاليف و نذكر منها :

¹ - Gérard , MELYON, comptabilité analytique , Bréal , paris , France ,2001,p207.

² - طوايبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط و التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2003، ص 127.

أولاً : محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC :

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة للثغرات الموجودة في الطرق التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة، وبروز الحاجة المتنامية لوجود أسلوب يستطيع تغطية الثغرات وتحسين نوعية المعلومات .

1/ تعريف محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC :

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يهدف واقعه إلى قياس ومن ثم تحديد قيمة جميع الموارد المستهلكة من الأنشطة التي تدعم إنتاج ونقل السلع والخدمات للعملاء، وعليه فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على ما يلي :¹

- تحديد الأنشطة التي ينبغي إنجازها باستخدام موارد الشركة ؛
- ربط مصاريف الموارد المستهلكة بالأنشطة وبالتالي يتم تحديد تكلفة كل نشاط ؛
- استخدام موجّهات التكلفة لربط تكاليف الأنشطة بالمنتج وبالتالي يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج بأسلوب أكثر دقة .

2/ أهمية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تكمّن أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ما يلي :²

- ✓ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة بتحقيق هذه الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة معينة ؛
- ✓ قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات من الأنشطة المختلفة ؛
- ✓ تسمح هذه الطريقة للإدارة بمعرفة حجم التغييرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة، مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية إجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة ؛
- ✓ توفر طريقة تكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و الأنشطة المختلفة .

¹ - رضوان محمد العناني، مرجع سبق ذكره، ص ص 199-200.

² - حنان عرعرا، دور نظام تكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL-، ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، 2017، ص ص 49-50.

3/ أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي¹:

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما ؛
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على وفرة ؛
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة المنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة ؛
- ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة .

ثانيا: نظام الإدارة على الأنشطة ABM :

من بين الأساليب التي تحضي باهتمام المسيرين ما يعرف بالإدارة بالأنشطة، حيث أصبح ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة قابلة للتعديل والتحسين بما يتناسب ومتطلبات البيئة، وحاجات ورغبات المستهلكين .

1/ تعريف نظام الإدارة على الأنشطة ABM:

عرفت بأنها : " الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة .نظام ABM هو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات كونها تعتبر أكثر استقرارا من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل، مما أوجب إدارتها بفعالية "².

¹ - عبد الهادي فاطمة الزهرة وزيان حورية ،مرجع سبق ذكره، ص ص 24 -25.

² - معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC ABM ABB)،مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية ، المجلد 10-العدد2 ، جامعة الجزائر3 ، ص6.

2/ أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

- لنظام الإدارة على أساس الأنشطة مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها سيتم عرضها فيما يلي ¹:
- تلبية احتياجات الزبائن من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسبة ؛
 - زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق استقطاب المستهلكين ؛
- من جهة أخرى نجد أن تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل المؤسسة يعد من أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة من خلال تحديد :
- أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة .
 - مختلف الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة خارجيا .

ثالثا : نظام إدارة التكلفة المستهدفة TC:

لقد ظهر نظام التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزا عن غيره من الأنظمة السابقة لأن نشاطه لا يقتصر على التكاليف فحسب، إنما يعتادها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم ويعتبر من أهم نظم إدارة التكاليف المبتكرة وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالمنتجات . ولقد تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم نظام التكلفة المستهدفة فهو أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير للمنتوج .

1/ تعريف إدارة التكلفة المستهدفة TC: هي مجموعة من الأدوات الإستراتيجية المتكاملة المستخدمة في عملية التخطيط وإدارة ومراقبة التكلفة في المراحل الأولية من تصميم المنتج والعمليات بمعنى خلال دورة حياتها، وإدارة الربح الكلي بالجودة والسعر والملاءة ومدة التسليم ويتميز بوجود خصائص التوجه نحو السوق لتحديد السعر والتعاون الوظيفي لإدارة التكلفة الطويلة الأجل ويهتم بالزبون ويركز على تصميم المنتج والعمليات ².

¹ - إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21-العدد 2، سوريا، 2005، ص 286.

² - اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14- المجلد 1، جامعة فرحات عباس، سطيف، مارس 2018، ص ص 232-233.

2/ خصائص وأهداف نظام التكلفة المستهدفة TC :

1/2/ خصائص نظام التكلفة المستهدفة TC:

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص ومن أهمها ¹:

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحقيق جميع خطوات نظام التكلفة المستهدفة ؛
- التحكم في التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج ؛
- مدخل لإدارة وتخطيط التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج ؛
- يساعد على معرفة الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج ؛
- إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات ؛
- يعمل على تحديد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا تسعى المؤسسة للوصول إليه عن طريق تحليل هندسة القيمة ؛

- ينمي الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع منتجات جديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية .

2/2/ أهداف نظام التكلفة المستهدفة TC :

- يسعى نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج كهدف رئيسي والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، والجودة العالية لإشباع رغبات العميل ويمكن تلخيصها كما يلي ²:
- يهدف إلى تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛

- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل ؛

- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر ؛

¹ - داحو خير الدين وسالمي ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة تخفيض تكلفة شاحنة من نوع K66 مؤسسة S.N.V,I فرع VIR، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 31-12-2019، المجلد 10-العدد3، جامعة الجزائر3 ، 2019، ص 649.

² - داور نحلة إبراهيم عبد الكريم والخطاب سيد أحمد عثمان، أثر تطبيق نظم التكاليف المستهدفة على تطوير وتخفيض التكاليف ، الفكر المحاسبي ، المجلد 19-العدد3، جامعة عين الشمس ، 2015، ص 72.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

وهكذا يمكن القول أن نظام التكاليف المستهدفة تهدف إلى إشباع احتياجات العملاء من خلال تقديم منتجات متطورة وتهدف أيضا إلى تحقيق توازن بين التكلفة والسعر ورأس المال .

رابعا :إدارة الجودة الشاملة TQM :

1/ تعريف إدارة الجودة الشاملة :

إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة "يعني الضبط الشامل للجودة" وإن تطبيق مراقبة النوعية أو الجودة بفعالية في أي شركة أو مؤسسة يتطلب تعاون وجهود جميع الموظفين بما فيهم المدراء، والمشرفين، والعمال وفي جميع الأنشطة (التخطيط، التصميم، وتديير المواد والمشتريات)، التصنيع، التفتيش، الإنتاج، المبيعات، الخدمات، المراقبة المالية، إدارة الموظفين والتدريب ...

فهناك الكثير من المزايا لتطبيق إدارة الجودة الشاملة ومن أهمها :¹

1- الرقابة النوعية ووضع معايير دقيقة للمنافسة والتفوق ؛

2- مراقبة الجودة على مستوى الشركة وفي جميع المجالات وبمساهمة جميع الموظفين ؛

3- تنظيم نشاطات لجان (دوائر) الجودة أو فرق الجودة ؛

4- تطبيق الطرق الإحصائية في الجودة ؛

5- تدريب العاملين ومتابعة التعليم من خلال الدورات والمؤتمرات.

2/ أهمية إدارة الجودة الشاملة :

تبرز أهمية إدارة الجودة الشاملة كأحد المداخل الأساسية لتحسين أداة المنظمات من خلال ما يلي :²

- انخفاض شكاوي الزبائن من جودة الخدمة المقدمة لهم ؛

- تبني نمط إداري فعال مع العاملين ومع زبائن المنظمة ؛

- خفض تكاليف تقديم الخدمة بصورة ملحوظة نتيجة قلة الأخطاء واحتمال إعادة الخدمة ثانية للزبون ؛

- زيادة إنتاجية المنظمة من خلال تحسين أداء العاملين ومن ثم أداء المنظمة ككل ؛

- تحفيز العاملين بسبب وجود اتجاهات إيجابية لديهم نحو بيئة العمل في المنظمة ؛

¹ - فتحي حمدي العالم، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، دراسة علمية وتطبيقية ، دار اليازوري، عمان ، ص 37.

² - شهدان عادل وعبد اللطيف الغرباوي، إدارة الجودة الشاملة وفقا للمعايير الدولية ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية مصر ، 2020، ص 19-20.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- زيادة ربحية المنظمة نتيجة جذب زبائن جدد لديهم الرغبة في دفع أكبر مقابل الحصول على خدمة أو سلعة ذات جودة متميزة ؛
- القيام بالأعمال بالصورة الصحيحة من المرة الأولى ؛
- تساعد العاملين في صنع القرارات المتعلقة بالعمل من حيث المشاركة في جميع المعلومات واقتراح الحلول المناسبة لهم ؛
- زيادة الحصة السوقية للمنظمة، بسبب تخفيض تكاليف الخدمة وزيادة رضا الزبائن ؛
- تفعيل عملية الاتصالات والعلاقات على مستوى المنظمة ووحدها التنظيمية المختلفة ؛
- تساعد المنظمة على التعرف على مستوى أدائها مقارنة بأداء المنظمات المماثلة الأخرى.

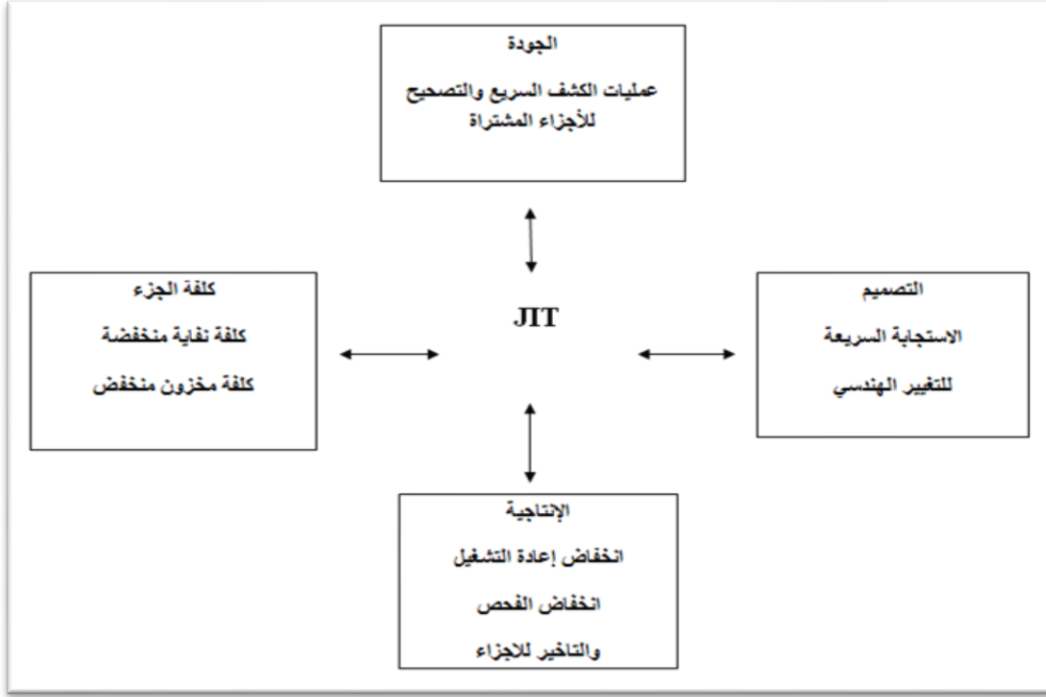
خامسا : الشراء والإنتاج الآني (في الوقت المحدد) JIT :

تعددت التعاريف والمفاهيم الإدارية التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي إدارة أن تتبناها حيث نذكر منها :

1/ تعريف نظام الإنتاج الآني (في الوقت المحدد) JIT: إن مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد أو الإنتاج الآني Just In Time مفهوم حديث نسبيا ويعتبره العلماء في هذا المجال بأنه عبارة عن نظام يعتمد بالأساس على إنتاج كميات معينة حسب طلب المستهلك في وقت محدد وهو الوقت الذي تتمكن فيه الشركة من إنهاء الإنتاج والوصول إلى المنتج النهائي، ويؤدي ذلك إلى تحقيق مفهوم المخزون الصفري، لأن هذا النظام يستخدم المواد والكميات المطلوبة في الوقت المحدد وتصل للزبون في الموعد المحدد والمتفق عليه ويترتب على ذلك إنقاص المخزون وتقليل التكاليف.¹

¹ - عماد أحمد أبو شنب ويسرى حرب وآخرون، الخدمات الإلكترونية، دار الكتاب الثقافي، جامعة اليرموك، الأردن 2011، ص 138.

شكل (2-2): مخطط نظام الإنتاج في الوقت المحدد



المصدر : محمد سمير الربيعي ، علي محمد المعموري ، سعود جايد العامري ، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف - إطار نظري و تطبيقي عملي - دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2022 .

2/ أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT:

يمكن تحديد أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد كما يلي¹:

- القضاء على الإنتاج الفائض , فالإنتاج يكون بحسب الطلب ؛
- القضاء على وقت الانتظار وتخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل ؛
- التخلص دائما من الإنتاج المعيب ؛
- تخفيض المخزون إلى حده الأدنى ؛
- التركيز على العمليات المنتجة فقط والتقليل من الحركات غير الضرورية الإنتاجية ؛
- السعي وراء تخفيض التكاليف التشغيلية والوصول بها إلى حدها الأدنى مع المحافظة على جودة المنتج ؛

¹ - سناء نايف اليعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JUST IN TIME على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009 ، ص 17.

الفصل الثاني الإطار العام لنظم إدارة التكلفة و أساليبها

- التواصل والتعاون مع العملاء والموردين لتحقيق أهداف نظام الوقت المحدد ؛
- التعرف والاستجابة إلى طلبات المستهلك لامتلاك الولاء التام للسلعة نفسها دون غيرها .

المطلب الثالث :علاقة محاسبة التكاليف بأدوات إدارة التكلفة

1/ علاقة (MFCA) بتكاليف الجودة الشاملة :

توفر MFCA معلومات تحدد المجالات التي يجب الإنفاق فيها ضمن تكاليف المنع، وتكاليف الوقاية بهدف تخفيض أكبر للتكاليف ضمن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، وتركز تكاليف رقابة الجودة والتي اقترحت كإحدى عناصر تكاليف MFCA، والتي تركز على حصر التكاليف الناجمة عن عدم كفاءة الأيدي العاملة الجديدة، مما يوفر معلومات إضافية تسهم في دعم (TQC) عن تلك التكاليف ولضمان تطويرها في هذا الجانب من قبل mfca.

2/ علاقة (MFCA) بالتحسين المستمر :

يسعى mfca إلى تحقيق الكفاءة الاقتصادية والبيئية من خلال توفير المعلومات عن الإنتاج الإيجابي، من أجل تطويره وزيادة جودته ومعلومات عن الإنتاج السلبي لغرض تخفيضه أو الحد منه، مما يعد ذلك تحسينا مستمرا للعملية الإنتاجية للوصول إلى أهداف المنشأة المتمثلة في تخفيض التكلفة، حيث يمكن القول أن هناك علاقة بين الاثنين باعتبار أن mfca تدعم التحسين المستمر بمعلومات بيئية واقتصادية تسهم في تحقيق أهداف التحسين المستمر، ومن ثم التخفيض من تكاليف التحسين لتحقيق أهداف إدارة التكلفة .

3/علاقة (MFCA) بتكاليف دورة حياة المنتج :

أشير إلى mfca في العديد من الدراسات في مجال الإدارة البيئية حيث أفترض الجمع بين (MFCA) و(LPC) فاستخدمت mfca لتحليل العملية الإنتاجية من أجل تحديد القضايا الهامة من وجهة نظر بيئية واقتصادية على حد سواء، وميزة الجمع بين هاتين الأدوات هو تطوير كفاءة الجانبين الاقتصادي والبيئي. وهنا أصبح من الواضح أن لنظامي (lpc) و(mfca) أهدافا مشتركة إذا ما تم تطبيقها بشكل موحد في المنشآت الإنتاجية، حيث يوجد تشابه بين (mfca) و (lpc) من ناحية التحليل البيئي، حيث تحتوي على معلومات هامة من النفايات الناتجة عن الإنتاج بالإضافة إلى معلومات بيئية في مرحلتي البحوث والتطوير والتصميم للمنتج لذلك يمكن لقول أن هناك علاقة وثيقة بين (LPC) و (MFCA).¹

¹ - وليد مهدي الحسيني يونس، مرجع سبق ذكره، ص 668.

4/ علاقة (MFCA) بنظام تكاليف الإنتاج الخالي من الفاقد :

يمكن اعتبار "mfca" مدخلا محاسبيا لنظام (LP)، كونها تقيس تكاليف الفاقد والمعيب في المنتج من خلال تتبعها للإنتاج حيث توفر معلومات محاسبية عن الفاقد الذي يحدث أثناء العملية الإنتاجية لتخفيضه أو الحد منه، وبذلك فإن "mfca" تقدم معلومات ذات قيمة مالية بالوفر الذي يتم الحصول عليه نتيجة قرارات الحد من الفاقد، ومعلومات ذات قيمة غير مالية بالحفاظ على البيئة من النفايات، وبما أن الدراسة بصدد إثبات وجود علاقة بين "MFCA" وكل من (TQC) و (CI) وهذه الأدوات تعمل في بيئة (LP) وتساهم في تخفيض الفاقد إلى أدنى حد ممكن.¹

5/ علاقة (MFCA) بتحليل سلسلة القيمة :

تمثل (vca) تمثل جانبا هاما من جوانب عمل "mfca" بقيامها بمجموعة خطوات عملية، حيث يعمل "mfca" على توفير المعلومات عن خسائر القيمة لكل مراحل الإنتاج، وبما أن "mfca" بفرق بين نوعين من الأنشطة الأولى أنشطة تضيف قيمة للمنتج، والثاني لا يضيف قيمة للمنتج (النفايات). من خلال تتبعها للعملية الإنتاجية، يمكن القول أن هناك علاقة بين كلا من (MFCA) و (VC).²

¹ - شوقي السيد فوده و محمد إبراهيم سرور وآخرون، أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة VSC في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 5-العدد7، كلية التجارة جامعة كفر الشيخ، مصر، 2019، ص287.

² - وليد حمدي الحسيني يونس، مرجع سبق ذكره، ص 669.

خلاصة الفصل:

مما سبق عرضه في هذا الفصل يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي عنصر أو أداة مهمة في إدارة المنظمات ولما تقدمه من تلبية احتياجات الإدارة من معلومات لازمة للتخطيط والرقابة على عناصر التكاليف وكذا المساعدة في اتخاذ القرارات ومن ثم تحقيق الأهداف المرجوة .

ولإدارة التكاليف بشكل سليم ودقيق سعت محاسبة التكاليف لاستعمال طرق لتسييرها حيث كانت تطبق الطرق التقليدية في بدايتها ومن ثم ظهرت عيوب لهذه الطرق وأوجه قصور مما دفعها للبحث عن التطور واستخدام طرق حديثة أكثر لمواكبة المنافسة في الأسواق واتجاه المنظمات لتعديل توقعاتها التقليدية وتحسين نوعية المعلومات للوصول لنتائج دقيقة .

ومنه يمكن القول أن طبيعة العلاقة بين محاسبة تكاليف تدفق المواد وأدوات تخفيض التكلفة تكمن في تحسين العملية الإنتاجية على جميع الأصعدة بأقل التكاليف وبأحسن جودة .

الفصل الثالث

تمهيد:

تعتبر محاسبة تكاليف تدفق المواد اتجاه محاسبي جديد يوفر معلومات للمؤسسات من أجل فهم الآثار المالية والبيئية التي تساعد أفرادها على اتخاذ القرارات وحسن سير مهامهم ,حيث يتم اعتماد محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل أشخاص ذو كفاءة عالية وهم رئيس مصلحة المحاسبة والمالية والمحاسب العام ومدقق الحسابات وغيرهم من الأفراد المتمكنين من المحاسبة وكيفية إدارة المؤسسة بشكل جيد وعليه فقد شملت دراستنا الميدانية عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية سوق أهراس (مطاحن الهلال والمؤسسة الوطنية للدهن) حيث قمنا بتحليل هذه البيانات بالاعتماد على برنامج المعالجة الإحصائية SPSS وذلك وفقا للتقسيم التالي :

- المبحث الأول :نبذة تعريفية عن مؤسسات ميدان الدراسة.
- المبحث الثاني :الإطار المنهجي لميدان الدراسة .
- المبحث الثالث :تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مؤسسات ميدان الدراسة

تسعى أي مؤسسة اقتصادية إلى تحقيق أفضل النتائج ومن خلال تسيير مواردها الاقتصادية واستخدامها بشكل أمثل وذلك بتحديد السياسات المناسبة وفق طبيعة نشاطها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسات محل الدراسة، والمتمثلة في المؤسسات الاقتصادية لولاية سوق أهراس وهي : مؤسسة الوطنية للدهن ENAP ومطاحن الهلال الكبرى

المطلب الأول: التقديم بمؤسسات ميدان الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجوانب التعريفية لمؤسسات ميدان الدراسة

أولاً: التقديم بمؤسسة مطاحن الهلال

1/التعريف بالمؤسسة :

مؤسسة مطاحن الهلال هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تنشط وفق أحكام القانون التجاري تم إنشاؤها سنة 1999 وباشرت إنتاجها العملي في سنة 2000 برأس مال يقدر بـ 1000.000.00 دج، ويقدر رأس مالها الحالي بالرجوع لوثائق الشركة بـ 50.000.000, 00 كما يوجد بها 107 عامل سنة 2023.

تقع مطاحن الهلال بالطريق الوطني رقم 16 سوق أهراس تبعد عن المقر الرئيسي للولاية بـ 8 كلم تبلغ مساحتها الإجمالية 3000م² حيث أن المساحة المغطاة 2250م² في حين أن المساحة الغير مغطاة هي 750م²، ويتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج مشتقات القمح بنوعيه الصلب واللين وذلك بالاعتماد على مادة أولية (القمح) يتم اختيارها بعناية تامة مع مراعاة مطابقتها لمقاييس ومعايير الجودة المعمول بها عالمياً، إذ تبلغ القدرة الإنتاجية من القمح اللين 250 طن في اليوم، بينما القمح الصلب 250 طن في اليوم.

بالنسبة للمعدات وتجهيزات المؤسسة تحتوي على 4 صوامع لاستقبال وتخزين المواد الأولية، إضافة إلى ورشة للتحضير وورشة للتصنيع وورشة للمنتجات النهائية كذلك توفر مساحة للتخزين، إضافة إلى مخبر للتحليل و مخزن قطاع الغيار وورشة الصيانة الصناعية، وتتميز مطاحن الهلال باستقلاليته من حيث وسائل النقل حيث تمتلك شاحنات خاصة وسيارات ذات طابع سياحي لنقل العمال والخروج في المهام.

2/ مناطق توزيع مؤسسة مطاحن الهلال

تقوم مطاحن الهلال بتوزيع منتجاتها إلى عدة مناطق بنسب متفاوتة، حيث توزع ما يقارب 80% من منتجاتها إلى ولاية سوق أهراس بصفتها الولاية المحلية، أما النسب المتبقية فيتم توزيعها على عدة ولايات محاورة والتي من بينها قالمة عنابة، الطارف، سكيكدة، أم البواقي، تبسة¹.
ثانيا: التقديم بالمؤسسة الوطنية للدهن -وحدة سوق أهراس-

تعتبر مؤسسة الدهن enap من أهم المؤسسات الصناعية في الجزائر بفروعها المختلفة وخاصة في ولاية سوق أهراس لذا سنقوم في هذا المطلب بالتعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي .

1/ نشأتها وتطورها

مؤسسة الدهن ENAP هي مؤسسة وطنية اقتصادية مختصة في إنتاج شتى أنواع (الدهون، الطلاء المبرق مواد عضوية، مستحلبات، مخففات، وأنواع الغراء والصبغ)، حيث نشأت هذه المؤسسة نتيجة لإعادة هيكلة للشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNI) .

في جانفي 1983 وتطبيقا لمرسوم رقم 417/82 الصادر بتاريخ 1983/12/04، متخذة الأخرية ولاية البويرة مقرا رئيسيا لها، وقد دخلت المؤسسة الاستقلالية بتاريخ 1990/03/31، حيث أصبحت شركة ذات أسهم SPA، وبرأس مال قدره 200000000 دج والذي ارتفع ليصبح سنة 2005: 500000000 دج .

وكالة الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنويا من الدهن والرائج، وقد بلغت كمية الإنتاج سنة 1997: 17299 طن بقيمة إجمالية 10.41.164.24 دج أي ما يعادل 89.20% من إنتاج المؤسسة ككل.

الوحدات التي تتفرع عن ENAP:

تتكون المؤسسة الوطنية للدهن من 06 وحدات موزعة على التراب الوطني :

- منطقة الشرق :وحدة سوق أهراس .
- منطقة الوسط :وحدة الأخرية (البويرة)، ووحدة الشارقة، ووحدة السمار بولاية الجزائر العاصمة .
- منطقة الغرب :وحدة وهران، ووحدة السبق بولاية بسكرة .

¹- وثاق مقدمة من طرف مؤسسة مطاحن الهلال.

وتلعب المؤسسات الوطنية الاقتصادية للدهن دورا بالغ الأهمية في تنمية الاقتصاد الوطني وتطوير هيكله، كما تساهم في تمويل خزانة الدولة كجزء هام من الضرائب عن طريق توسيع الوعاء الضريبي، ولعل من أهم هذه المؤسسات (ENAP)، ومكان التربص يمكن في وحدة سوق أهراس **upsa** حيث تعتبر هذه المؤسسات رائدة في مجال صناعة الدهن وذلك راجع إلى :

- أهمية منتجاتها من الدهن ومشتقاته نوعا وجودة .
- احتكارها للسوق الوطنية وعدم وجود منافسة .
- عدم وجود كساد في المنتج "العرض يفوق الطلب" .
- استخدام الوسائل التقنية والتكنولوجية في الإدارة والعمل الميداني .

2/وحدة الدهن سوق أهراس:

• الوحدة الإنتاجية للدهن epsa تعتبر من أهم الوحدات 06 المكونة للمؤسسة، حيث كان فتح المناقصة في جوان 1974، وبدأت الأشغال في 1974/11/22، لمدة 21 شهرا بتكلفة نهائية للمشروع قدرت ب 510800103 دج، حيث تمتد هذه الوحدة على أرض زراعية عند مدخل المدينة مما سبب مشاكل تلوث باتت هاجسا للسلطات المحلية .

• تحتوي على 19 مصلحة منا 03 ورشات عمل، و 09 ورشات صيانة تبلغ مساحتها 13 هكتار منها 05 مغطاة، تبلغ الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنويا من الدهن، أي ما يعادل 20% من إنتاج المؤسسة ككل¹.

المطلب الثاني: منتجات مؤسسات ميدان الدراسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى مراحل الإنتاج، حيث نتناول فيه مراحل إنتاج مؤسسة مطاحن الهلال ومؤسسة الدهن سوق أهراس .

أولا: مراحل إنتاج مؤسسة الهلال سوق أهراس

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج مشتقات القمح بنوعيه الصلب واللين وذلك بالاعتماد على مادة أولية (القمح)، وتمر العملية الإنتاجية في مؤسسة مطاحن الهلال بعدة مراحل تذكر منها:

¹- وثائق مقدمة من طرف مؤسسة الوطنية للدهن .

1. مرحلة الاستقبال: وهي تمثل مرحلة أولى لعملية الإنتاج حيث بعد استلام المادة الأولية يتم وزنها بواسطة حسر الميزان ثم تنقل إلى الصوامع الإستراتيجية أين يتم عملية التنظيف الأولي (نزع الغبار والشوائب الكبيرة)، ثم يتم تحويلها إلى المطاحن وتخزينها.

2. مرحلة التنظيف: تمر عملية تنظيف القمح الصلب واللين بقسمين:

– قسم التنظيف الجاف أين تتم عملية نزع العشوائية المتبقية في المادة الأولية من غبار ورمملوحجارة... إلخ.

– قسم التنظيف المبلل والهدف منه إضافة نسبة مئوية من الرطوبة إلى القمح حتى يسهل طحنه.

وبعد إتمام تنظيف القمح يترك لفترة راحة تتراوح من 8سا إلى 12سا والهدف منه وصول الماء إلى حبة القمح.

3. مرحلة الطحن: تمر عملية الطحن للقمح بعدة مراحل كالسحق والتفتيت والتحويل، ثم تتم عملية الغربلة أين يتم استخراج أنواع مختلفة من السميد والفريضة.

4. مرحلة التعبئة للبيع والتوزيع: بعد استخراج السميد أو الفريضة تخزن في صوامع خاصة وتتم التعبئة في أكياس خاصة:

– سميد ممتاز كيس 25 كلغ.

– سميد ممتاز كيس 10 كلغ.

– سميد عادي كيس 25 كلغ.

– فريضة عادية كيس 25 كلغ.

– نخالة ويتم بيعها في الشاحنات.

ويمكن توضيح مخطط العملية الإنتاجية في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): مخطط عملية الإنتاج



المصدر: الوثائق مقدمة من طرف مؤسسة مطاحن الهلال.

ثانيا : مراحل إنتاج المؤسسة الوطنية للدهن

1 / مراحل الإنتاج :

تمر عملية الإنتاج بستة مراحل نوضحها كما يلي :

- **مرحلة التحضير** : يتم تحضير المواد المستعملة سواء الصلبة أو السائلة حسب المعدلات لكل نوع من المنتجات وفق برنامج تشرف على تنفيذ مصلحة البرمجة وتصمم مصالح البحث والتطوير الصيغ الإنتاجية بالإضافة إلى تنسيق مع ورشة إنتاج الراتنج .

- **مرحلة الخلط** : يتم فيها خلط وعجن المواد المحضرة في الرحلة الأولى للحصول على عجين متجانس .

- **مرحلة الطحن** : تطحن المواد خاصة الصلبة منها للقضاء على الشوائب وذلك داخل آلة مخصصة لذلك من اجل تحويل العجين إلى سائل بخصائص محددة مسبقا .

- **مرحلة التسوية** : في هذه المرحلة يتم إضافة جزء آخر من المادة الراتنج، و بعض المجففات، والمواد المكاملة بمراقبة من المخبر .

- **مرحلة النصفية** : يتم تصفية المزيج من كل الشوائب ليصبح قابلا للتعليب .

- **مرحلة التعليب** : بعد المراقبة التي يقوم بها المخبر في كل مراحل من مراحل الإنتاج، خاصة في المرحلة الأخيرة يتم تعليب المواد تامة الصنع (الدهن) في علب مختلفة الحجم باستخدام آلات خاصة وتصبح جاهزة للبيع.
2/ مهام المؤسسة الوطنية للدهن:

تختص وحدة الدهن سوق أهراس في إنتاج :

• دهن البناءات (secteur bâtiment)

• الدهن الصناعي (secteur industrie)

• دهن السيارات (secteur carrosserie)

• البرنيق (verniss)

• الدهن المخفف (colles)

• الراتنج (résine) وهي مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة لإنتاج منتجات أخرى وتباع لمؤسسات أخرى تستعملها كمادة أولية .

تستعمل المؤسسة مواد أولية أساسية، المجففات، مشتقات هيدروليكية، ومادة الراتنج حيث تستعمل بعض

المواد الأولية المحلية وتستورد البعض من دول أجنبية بنسبة 60%، وهي ألمانيا (kroos)

(Helem) هولندا (PERSTOP)، إيطاليا (LONZA)، فرنسا (BERGBA)، بلجيكا

(VENEMARE) ومن دول عربية وهي مصر و الأردن بنسبة 40%.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسات ميدان الدراسة

سنناول في هذا المطلب إلى تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة

أولا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الهلال سوق أهراس

الهيكل التنظيمي يوضح تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح المؤسسة وهذا التقسيم يساعد ويسهل تحديد المسؤوليات والمهام والاختصاصات فالهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الهلال يتكون من:

1. **المديرية العامة:** يمثلها المدير الذي من مهامه الإشراف على النظام العام للمؤسسة إذ هو الأمر بالتصرف ويقوم بالإمضاء باسم المؤسسة ويمثلها في الجهات القضائية وكل الهيئات التي لها علاقة، كما أنه يقوم باتخاذ القرارات وإعطاء الأوامر وإصدار التعليمات واللوائح لرؤساء المصالح والمجموعات للعمل على تنفيذها وتطبيقها على أحسن وجه، واحترام كل ما جاء فيها من قوانين سارية المفعول مما يستوجب ويستلزم العمل بها وأيضا حتمية إلزام واقتناع العامل بضرورتها كما أن أية مخالفة أو أخطاء بخصوص هذه القرارات والقوانين قد تؤدي بصاحبها إلى فرض العقوبة من طرف المدير العام واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة التي تجسدها المصالح المختلفة.

2. **الأمانة العامة:** تمثلها السكرتيرة التي تقوم بإعداد برنامج المواعيد الخاصة باللقاءات الرسمية والاجتماعات التي ترأسها المدير، وكل ما يتعلق بالوثائق الصادرة والواردة بحيث تقوم بترتيبها وتصنيفها حسب ما جاء فيها، وتحتفظ بها في علب الأرشيف من أجل حمايتها من التلف والفساد وتسجيلها في سجل خاص بهذه الوثائق، كما أنها تجيب على جميع المراسلات الإدارية والتجارية الخاصة بالمؤسسة سواء الداخلية منها أو الخارجية، وتقوم بالرد على جميع الاتصالات الهاتفية وتحولها إلى السلطة العليا والمتمثلة في المدير العام وتعمل على إبداء السرية التامة فيما يخص العمل وهذا ما يسمى بسرية المهنة، كما يمكن القول بأنها عنصرتصال بين الرئيس والمرؤوسين.

3. **نائب المدير العام:** وهو يساعد المدير العام في أداء مهامه ويسهر على تطبيق القوانين والأوامر والتعليمات واللوائح التي يملئها المدير العام للمديرين التنفيذيين وكذا رؤساء المصالح والمجموعات، كما أن من مهامه العمل على مراقبة تنفيذ وتطبيق الإجراءات على أحسن وجه واحترام كل ما جاء فيها من قوانين.

4. **مصلحة المحاسبة والمالية:** من مهام هذه المصلحة ما يلي:

- القيام بإجراءات المحاسبة العامة.
- المتابعة الجبائية وشبه الجبائية.
- إعداد الميزانية السنوية والقيام بتحليلها.
- متابعة حسابات الخزينة.

— المتابعة المالية لملف الاستثمارات

— المساهمة مع الإدارة في إعداد الميزانية السنوية والمخطط المالي على المدى القصير والطويل.

5. **مصلحة الصيانة:** تهتم بما يلي:

— صيانة عتاد الإنتاج والمحافظة عليه.

— إعداد مخطط الصيانة الوقائية والسهر على تطبيقه.

— تنظيم ومراقبة مهام مكتب الدراسات

— السهر على التوفير الدائم لقطع الغيار.

6. **مصلحة التجارة:** بعد إنتاج المنتجات المطلوبة ووضعها في المخازن يأتي دور مصلحة المبيعات التي

تشرف على تلقي طلبات العملاء لمختلف المنتجات وإعداد وثيقة بيع تقدم إلى العميل الذي يقدمها بدوره

إلى المكلف بالمخزن لتسليمه البضاعة وهذا بعد دفع المستحقات النقدية في مصلحة المحاسبة، وبصفة عامة تتمثل

مهامها في ما يلي:

— الاستماع للزبائن.

— تحسين طرق البيع للمحافظة على الزبائن وجلب زبائن جدد.

— تصنيف طلبات الزبائن وتسجيلها.

— إدارة حسابات الزبائن.

— إرضاء الزبائن بتلبية رغباتهم وحاجاتهم في المكان والزمان المناسبين.

— دراسة السوق من حيث السعر والجودة.

7. **مصلحة الإنتاج:** من مهامها:

— تحقيق مخططات الإنتاج الموجهة للمؤسسة والقيام ببيع المنتجات في إطار سياسة ومنهجية المؤسسة.

— ضمان السير الجيد والعام للمؤسسة المشتريات، الإنتاج، الصيانة، الإدارة.

— ضمان المحافظة على الممتلكات وتحسين نظم المر دودية في كل المهام والأعمال.

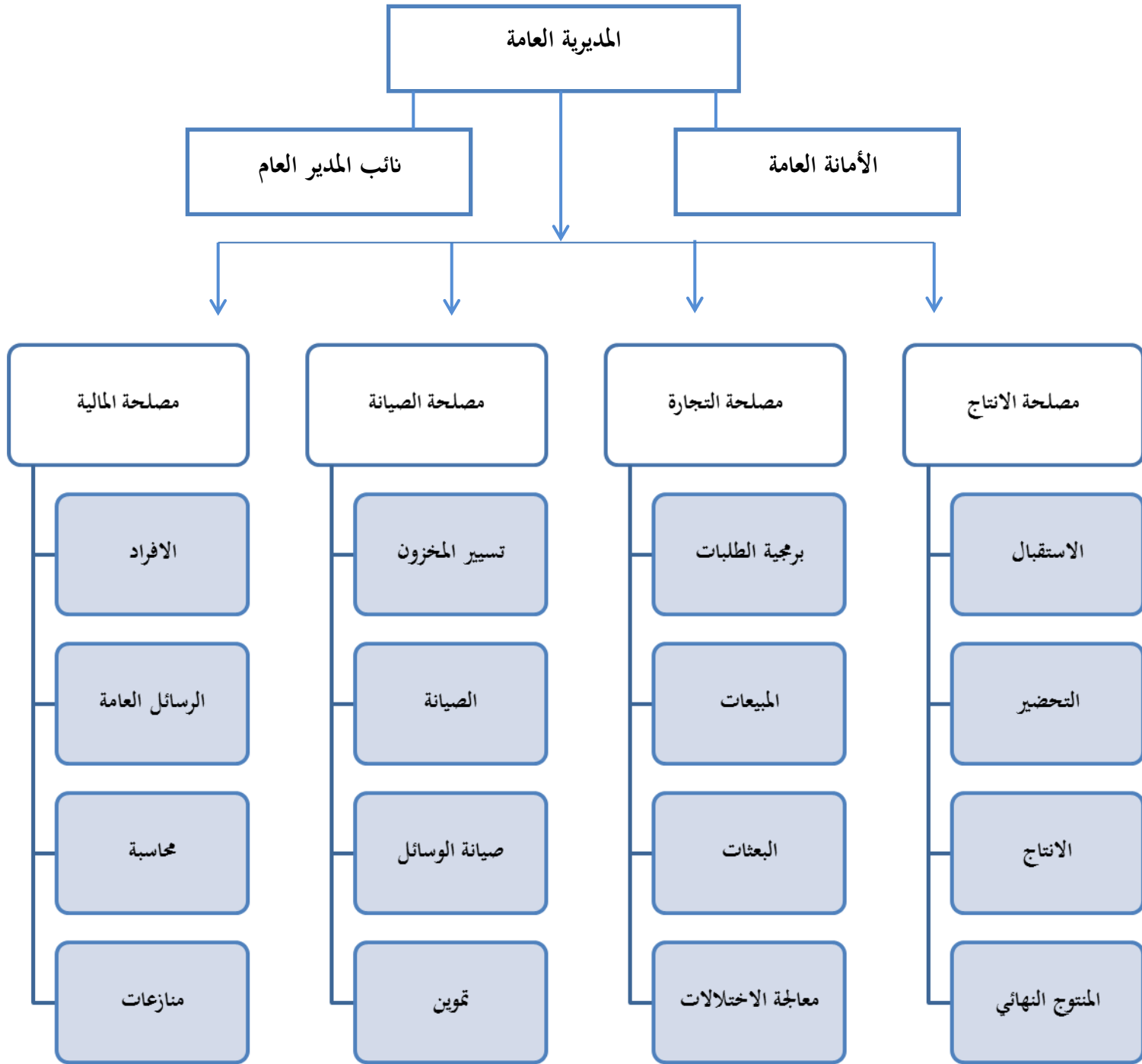
— ضمان إدارة المهام والأشخاص طبقا لقوانين هذه الأخيرة.

— مسؤولية تنظيم وبرمجة العمل في وحدته والنتائج المحققة من طرف وحدته.

— اتخاذ القرارات على مستوى وحدات الإنتاج (من يقوم بها وطريقة إتباع ذلك).

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الهلال في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الهلال

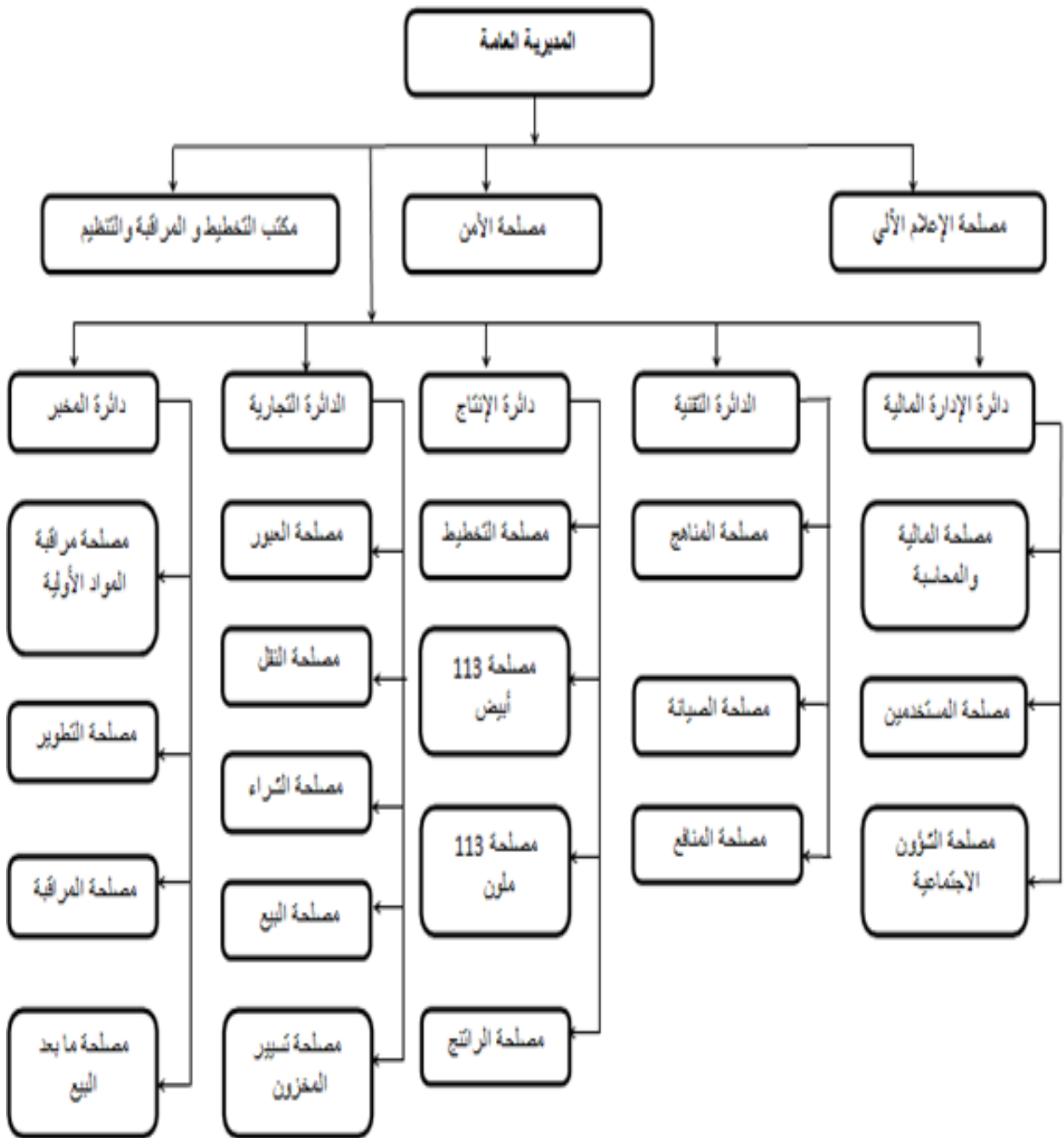


المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة مطاحن الهلال

ثانيا: الهيكل التنظيمي للوحدة الدهن سوق أهراس

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة من المديرية العامة المسئولة عن 06 دوائر أساسية، حيث تحتوي كل دائرة على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها و أدوارها . بالإضافة إلى مصلحة الأمن ومكتب التخطيط و المراقبة .

الشكل رقم(3-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENAP



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة .

المبحث الثاني: منهج وعينة الدراسة

يعرض هذا المبحث شرحا لإجراءات الدراسة الميدانية بدءا بتحديد منهجية الدراسة الميدانية وذكر أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان .

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث نتناول كل منهج الدراسة

أولا: منهج الدراسة الميدانية

اعتمدنا في دراستنا على المنهج التحليلي وذلك لملاءته مع هدف الدراسة المطلوب بلوغه، والذي بدوره يعمل على تحليل وتفسير البيانات المجمعة ميدانيا والتوصل من خلالها إلى النتائج اللازمة للدراسة حيث تم جمع البيانات والمعلومات الأولية باستعمال استمارة بحث خاصة التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

اعتمدت دراستنا على نوعين من البيانات وهما :

أ - البيانات الأولية :

وذلك بالبحث في الجانب الميداني وتوزيع استبيانات الدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي "الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statisticalpackage for the soseil sciences ورمزه (SPSS) بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

ب - البيانات الثانوية :

تتمثل في الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وأية مراجع أخرى قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي .

ثانيا: أدوات الدراسة

من الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة ما يلي :

◀ الاستبيان :

يعد الاستبيان الوسيلة الأكثر شيوعا لجمع البيانات، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة تعبر عما يرغب الباحث العلمي في معرفته عن طريق عينة الدراسة، حيث يقوم بعرض قائمة الاستبيان وتوفر المادة العلمية الخام للباحث العلمي، وبعد ذلك يتم تبويبها وتصنيفها ومن ثم استخدام الوسائل الإحصائية لتحليلها بدقة، والوصول

إلى النتائج النهائية للبحث العلمي، ومعالجة المشكلة المطروحة والتحقق من الفرضيات¹. حيث يحقق العديد من المزايا منها:

- أقل تكلفة ووقت وجهد .
- الشخص المستجيب يبقى غير معروف وهو الشيء الذي يحفز على الإجابة .
- السماح بالحصول على الإجابات من أفراد من مناطق مختلفة .
- الحصول على المعلومات الضرورية لاستكمال الجانب التطبيقي للمذكرة .

◀ هيكل الدراسة:

لقد احتوت الاستمارة على مقدمة تم الشرح فيها كل الجوانب المتعلقة بالموضوع من خلال ذكر عنوان البحث، العينة المختارة .

كما تضمنت استمارة الدراسة 48 عبارة بوبت في جزئين، ويمكن توضيحها كالتالي :

● **الجزء الأول:** تضمن هذا الجزء 5 عبارات خاصة بالمعلومات الشخصية التي تخص المستجوب وهي كالتالي:

الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية .

● **الجزء الثاني:** والذي يخص متغيرات الدراسة، حيث قسم بدوره إلى محورين من 48 عبارة مقسمة كمايلي:

المحور الأول: تضمن 23 عبارة حول محاسبة تكاليف تدفق المواد .

المحور الثاني: تضمن 25 عبارة متعلقة بنظم إدارة التكلفة .

أما عن المقياس المعتمد في الدراسة فقد تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات، بغية معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (3-1):مقياس ليكارت الخماسي

5	4	3	2	1	
موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	التصنيف

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات SPSS

¹ - بن بوزيد سليمان، طواف فاتح، دليل استخدام برنامج spss لتحليل نتائج الاستبيان خطوة بخطوة، دار خيال للنشر و الترجمة، الجزائر، 2022، ص1، ص3.

ولمعرفة الاتجاه العام لإجابات العينة يتم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (4=1-5) تم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (5/4=0.80) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي :

جدول رقم (3-2): المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي

مجال المتوسط الحسابي	المستوى الموافق له
من 1 إلى 1.79	غير موافق تماما
من 1.8 إلى 2.59	غير موافق
من 2.6 إلى 3.39	محايد
من 3.4 إلى 4.19	موافق
من 4.2 إلى 5	موافق تماما

المصدر: عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج SPSS، دار خوارزم للنشر والتوزيع، 2007، ص 540.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

نقصد بمجتمع الدراسة أو المجتمع الإحصائي مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمعا آخر، بعبارة أخرى هي مجموع الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة.¹

يتمثل مجتمع الدراسة في الإطار الإداري بالمؤسسات محل الدراسة التي تتمثل في مؤسسة مطاحن الهلال التي تنشط في مجال إنتاج السميد والفرينة، والمؤسسة الوطنية للدهنولاية سوق أهراس التي تنشط في شتى أنواع الدهون باعتبارها من أهم المؤسسات الاقتصادية العمومية التي أثبتت مكانتها في السوق الوطنية فضلا عن أنها تعتبر رائدة في إنتاج الدهن ومشتقاته، بالإضافة إلى نوعية منتجاتها، كما أن لها دور في تنمية الاقتصاد الوطني وتطوير هياكله من خلال تمويل خزانة الدولة من الضرائب .

¹ - السعدي رجال، الإحصاء الوصفي، مؤسسة الرجاء للطباعة والنشر، الجزائر 2013، ص 18.

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

يتكون المجتمع الإحصائي من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لكل من المؤسسة مطاحن الهلال والمؤسسة الوطنية للدهن، وهذا على مستوى ولاية سوق أهراس.

ولقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، لم يتم تحديد عينة الدراسة مسبقا قبل توزيع الاستبيان، حيث تم توزيع 40 استمارة، منها 35 صالحة للتحليل وبذلك تشكلت عينة الدراسة من 35 فردا متمثلين في موظفي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات تحصلنا على ما يلي:

جدول (3-3): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

المؤسسة	عدد الاستثمارات الموزعة	النسبة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات القابلة للتحليل	النسبة
مؤسسة الهلال	20	50%	20	20	57.14%
المؤسسة الوطنية للدهن	20	50%	15	15	42.86%
المجموع	40	100%	35	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

✓ نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ عددها 40 استمارة وقد تم استرجاع 35 صالحة للدراسة، أما باقي الاستثمارات ألغيت بسبب التماطل أو رفض الإجابة...

◀ الأدوات الأخرى للمستعملة في الدراسة :

بالإضافة إلى أداة الاستبيان تم الاعتماد على برنامج (SPSS22) في تحليل المعطيات وبرنامج (Exel2007) في تمثيل الرسومات البيانية .

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

أولا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استعمال الوسائل والأساليب الإحصائية التالية:

- 1- الإستبانة: عبارة عن قائمة لجمع البيانات اللازمة للدراسة وهي من أنسب أدوات البحث العلمي
 - 2- النسب المئوية والتكرارات: للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد إجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أدلة الدراسة
 - 3- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد العينة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية
 - 4- الانحراف المعياري: للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية من متوسطها الحسابي
 - 5- اختبار ألفا كرونباخ **alpha de cronbach**: يتم هذا الاختبار لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان
 - 6- معامل الارتباط بيرسون **R**: يستعمل لقياس صدق الفقرات وكذلك لإيجاد العلاقة بين متغيرات الفرضيات
 - 7- اختبار التباين **Anova**: وذلك لقياس الفرق بين المتوسطات
 - 8- اختبار **T- test**: وذلك لمعرفة فرق المتوسطات
- ثانيا: اختبار صدق وثبات الاستبيان

يتم في هذا المطلب إجراء اختبار صدق وثبات الاستبيان من خلال :

1- صدق الاستبيان :

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضعت الاستمارة لعملية التحكيم من قبل أساتذة في التخصص .بهدف التأكد من الجانب الشكلي وصحة محتوى المعلومات الواردة فيه والتحقق من تغطيتها جميع جوانب البحث وتم بناءا على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين لضبط الاستبيان .

2- ثبات الاستبيان :

✓ لاختبار ثبات الاستمارة بقيمة معامل ألفا كرونباخ والتي تكون محصورة بين الصفر (0) والواحد (1)، حيث إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر أو يساوي 0.6 يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالثبات . حيث بعد إجراء اختبار الثبات وذلك بالاعتماد على برنامج SPSS، أظهرت النتائج ما يلي :

ثبات المتغير المستقل (محاسبة تكاليف تدفق المواد)

جدول رقم (3-4): اختبار ألفا كرونباخ للمتغير المستقل

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
23	0.939

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

ثبات المتغير التابع (نظم إدارة التكلفة)

جدول رقم (3-5): اختبار ألفا كرونباخ للمتغير التابع

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
25	0.974

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

وعليه أن أداة الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

جدول رقم (3-6): اختبار ألفا كرونباخ للمتغيرين

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
48	0,9770

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

✓ ونلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت $\alpha=0.977$ أي أنها محصورة بين (0) والواحد (1). كما

أن هذه القيمة أكبر من 0.6، ومنه يمكن القول أن استمارة الاستبيان تمتاز بالثبات .

المبحث الثالث: تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لخصائص أفراد العينة وتحليلاً لإجاباتها اتجاه متغيرات الدراسة .

المطلب الأول: خصائص أفراد العينة

بغية معرفة خصائص أفراد العينة المدروسة سيتم عرض وتحليل إجابات المستجيبين المتعلقة بالمعلومات الشخصية لهم والتي تتكون من خمسة أسئلة حول الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية.

أولاً: الجنس

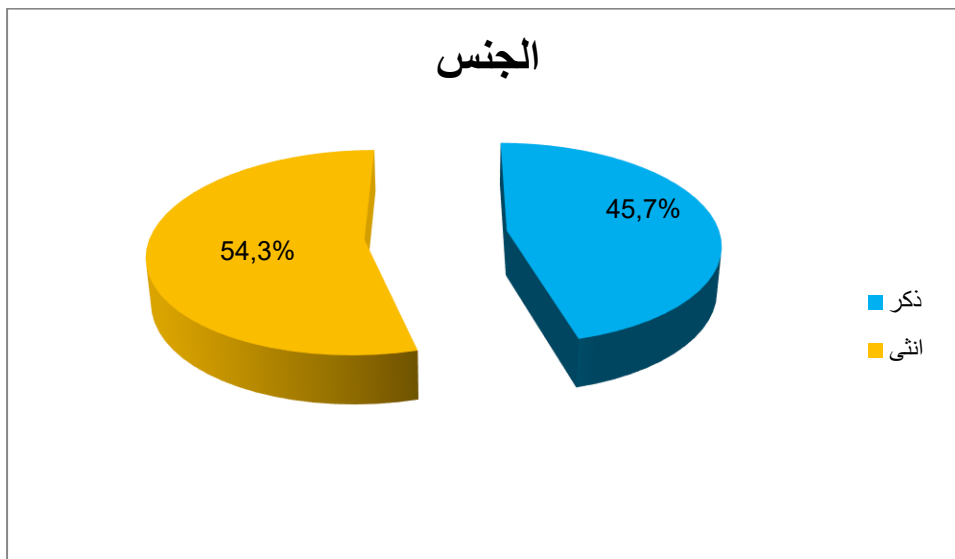
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الجنس .

جدول رقم (3-7): توزيع أفراد عينة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
45.7%	16	ذكر
54.3%	19	أنثى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج Excel

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

✓ من خلال الجدول و الشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس نلاحظ أن هناك تقارب بين الفئات العاملة في المؤسسات من حيث عدد الذكور والإناث، إذ يمثل فئة الذكور نسبة 45.7% بتكرار 16 شخصا، بينما فئة الإناث 54.3% بتكرار 19 شخصا.

ثانيا: العمر

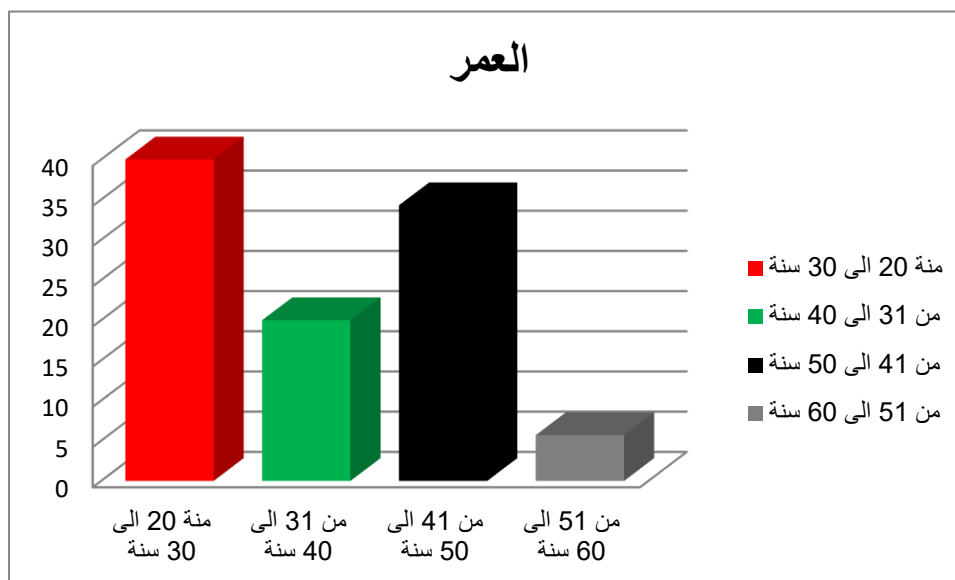
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب العمر .

جدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	14	40 %
من 31 إلى 40 سنة	7	20 %
من 41 إلى 50 سنة	12	34.3 %
من 51 إلى 60 سنة	2	5.7 %
المجموع	35	100 %

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

شكل رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج Excel

✓ من خلال الجدول والشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب العمر نلاحظ أن الفئة الأكثر تكرار هي الفئة العمرية من 20 إلى 30 سنة بنسبة 40% أي ما يعادل 14 فردا، تليها الفئة العمرية من

41 إلى 50 سنة بنسبة 34.3% أي ما يعادل 12 فردا، ثم تليه الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة 20% أي ما يعادل 7 أفراد، ثم تليه الفئة الأخيرة من 51 إلى 60 سنة بنسبة 5.7% أي ما يعادل 2 فرد .

ثالثا : المستوى التعليمي

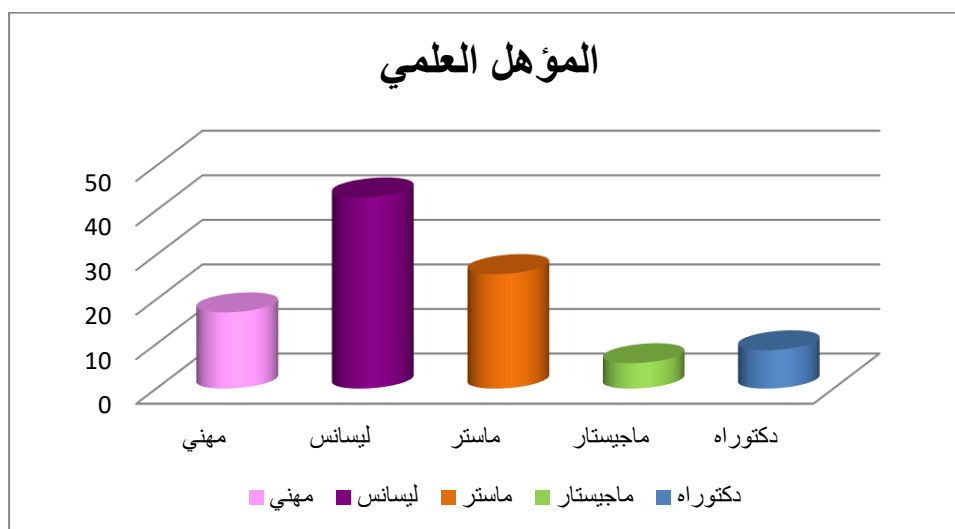
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب المستوى التعليمي .

جدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
مهني	6	17.1%
ليسانس	15	42.9%
ماستر	9	25.7%
ماجستير	2	5.7%
دكتوراه	3	8.6%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج Excel

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

✓ من خلال الجدول والشكل السابقين أظهرت النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد العينة هي نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 42.9% أي ما يعادل 15 فرداً، تليها فئة الأفراد الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة 25.7% أي ما يعادل 9 أفراد، تليها فئة الأفراد المهنيين بنسبة 17.1% أي ما يعادل 6 أفراد، ثم تليها فئة الأفراد الحاصلين على دكتوراه بنسبة 8.6% أي ما يعادل 3 أفراد، وأخيراً فئة الأفراد المتحصلين على شهادة ماجستير بنسبة 5.7% أي ما يعادل 2 فرداً .

رابعاً: الوظيفة

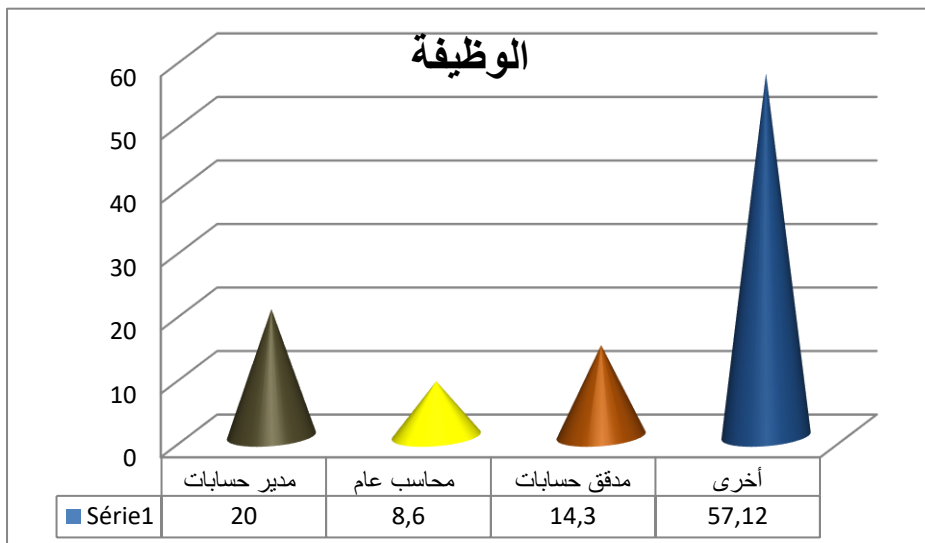
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الوظيفة

جدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	الصنف المهني
20%	7	مدير حسابات
8.6%	3	محاسب عام
14.3%	5	مدقق حسابات
57.12%	20	أخرى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج Excel

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

✓ نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين أن عينة الدراسة اشتملت على فئات إدارية مختلفة منها: أخرى، مدير حسابات، مدقق حسابات، محاسب عام، بنسب 57.12%، 20%، 14.3%، 8.6% على التوالي، ومما سبق نستنتج أن أفراد العينة يشغلون مناصب مختلفة وهذا راجع إلى أسباب مختلفة منها المؤهلات العلمية، الخبرة ...

خامسا: الخبرة المهنية

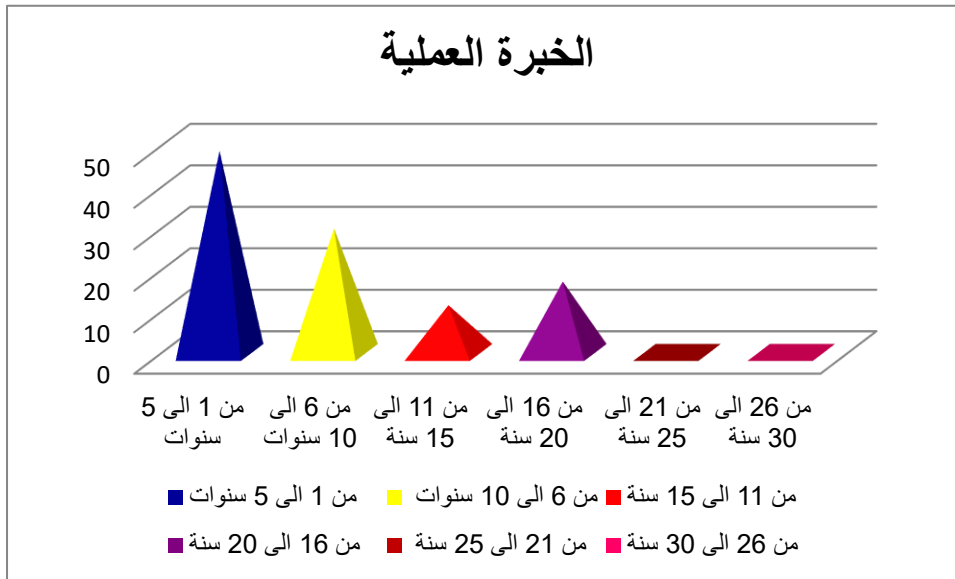
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج تحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الخبرة المهنية

جدول رقم (3-11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من 1 إلى 5 سنوات	17	48.6%
من 6 إلى 10 سنوات	8	22.9%
من 11 إلى 15 سنة	4	11.4%
من 16 إلى 20 سنة	6	17.1%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج Excel

✓ يتضح لنا من خلال الجدول والشكل السابقين أن أكبر نسبة من سنوات الخبرة كانت عند الموظفين الذين لديهم أقل من 5 سنوات بنسبة 48.6% أي ما يعادل 17 فرد، ومن ثم الفئة من 6 إلى 10 سنوات بنسبة 22.9% أي ما يعادل 8 أفراد، تليها الفئة من 16 إلى 20 سنة بنسبة 17.1% أي ما يعادل 6 أفراد، ومن ثم الفئة من 11 إلى 15 بنسبة 11.4% أي ما يعادل 4 أفراد، وأخيرا أكبر من 20 سنة فإن النسبة معدومة أي تساوي الصفر .

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

سنترك في هذا المطلب إلى عرض وتقييم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، من خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل فقرات الاستبيان، حيث يتم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم بغرض التحليل الإحصائي الوصفي للحصول على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية للإجابات المتشابهة عند جميع الفقرات.

أولا: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة لحاسبة تكاليف تدفق المواد

يوضح الجدول الموالي مختلف نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول للاستبيان والمتعلق بمدى إدراك أفراد العينة دراسة محاسبة تكاليف تدفق المواد

الجدول رقم (3-12): نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات محاسبة تكاليف تدفق المواد

الترتيب	الاتجاه العام للإجابات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الأول	الرقم
14	موافق	0.78000	4.2571	يمكن تخفيض تكلفة المنتج بتخفيض مكوناته من المواد بصورة أكثر منهجية مع الحفاظ على الجودة.	01
01	موافق	0.61767	4.0286	تساعد المعلومات التي توفرها تدفقات المواد والطاقة القرارات التنظيمية الخاصة بجودة ونوعية المنتج.	02
15	محايد	0.97877	3.5714	يساعد التعرف على حجم ونوعية المنتج بنوعيه (السليم والمعييب) للحصول على معلومات دقيقة عن تدفقات المواد المكونة له.	03
02	محايد	0.90005	3.3143	عملية تتبع المواد والطاقة تدلل عوائق الاتصال بين الإدارة والعمال .	04

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

16	موافق	0.74134	3.5429	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على التعرف على كمية الفاقد في المواد والطاقة	05
18	محايد	1.03144	3.2286	يمكن قياس الخسائر المادية بالفرق بين المدخلات والمخرجات للمواد والطاقة.	06
03	محايد	1.04520	3.2857	يساعد دمج نظام تدفق المواد بالنظم الإدارية الحالية في توفير معلومات أكثر وضوحاً عن تكاليف المواد والطاقة .	07
05	موافق	1.06747	3.4857	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد في معرفة سبب حدوث الخسائر المالية بشكل أكثر وضوحاً .	08
19	محايد	0.89349	3.2857	يمكن الاعتماد على بيانات تدفق المواد والطاقة في عملية التخطيط والإنتاج .	09
08	محايد	1.04520	3.2857	بناء هيكل شامل لعملية تدفق المواد يساعد في زيادة الدافعية لدى العاملين والإدارة في تطوير الإنتاج .	10
17	محايد	0.95442	3.1714	تتبع تدفق المواد يسهل عملية قياس حجم النفايات المتبقية من المواد .	11
21	محايد	1.07844	3.3143	يساعد وجود فريق للتتبع نظام تدفق المواد قي الحد من المخلفات (النفايات) للمواد والطاقة .	12
12	محايد	1.26025	3.0000	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد من خلال مبدأ التوازن المادي على تساوي كمية المدخلات مع كمية المخرجات من المنتجات والخسائر المادية.	13
04	موافق بشدة	0.73565	4.4000	يساعد نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد على تحديد ما إذا كانت المبيعات تغطي التكاليف التي تحملتها المنشأة.	14
07	موافق بشدة	0.83314	4.2000	تحتاج أداة تدفق المواد لإمكانية تقنية أو مادية كبيرة أو تغيير في ميكانيزمات العمل	15
09	موافق	0.75926	3.8000	تحتاج محاسبة تكاليف تدفق المواد لضبط مفاهيم جديدة لتحميل التكاليف على منتجات المؤسسة .	16

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

10	موافق	0.81684	3.4571	تساعد تكاليف تدفق المواد إعطاء صورة كاملة ومتكاملة عن استخدام المواد والطاقة	17
22	موافق	0.94202	3.6286	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد إلى إعطاء معلومات واضحة حول التكاليف التي تتكبدها المؤسسة على المنتجات السلبية .	18
23	موافق	0.91853	3.5429	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على توفر معلومات دقيقة لغرض اتخاذ القرارات الصحيحة.	19
06	محايد	1.05161	3.2000	يساعد نظام تدفق المواد في تحديد كمية الموارد المتاحة وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة في مرحلة تصميم المنتج حيث تمثل هذه المرحلة النسبة الأكبر من تكلفة الإنتاج .	20
20	موافق	1.11672	3.4000	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة .	21
11	محايد	1.10004	3.2857	يقوم نظام تكاليف تدفق المواد في تخفيض التكلفة الكلية لوحدة المنتج .	22
13	غير موافق	1.37932	3.2571	تلعب المعلومات التي توفرها محاسبة تكاليف تدفق المواد دورا هاما في دعم عمليات تحسين الجودة .	23
X = 3.519					

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على نتائج SPSS.

◀ يتضمن الجدول السابق كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول المتعلق بمحاسبة تكاليف تدفق المواد .

✓ نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارات محصور بين (3.0000-4.4000)، بينما قيم الانحراف المعياري تتراوح بين (0.73565 - 1.26025) .

✓ حيث نجد أن أهم عبارة هي العبارة رقم 14 المتمثلة في "يساعد نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد على تحديد ما إذا كانت المبيعات تغطي التكاليف التي تحملتها المنشأة" حصلت من بين جميع عبارات المحور الأول على أكبر متوسط حسابي بمقدار 4.4000 ويمكن تفسير الارتفاع في هذه القيمة بتوجه مجمل إجابات المستجيبين إلى درجة الموافق بشدة ويعكس ذلك أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلزم نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد على تغطية التكاليف التي تتحملها المنشأة، وانحراف المعياري 0.73565 يعكس انسجام إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها .

✓ أما أن العبارة الأقل أهمية من حيث درجة الموافقة هي رقم 13 "تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد من خلال مبدأ التوازن المادي على تساوي كمية المدخلات مع كمية المخرجات من المنتجات والخسائر المادية" تحصلت على أقل متوسط حسابي بمقدار 3.0000 يفسر هذا التوجه إجابات أفراد العينة نحو درجة موافق وانحراف معياري 1.26025 يعكس اختلاف وتشتت آراء أفراد العينة.

بشكل عام فإن المحور الأول له متوسط حسابي يقدر ب 3.7 وانحراف معياري 0.99795 حيث نجد أن قيمة المتوسط الحسابي عند مستوى قبول مرتفع، مما يدل أن المؤسسات محل الدراسة لديها تكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ونظم إدارة التكلفة.

ثانيا: التحليل الوصفي إجابات أفراد العينة لنظم إدارة التكلفة

سننطلق إلى تحليل مختلف فقرات المحور الثاني للاستبيان المتعلق بنظم إدارة التكلفة

جدول (3-13): نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات نظم إدارة التكلفة

الترتيب	الاتجاه العام للإجابات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات نظم إدارة التكلفة	الرقم
14	موافق بشدة	0.79705	4.2000	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة.	01
15	موافق	0.61767	3.8286	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية .	02
01	محايد	0.86675	3.8857	يعمل نظام محاسبة التكاليف على تقييم المخزون بشكل دقيق .	03
16	محايد	0.87927	3.8571	يستعمل نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار المنتوجات	04
17	محايد	0.78000	3.2571	يساعد نظام محاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف الكلية .	05
03	موافق	0.77784	3.4286	تساعد إدارة التكلفة على تخفيض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير مضيعة للقيمة .	06
24	موافق	0.77784	3.4286	يساعد اعتماد محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل المنشآت الصناعية كإحدى أدوات إدارة التكلفة في حصر الخسائر المادية والنفائات والحد منها .	07

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

04	موافق	0.91853	3.4571	تساعد أدوات إدارة التكلفة التقليدية في خفض تكاليف المؤسسة .	08
02	موافق	0.95090	3.4857	ضرورة وجود نظام تكاليف في كل شركة إنتاجية .	09
22	موافق	1.00837	3.4286	وجود نظام التكاليف يزيد من الكفاءة التشغيلية.	10
18	محايد	1.21476	3.3714	قدرة المشروع على الاستمرارية و الاستغلال ترتبط بكفاءة وحداثة نظام التكاليف المطبق	11
20	موافق	1.06747	3.4857	ضرورة وجود تكامل بين نظام التكاليف ونظام المحاسبة المالية .	12
23	محايد	1.20712	3.3143	طرق التكاليف التقليدية تتناسب مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .	13
25	موافق بشدة	0.61083	4.4571	يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق أقصى ربح للمنشأة .	14
19	موافق	0.72529	4.3429	إرضاء العميل يجب أن يكون الهدف الأول والأخير للمنشأة .	15
09	موافق	0.85307	4.0857	تعطي إدارة المؤسسة أهمية كبيرة لمخرجات أنظمة إدارة التكلفة عند اتخاذ القرارات .	16
12	موافق	0.72529	3.9429	تسعى إدارة المؤسسة تحسين عملية اتخاذ القرار من خلال بحثها المستمر على أفضل الأساليب والأنظمة الخاصة بذلك	17
08	محايد	0.9632	3.686	تستجيب مخرجات أنظمة التكاليف المطبقة بالمؤسسة لاحتياجاتها من المعلومات الخاصة في البيئة الصناعية الحديثة .	18
06	موافق	0.81787	3.5143	ارتفاع تكلفة تطبيق الأساليب والأنظمة الحديثة مقارنة بالنتائج المتوقعة منها .	19
07	موافق	0.93755	3.6571	تساعد أدوات إدارة التكلفة في استغلال الأمثل للموارد المنشأة مما يؤدي إلى دعم	20

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

				القرارات الإدارية عند كل المستويات.	
10	موافق	1.11672	3.4000	توفر معلومات تجنب المنشأة عيوب المنتج من خلال تكاليف المنع ومن ثم زيادة الجودة.	21
21	موافق	1.04520	3.7143	تساعد نظم إدارة التكلفة في معرفة كل المعلومات عن العيوب والنقائص التي تحدث في العملية الإنتاجية .	22
11	موافق	1.13611	3.6571	تساعد إدارة التكلفة على توفير معلومات عن منافع المتوقعة للمنتج طوال فترة حياته.	23
13	موافق بشدة	1.3167	3.8857	تساعد تقنيات إدارة التكلفة على تحسين الأداء .	24
05	موافق بشدة	1.22097	3.5429	تعتبر محاسبة تدفق المواد أحد أدوات إدارة التكلفة من خلال قياس الفاقد في المواد وما يرتبط به من تكاليف.	25
Y = 3.841					

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

◀ يتضمن الجدول السابق كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثاني نظم إدارة التكلفة

✓ نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارات محصور بين (3.25- 4.45)، بينما قيم الانحراف المعياري تتراوح بين (0.61- 0.78).

✓ حيث تحصلت العبارة رقم 14 التي تنص على " يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق أقصى ربح للمنشأة " تحصلت على أعلى قيمة في المتوسط الحسابي 4.45 يفسر ارتفاع هذه القيمة إلى توجه مجمل الإجابات إلى درجة موافق بشدة بدرجة كبيرة أي أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحقيق أقصى ربح للمنشأة، و يقدر انحرافها المعياري 0.61 و الذي يعكس تجانس أفراد العينة .

✓ كما أن العبارة رقم 05 التي تنص على " يساعد نظام محاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف الكلية " تحصلت على أقل متوسط حسابي يقدر ب 3.25 و هذا يفسر اتجاه أفراد العينة لدرجة محايد في حين تحصلت على انحراف معياري يقدر ب 0.78 .

✓ بشكل عام فإن المحور الثاني قد تحصل على متوسط حسابي يقدر ب 3.85 ، أما الانحراف المعياري 0.69 يفسر اتفاق أفراد العينة وعدم تشتتها ,ويدل كل هذا على أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق أدوات نظم إدارة التكلفة .

المطلب الثالث :دراسة الارتباط لاختبار بيرسون وANOVA لمحاور الدراسة

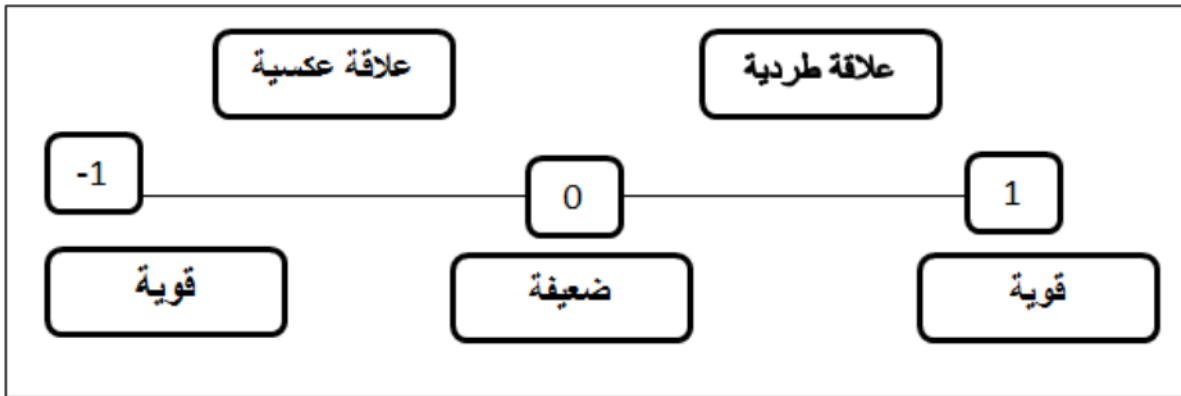
سنحدد من خلال هذا المطلب مقدار الارتباط بين متغيري الدراسة، ومدى تأثير المتغيرات الوصفية على إجابات العينة حول الدراسة محاسبة تكاليف تدفق المواد ونظم إدارة التكلفة .

أولا :اختبار العلاقة بين معامل الارتباط لبيرسون

سنحدد من خلال هذا الاختبار مقدار الارتباط بين متغيرات الدراسة . ومدى تأثير المتغيرات الوصفية على إجابات العينة حول محاور الدراسة R1 و R2.

من أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع بين محاور الدراسة R1 و R2 وتحديد مقدار الارتباط بينهما، سيتم حساب معامل الارتباط "person" ويأخذ المعامل قيمة محصورة بين (1 و -1) وتدلل إشارته على اتجاه العلاقة، طردية (موجبة)، أو طردية (سالبة).

شكل رقم (3-9):سلم معامل الارتباط لبيرسون



المصدر: غيث البحر، معن التناجي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج ibm SPSS، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، 2014، ص 89.

جدول (3-14): معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة

محوري الدراسة معامل الارتباط بيرسون	محاسبة تكاليف تدفق المواد	نظم إدارة التكلفة
معامل الارتباط	0.838	0.838
مستوى العينة	00	00
حجم العينة	35	35

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS

للجدول يختبر الفرضيتين التاليتين :

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ونظم إدارة التكلفة، بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0.05.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين محوري الدراسة محاسبة تكاليف تدفق المواد ونظم إدارة التكلفة، بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من القيمة 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين محاسبة تكاليف تدفق المواد والنظم إدارة التكلفة هو 0.838 بمستوى دلالة أقل من 0.05 ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1 بمعنى أنه توجد علاقة بين محوري الدراسة وبالرجوع للسلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في المجال أكبر من 0.6 بالموجب حيث أنها تقترب من 1 بدرجة كبيرة وبالتالي يمكن القول أن العلاقة بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ونظم إدارة التكلفة علاقة طردية قوية، أي هناك علاقة تأثير وتأثر بين محاسبة تدفق المواد و نظم إدارة التكلفة والتكامل بينهما.

ثانيا: اختبار فرق المتوسطات $t.test$

تستخدم فرق المتوسطات t لتودنت لدراسة العلاقة بين محاور الدراسة والمتغير الوصفي (الجنس) نضع الفرضيتين التاليتين :

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة على محاور الدراسة R_1 و R_2 إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة على محاور الدراسة

R_1 و R_2 إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05.

جدول رقم (3-15): اختبار فرق المتوسطات t.test

الفاصل الزمني ثقة الفرق 95%		اختبار t للمساواة في الوسائل					اختبار ليفين على المساواة في الانحرافات		
		Différence erreur standard	Différence moyene	Sigbilateral	ddl	t	Sig	F	
supérieur	Inferieur								
2.40755	-17.39439	4.86650	-7.49342	0.133	33	-1.54	0.006	8.585	محاسبة تكاليف تدفق المواد
3.15480	-18.14164	5.12643	-7.79342	0.158	22	-1.46			
-12.977	-33.0816	4.9407	-23.0291	00	33	4.661	0.038	4.689	نظم إدارة التكلفة
-12.053	-34.0061	5.2540	-23.0296	00	19.534	4.383			

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات SPSS

✓ من خلال الجدول السابق نجد أن مستوى المعنوية بين الجنس ومحاسبة تكاليف تدفق المواد هو 0.133 أي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية H_0 أي لا توجد تأثير للجنس على إجابات محور الدراسة محاسبة تكاليف تدفق المواد .

✓ ونجد أن مستوى المعنوية بين الجنس ونظم إدارة التكلفة هو 00 أي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H_1 يوجد تأثير للجنس على إجابات محور الدراسة نظم إدارة التكلفة .

ثالثا: اختبار تحليل التباين ANOVA

يستعمل هذا الاختبار قصد معرفة تأثير المتغيرات النوعية للدراسة التي تحدث من حدثين على إجابات العينة على محاور الدراسة R1 و R2.

اختبار تأثير الفئة العمرية على إجابات محاور الدراسة

للدينا فرضيتان :

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحور الأول R1 والمحور الثاني R2 بحيث نقبل الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0.05 .

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحور الأول R1 والمحور الثاني R2 بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من 0.05.

بالرجوع إلى الاستبيان برنامج SPSS كانت نتائج الاختبار كما يلي :

جدول (3-16): اختبار تأثير الفئة العمرية على إجابات محاور الدراسة

البيان المحاور	درجة الحرية Ddl	مستوى الدلالة Sig	F
المحور الأول	34	00	8.481
المحور الثاني	34	00	50.329

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

✓ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي :

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير الفئة العمرية على إجابات المحور الأول محاسبة تكاليف تدفق المواد و المحور الثاني نظم إدارة التكلفة هي 00 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H_1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحورين .

اختبار المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة

جدول (3-17): اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة

البيان المحاور	درجة الحرية Ddl	مستوى الدلالة Sig	F
المحور الأول	34	00	11.420
المحور الثاني	34	00	76.140

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

✓ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي ANOVA تظهر كالتالي :

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير المستوى التعليمي على إجابات المحور الأول والمحور الثاني هي 0 أي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات أفراد العينة على المحورين .

◀ اختبار تأثير المستوى الوظيفي على إجابات محاور الدراسة

للدينا فرضيتين :

- الفرضية الصفرية H0 : لا يوجد تأثير لمتغير المستوى الوظيفي على إجابات العينة على المحور الأول والمحور الثاني بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

- الفرضية البديلة H1 : يوجد تأثير لمتغير المستوى الوظيفي على إجابات العينة على المحور الأول والمحور الثاني بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من 0.05

جدول (3-18): اختبار تأثير المستوى الوظيفي على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة Sig	درجة الحرية Ddl	البيان المحاور
6.916	0.001	34	المحور الأول
23.207	00	34	المحور الثاني

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

✓ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار تباين الأحادي anova تظهر كالتالي :

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير المستوى الوظيفي على الإجابات المحور الأول 0.001 و المحور الثاني هي 00 أي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة بمعنى يوجد تأثير لمتغير المستوى الوظيفي على إجابات العينة على المحورين .

◀ اختبار تأثير الخبرة العملية على إجابات محاور الدراسة :

للدينا فرضيتان :

- الفرضية الصفرية H0 : لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة العملية على إجابات العينة على المحور الأول والمحور الثاني بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0.05 .

الفصل الثالث دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ولاية سوق أهراس

- الفرضية البديلة **H1** : يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول و الثاني بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من 0.05.

جدول (3-19): اختبار تأثير الخبرة العملية على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة Sig	درجة الحرية Ddl	البيان المحاور
12.489	00	34	المحور الأول
54.280	00	34	المحور الثاني

المصدر : من اعداد الطالبتان بالاعتماد مخرجات برنامج SPSS

✓ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي anova تظهر كالتالي :

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير سنوات الخبرة على إجابات المحور الأول و الثاني هي 0 أي أقل من 0.05 و بالتالي نقبل الفرضية البديلة يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحورين الأول والثاني .

خلاصة الفصل :

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة الميدانية تمثلت في استبانته تتكون من محورين مكونين من مجموعة من العبارات، وللقيام بالتحليل الإحصائي لفقرات الاستبيان تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، وشملت الدراسة عينة من المجتمع تتكون من 35 فردا متمثلين في مؤسسات اقتصادية، من أجل معرفة آرائهم حول محاسبة تكاليف تدفق المواد ونظم إدارة التكلفة والتكامل بينهما وتم تحليل الاستبيان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

من خلال تحليل نتائج الاستبيان أظهرت نتائج هذا الأخير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة تكاليف تدفق المواد و نظم إدارة التكلفة في المؤسسة، وهذا ما تم تأكيده من خلال اختبارات الدراسة حسب نتائج معامل الارتباط بيرسون، حيث قدرت النسبة المعنوية ب 0.838 وهي أكبر من 0.05 أي علاقة قوية. ثم تطرقنا إلى دراسة تأثير المتغيرات الديمغرافية للعينة على محاور الدراسة بالاعتماد على اختبار t.test الذي أثبت عدم وجود علاقة، حيث أن مستوى المعنوية بين الجنس ومحاسبة تكاليف تدفق المواد هو 0.133 أي أكبر من 0.05 وبالتالي لا يوجد تأثير للجنس على إجابات محاسبة تكاليف تدفق المواد. ونجد أن مستوى المعنوية بين الجنس ونظم إدارة التكلفة هو 0.05 أي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل وجود تأثير للجنس على إجابات محور الدراسة نظم إدارة التكلفة لنثبت أخيرا إلى تأثير باقي المتغيرات الديمغرافية على محوري الدراسة بالاعتماد على اختبار التباين الأحادي ANOVA .

الخاتمة

الخاتمة العامة :

تناولت هذه الدراسة واحد من أهم المواضيع التي لظالما أعتبر محل جدل، وهو محاسبة تكاليف تدفق المواد ومدى مساهمتها في دعم نظم إدارة التكلفة، ويرجع كون هذا الموضوع محط اهتمام لحدائته مع المجرىات المحاسبية والاقتصادية وكذلك لكثرة أهميتها في معالجة جميع أنواع الإنتاج والتقليل من الآثار السلبية والمخاطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة، حيث تمحورت الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة في "ما مدى مساهمة محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة؟ و للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بالإلمام على كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بمحاسبة تكاليف تدفق المواد في الفصل الأول، ثم وجب بعد ذلك التعريف بنظم إدارة التكلفة والإحاطة بأكبر قدر من المعلومات حولها عن طريق تخصيص الفصل الثاني لها، لنصل أخيرا إلى ضرورة مقابلة العرض النظري للدراسة بجانب تطبيقي في الفصل الثالث والأخير، وذلك بالاعتماد على الاستبيان المحضر بهدف جمع معلومات حول متغيري الدراسة وتوزيعه على عينة الدراسة، وبناء على نتائج الدراسة تحصلنا على اختبار صحة الفرضيات وكانت النتائج على النحو التالي :

1. اختبار الفرضيات :

قامت هذه الدراسة على فرضية رئيسية وثلاث فرضيات فرعية :

- الفرضية الرئيسية " تلعب محاسبة تكاليف تدفق المواد دورا مهما في دعم نظم إدارة التكلفة " .
- أثبتت تحليلات معامل الارتباط بيرسون إلى وجود علاقة ارتباطية قوية بين متغيرات الدراسة المتمثلين في محاسبة تكاليف تدفق المواد، وبذلك تحقق الفرضية حسب نتائج الفصل الثالث .
- الفرضية الفرعية الأولى : " تتمثل أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد في التقليل من الأضرار و تحسين الجودة في الإنتاج " .
- توصلت الدراسة إلى أن الفرضية محققة، حيث أثبتنا في الفصل الأول كيفية مساهمتها في تحسين الجودة و حسن التسيير على المستوى الاقتصادي و البيئي و تقليل من الانبعاثات و النفايات التي تؤثر على البيئة .
- الفرضية الفرعية الثانية : " تتوزع الأساليب المستخدمة في تحديد التكلفة في طرق تقليدية و طرق حديثة " .

أثبتت الدراسة إلى أن الفرضية محققة ، و هذا ما تم إثباته في الفصل الثاني بأن طرق محاسبة التكاليف تعتمد على أسس علمية و فعلية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف و كيفية تحديدها و الرقابة عليها

و ترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة ، و كذلك اتجاه المنظمات لتعديل توقعاتها التقليدية و تحسين نوعية المعلومات للوصول لنتائج دقيقة و أكثر حداثة .

● الفرضية الفرعية الثالثة: " هناك علاقة تكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد و نظم إدارة التكلفة " .
أثبتت نتائج الفصل التطبيقي بأن هذه الفرضية محققة ، من خلال نتائج الاستبيان حيث اثبت ذلك من خلال معامل الارتباط بيرسون بأنه توجد علاقة طردية قوية بين محوري الدراسة أي علاقة تأثير و تأثير و تكامل بينهما .

● الفرضية الفرعية الرابعة: " تساهم محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحسين العملية الإنتاجية بتقليل الفاقد و تحسين النوعية و الجودة بطرق رشيدة " .
توصلت الدراسة إلى أن الفرضية محققة ، وهذا ما تم التطرق له في الفصل الأول من خلال ما تقدمه من أهمية و أهداف التي تقوم بها محاسبة تكاليف تدفق المواد و دورها الأساسي المتمثل في تقليل التكاليف بطرق رشيدة و بجودة عالية .

2. نتائج الدراسة :

بعد إلمامنا و تحليلنا لموضوع الدراسة من كافة الجوانب تم الوصول إلى النتائج التالية :

➤ إلمام محاسبة تكاليف تدفق المواد بدعم القرارات التنظيمية و تحسين التواصل بين الإدارة و العاملين بشأن المواد و الطاقة في المنشأة .

➤ تهدف محاسبة تكاليف تدفق المواد إلى تعظيم الكفاءة الاقتصادية و تحسين الفوائد البيئية .

➤ تساهم محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحسين الرقابة الإدارية في الشركات .

➤ تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد من خلال تتبعها للتدفقات المواد و الطاقة في تحديد و قياس حجم

الغازات و الانبعاثات الضارة لصحة الإنسان و بالجمتمع ومن ثم الحد من تلك المؤشرات السلبية .

➤ تعتبر محاسبة التكاليف أداة مهمة لتسيير و التخطيط و الرقابة على عناصر التكاليف و المساعدة في

اتخاذ القرارات .

➤ أن طرق التكاليف التقليدية تمتاز بالسهولة و الوضوح و تكون ملائمة في ظل منتجات قليلة .

➤ محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة طريقة حديثة تمتاز بالصعوبة في التطبيق و ذات تكاليف مرتفعة ،

تكون ملائمة في ظل الإنتاج ذي الحجم الكبير .

➤ ينحصر الاختلاف بين الطرق التقليدية و الطرق الحديثة في معالجة التكاليف الغير مباشرة .

➤ تعتبر محاسبة تكاليف تدفق المواد إحدى أدوات إدارة التكلفة كونها توفر معلومات عن تكاليف المواد و الطاقة ، و تكاليف إدارة المخلفات بالإضافة إلى تكاليف إدارة الجودة المتعلقة بتدريب العاملين الجدد و تطوير قدراتهم لتجنبهم حدوث أخطاء، التي تتسبب في حدوث المخلفات و العيوب التي تحدث خلال العملية الإنتاجية.

3. توصيات الدراسة :

من خلال ما توصلنا إليه من الدراسة نوصي بما يلي :

- ضرورة تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل بشكل فعال في بيئة الإنتاج الحالي من الفاقد .
- وجوب اعتماد محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل المؤسسات الاقتصادية كإحدى أدوات إدارة التكلفة، التي تختص بمحصر الخسائر المادية و النفقات تمهيدا لتجنبها أو الحد منها .
- ضرورة استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد كأداة و مؤشر لتخفيض التكاليف بتوفيرها لمعلومات عن تكاليف المواد و الطاقة .
- بناء على أوجه القصور المحددة في الطرق التقليدية في محاسبة تكاليف يوصى إدارة المؤسسات باستخدام محاسبة mfca كتقنية ممكنة لتطبيق و معالجة تكاليف التلف .
- على الإدارة أن تقوم بتطوير القدرات المهنية و الفنية للعاملين عن طريق إدخالهم في دورات تدريبية تخصصية للنهوض بواقع الشركة البيئي .

4. أفاق الدراسة :

- يعد موضوع محاسبة تكاليف تدفق المواد جديدا نوعا ما في الجزائر، وبالتالي فإن المجال مفتوح أمام الباحثين لإثراء هذا الموضوع من خلال النظر لأحد المواضيع التالية :
- أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد في الحد من الآثار السلبية للإنتاج .
 - دور محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .
 - أهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد في حسن تسيير المؤسسات الاقتصادية و ترشيد القرارات .

- دور محاسبة تكاليف تدفق المواد في تخفيض التكاليف و تحسين الكفاءة و الجودة في المؤسسات الاقتصادية .



المراجع



قائمة المصادر و المراجع

❖ المراجع باللغة العربية:

1-الكتب:

- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف الصناعية بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2010.
- إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006.
- بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005.
- بن بوزيد سليمان، طواف فاتح، دليل استخدام برنامج spss لتحليل نتائج الاستبيان خطوة بخطوة، دار خيال للنشر و الترجمة، الجزائر، 2022.
- جمعة الربيعي كمال حسن ، و سعدوني مهدي الساقني، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- جميل السعيدة فيصل ، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم معلومات المحاسبة ، دار الميسر للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن.
- حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2010.
- رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1999.
- رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف مفاهيم.. مبادئ .. تطبيقات ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ، عمان ، 2005.
- السعدي رجال، الإحصاء الوصفي، مؤسسة الرجاء للطباعة والنشر الجزائر، 2013
- شهدان عادل وعبد اللطيف الغرباوي ، إدارة الجودة الشاملة وفقا للمعايير الدولية ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية مصر ، 2020.
- صلاح بسيوني عيد وعبد المنعم فليح وآخرون، محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى، القاهرة ، 2016.
- طلال عبد الحين الكسار ومحمود جلال أحمد ، محاسبة التكاليف قياس-تخطيط ورقابة ، مكتبة المجمع العربي ، الطبعة الأولى ، 2010.

قائمة المصادر و المراجع

- عاطف الأخرس وآخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى،عمان ، الأردن ، 2007.
- عبد الحي ، عبد الحي مرعى ، عطيه عبد الحي مرعى ، صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002.
- عبدالفتاحعز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلال باستخدام برنامج SPSS، دارخوارزم للنشر والتوزيع، 2007.
- عماد أحمد أبو شنب ويسرى حرب وآخرون ، الخدمات الإلكترونية ، دار الكتاب الثقافي ، جامعة اليرموك ، الأردن 2011.
- غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- غيث البحر ، ممعن التناحي ، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج SPSS ibm ، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة ، 2014.
- فتحي حمد يحي العالم ، نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، دراسة علمية وتطبيقية ، دار اليازوري، عمان.
- لؤي عبد الرحمان ، محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل ، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، الأردن.
- محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة تكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003.
- محمد سمير الربيعي ، علي محمد المعموري ، سعود جايد العامري ، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف - إطار نظري و تطبيق عملي - دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2022 .
- محمد كمال عطية ، المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى، الإسكندرية ، 1981.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف "الإدارة العامة لتطوير المناهج"، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 2012.
- ناصر دادي عدون ، " تقنيات المراقبة و التسيير " ، دار البعث قسنطينية ، الجزائر ، 1988.
- 2-المذكرات:**
- حنان عرعار، دور نظام تكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL-، ماستر أكاديمي ، جامعة أم البواقي ، 2017.

قائمة المصادر و المراجع

- سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة -مؤسسة نفضال فرع GPL البليدة ، مذكرة ماستر، تخصص علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر3 ، 2010/2009.
- سليمة حفاف ، تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة- دراسة حالة مؤسسة المطاحن- مذكرة ماستر أكاديمي مراقبة تسيير ، جامعة المسيلة ، 2014-
- عبد الهادي فاطمة الزهرة ، زيان حورية ، أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية و التسيير ، جامعة ابن خلدون -تيارت - 2019/2018.
- 3- الأطروحات و الرسائل:**
- زعور نعيمة ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة - دراسة حالية مؤسسة اتصالات الجزائر- ، رسالة دكتوراه علوم التسيير ، جامعة بكسرة ، 2015 /2014.
- عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقته بالأداء المالي التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان، الأردن، 2009.
- الكبراتي ، حنان صحبت عبد الله " استعمال معلومات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية " دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة - كلية الإدارة و الاقتصاد - جامعة بغداد - بغداد ، 2005.
- حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة لنيل رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.
- سناء نايف اليعقوب ،أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JUST IN TIME على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
- شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب ، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ،2008.

قائمة المصادر و المراجع

- طوايبي أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج ،رسالة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التخطيط و التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2003.
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ،رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012/2013.

4- المجالات:

- إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 21-العدد 2، سوريا ، 2005.
- داحو خير الدين وسالمي ياسين ، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة تخفيض تكلفة شاحنة من نوع K66 مؤسسة S.N.V,I فرع VIR ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية،31-12-2019، المجلد 10-العدد3، جامعة الجزائر3 ، 2019.
- داور نهلة إبراهيم عبد الكريم والخطاب سيد أحمد عثمان ، أثر تطبيق نظم التكاليف المستهدفة على تطوير وتخفيض التكاليف ، الفكر المحاسبي ، المجلد 19-العدد3، جامعة عين الشمس ، 2015.
- زينة حمزة غالي ، استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد "mfca" لتقليل تلف الإنتاج ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، العدد 67 ، جامعة تقنية الجنوبية - المعهد التقني الناصرية ، جوان 2021.
- شوقي السيد فوده و محمد إبراهيم سرور وآخرون،أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة VSC في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ،مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 5-العدد7، كلية التجارة جامعة كفر الشيخ ، مصر،2019.
- صالح سميرة شهرزاد ، مسكين الحاج ، التكلفة المستهدفة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الابتكار و التسويق ، العدد الثالث ، جامعة سعيدة ، 2016.
- عبد اللطيف ناصر ، خلف مصطفى حسن ، أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 12-العدد 102، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة، 2018.

قائمة المصادر و المراجع

- عبد الناصر ، عبد الطيف محمد نصير ، دور مدخل محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحقيق الاستدامة للشركات المصرية (دراسة حالة في شركة مصر للإسمنت) ، مجلة البحوث المالية و التجارية – المجلد 21- العدد الرابع ، أكتوبر 2020.
- كاظم هدى جبار، عبد الوهاب صباح ، تأثير التكاليف البيئية و تكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، مجلد26، العدد 4، كلية تقنية هيئة التعليم التقني، بغداد، 2013.
- المحمود ، صالح عبد الرحمن و رزق ، محمود عبد الفتاح ، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد السادس ، العدد الثاني ، 2005.
- محمود موسى عبد العال ، دراسة اختباريه لمدى إدراك المستخدمين لمنفعة معلومات محاسبة تكاليف تدفق المواد ودورها في دعم فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد و تحسين الأدائين المالي و البيئي ، جامعة الإسكندرية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، العدد الأول 2019.
- مدني أحمد إسماعيل ، الدور الاستراتيجي لتطوير الموارد البشرية في الميزة التنافسية ، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 21- العدد 102 ، جامعة بغداد ، 2018.
- معمر بوطالي، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC ABM ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية ، المجلد 10- العدد 2 ، جامعة الجزائر3.
- ملاك خديجة ، درحون هلال ، محاسبة تكاليف تدفق المواد " mfca " كأداة للرفع من الأدائين " البيئي و الاقتصادي " مجلة الأبحاث الاقتصادية" ، جامعة البليدة 2 – العدد 19، ديسمبر 2018.
- وليد حمدي الحسيني يونس ، إطار مقترح لاستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد mfca في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)، المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية و التجارية ، المجلد الثالث – العدد الثاني – الجزء الثاني ، يوليو 2022.
- وليد سمير عبد العظيم الجبلي ، إطار مقترح المتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد و محاسبة استهلاك موارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ، مجلة البحوث المالية ، المجلد 21- العدد الثالث – يوليو 2020.
- اليزيد ساحري ، نظام التكلفة المستهدفة : مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة ، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14- المجلد 1، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، مارس 2018.

قائمة المصادر و المراجع

❖ المراجع باللغة الأجنبية:

- Gérard , MELYON, comptabilité analytique , Bréal , paris , France ,2001.
- Hilton, Ronald. « managerial accounting, creatingvalue in a dynamic business environment» sixth edition. The Mc graw-Hill companies , Inc .USA. New York ,2005.
- Ramona rieckhof,annebergmann,edeltraud guenther, " interrelating material flowcost accounting with managment control systems to introduce resource efficiency into strategy " journal of cleaner production doi : 10,1016/j,jclepro,2014,10,0400,2014.
- katsuhiko kokubu et autres .iso 14051. Pour une comptabilité des flux de matières . iso managment systems .www.iso.org/ims .date de consultation : 25/12/2015.



الملاحق



الملحق رقم (01): الاستبيان



جامعة الشريف مساعدي - سوق أهراس



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استمارة استبيان

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة:

تحية طيبة، أما بعد

في إطار إعداد بحث بعنوان:

"أهمية استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة"

والذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، نعرض على حضراتكم الاستبيان الهادف إلى جمع المعلومات المتعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع إن مشاركتكم في الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل كامل وبدقة وموضوعية سوف يساعد الباحثين على تحقيق أهداف الدراسة، ونود أن نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفاً لأنكم ستخصصون جزء من وقتكم الثمين للإجابة على فقراته بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب، علماً أن إجابات الاستمارة لن تستخدم إلا لغرض علمي.

تقبلوا منا سيدي/سيدتي أسمى عبارات التقدير و الاحترام .

التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة:

- **محاسبة تكاليف تدفق المواد :** تعتبر من الطرق التي تساعد على فهم أفضل للأثار البيئية و المالية لما تؤديه الشركة من ممارسات و عمليات تتعلق باستهلاك المواد و الطاقة كما تقوم بتقييم عملية تدفق المواد المادية في الشركة و تخصيص التكاليف المناسبة المرتبطة بهذا التدفق، و بالتالي بدورها تساعد في اتخاذ القرارات، و التي من شأنها مساعدة الشركات في إدخال التغيرات الملائمة على تلك الممارسات و العمليات، و بصورة تمكن من تحقيق التحسينات المطلوبة و

مساعدة القائمين على إدارة تلك الشركات في التعرف على الفرص المتاحة لتحقيق وفورات مالية و الحد من الآثار البيئية السلبية المرتبطة بعمليات استهلاك المواد .

نظم إدارة التكلفة: تعد إدارة التكلفة المحور الرئيسي للعديد من القرارات الإدارية كونها ذات أثر في جوانب عدة من التخطيط و الرقابة ، و أن إدارة التكلفة دورها يتمثل في التحكم في الموازنة التخطيطية المستقبلية للشركة حيث يسمح وجود نظام جيد لإدارة التكلفة للمؤسسات بتقدير و تخصيص الموازنة بشكل أفضل وفقا لمواصفات و معايير محددة مسبقا، حيث اختلفت النظم التي تحدد حساب التكاليف في المؤسسات بعدة طرق حيث تختلف كل طريقة عن الأخرى حسب هدفها ، و تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرار سواء كانت تقليدية أو حديثة .

إشراف الأستاذ :

سوالم صلاح الدين

إعداد الطلبة :

رزقي نور الهدى

سديرة رحيمة

الموسم الجامعي : 2023/2022

القسم الأول: المعلومات الشخصية

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- العمر:

من 20 إلى 30 من 31 إلى 40

من 41 إلى 50 من 51 إلى 60

3- المؤهل العلمي:

مهني ليسانس ماستر

ماجستير دكتوراه

4- الوظيفة:

مدير حسابات محاسب عام

مدقق حسابات أخرى

5- الخبرة العملية:

من 1 إلى 5 من 6 إلى 10

من 11 إلى 15 من 16 إلى 20

من 21 إلى 25 من 26 إلى 30

المحور الأول: محاسبة تكاليف تدفق المواد

الرقم	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يمكن تخفيض تكلفة المنتج بتخفيض مكوناته من المواد بصورة أكثر منهجية مع الحفاظ على الجودة.					
02	تساعد المعلومات التي توفرها تدفقات المواد والطاقة القرارات التنظيمية الخاصة بجودة ونوعية المنتج.					
03	يساعد التعرف على حجم ونوعية المنتج بنوعيه (السليم والمعيب) للحصول على معلومات دقيقة عن تدفقات المواد المكونة له.					
04	عملية تتبع المواد والطاقة تذل عوائق الاتصال بين الإدارة والعمال .					
05	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على التعرف على كمية الفاقد في المواد والطاقة					
06	يمكن قياس الخسائر المادية بالفرق بين المدخلات والمخرجات للمواد والطاقة.					
07	يساعد دمج نظام تدفق المواد بالنظم الإدارية الحالية في توفير معلومات أكثر وضوحاً عن تكاليف المواد والطاقة .					
08	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد في معرفة سبب حدوث الخسائر المالية بشكل أكثر وضوحاً .					
09	يمكن الاعتماد على بيانات تدفق المواد والطاقة في عملية التخطيط والإنتاج .					
10	بناء هيكل شامل لعملية تدفق المواد يساعد في زيادة الدافعية لدى العاملين والإدارة في تطوير الإنتاج .					
11	تتبع تدفق المواد يسهل عملية قياس حجم النفايات المتبقية من المواد .					
12	يساعد وجود فريق للتتبع نظام تدفق المواد في الحد من المخلفات (النفايات) للمواد والطاقة .					
13	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد من خلال مبدأ التوازن المادي على تساوي كمية المدخلات مع كمية المخرجات من المنتجات والخسائر المادية.					
14	يساعد نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد على تحديد ما إذا كانت المبيعات تغطي التكاليف التي تحملتها المنشأة.					
15	تحتاج أداة تدفق المواد لإمكانية تقنية أو مادية كبيرة أو تغيير في ميكانيزمات العمل .					
16	تحتاج محاسبة تكاليف تدفق المواد لضبط مفاهيم جديدة لتحليل التكاليف على منتجات المؤسسة .					

					17	تساعد تكاليف تدفق المواد إعطاء صورة كاملة ومتكاملة عن استخدام المواد والطاقة .
					18	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد إلى إعطاء معلومات واضحة حول التكاليف التي تتكبدها المؤسسة على المنتجات السلبية .
					19	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على توفير معلومات دقيقة لغرض اتخاذ القرارات الصحيحة .
					20	يساعد نظام تدفق المواد في تحديد كمية الموارد المتاحة وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة في مرحلة تصميم المنتج حيث تمثل هذه المرحلة النسبة الأكبر من تكلفة الإنتاج .
					21	تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على تحسين الأداء عن طريق التركيز على توجيه العمليات الأساسية للجودة .
					22	يقوم نظام تكاليف تدفق المواد في تخفيض التكلفة الكلية لوحدة المنتج .
					23	تلعب المعلومات التي توفرها محاسبة تكاليف تدفق المواد دورا هاما في دعم عمليات تحسين الجودة .

المحور الثاني : نظم إدارة التكلفة

الرقم	الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة .					
02	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية .					
03	يعمل نظام محاسبة التكاليف على تقييم المخزون بشكل دقيق .					
04	يستعمل نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار المنتجات					
05	يساعد نظام محاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف الكلية .					
06	تساعد إدارة التكلفة على تخفيض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير مضيفة للقيمة .					
07	يساعد اعتماد محاسبة تكاليف تدفق المواد من قبل المنشآت الصناعية كإحدى أدوات إدارة التكلفة في حصر الخسائر المادية والنفايات والحد منها .					

				08	تساعد أدوات إدارة التكلفة التقليدية في خفض تكاليف المؤسسة .
				09	ضرورة وجود نظام تكاليف في كل شركة إنتاجية .
				10	وجود نظام التكاليف يزيد من الكفاءة التشغيلية.
				11	قدرة المشروع على الاستمرارية و الاستغلال ترتبط بكفاءة وحدثة نظام التكاليف المطبق .
				12	ضرورة وجود تكامل بين نظام التكاليف ونظام المحاسبة المالية .
				13	طرق التكاليف التقليدية تتناسب مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .
				14	يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق أقصى ربح للمنشأة .
				15	إرضاء العميل يجب أن يكون الهدف الأول والأخير للمنشأة .
				16	تعطي إدارة المؤسسة أهمية كبيرة لمخرجات أنظمة إدارة التكلفة عند اتخاذ القرارات .
				17	تسعى إدارة المؤسسة تحسين عملية اتخاذ القرار من خلال بحثها المستمر على أفضل الأساليب والأنظمة الخاصة بذلك .
				18	تستجيب مخرجات أنظمة التكاليف المطبقة بالمؤسسة لاحتياجاتها من المعلومات الخاصة في البيئة الصناعية الحديثة .
				19	ارتفاع تكلفة تطبيق الأساليب والأنظمة الحديثة مقارنة بالنتائج المتوقعة منها .
				20	تساعد أدوات إدارة التكلفة في استغلال الأمثل للموارد المنشأة مما يؤدي إلى دعم القرارات الإدارية عند كل المستويات .
				21	توفر معلومات تجنب المنشأة عيوب المنتج من خلال تكاليف المنع ومن ثم زيادة الجودة.
				22	تساعد نظم إدارة التكلفة في معرفة كل المعلومات عن العيوب والنقائص التي تحدث في العملية الإنتاجية .
				23	تساعد إدارة التكلفة على توفير معلومات عن منافع المتوقعة للمنتج طوال فترة حياته.
				24	تساعد تقنيات إدارة التكلفة على تحسين الأداء .
				25	تعتبر محاسبة تدفق المواد أحد أدوات إدارة التكلفة من خلال قياس الفاقد في المواد وما يرتبط به من تكاليف.

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين



جامعة الشريف مساعدي - سوق أهراس



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أسماء الأساتذة المحكمين

لغرض إجراء دراسة ميدانية لمذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق حول " أهمية استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة في المؤسسات الاقتصادية " تم إنشاء الاستبيان و توزيعه على مجموعة من الأساتذة ذوي التخصص في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، علوم التسيير قصد تحكيمه و اختبار صدقه .

قائمة الأساتذة المحكمين :

الرقم	اسم و لقب الأستاذ	الرتبة العلمية	الإمضاء	الملاحظة
01	رقيقية ف.ز	أستاذ		
02	بهلول نور الدين	أستاذ		
03	حسناوي بلال	أستاذ		



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département: Sciences de gestion

قسم: علوم التسيير

Souk ahras, le 2022/12/1

سوق أهراس، في

إلى السيد:

الموضوع: طلب إجراء تربص ميداني

التحية طيبة، و بعد.....

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الموافقة على إجراء التربص
بمؤسستكم للطلبة الآتية أسمائهم:

رقم التسجيل	أسماء الطلبة
36054012	01 زقي نور الهدى
36059249	02 سديرة رحيمه

شعبة: علوم مالية ومالية المستوى سنة ثانية ماس تخصص: محاسبة وتدقيق السنة الجامعية: 2023/2022

عنوان المذكرة: أهمية استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم إدارة التكلفة
- دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية -

مؤسسة التربص:

مدة التربص: من تاريخ 2023/04/01 إلى تاريخ 2023/04/30 على مستوى مصلحة:

نشكركم سيدي على حسن تعاونكم، و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

مدير المؤسسة/ رئيس المصلحة

رئيس القسم

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس
قسم علوم التسيير
2023/04/01

الملحق رقم (04): اختبار ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,939	23

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,974	25

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,977	48

الملحق رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	16	45,7	45,7	45,7
أنثى	19	54,3	54,3	100,0
Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنة 30 الى 20 من	14	40,0	40,0	40,0
سنة 40 الى 31 من	7	20,0	20,0	60,0
سنة 50 الى 41 من	12	34,3	34,3	94,3
سنة 60 الى 51 من	2	5,7	5,7	100,0
Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني	6	17,1	17,1	17,1
	ليسانس	15	42,9	42,9	60,0
	ماستر	9	25,7	25,7	85,7
	ماجستير	2	5,7	5,7	91,4
	دكتوراه	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير حسابات	7	20,0	20,0	20,0
	محاسب عام	3	8,6	8,6	28,6
	مدقق حسابات	5	14,3	14,3	42,9
	أخرى	20	57,1	57,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العلمية

الخبرة العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 الى 1 من	17	48,6	48,6	48,6
	سنوات 10 الى 6 من	8	22,9	22,9	71,4
	سنة 15 الى 11 من	4	11,4	11,4	82,9
	سنة 20 الى 16 من	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (10): تحليل فقرات الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يمكن تخفيض تكلفة المنتجة حيث تخفيض مكنواتهم نالاً مواد بصورة أكثر منهجية مع الحفاظ على الجود ة	35	4,2571	,78000
تساعد المعلومات التي توفرها تدفقات المواد والطا قة القرار على التنظيمية الخاصة بتجودتة نوعياً منتج	35	4,0286	,61767
يساعد التعرف على حجم نوعية المنتجينو عليه (السليمو المعيب) للحصول على معلومات دقيقة عند تدفقات المواد المك ونقله.	35	3,5714	,97877
عملية تتبع المواد والطاقة عند الانتقال بيننا لإدارة الأعمال .	35	3,3143	,90005
تساعد محاسبة التكاليف تدفقات المواد على التعرف مياً الفاقدين في المواد والطاقة	35	3,5429	,74134
يمكن قياس الخسائر المادية بالفريقين المدخلات لمخرجات المواد والطاقة	35	3,2286	1,03144
يساعد من تنظيم تدفقات المواد بالنظام الإداري اليه التي توفر معلومات أكثر وضوحاً عند تدفقات وادو الطاقة .	35	3,2857	1,04520
تساعد محاسبة التكاليف تدفقات المواد في معرفة دو الخسائر المالية بشكل أكثر وضوحاً	35	3,4857	1,06747
يمكن الاعتماد على بيانات تدفقات المواد والطاقة لإدارة الإنتاج .	35	3,2857	,89349
بناء هيكل شامل للمعلومات تدفقات المواد لإدارة تدفقات العمل الإداري وتطوير الإنتاج	35	3,2857	1,04520
تتبع تدفقات المواد في عملية تقييمها لنفايتها بقية من المواد .	35	3,1714	,95442
يساعد وجود فرق للتعقب تنظيم تدفقات المواد للمواد والطاقة (النفايات) من المخلفات	35	3,3143	1,07844
تساعد محاسبة التكاليف تدفقات المواد من خلال وازن المادية على تسليو كمية المدخلات مع كمية الم خرجات من منتجات الخسائر المادية	35	3,0000	1,26025
يساعد نظام محاسبة التكاليف تدفقات المواد دماً إذا كانت المبيعات تغطي التكاليف التي تحملتها شأة	35	4,4000	,73565
تحتاج أوقات تدفقات المواد لإمكانية تقنية أو رأة أو تغيير في ميكانيكيات العمل	35	4,2000	,83314
تحتاج محاسبة التكاليف تدفقات المواد لضبطها جديدة لتحميل التكاليف على منتجات المؤسسة .	35	3,8000	,75926

تساعد تكاليف التدفق المواد إعطاء صور متكاملاتو . متكاملة عناستخدامالمواد والطاقة	35	3,4571	,81684
تساعد محاسبة تكاليف التدفق المواد إعطاء معلو ماتواضحة حولالتكاليف التي تتكبدها المؤسسة . علل المنتجات السلبية	35	3,6286	,94202
تساعد محاسبة تكاليف التدفق المواد علل تو فر معلو ماتدقيقه تلغرضاتخاذالقرارالصحيحة تصميمالمنتج حيث تمثل هذا المر حلة النسبية الاك بر من تكلفة الانتاج	35	3,5429	,91853
تساعد محاسبة تكاليف التدفق المواد علل تحسين الاداء عن طريق التركيز علل تو جيه العمليات الأساسية للجودة .	35	3,2000	1,05161
تساعد محاسبة تكاليف التدفق المواد علل تحسين الاداء يقوم نظام تكاليف التدفق المواد بفتح خفيضات الكلفة الك ليتلو وحدة المنتج .	35	3,4000	1,11672
تساعد محاسبة تكاليف التدفق المواد بفتح خفيضات الكلفة الك ليتلو وحدة المنتج .	35	3,2857	1,10004
تلعب المعلو ماتالتي تو فر هامحاسبة تكاليف التدفق المواد واددور اهاما في دعم عمليات تحسين الجودة	35	3,2571	1,37932
N valide (liste)	35		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يوفر نظام محاسبة التكاليف معلو ماتتسا هم فيصد ياغتم تنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط السد ياسات العامة	35	4,2000	,79705
يوفر نظام محاسبة التكاليف معلو ماتتسا عد فيات . خاذا القرار اتعلمت مختلفا لمستويات الادارية يعمل نظام محاسبة التكاليف لتقييم المخز ونش كالدقيق .	35	3,8286	,61767
يستعمل نظام محاسبة التكاليف لتحديد أسعار الم نتوجات	35	3,8857	,86675
يساعد نظام محاسبة التكاليف بفتح خفيضات التكاليف كالية .	35	3,8571	,87927
تساعد ادارة التكلفة علل تخفيض التكلفة بتحليل . لأنشطته وحذف الأنشطة الغير مضافة للقيمة	35	3,2571	,78000
يساعد اعتماد محاسبة تكاليف التدفق المواد من قبل منشآت الصناعات كإحدى اثار ادارة التكلفة فيحد . صر الخسائر المادية والنفايات والخدمتها	35	3,4286	,77784
تساعد اثار ادارة التكلفة التقليدية في خفض تكاليف . فالمؤسسة	35	3,4286	,77784
ضرورة وجود نظام تكاليف لشركة إنتاجية .	35	3,4571	,91853
وجود نظام التكاليف يز يد من الكفاءة التشغيلية	35	3,4857	,95090
	35	3,4286	1,00837

قدره المشرو وعلمنا الاستمرار يتهو الاستغلال لتر . تبطيكفاءه و حدائنه نظام التكاليف المطبق	35	3,3714	1,21476
ضرور فوجو دتكاملين نظام التكاليفو نظامالم . حاسبية المالية	35	3,4857	1,06747
طرق التكاليف التقليدية تتنا سبب مع مبدأ مقابلة الإير . اداتيا النفقات	35	3,3143	1,20712
يساهم نظام التكاليف علمنا أساسا لأنشطة في تحقيقاً . صدر بحل المنشأة	35	4,4571	,61083
إرضاء العميل يجب أن يكون الهدف الأول الأخير للم . نشأة	35	4,3429	,72529
تعطيل إدارة المؤسسة أهمية كبير فمخرجات أنظ . مة إدارة التكلفة عند اتخاذ القرارات	35	4,0857	,85307
تسعيد إدارة المؤسسة تحسين عملية اتخاذ القرار من خلال لبحثها المستمر علمنا أفضل لأساليب الأذ . ظمة الخاصة بذلك	35	3,9429	,72529
تستجيب مخرجات أنظمة التكاليف المطبقه بالمؤس سهة لاحتياجاتها من المعلومات الخاصة بالبيئة ال . صناعية الحديثة	35	3,686	,9632
ار تفا عتكلفة تطبيقاً لأساليب الأنظمة الحديثة . قار نتجاً لنتائج متوقعة منها	35	3,5143	,81787
تساعد أو اتإدارة التكلفة في استغلالاً لأمتللموا رد المنشأة مما يؤيد بالبد عمل قرار اتا لإدارية عن دكلا لمستويات	35	3,6571	,93755
توفر معلوماً تتجنب المنشأة عيوب المنتج من خلال كاليها المنعومنتمز بادة الجودة	35	3,4000	1,11672
تساعد نظام إدارة التكلفة في معرفة كلال معلوماً عن العيوب والنقائص التي تحدث في العملية الإنتاجية .	35	3,7143	1,04520
تساعد إدارة التكلفة علمنا في معرفة معلوماً عن لمتوقعات المنتج و الفتره حياته	35	3,6571	1,13611
. تساعد تقنيات إدارة التكلفة علمنا في الأداء تعتبر محاسبية تدفق المواد أحد أدو اتإدارة التكلفة	35	3,8857	1,13167
من خلال لقياس الفاق في المودو ماير تبطبه منتكالي ف.	35	3,5429	1,22097
N valide (liste)	35		

الملحق رقم (11): دراسة الارتباط بين متغيري الدراسة

		R1	R2
R1	Corrélation de Pearson	1	,838**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	35	35
R2	Corrélation de Pearson	,838**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	35	35

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (12): اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

ONEWAY R1 R2 BY العمر
/MISSING ANALYSIS.

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergroupes	3279,814	3	1093,271	8,481	,000
	Intragroupes	3996,071	31	128,906		
	Total	7275,886	34			
R2	Intergroupes	9626,983	3	3208,994	50,329	,000
	Intragroupes	1976,560	31	63,760		
	Total	11603,543	34			

ONEWAY R1 R2 BY العلمي_المؤهل
/MISSING ANALYSIS.

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergroupes	4391,663	4	1097,916	11,420	,000
	Intragroupes	2884,222	30	96,141		
	Total	7275,886	34			
R2	Intergroupes	10563,054	4	2640,763	76,140	,000
	Intragroupes	1040,489	30	34,683		
	Total	11603,543	34			

ONEWAY R1 R2 BY الوظيفة
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	2917,162	3	972,387	6,916	,001
	Intragruppes	4358,724	31	140,604		
	Total	7275,886	34			
R2	Intergruppes	8028,648	3	2676,216	23,207	,000
	Intragruppes	3574,895	31	115,319		
	Total	11603,543	34			

ONEWAY R1 R2 BY العملية_الخبرة
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	3981,628	3	1327,209	12,489	,000
	Intragruppes	3294,257	31	106,266		
	Total	7275,886	34			
R2	Intergruppes	9747,842	3	3249,281	54,280	,000
	Intragruppes	1855,701	31	59,861		
	Total	11603,543	34			

الملحق رقم (13): اختبار تحليل فرق المتوسطات T.test

Test des échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
								Inférieur	Supérieur
R1	8,585	,006	-1,540	33	,133	-7,49342	4,86650	-17,39439	2,40755
Hypothèse de variances inégales			-1,462	21,422	,158	-7,49342	5,12643	-18,14164	3,15480
R2	4,689	,038	-4,661	33	,000	-23,02961	4,94077	-33,08169	-12,97752
Hypothèse de variances inégales			-4,383	19,534	,000	-23,02961	5,25404	-34,00613	-12,05308