



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية

## الموضوع

# دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة مطاحن صبادور - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبية  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

غضاب رانية

إعداد الطالبة:

بكوش عبد المجيد

|            |               |
|------------|---------------|
| ...../2018 | رقم التسجيل:  |
| .....      | تاريخ الإيداع |

الموسم الجامعي: 2017-2018

# إهداء

إلى من بها أكبر وعليها أعتد ، إلى شمعة تنير ظلمة حياتي

إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها

إلى الإنسانية الغالية الصابرة

إلى من سهرت حتى كبرت ونشأت ، إلى أعلى جوهرة في العالم

إلى أمي الحبيبة حفظها الله ورعاها وأطال عمرها.

إلى من كلفه الله بالهيبة والوقار ، إلى من منحني العطاء دون انتظار

إلى من أحمل إسمه بكل افتخار

أرجو من الله أن يمدد في عمرك لترى ثمارًا قد حان قطافها بعد طول انتظار

ستبقى كلماتك نجومًا أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

إلى والدي العزيز أدامه الله وحفظه.

إلى إخوتي ورفقاء دربي

أريد أن أشكركم على مواقفكم النبيلة إلى من تطلعتم لنجاحي بنظرات الأمل.

إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني كيف لا أضيّعهم

إلى الأصدقاء والأحباب.

إلى من هو في ذاكرتي وليس في مذكرتي

إلى كل هؤلاء أهدي عملي المتواضع.

# شكر وتقدير

- إلهي لا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا بصحبة الأنبياء والصالحين.

- إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ، ونصح الأمة ، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صَلَّى الله عليه وسلم

- أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل ،

إلى كل من كان سببا في تعليمي وتوجيهي ومساعدتي.

- من أعماق قلبي أتقدم بأسمى تحياتي و شكري وأبلغ عبارات تقديري للأستاذة المشرفة

" الطيبة: غضاب رانية "

لما بذلته من جهد، ولم تبخل بإرشاداتها ونصائحها وتوجيهاتها التي كان لها السبب الكبير في إنجاز هذا العمل، وصبرها وحرصها على إتمامه، كما أحيي فيها روح التواضع والمعاملة الحسنة فجزاها الله كل خير.

كما أتقدم ببالغ الشكر والتقدير إلى السيد " بن مسطور حسين " مسير مؤسسة مطاحن صابادور على كل التسهيلات والمساعدات التي قدمتها لي لإتمام هذا العمل.

وأشكر جميع الموظفين والإداريين وخاصة موظفي المكتبة

لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وفي الأخير لا أملك إلا الدعاء لمن ساندني في إتمام هذا العمل بأن يثيبهم الله أحسن الجزاء

ويجعل عملهم هذا في ميزان حسناتهم.

## ملخص:

تناولت الدراسة دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات، و تمثل موضوع الدراسة في أهمية الاعتماد عند اتخاذ القرارات على معلومات محاسبة التكاليف.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المزايا التي تجنيها المؤسسة من اعتمادها على معلومات محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات، و إلى بيان الأسس والقواعد التي تقوم عليها القرارات الإدارية الرشيدة. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتدريب وتأهيل الكوادر البشرية لتحقيق مستوى جيد من الأداء ، وضرورة حوسبة نظام التكاليف في المؤسسات ، وذلك لتفعيل عامل الاستفادة منها في اتخاذ القرارات ، كما أوصت أيضا بضرورة تقسيم المؤسسة ككل إلى مراكز تكلفة ، ليس فقط لأغراض حسابات التكاليف بل لتجسيد فعالية اتخاذ القرارات بسهولة.

### Résume :

L'étude a entamé le rôle de l'information sur la comptabilité des coûts dans l'amélioration de la qualité des décisions, et l'objet d'étude se base sur l'importance des informations de la comptabilité des coûts dans la prise des décisions.

L'étude visait à identifier les avantages que l'organisation dérivent de la dépendance des informations de la comptabilité des coûts dans le processus de prise des décisions, et l'énoncé des principes et règles sur lesquels les décisions administratives se mènent pour une bonne gouvernance.

L'étude a recommandé la nécessité d'une attention à la formation et la qualification des cadres humains pour atteindre un bon niveau de performance, et la nécessité de calcul du système des coûts dans les institutions, de manière à activer le facteur d'utilisation d'entre eux dans la prise des décisions, et a également recommandé que la division de l'entreprise dans son ensemble à des centres de coûts, non seulement aux fins de calcul des coûts, mais pour tenir compte de l'efficacité de prendre des décisions facilement.

## فهرس المحتويات

|  |   |
|--|---|
|  | إهداء   |
|  | شكر وعرهان  |
|  | ملخص  |
| I  | فهرس المحتويات  |
| III  | قائمة الجداول   |
| IV   | قائمة الأشكال   |
| أ  | مقدمة   |
| <b>الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار</b> |   |
| 7  | تمهيد   |
| 8  | المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة و تصنيفاتها       |
| 8  | المطلب الأول: مفهوم التكلفة                           |
| 13   | المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف                       |
| 20   | المطلب الثالث: تحليل التكلفة                          |
| 22   | المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف                  |
| 22   | المطلب الأول: نشأة ومفهوم محاسبة التكاليف             |
| 27   | المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف           |
| 31   | المطلب الثالث: خصائص محاسبة التكاليف                  |
| 37   | المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف                    |
| 37   | المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية والتكلفة المعيارية |
| 43   | المطلب الثاني: طرق التكلفة الجزئية                    |
| 49   | المطلب الثالث: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC     |
| 54   | المطلب الرابع: نظام التكلفة المستهدفة                 |
| 56   | المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للقرار وتصنيفاته      |
| 56   | المطلب الأول: ماهية القرار                            |

## فهرس المحتويات

|   |   |
|---|---|
| 64  | المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار   |
| 73  | المطلب الثالث: أثر محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات                                  |
| 79  | خلاصة الفصل   |
| الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لحالة مؤسسة مطاحن صابادور |   |
| 81  | تمهيد   |
| 82  | المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة مطاحن صابادور   |
| 82  | المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مؤسسة مطاحن صابادور. Sabador.                           |
| 83  | المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة   |
| 83  | المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة وتشكيل منتجاتها                    |
| 90  | المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار بمؤسسة صابادور             |
| 90  | المطلب الأول: تقديم تكاليف المؤسسة  |
| 94  | المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة منتج الفريئة  |
| 98  | المطلب الثالث: نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن صابادور |
| 101   | المطلب الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في مؤسسة مطاحن صابادور             |
| 104   | خلاصة الفصل   |
| 106   | خاتمة   |
| 110   | قائمة المصادر والمراجع  |
|   | ملاحق   |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول  | الرقم |
|--------|---|-------|
| 35     | الفروقات بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة  | 1     |
| 88     | مختلف منتجات المؤسسة  | 2     |
| 95     | تكلفة شراء القنطار الواحد من القنطار اللين  | 3     |
| 96     | تكاليف الإنتاج وتكلفة إنتاج القنطار الواحد من مادة الفريئة                                      | 4     |
| 96     | أعباء الإنتاج الغير مباشرة اليومية للمؤسسة  | 5     |
| 97     | تكلفة إنتاج كيس من 25 كغ و 50 كغ لمادة الفريئة  | 6     |
| 99     | أسعار الشركات المنافسة  | 7     |
| 100    | طريقة حساب التكلفة المستهدفة  | 8     |
| 101    | الفرق بين نتيجة حساب سعر التكلفة بطريقة المؤسسة ( التكاليف الكلية<br>( وطريقة التكلفة المستهدفة | 9     |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل                                     | الرقم |
|--------|---|-------|
| 30     | الوظائف المحاسبية للتكاليف                      | 1     |
| 34     | كيفية معالجة المعطيات على الأمد القصير والطويل  | 2     |
| 35     | العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة | 3     |
| 60     | عناصر القرار                                    | 4     |
| 64     | صفات متخذ القرار                                | 5     |
| 70     | العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار                 | 6     |
| 84     | الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة             | 7     |
| 89     | مراحل إنتاج الفريضة                             | 8     |



### تمهيد:

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم النظم الأساسية خصوصا بالنسبة للمؤسسات الصناعية والإنتاجية، وتكمن أهميته في كونه المرجع الحقيقي والوحيد لمعرفة قيمة التكاليف التي تنفقها والتي تؤثر بشكل مباشر في تسعير المنتجات والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة ، إضافة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة داخل المؤسسة.

- باعتبار المحاسبة نظام للمعلومات يفيد في جمع المعلومات وتدوينها والتعبير عنها من خلال قوائم وجداول يستفيد منها أصحاب القرار مهما كان المستوى الإداري الذي ينتمي إليه ، فبدون هاته المعلومات الإحصائية لا يمكن للإدارة أن تتخذ القرارات المناسبة.

- أهمية محاسبة التكاليف ناتجة عن المهام الحساسة التي تقوم بها ، فبالإضافة إلى حساب التكاليف فإن لها دور تحليلي وتقديري كونها تعتمد على عدة معايير هي أساس مراقبة التسيير كقياس التكاليف المعيارية وكذا قياس المردودية التي تعتبر من تعتمد على برامج وطرق تقنية فقط ، بحيث أن طبيعة هاته الطرق لم تعد كافية لتلبية احتياجات الإدارة في توفير المعلومات الشاملة لجوانب التكلفة، مما يؤدي إلى تضليل المسيرين ، وبالتالي اتخاذ القرارات الخاطئة ممكن أن تؤدي بالمؤسسة إلى مواجهة أخطار وصعوبات عديدة.

لقد اختلفت النظم التي تحدد التكلفة، فقد تطور مفهومها مع تطور احتياجات المحاسبين إلى وجود نظام لتحديد التكاليف فعال، وبذلك تم تطوير الأساليب الخاصة بتحميل التكاليف واختلف معناها حسب الغرض الذي تستعمل من أجله وبالتالي اختلفت عملية القياس.

ولعل إحدى نتائج نجاح محاسبة التكاليف في المؤسسة هي ضبط الرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة لتجنب الوقوع في الخسائر والاستغلال الأمثل للموارد، وأيضا من بين الأدوات ظهور هذا المصطلح في وسط صناعي أي ارتبط اسمها بالصناعة ، وما صاحبها من تركيز وتدقيق في فعالية القرار المتخذ و متطلبات المنافسة الشديدة بين المؤسسات واقتصاد السوق وتلبية رغبات المستهلكين، مما أدى إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في أساليب التسيير و التخطيط والإنتاج إضافة إلى تطوير الأدوات المستعملة فيه.



### إشكالية البحث:

على الرغم من الأهمية الكبيرة لمحاسبة التكاليف، إلا أنها تكاد تكون غير موجودة في مؤسساتنا ، فمن خلال ما سبق ذكره عن أهمية تطبيق أساليب محاسبة التكاليف لمجاراة التطور الحاصل ومواجهة المنافسة الشديدة ، تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز هذه الإشكالية والتي مفادها تأثير محاسبة التكاليف على أداء و مردودية المؤسسة الاقتصادية و تحسين قراراتها والتي تم طرحها بشكل مباشر كالتالي:

### كيف تؤثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار داخل المؤسسة ؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بمحاسبة التكاليف ؟
2. ما هي العلاقة بين الإنتاج والتكاليف ؟
3. هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة لاتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية ؟

### الفرضيات:

هذه التساؤلات تدفع بنا إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة مؤقتة يتطلب التأكد من صحتها وتأتي على النحو

التالي:

1. محاسبة التكاليف هي نظام لحساب التكاليف وتسجيلها وتحليلها.
2. تعتمد المؤسسة على قيمة التكاليف في عملية الإنتاج.
3. تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف ، وتحديد النتيجة

من

أجل اتخاذ القرار.

### أسباب اختيار البحث:

يعتبر موضوع محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة حديث وجدير بالبحث بخصوصه ، وهذا من أهم الدوافع لاختياري هذا الموضوع وذلك لإبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات ، فبالإضافة إلى تخصصي في مجال المحاسبة ، كذلك الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتيجة والمساعدة على اتخاذ القرار.

### أهداف البحث:

1. تسليط الضوء على الفوائد التي ستعود على المؤسسة باعتمادها على نظام محاسبة التكاليف.
2. تحديد نقاط القوة والضعف لجميع الطرق المعتمدة لحساب التكاليف.
3. المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير من خلال الرفع من جودة القرارات المتخذة.
4. تزويد كليتنا بدراسة تمكن طلاب آخرين من التعمق في هذا الموضوع أكثر.
5. تطبيق الأنظمة الحديثة على أرض الواقع أي في المؤسسات والكف عن الدراسة النظرية غير المثمرة.

### حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تم اختيار مؤسسة مطاحن صابادور كإطار عملي للدراسة.
- الحدود الزمانية: تمت معالجة الإشكالية العامة للبحث بما يتناسب مع سنة 2017.

### منهج البحث:

لإتمام هذه الدراسة اتبعت المنهج الوصفي التحليلي في ما يخص الجانب النظري بحيث اطلعت على الكتب التي تناولت هذا الموضوع ، أو أحد جوانبه كذلك المجالات العلمية والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة ، كما اتبعت منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي وذلك لتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال القيام بهذا البحث.

### تقسيمات البحث:

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين بحيث تناولت في الفصل الأول الجانب النظري ، أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية ، من ناحية المحتوى فقد تضمن الفصل الأول أربع مباحث بحيث تطرقت في المبحث الأول إلى المفاهيم الأساسية للتكلفة وتقسيماتها ، أما الثاني ذكرت فيه تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها ووظائفها ومراحل تطبيقها ، فيما يخص المبحث الثالث فقد عالجت فيه مختلف الأنظمة لحساب التكلفة مع ذكر خصائص كل منها ، أما المبحث الرابع فتطرقت فيه لمفهوم القرار وعملية اتخاذ القرار ، وكذا فعالية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

في الدراسة الميدانية تم إجراء مقارنة بين طريقتين من طرق محاسبة التكاليف ، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث خصصت المبحث الأول لتعريف المؤسسة محل الدراسة أما الثاني فقد تم حساب النتيجة التحليلية وفقا للطريقة المستعملة من قبل المؤسسة (طريقة التكاليف الكلية) ، وفي الأخير حاولت تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وفقا لما جاء في الجانب النظري ومقارنة نتيجة كل منهما.

## الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

واتخاذ القرار

### تمهيد:

إن العوامل الاقتصادية والاجتماعية القانونية أدت في مجملها إلى ظهور الحاجة إلى المحاسبة من أجل تبيان نتائج النشاط لمجموع العمليات والأحداث الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة ، ولم تكن الحاجة للمحاسبة في العهود البدائية وهذا راجع إلى عدم ظهور التخصص حيث كانت تقتصر المعلومات الاقتصادية التي تؤثر على مردودية المؤسسة وكانت تقتصر على قيود الشراء وقيود البيع بقيد بسيط ، ومن ثمة تطور مفهوم محاسبة التكاليف مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين ، وأصبح معناها يتماشى والغرض الذي تستخدم من أجله وكذا المجال المستخدمة فيه ، كما تقوم محاسبة التكاليف بالتركيز على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والرقابة عليها.

بالإضافة إلى هذا فمحاسبة التكاليف تساعد المسير على التنبؤ بقيمة المتغيرات لاتخاذ القرارات، فهناك عدة قرارات يتم على أساسها القيام بعملية الشراء والإنتاج والاختيار بينهما، بالإضافة إلى أن هناك قرارات خاصة باختيار المنتجات والمفاضلة بينها.

و في هذا الصدد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتقسيماتها.
- المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف.
- المبحث الثالث: طرق محاسبة التكاليف.
- المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للقرار وتصنيفاته.

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة و تصنيفاتها.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز طبيعة التكاليف ، وأهمية التفرقة بينها وبين عدة مفاهيم أخرى كالمصروفات والنفقة والخسارة، كما سيتم تبويب هذه التكاليف طبقاً لعدة معايير، وقد اخترت التصنيف الشامل لجميع أنواع التكاليف، بالإضافة إلى أسس تخصيص هذه التكاليف.

### المطلب الأول: مفهوم التكلفة

إن مفهوم التكاليف تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين ، وأصبح يعطي معنى عاماً يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه ، وكذلك عملية قياس التكلفة وتسجيلها.

### الفرع الأول: ماهية التكاليف

أما ( Sturmev ) و ( Peace ) فيعرفانها بأنها الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها.<sup>1</sup>

ويعرفها محمد نور بأنها تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.<sup>2</sup>

ويرى ( GerardMelyon ) بأن التكلفة تتشكل بتجميع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين سلعة كانت أو خدمة وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة.<sup>3</sup>

يعرف ( J.Margerin ) التكاليف على أنها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين.<sup>4</sup> عرفها (Rungers) على أنها: الموارد المضحى بها من أجل الوصول إلى غاية معينة وتقاس التكاليف بالوحدات النقدية المدفوعة.<sup>5</sup>

من بين الخلافات القائمة بين الاقتصاديين والمحاسبين هي طريقة تفسير أو صياغة معلومة التكلفة ويمكن الحديث عن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، باعتبار الاقتصاديين يعتمدون بصفة كبيرة على هذا المفهوم،

<sup>1</sup> صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2009، ص 207.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 65.

<sup>3</sup> G.Mylon, Comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, France P 15.

<sup>4</sup> J.Margerin, base de la comptabilité analytique, Edition Sedifor, Grenoble, France, 1991, P14

<sup>5</sup> سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشرق للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2002، ص 49.

والذي يتعلق بتوضيحات ببدائل لم يتم الاستفادة منها نظرا لاستخدام الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى.

أما عند المحاسبين التكلفة تتعلق بكل ما تضحى به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة وصل في الربح والخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات وباعتبار التكلفة تمثل تخفيضا لإيرادات الخام...الخ.<sup>1</sup>

من مجمل التعاريف المقدمة يمكن استخلاص الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة والتي تتمثل في:<sup>2</sup>

**1. التضحية:** بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحملة الشخص أو المؤسسة فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالب ما يكون الضيق وعدم الارتياح ، وبناءا على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية كما أنه من ناحية أخرى، فإن التكلفة وما يترتب عليها من مخرجات نقدية عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.

**2. مبلغ نقدي:** الاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين ، وهي شيء أساسي للتعبير عن التكلفة.

**3. تحقيق منفعة:** تعتبر المنفعة جوهر ماهية التكلفة ، فليس من المنطقي اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة.

## الفرع الثاني: مدلول التكاليف

### 1. مدلول التكاليف في الدراسات الاقتصادية:

ترتكز الدراسات الاقتصادية للتكاليف على الجوانب التالية:<sup>3</sup>

- ◀ دراسة دور التكاليف في تحديد الأسعار السوقية للمنتجات والخدمات.
- ◀ دراسة دور التكاليف في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع.
- ◀ دراسة دور التكاليف في تعظيم الإنتاج.

<sup>1</sup> إبراهيم إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، ورقة بحثية ، 2011، ص 103-104.

<sup>2</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 5.

<sup>3</sup> محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر، 2008 ، ص 12.



فعلى مستوى المشروع اهتم الاقتصاديون بالتكاليف كعنصر هام في تحديد الإنتاج الأمثل، ويتحدد ذلك إذا تساوى حجم الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية، حيث تعتبر التكلفة الحدية المقياس الأمثل للتغيرات المتوقعة في التكاليف الكلية، نتيجة للتغيرات في حجم الإنتاج على المدى القصير.

## 2. مدلول التكاليف في الدراسات المحاسبية:

أولت الدراسات المحاسبية اهتمام كبير لإرساء الأسس والمبادئ لإجراءات المحاسبة التحليلية المختلفة، من حصر وتسجيل، وتوزيع ومقارنة عناصر التكاليف المحققة خلال فترة زمنية معينة. حيث تستخدم المحاسبة التحليلية كقاعدة معطيات لتحديد أسعار المنتجات وتقييم المخزونات، وإعداد الحسابات الختامية للتكاليف.

## 3. مدلول التكاليف في الدراسات الإدارية:

اهتم المسير بدراسة التكاليف باعتبارها أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، حيث درس الأشكال المختلفة للتكاليف، فالتكاليف الكلية تساهم في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل، كاستراتيجية النمو و توسيع أحجام الإنتاج، وتنوع المنتجات.

أما التكاليف الإضافية فتلعب دوراً أساسياً في دراسة وتقدير طلبات العملاء، حيث تتوقف قرارات الإنتاج على مقارنة التكاليف الإضافية مع الإيرادات الإضافية المتوقعة.

## الفرع الثالث: أنواع التكاليف وعناصرها

### أولاً: أنواع التكاليف:

تختلف أنواع التكاليف حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتنوع أحجامها حيث يمكن تصنيفها إلى ما يلي:

#### 1. التكاليف الفعلية:

يواجه تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من السلبيات وأوجه القصور نذكر منها:<sup>1</sup>

- ◀ لا تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية، وذلك لأنها مرتبطة بتكاليف حدثت بالفعل في الماضي.
- ◀ أسلوب التكاليف الفعلية يلبي احتياجات الإدارة في تسعير المنتجات التي تخضع لأذواق المستهلك ورغبته.

◀ لا تأخذ التكاليف الفعلية فكرة الوفرة في المهارة المكتسبة التي يكتسبها العامل بمرور الوقت.

<sup>1</sup> زعرب حمدي، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة الأزهر، مجلد9، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2006، ص 100.

◀ إن الانتظار حتى يتم الانتهاء من العمل لكي يتم تحديد التكلفة يساعد في منع الإهدار والإسراف.  
 ◀ تقديم البيانات والمعلومات بعد انتهاء الدورة المالية ، وبالتالي تستطيع الإدارة تقادي التكاليف الناتجة عن الإهدار وعدم الكفاءة ، الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء بعد حدوثها.  
 ◀ لا يقدم مقياس أو أساس يساعد الإدارة في الحكم على مستوى الأداء الفعلي ، لأنه يظهر التكلفة الفعلية لعمل انتهى.

## 2. التكاليف الاقتصادية:

تمثل صافي المنفعة التي يمكن أن يحققها هذا المورد لو استخدم أحسن استخدام ، خلافا للاستخدام الذي هو فيه ، وتعد من أهم الأدوات المستخدمة في تقييم قرارات المسيرين ، بناء على معرفة الاستخدامات البديلة للموارد وقت اتخاذ القرار وتعد هذه التكلفة غير مثبتة محاسبيا.<sup>1</sup>

## 3. التكاليف المعيارية:

هي تكاليف محددة مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج وفقا لأسس علمية وتنبؤات دقيقة، حيث توضع معايير تقاس بالكمية والقيمة لعناصر التكلفة.<sup>2</sup>

أي أنها عبارة عن قراءة علمية لبرنامج دقيق مثالي يهدف إلى تحقيق الأهداف المستقبلية للمؤسسة أو الوحدة الإنتاجية، ومن ثم فالتكاليف المعيارية هي الأساس الذي يركز عليه الأداء من حيث عنصر التكلفة، وبالتالي يتمكن المسير من تقييم التكلفة الفعلية ومقارنتها بالتكلفة المعيارية لإيجاد الفروق والانحرافات.<sup>3</sup>

## ثانيا: عناصر التكاليف

إن معظم التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهذا ما يسمى بالأعباء المعتمدة ، والجزء الباقي والذي لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية يسمى أعباء غير معتمدة ، كما نجد أعباء أخرى مضافة إلى المحاسبة العامة وهي العناصر الإضافية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، مصر ، 2005، ص 56.

<sup>2</sup> O.Boukerezzer, **Principe de la comptabilité analytique, Gestion Multiple**, Paris , France , 2003, P86.

<sup>3</sup> René Demeestère, **Comptabilité de gestion et mesure des performances**, Dunod, Paris , France , 2002 , P56.

<sup>4</sup> ناصر داددي عدون، تسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية ، الجزائر، 1994، ص 23.

أ. الأعباء المحتملة أو المعتمدة:

هي التكاليف التي تحسب ضمن التكاليف النهائية والتي تتعلق بعملية التشغيل الفعلي والمتمثلة في المصاريف حسب طبيعتها، والتي تنقسم إلى:

◀ أعباء الإنتاج.

◀ أعباء الاستغلال.

ب. الأعباء غير المعتمدة:

وهي التكاليف الخارجة عن الاستغلال العادي كما يمكن أن تكون هذه الأعباء استثنائية أو عادية، وتعتبر أنها فوارق التحميل.

ت. الأعباء الإضافية:

هي أعباء نظرية تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، ولا تدخل ضمن الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، ولا تدخل أيضا ضمن تقييم الأصول في الميزانية ولذلك تسمى بالعناصر الإضافية، تتمثل في:

أ. مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال.

ب. أجر عمل المستغل.

كما وتوجد مجموعة أخرى من العناصر يمكن عرضها في النقاط الآتية:<sup>1</sup>

◀ **المواد:** تشمل المواد كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العمليات الإنتاجية في المؤسسة الصناعية ويطلق على المبالغ المنفقة للحصول عليها بتكلفة المواد، حيث نلاحظ أن هناك مواد تستخدم في خلق وتشكيل المنتج وتصبح جزءا أساسيا فيه، حيث يمكن تتبع هذا النوع من المواد وتخصيصها مباشرة لتكلفة منتج أو نشاط معين.

◀ **الأجور:** يمثل العنصر الأساسي الذي يعمل على تحويل المواد الخام إلى منتجات وبيع كما يشمل تسويق هذه المنتجات أو أي عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدويا أو آليا، فالنفقات من هذا الشكل والتي تتحملها المؤسسة يطلق عليه تكلفة الأجور.

◀ **الخدمات:** بالإضافة إلى المواد والأجور فإن الخدمات تعتبر أمرا ضروريا لاستكمال دورة الإنتاج والبيع، حيث يمكن تبويب عناصر الخدمات إلى ثلاثة أنواع من الخدمات: الخدمات الإنتاجية، الخدمات

<sup>1</sup>مهني بوريش ، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التموين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012/2011، ص 12-13.

التسويقية، الخدمات الإدارية والتمويلية، وتتميز تكلفة الخدمات أنها لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة المنتج أو حجم الإنتاج.

### المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس وذلك طبقاً لطبيعة التكاليف وعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقاً لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات أو طبقاً لمدى خضوعها للرقابة الإدارية أو طبقاً لوظائف المنشأة.

#### أولاً: حسب طبيعة عنصر التكلفة: يتضمن هذا التوبيخ التكاليف التالية:

عندما يقوم المحاسب بتحديد التكلفة المحملة، فعليه أن يفرق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وهذه التفرقة تعتمد على مدى القدرة على تتبع مركز التكلفة، أما التكاليف غير المباشرة فيصعب تتبعها أو ربطها مع مركز تكلفة محدد مما أوجد الحاجة إلى تخصيصها، باستخدام أساس محدد ولذلك يطلق على التكاليف غير المباشرة التكاليف العامة لأنها تخدم عدة مراكز تكلفة.<sup>1</sup>

\* المواد المباشرة: وهي تكلفة المواد التي تحتاج إليها بصفة رئيسية لإتمام وحدة المنتج أو الخدمة ويمكن تحديد احتياجات الوحدة الواحدة من هذه المواد بدقة.

\* الأجر المباشرة: وهي تكلفة العمل المنتج الذي يبذل على عملية الإنتاج ذاتها.

\* مصاريف مباشرة أخرى: وهي تتكون من مجموعة من الخدمات المتجانسة، استلزمها عملية إنتاج السلعة كضرورة فنية لها.

\* تكاليف غير مباشرة: توزع عناصر التكلفة غير المباشرة على جميع الوحدات المنتجة من السلعة أو الخدمة لتناول كل منها نصيباً عادلاً بقدر الإمكان من هذه العناصر.<sup>2</sup>

### ثانياً: من الناحية الوظيفية:

يتم تصنيف التكاليف وفقاً لهذا التصنيف على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استقادت من هذه التكلفة والنشاط الاقتصادي بأي منشأة، يتكون من ثلاثة وظائف إنتاجية، تسويقية وإدارية.

<sup>1</sup>ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، 2003، ص52.

<sup>2</sup>علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، 2005، ص229.

\* تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعة تامة الصنع.

\* تكاليف التسويق: وهي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل: المطبوعات، مواد اللف والحزم... الخ، رواتب وأجور موظفي إدارة المبيعات، نفقات الإعلان، نفقات نقل السلع وتوزيعها على العملاء... الخ.

\* تكاليف إدارية: وهي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري وتتمثل في تكاليف المطبوعات، مرتبات وأجور الموظفين الإداريين، الإنارة، المباني الإدارة والهاتف، البريد... الخ.<sup>1</sup>

### ثالثاً: من ناحية وحدة القياس:

\* **التكلفة الكلية:** تقوم هذه النظرية على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات، بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة والتي تتمشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، وتقوم هذه النظرية على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفة الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلاً.

\* **تكلفة الوحدة:** لا يتم حساب تكلفة الوحدة إلا عن طريق قسمة إجمالي التكاليف على وحدة قياس (كمية مشتراة، ساعات عمل... ) أو عن طريق دراسات نظرية للبحث عن وحدات القياس، على سبيل المثال تكلفة الوحدة لمصاريف الإنتاج هو حاصل قسمة مجموع التكاليف الإنتاج على وحدة القياس (ساعات العمل مثلاً).<sup>2</sup>

### رابعاً: من ناحية تبويب التكاليف في القوائم المالية:

\* **تكلفة غير مستنفذة:** وهي تعبر عن منافع اقتصادية تنتقل إلى الفترات التالية وتعتبر ضمن أصول المشروع أو ممتلكاته.

\* **تكلفة مستنفذة:** وهي التي ترتبط لتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2002، ص 75.

<sup>2</sup> غسان فلاح، مرجع سابق، ص 82.

<sup>3</sup> علي عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص 219.

خامسا: تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط:

\* التكلفة المتغيرة: هي التكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية، في سبيل استخدام الطاقات والإمكانات المتاحة لديها وتتأثر بتقلبات كمية الإنتاج أو الخدمات زيادة أو نقصان، ولا توجد علاقة بين التكلفة المتغيرة ومرور الزمن، فمرور الزمن لا يخلق التكلفة المتغيرة وإنما يخلقها حدوث الإنتاج.

\* التكلفة الثابتة: ترتبط التكلفة الثابتة بعامل الوقت والسياسة الإدارية للوحدة الاقتصادية وذلك في حدود الأجل القصير، إذ أنه في المدى الطويل تصبح كل عناصر التكلفة متغيرة سواء نتيجة لتغيير السياسة الإدارية أو تبعا للتغير في الأحوال الاقتصادية، والتي تؤثر بدورها في المشروع وعناصره وهناك مجموعة من القيود التي تحكم تكاليف الثابتة والتي يمكن إيجازها في التالي:

- تعتبر التكاليف ثابتة فقط في نطاق تغيرات محدودة في حجم الوحدات السلعية.

- تعتبر التكاليف ثابتة على أساس بقاء الأسعار المتوقعة لعوامل الإنتاج المستخدمة دون تغير.

- تتعلق التكاليف الثابتة بالمصنع وآلاته ونظامه وطرقه وسياسته التي وضعت وحددت.

\* التكلفة شبه ثابتة: هي تكاليف تتغير حسب تغير حجم الإنتاج، ولكن بمعدل اختلاف لا يساوي معدل اختلاف حجم الإنتاج، ومن الأمثلة عليها تكاليف الصيانة حيث توجد صيانة دورية بغض النظر عن حجم الإنتاج، بالإضافة إلى تكاليف صيانة كلما تم إنتاج حجم معين.

\* التكاليف المتدرجة: هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط، ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.<sup>1</sup>

سادسا: حسب علاقتها بالزمن<sup>2</sup>

1- حسب وقت حدوثها:

\* تكاليف تاريخية: يطلق عليها أيضا تسمية التكاليف الفعلية التي أدركت فعلا، والتي تسجل في أغلب الأحيان بعد المحاسبة عليها، أما العيب الرئيسي أنها تعرف بالتأخير الذي يتعارض مع اتخاذ القرارات الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة.

<sup>1</sup> علي عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص 232-233.

<sup>2</sup> عصام عبد النور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2011، ص 32.

إن نظام المعلومات يميل بشكل كبير إلى تسريع عملية التسجيل المحاسبي وقت حدوثها الفعلي لتجنب تعارضها مع متطلبات الإدارة.

\*تكاليف الإحلال والاستبدال: تكلفة الإحلال هي التكلفة التي تضطر المؤسسة لدفعها حالياً لاستبدال أصل من الأصول يقوم بنفس العمل، وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال أو الاستبدال عن التكلفة الأصلية لشراء أو حيازة الأصل الموجود بالفعل، وذلك إما نظراً لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة للأصول البديلة أو ربما لانخفاض أسعار المنتجات الجديدة أو اختلافات المكونات أو التصميمات الخاصة بهذه الأصول البديلة.

\*تكاليف تقديرية: تسمى كذلك التكاليف المحددة سلفاً أو التكاليف المعيارية، وهذه التكاليف تحدد مسبقاً، ويتمثل الهدف الأساسي لحساب هذه التكلفة هو وضع تقديرات لحجم النشاط المتوقع ومقارنتها بالنشاط الفعلي وبالتالي قياس الانحرافات وتحليلها وبالتالي يتم تصحيح القرارات على أساسها.

## 2- تبعاً لعلاقتها بالفترة التكاليفية التي يلزم أن تتحمل بها:

التكاليف الرأسمالية: هي النفقات التي يدفعها المشروع لتغطي أكثر من فترة مالية، وبالتالي فإنها تكون مدفوعة مقدماً ويستخدمها المشروع خلال فترات قادمة، حيث توزع هذه النفقات على تلك الفترات ومنها التكاليف الرأسمالية على المباني والآلات والسيارات وهي أصول المشروع وموجوداته، و يتم احتساب استهلاك هذه الأصول تبعاً لعمرها الإنتاجي وتكلفتها التاريخية وقيمتها في نهاية العمر الإنتاجي، ويحمل قسط الاستهلاك السنوي على الفترة المحاسبية التي تخصها.

\*تكاليف العمليات الجارية: هي التكاليف التي تعامل كمصاريف في الفترة الزمنية التي حدثت بها، وفي الشركات الصناعية ينظر إلى جميع تكاليف التصنيع على أنها تكاليف المنتجات، أما التكاليف التي لا تتعلق بالتصنيع مثل تكاليف البيع والتكاليف الإدارية فينظر إليها على أنها تكاليف دورية.

وبالمقابل في الشركات الخدمية تعتبر جميع التكاليف التي تساهم بإتمام الخدمة تكاليف المنتجات، بينما التكاليف التي صرفت خارج نطاق تقديم الخدمة مثل الإعلان وجمع النقدية من العملاء تعتبر تكاليف دورية، وتعتبر عملية التمييز هنا مهمة بالنسبة لأغراض إعداد التقارير.

3- من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد:

**تكلفة الإنتاج:** وهي تتعلق بتكلفة البضاعة المشتراة أو المنتجة لأغراض البيع، ويطلق عليها اصطلاح التكلفة القابلة للتخزين، وذلك نظرا لاعتبارها جزء من تكلفة الإنتاج والمخزون، وتحول هذه التكلفة القابلة للتخزين إلى مصروفات عندما يتم بيع المنتج.

**تكاليف الفترة:** هذه التكاليف لا تعتبر قابلة للتخزين، ويتم التقرير عنها كمصروفات في الفترة موضوع الاهتمام، ولذلك فهي تتضمن كافة عناصر التكلفة التي تظهر في قائمة الدخل بخلاف تكلفة البضاعة المباعة، ولذلك تعد التكلفة غير الصناعية في المنشآت الصناعية تكلفة الفترة مثل تكلفة البيع والتوزيع، وتعد كافة المصروفات في قطاع الخدمات تكلفة الفترة لأن الخدمة لا تخزن.

سابعا: أثر التكلفة على اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف:

1- أثر التكلفة على اتخاذ القرارات:

\* تكاليف على أساس المسؤولية: يهتم محاسب التكاليف بالمراقبة على التكاليف، حيث يمثل ذلك أحد وظائفه الأساسية ويتم ذلك عن طريق إعداد معايير التكاليف وقياس مدى التزام المنفذين بتلك المعايير، وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤولية عنها.

والحقيقة أن تحديد مسؤولية انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية، يتطلب أولا تحديد المسؤولية عن أحداث التكلفة أو تبويب التكاليف حسب علاقتها بمراكز المسؤولية، ومن هذه الزوايا يمكن تبويب التكاليف إلى:

- تكاليف خاضعة لتحكم مستوى إداري معين (تدخل في نطاق مسؤوليته أو رقابته).

- تكاليف غير خاضعة لتحكم هذا المستوى الإداري (لا تدخل في نطاق مسؤوليته ولا تخضع برقابته).<sup>1</sup>

\* التكلفة التفاضلية: عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للاختيار بينهما، لتنفيذ مهمة أو القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، والفرق بين تكاليف البديلين هو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية.

<sup>1</sup> السيد عليوه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2002، ص75.



\* تكلفة الفرصة البديلة: وهي التكلفة التي يتم فقدانها إذا تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة، أي هي المنافع التي سيفقدونها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره.

\* التكلفة الغارقة: وهي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي، ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا توجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.<sup>1</sup>

\* التكاليف المضافة: هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة في حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق، وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج.<sup>2</sup>

\* التكاليف الممكن تجنبها: وهي التكلفة التي يمكن أن توفرها المنشأة عند اختيار بديل معين، وتعد هذه التكلفة التي يمكن تجنبها نوعاً من التكلفة التفاضلية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فعلى سبيل المثال إذا قررت الإدارة وقف البيع في منطقة معينة، فإن مرتبات وعمولة رجال البيع في هذه المنطقة، وكذلك إيجار المعرض للمنطقة تعد تكلفة يمكن تجنبها إذا اتخذ القرار بإيقاف البيع فيها، وإذا كان إيقاف النشاط في هذه المنطقة لا يؤثر على النفقات العامة والإدارية الخاصة بالمنشأة ككل، فإن هذه التكلفة الأخيرة تعد تكلفة لا يمكن تجنبها، وبالتالي تعتبر غير ملائمة لاتخاذ القرار.

\* التكلفة الضمنية: وهي تعبر عن عناصر التكاليف التي لا يترتب عليها إنفاق نقدي فعلي، حيث أنها لا تنتج من تبادل السلع أو المنافع مع الغير، وتحتسب هذه التكلفة بغرض الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة، وكذلك للدقة في احتساب التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات، وتعتبر التكلفة الضمنية تكلفة حقيقية، حيث أنها تمثل نوعاً من تكلفة الفرصة البديلة، ولا يسمح العرف المحاسبي بتسجيل هذه التكلفة في الدفاتر، ولكن هذا لا يعني تجاهلها عند اتخاذ القرارات لأنها تكلفة حقيقية من وجهة النظر الاقتصادية.

\* التكلفة النقدية: وهي تعبر عن عناصر التكاليف التي سوف تتطلب إنفاق نقدي معين نتيجة اتخاذ القرار. فعلى سبيل المثال إذا قررت الإدارة توصيل الطلبات للعملاء، وتطلب ذلك استئجار سيارة للقيام بذلك، فإن إيجار السيارة يمثل تكلفة ملائمة، لأنه يمثل تكلفة نتجت من اتخاذ الإدارة لقرار بتوصيل الطلبات للعملاء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2011، ص15.

<sup>2</sup> غسان فلاح، مرجع سابق، ص36.

<sup>3</sup> زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص58.

2- طبقا للهدف المرجو تحقيقه من قياسها:

\* هدف تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة: يتم جدولة وتخطيط العملية الإنتاجية في الفترة القصيرة من خلال إجراءات إعداد الموازنات التشغيلية المختلفة، والتي عن طريقها يتم إعداد الموازنة الشاملة للمنشأة، حيث تتنبأ الموازنات بمدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة، الأمر الذي يحقق الأهداف المرغوبة على مدار الفترة، ولا شك أن في إعداد الموازنات والخطط يتم الاستعانة بالعديد من الأساليب والنماذج والمفاهيم المختلفة التي تساعد في تحقيق ونجاح التخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية مثل مفهوم التكلفة المتغيرة والتفرقة بينه وبين التكاليف الثابتة، وكذلك مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، والتكلفة التفاضلية والتكلفة الحدية ومفهوم التكلفة التقديرية وغير ذلك من مفاهيم ملائمة.

\* هدف قياس تكلفة الإنتاج: تتكون تكلفة الإنتاج كما سبق القول من المواد المباشرة والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وتحقيق هدف قياس تكلفة الإنتاج من خلال نظام التكاليف الملائم لطبيعة الصناعة، وطبقا للأساس المنطق عليه لتحديد تكلفة الإنتاج لأغراض المختلفة، وعلى هذا فإن الإجراءات تختلف باختلاف الأساس المطبق في شأن حصر وإثبات وتصنيف وتحليل العناصر المختلفة للتكاليف، ولا شك أن أي نظام ملائم لمحاسبة التكاليف لا بد وأن ينطوي على إجراءات وأدوات تمكن من حصر وتجميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة على مدار الفترة التكاليفية.

\* هدف لأغراض الرقابة: نجد في هذا التصنيف نوعين من التكاليف:

- التكاليف القابلة للرقابة: هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها، من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين، وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة، وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

- التكاليف غير قابلة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين، وليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف، مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح، مرجع سابق، ص 37.

**المطلب الثالث: تحليل التكلفة.**

تحليل التكلفة أمر ضروري يُمكن من التحكم الجيد في المؤسسة على هذا الأساس يمكن توضيح كيفية تحليل التكاليف كما يلي:<sup>1</sup>

**1. تحليل تكلفة الشراء:** تتكون تكلفة الشراء من سعر الشراء والمصاريف المتعلقة به مثل النقل الشحن والرسوم الجمركية وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

**2. تحليل تكلفة الإنتاج:** تقوم المؤسسة الإنتاجية بشراء المواد الأولية لغرض تحويلها إلى منتج تام الصنع ولتحقيق ذلك تستخدم عادة العاملين والآلات الموجودة فيها ويطلق على التكلفة التي تتحملها بتكلفة الإنتاج والتي هي عبارة عن المصاريف المختلفة التي تحتاجها في عملية الإنتاج بشكل عام من تكلفة المواد الأولية المستهلكة وتكلفة اليد العاملة المباشرة والنفقات الأخرى التي يجب تحميلها على المنتج.

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة المواد الأولية المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

**حالات خاصة:**

عند انتهاء الدورة الإنتاجية عادة تحصل المؤسسة في الورشات الإنتاجية بالإضافة إلى المنتجات التامة الصنع إلى العناصر منها:

**إنتاج النصف المصنع:** وهو المنتج الذي وصلت به عملية الإنتاج إلى درجة معينة قد تكون نهائية أو جزئية ويتم حساب تكلفته وفقا للعلاقة:

$$\text{تكلفة الإنتاج } 1/2 \text{ مصنع} = \text{مجموع تكاليف الدورة}$$

**فضلات ومهملات:**

**الفضلات:** وهي البقايا التي تنتج عن عملية الإنتاج ، و خاصة في العمليات الإنتاجية التي تستلزم التقطيع والطحن.

**المهملات:** وهي المنتجات التي تظهر فيها عيوب أو لا تطابق مواصفاتها مع المواصفات العادية والمطلوبة للزبائن.

<sup>1</sup> إحماني الدراجي، قرشي عبد الرزاق، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ، المركز الجامعي يحيى فارس، المدينة 2006/2007، ص 14-15.

وهذه الفضلات والمهملات يمكن معالجتها حسب الحالات التالية:

**التلف:** في حالة عدم صلاحية تلك الفضلات والمهملات للاستعمال أو البيع يتم رميها ويترتب عن عملية الرمي مصاريف مثل النقل والتنظيف للمكان وفي هذه الحالة تحسب الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف التلف}$$

**البيع:** في حالة بيعها يتم حساب تكلفة الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{تكلفة الفضلات والمهملات}$$

**إعادة الاستعمال:** أحيانا تفضل المؤسسة إعادة استعمال تلك الفضلات والمهملات إذا كان ذلك ممكن في عملية الإنتاج وذلك بتخصيص مصاريف إضافية في وجود مصاريف المعالجة مما يستوجب إضافتها إلى تكلفة الإنتاج وتحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} + \text{قيمة الفضلات والمهملات}$$

**المنتجات الجارية:** وهي تأخذ الشكل المميز لها خلال مرحلة الإنتاج وتظهر بصفة مستمرة ودائمة خلال دورة الإنتاج ووصلت نسبة إنتاجها إلى نسبة معينة، وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع} = \text{الإنتاج الجاري الأولى} + \text{تكلفة الإنتاج} - \text{الإنتاج الجاري آخر}$$

المدة.

**3. تحليل تكاليف التوزيع:** مصاريف التوزيع هي كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداء من استلام المنتج إلى غاية بيعه وقد تمتد ما بعد عملية البيع وتتكون عملية التوزيع من العمليات التالية:

- ◀ تخزين المنتج النهائي بعد استلامه من الورشات ونقله وتسليمه إلى العملاء.
- ◀ البيع بالجملة والتجزئة، دراسة السوق الاستثماري.
- ◀ تقديم خدمات ما بعد البيع من تركيب وتصليح وصيانة.
- ◀ تحمل مصاريف التوزيع على الوحدات المبيعة وعملية التوزيع هذه تكون حسب وحدات العمل مثل مصاريف النقل ومصاريف البيع.

## المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف

التسيير الجيد والفعال للمؤسسة يتطلب التحكم الدقيق في درجة استغلال وسائل الإنتاج، وهذا التحكم يجب أن يكون دقيقاً ورشيداً وخاصة في المؤسسة الإنتاجية، سواء كانت هذه الأخيرة تابعة للقطاع الخاص أو العام، وتظهر عملية التحكم في قدرة أو كفاءة الموجه أو المسير بالمؤسسة وذلك من خلال استخدامه للوسائل أو الأدوات اللازمة استخداماً جيداً وفعالاً، ومن بين هذه الوسائل المستعملة هي محاسبة التكاليف التي تعتبر كأحدى الطرق أو الأساليب المستعملة في التحليل الكلي للاستغلال في المؤسسة.

### المطلب الأول: نشأة ومفهوم محاسبة التكاليف

الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف.

أولاً: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف.

ثبت من البحوث العلمية والدراسات التي اهتمت بتاريخ تطور المحاسبة عن التكاليف، أنه لا توجد مراجع علمية متخصصة توضح بالضبط متى بدأ استخدام المحاسبة عن التكاليف، وإن كان لها عمر طويل تمتد جذوره إلى ما قبل ميلاد المسيح عليه السلام، ونمت وتطور استخدامها مع القرون والسنين.

ومن الثابت تاريخياً أن استخدامها ظهر بطرق بدائية في القرن الرابع عشر الميلادي تقريباً، وكان ذلك نتيجة لازدياد النشاط التجاري وظروف المنافسة بين بعض الدول الأوروبية، وقد استخدمت بعض السجلات التحليلية لحساب تكلفة المنتجات في القرنين الخامس والسادس عشر<sup>1</sup> في بعض المؤسسات بأوروبا، ففي صناعة المنسوجات الصوفية استخدمتها عائلة ( ميديسي ) في حوالي سنة 1431 م، وفي مؤسسات المناجم والتعدين استخدمتها عائلة ( فرجر ) في حوالي سنة 1577 م، وخلال هذه الفترة من الزمن ظهر الضوء المسلط على المحاسبة عن التكاليف، ونتج عنه ظهور السجلات للتكاليف، ونظام أوامر التشغيل، ونظرية الجرد المستمر، وتحليل النفقات والمصروفات، وتحددت لمحاسبة التكاليف معالم علمية مقبولة ما زالت فعالة ومستخدمة حتى الآن.

وفي الفترة الزمنية بين القرنين السابع والثامن عشر تطورت استخدامات محاسبة التكاليف بشكل أكثر تقدماً، وفي القرن التاسع عشر ظهرت سجلات منتظمة لحسابات التكاليف في إطار نظرية القيد المزدوج، ووضعت لمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد والأسس والنظم والإجراءات العلمية.

<sup>1</sup> أحمد كلبونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر، مصر ، 2011، ص9.

وقد أثبتت البحوث والدراسات العلمية في مجال نظام التكاليف المقدمة من الجمعية الأهلية لمحاسبي التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية، أن الحقبة الأخيرة من القرن التاسع عشر تعتبر التاريخ العلمي لنشأة المحاسبة عن التكاليف بشكل مستقل عن المحاسبة المالية، فقد صدرت كتابات علماء التكاليف خلال هذه الفترة، ولعل أهم هذه الكتابات الكتاب الذي وضعه هنري ميتكالف في عام 1889 بعنوان: تكلفة الصنع ( The Cost Of Manufactures ) الذي انتشر في الولايات المتحدة الأمريكية ثم شاع في باقي الدول.

وقد وضع جارك وفيلز كتاب بعنوان: حسابات المصنع (FactoryAccounts) في عام 1893 م، بإنجلترا وشاع بعدها في الدول الأخرى.

كما صدر كتاب (التكاليف في الإنتاج المستمر)، تأليف المحاسب الانجليزي نورتن في عام 1895 م. بالفعل تعتبر الفترة الأخيرة من القرن التاسع عشر فترة نهضة متقدمة لمحاسبة التكاليف، فقد عرف نظام (محاسبة تكاليف الأوامر) الذي وضعه ميتكالف، واستخدمت حسابات التكاليف في الرقابة والتحكم في عناصر التكاليف بفضل ما قدمه جارك وفيلز، وتم تطبيق نظام محاسبة تكاليف المراحل الذي قدمه نورتن.<sup>1</sup> ومع بداية القرن العشرين حدث تطور ملحوظ في محاسبة التكاليف، مستمدا من الأساسيات التي أرساها الرواد الأوائل في القرن السابق.

في عام 1901 م، قدم ألكسندر هاملتون نظريته المعروفة (نظرية مراكز التكاليف) التي اهتمت بتحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج، والتي مازالت الأساس في البحث والنقاش العلمي حتى الآن. وفي نفس الفترة ظهرت نظرية التكاليف التاريخية والتي اهتمت بحصر التكاليف الفعلية التاريخية (تكاليف ما بعد التنفيذ) لتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج النهائي، بهدف قياس الأرباح.

كما ظهرت نظرية التكاليف المتغيرة لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها، وأثرها على تكلفة الوحدة، كلما تقلب حجم الإنتاج بالزيادة أو النقص، وظهرت أيضا نظرية التكاليف المستغلة والتي تعالج مشكلة الطاقة الإنتاجية العادية، وتكلفة الطاقة العاطلة أو غير المستغلة وحساب معدل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل الطاقة المتاحة.

وقد تبين للباحثين والممارسين لنظام التكاليف أن التكاليف الفعالة غير كافية لغرض تحديد تكلفة المنتجات قبل إنتاجها، أو في قياس كفاءة الإنتاج والعمليات الإنتاجية عموما، وقد ظهرت عدة دراسات لكل من: (تيلور، أمرسون، هاريسون، نوبيل، جون واتيمور) وغيرهم، وبناء على نتائج الدراسات المعمقة قام إتحاد الطباعة

<sup>1</sup> زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص9.

في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر عام 1909 م بوضع نظام (التكاليف المعيارية) أو المحددة مقدما، وتم تطبيقه في صناعة الطباعة الأمريكية واعتبر هذا النظام أفضل نظم محاسبة التكاليف.

واستمر التطوير في مجال المحاسبة عن التكاليف، وأمكن ابتكار الطرق التقديرية للقياس والتحميل للتكاليف غير المباشرة، التي تعرف بالتكاليف الإضافية، أو المحملة، وطرق معالجة الفروق الناتجة عن استخدام معدلات التكاليف غير المباشرة الفعلية، والتكاليف الإضافية التقديرية.

وكننتيجة لتطور الفكر المحاسبي، وتماشيا مع كل تطور تكنولوجي تطورت محاسبة التكاليف في مفهومها وأهدافها وأساليبها وأدواتها المستخدمة معتمدة في ذلك على فنون وعلوم متعددة: كالاقتصاد والإحصاء والرياضة والهندسة ... وغيرها، وأصبحت أشمل وأوسع، ولم يقتصر مفهومها على تجميع بيانات التكلفة وتخصيصها وتوزيعها على الوحدات المنتجة فحسب، ولكن توسع مفهومها ليشمل جانب تجميع وتحليل التكلفة، دراسة العلاقات بين التكلفة وحجم الإنتاج والأرباح، الاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف، والتكاليف المعمارية.<sup>1</sup>

وقد تحرر مفهوم ومنهج محاسبة التكاليف من الارتباط والتقييد بهيكل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد صارت دراسة التكاليف تتصف بخصائص تبعد عن الفنون المحاسبية العادية لتخدم إدارات المشروعات في كافة المجالات، التي تمكنها من وضع سياسات مالية وإنتاجية وتسويقية رشيدة، وإعداد الموازنات التخطيطية والتقارير بالمسؤوليات، لتحقيق رقابة ذات كفاءة وفعالية على سلوك التكاليف في أي نوع من المشروعات مهما اختلف مجال نشاطها، وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة.

### ثانيا: نتائج تطور محاسبة التكاليف

وفي خلاصة لنتائج مراحل نظام المحاسبة عن التكاليف يمكن حصرها في:<sup>2</sup>

1. تم وضع الطرق العلمية لمبدأ التكلفة التاريخية، وتحديد التكلفة المباشرة الأولية لكل من المواد، القوى البشرية، والخدمات الصناعية المباشرة.
2. قياس التكاليف غير المباشرة ووضع طرق توزيعها وتحميلها على المنتج النهائي.
3. وضع أساليب التكاليف التقديرية والمحددة مقدما.
4. طرق تحديد التكاليف الإضافية، وأساليب معالجة انحراف التكاليف الفعلية عنها، فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.

<sup>1</sup>فخر نواف، الدليمي خليل، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص10.

<sup>2</sup> زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق الذكر ص 13.

5. تحول الاهتمام من تحديد التكاليف، إلى الرقابة على عناصر التكلفة.
6. ظهور الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية.
7. توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري.
8. تأكيد أهمية محاسبة التكاليف كأداة ضرورية في كافة النشاطات للإدارة الحديثة.
9. مساهمة التكاليف بشقيها الفعلية و القياسية، في وضع نظم الموازنات التخطيطية الثابتة والمرنة، لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
10. استخدام أساليب بحوث العمليات في محاسبة التكاليف لتطوير أساليبها وطرقها العلمية.

### الفرع الثاني: مفاهيم حول محاسبة التكاليف

#### أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف.

رغم مرور حوالي قرن منذ أن ظهرت محاسبة التكاليف، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في الجوهر وإن اختلفت في الشكل، وهناك من المفكرين من يعرف هذه المحاسبة من خلال الأهداف المنتظرة منها، لذلك يصعب تعريفها بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها.

عرفت محاسبة التكاليف على أنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، الذي يسمح لمسيري المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية، واتخاذ مجموعة من قرارات التسيير.<sup>1</sup>

تعرف محاسبة التكاليف CoctAccounting بأنها "عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها، بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء، إضافة إلى أنها تهتم بالجوانب التفصيلية للنشاط وقياس تكاليفه كما أن لها مجموعة دفترية ومستنديه مستقلة"<sup>2</sup>

<sup>1</sup>LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem , 2001,P 22.

<sup>2</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص160.



محاسبة التكاليف هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف.<sup>1</sup>

ويعرفها البعض بأنها " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة، وتبويبها حسب مراكز التكلفة، وتحليلها بحسب أصناف المنتجات، مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة"<sup>2</sup>.

المحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مخصصة لمتابعة وفحص التدفقات الداخلية للمؤسسة بهدف إبراز تقديم معلومات ضرورية لاتخاذ القرار.<sup>3</sup>

محاسبة التكاليف تمثل مجموعة المفاهيم والمبادئ والظروف والإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط ورقابة نشاطات الوحدة الاقتصادية وقياس الأداء لهذه الوحدات.<sup>4</sup>

كما تعرف على أنها مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين، وتكلفة الأنشطة المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ.<sup>5</sup>

المحاسبة التحليلية عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحمل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف.<sup>6</sup>

كتعريف شامل لمحاسبة التكاليف يمكن القول بأنها "هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية للتخطيط الداخلي، ولرقابة العمليات الجارية، واتخاذ القرارات الخاصة، وتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي والمحاسب الإداري".

### ثانياً: مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة

إن المحاسبة العامة تقدم وبصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع والأعباء حسب نوعيتها، لكن المعلومات المحتواة فيها رغم أهميتها وضرورتها، فهي ليست كافية لمعرفة وتفهم وتحليل عامل النشاط الذي تقوم به المؤسسة، وهذا لأسباب متعددة منها:

<sup>1</sup> TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. **C: Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition**, Edition Presses universitaires de Grenoble, 2000,P. 10.

<sup>2</sup> فخر نواف، الدليمي خليل، مرجع سابق، ص 10.

<sup>3</sup> G. MELYON, **Comptabilité analytique**, édition Bréal, Paris , France , 2001 , P 08.

<sup>4</sup> عبد الحي المرعي، **محاسبة التكاليف**، دار الجامعة الحديثة للنشر ، مصر ، 2008 ، ص 39،40.

<sup>5</sup> عبد الكريم بويغقوب ، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط3، 2004 ، ص 18.

<sup>6</sup> J.Trahan et les autres, **contrôle de gestion**, édition éducation , paris , France , 2002, P 10.

1. إن المحاسبة العامة شكلية ويعرض عليها قواعد تقييم وتسجيل محدد وذلك وفق النظام المحاسبي المالي.
  2. تتعامل مع المعلومات والبيانات في إطار تاريخي، الأمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة والحيوية.
  3. الأسباب القانونية والضريبية تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار مثلا حسب الأنواع و الأرقام.
  4. تتعامل مع البيانات في صورة مالية فقط، بينما هناك جواب جد مهم كالكمية مثلا: والتي تؤثر بصورة مباشرة على النتائج الفعلية، إن وجود هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين الأوائل إلى البحث عن الوسيلة أو نظام التحليل وإيضاح شروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة.
- ولقد تمثلت هذه الوسيلة والنظام للمعلومات في المحاسبة التحليلية، بالمقارنة مع المحاسبة العامة تمثل محاسبة التكاليف نظاما للمعلومات الأساسية والضرورية، ولا يمكن إلا الاستعانة به ضمن النظام العام للمعلومات الذي تعتمد عليه المؤسسات من أجل اتخاذ القرارات وتحليل النتائج.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف

#### الفرع الأول: أهداف محاسبة التكاليف.

- إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير وحساب مختلف التكاليف بل هي تقنية أساسها الدقة والموضوعية، لذا سنتطرق إلى أهم أهدافها وهي تتمثل في:
- ◀ جمع المعلومات متعلقة بالمؤسسة.
  - ◀ حساب كل من التكاليف وسوء التكلفة وإجراء مقارنة بينهما وبين رقم الأعمال.
  - ◀ المراقبة المستمرة لحركة المخزونات.
  - ◀ حساب نتائج سواء العامة أو الجزئية مع مستوى كل قسم من أقسام المؤسسة.
  - ◀ اتخاذ المسؤولية الإجرائية الضرورية على ضوء نتائج المتوصل إليها.
  - ◀ الرقابة المستمرة للتكاليف.
  - ◀ توفير البيانات المحاسبية الضرورية لإعداد الموزونات التخطيطية.
  - ◀ تزويد المحاسبة العامة لكل المعلومات الضرورية.
  - ◀ دراسة مردودية التحليل التي تساعد في مراقبة الإنتاج والاستثمار والتوزيع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، ج1، دار الآفاق، الجزائر، 1998، ص54.

<sup>2</sup> أحمد نور، المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات و بحوث العمليات، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الإسكندرية، 1997، ص61.

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف.

تتمثل محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية في مجموعة المفاهيم والمبادئ والطرق والإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة، لتخطيط ورقابة نشاطات الوحدة الاقتصادية وقياس أداء هذه الوحدة، وحتى تتحقق المحاسبة التحليلية على هذا النحو، فإنها ترتبط بالقيام بمجموعة الوظائف والمهام التالية:<sup>1</sup>

1. قياس تكلفة الإنتاج والنشاط:

يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل في المنشآت الصناعية لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت، فرضت ضرورة اهتمام محاسبة التكاليف بهذه المهمة في بداية عهدها الأول، لذلك فإن سجلات محاسبة التكاليف تصمم عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج وذلك على أساس من التتبع المتتالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام الإنتاج المتتالية، ويتم الاستعانة بتكلفة الإنتاج لأغراض منها بناء سياسات التسعير المناسبة للمنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية.

2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية

لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه الموارد، في سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج حتى تتحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

ويعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة جوهرياً لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها، بسبب الاستخدام غير الرشيد لهذه الموارد، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية والحفاظ على الثروة وترشيد استخدامها من ناحية أخرى.

3. الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: هناك أقسام لا تساهم مباشرة في خلق المنتج، فمثلاً أقسام

الصيانة وإدارة المالية وغيرها تحقق خدمات تستعين بها الأقسام الإنتاجية في عمليات الإنتاج، وتعتبر التكاليف التي تتحقق في الأقسام والإدارات المساعدة بمثابة تكاليف أو مصاريف لتقديم هذه الخدمات ويتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة الإنتاج، حتى يمكن المساهمة في خفض تكلفة الإنتاج وترشيد عناصر التكاليف فإنه من الضروري ربط تكاليف هذه الخدمات من السوق دون الحاجة إلى تحقيقها ذاتياً.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 32.

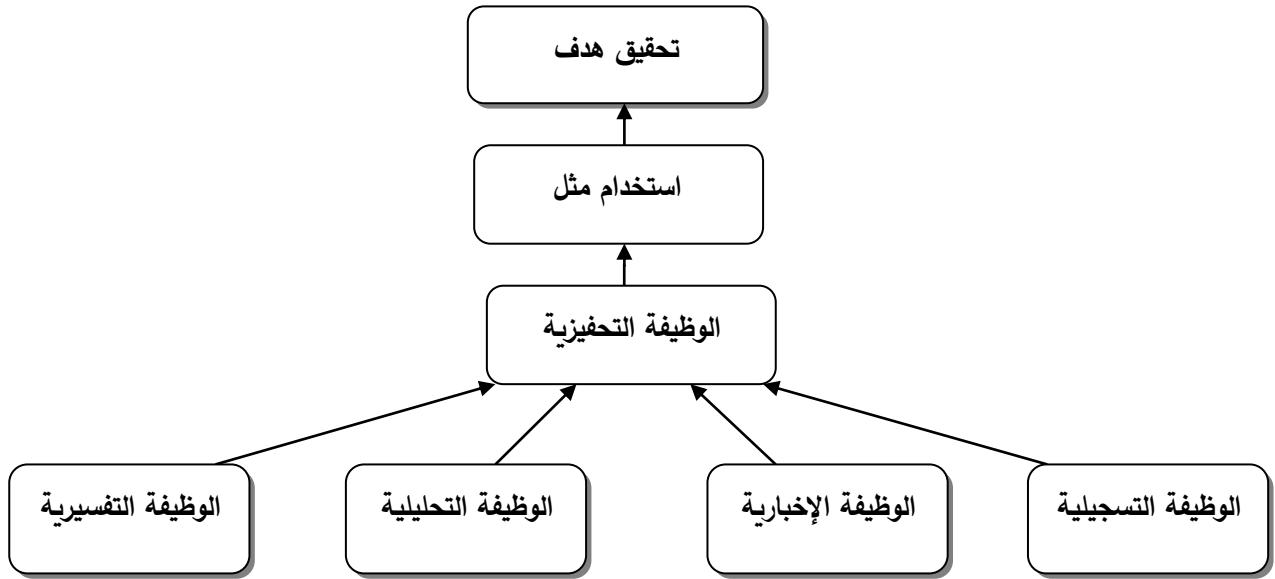
4. مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات: تتحقق وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المحدد مقدما أو المخطط بالأداء الفعلي، وتقصي أسباب تفاوت الأداء الفعلي عن المخطط، لتحديد مسؤولية هذا التفاوت، وكذلك اتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة، لتقليل حجم التفاوت بين ما هو مخطط وما هو فعلي.

5. إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة: تعتمد وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة ومتابعة وتوجيه على المعلومات، وتعتبر محاسبة التكاليف هي العلم الذي ينتج هذه المعلومات، وحتى تصل تلك المعلومات إلى المهتمين بها، لابد من توافر نظام اتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري وبعضهما البعض. و تقوم محاسبة التكاليف في هذا الصدد بإعداد التقارير التي تكفل إمكانية توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب والتي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من تتبع نشاطات المستويات الأدنى ومقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات.

#### 6. توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة:

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة، والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها لأهداف الإدارة.

شكل رقم (01): يوضح الوظائف المحاسبية للتكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى الكريتي، كتاب محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار مكتبة الحامد للنشر

والتوزيع، الأردن، طبعة 2006، ص 2.

### المطلب الثالث: خصائص محاسبة التكاليف.

إن النتائج العامة للمؤسسة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسيرين التعرف عليها، مما أدى بالمسؤولين إلى البحث عن أداة تمكنهم من تقادي تلك النقائص، وتتمثل هذه الوسيلة في محاسبة التكاليف، ومن خلال مبحثنا هذا سنتناول أهم خصائص محاسبة التكاليف والمتمحورة حول المبادئ والآليات التي تقوم عليها ومصادر معلوماتها وكذلك تبين علاقتها بالمحاسبة العامة وأخيرا وليس آخرا تقديم مراحلها.

### الفرع الأول: مبادئ محاسبة التكاليف وآلياتها.

#### أولا: مبادئ محاسبة التكاليف.

إن الاختلافات بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة يظهر جليا بالنظر إلى المبادئ التي تقوم عليها، حيث نجد أن المحاسبة التحليلية تتلخص فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1. مبدأ التقسيم الإداري:

إن الإدارة والتنظيم توجب على كل مسؤول تحمل مسؤولياته، فالإدارة للمشتريات مستقلة عن إدارة الصيانة، وكذلك استقلالية إدارة الإنتاج وغيرها، إلا أنها توجب وجود تعاون وتنسيق بين مختلف الإدارات الموجودة، وهذا يعني أن محاسبة التكاليف لا تنظر إلى المشروع على أنه مجموعة واحدة بل تساعد هذه الصورة وتتنظر إلى المشروع على أنه مجموعة من الأقسام المستقلة محاسبيا وبذلك يمكن لنا قياس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز مستقل عن الآخر والحكم على كفايته، حيث أن الإدارة تستفيد من تطبيق هذا المبدأ في عدة مجالات منها:

أ. مجال قياس تكلفة الإنتاج.

ب. مجال المراقبة.

#### 2. مبدأ تحليل البيانات:

إن تصميم سجلات خاصة بكل غدارة تحتوي على تحليل البيانات الإجمالية، ويمكن معرفة التكاليف المختلفة التي يتحملها كل قسم، وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من هذا المبدأ هو:

أ. تحميل البيانات يقصد توزيعها على مراكز التكاليف؛

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، الجزء الثاني، طبعة ثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 11.

- ب. تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة وغير مباشرة؛  
 ج. تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة؛  
 د. تحليل البيانات على أساس قطاعات الإنتاج المستقلة أو طبقة العمال ومناطق البيع.

### 3. مبدأ التنبؤ بالتكاليف:

إن المحاسبة تعتمد على الميزانية التقديرية والتكاليف المقدرة مسبقاً وهذا لتوضيح الرؤية في وضع وتحديد مهام التخطيط والرقابة.<sup>1</sup>

#### ثانياً: آليات محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف إحدى أنظمة التسيير الحديثة لهذا تتطلب وسائل وتقنيات عديدة لنطبقها بالمفهوم الحقيقي لها.

#### 1. الوسائل التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف:

- هي كل الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية أهمها:<sup>2</sup>  
 أ. الوسائل البشرية: كل إطارات المؤسسة مهما كان مستواهم وأقسام نشاطهم.  
 ب. الوسائل المادية: أهمها الإعلام الآلي (تخزين المعلومات وسرعة المعالجة، ضمان سهولة الاطلاع) إضافة إلى مختلف التجهيزات والوسائل التي تساعد على توصيل وتجميع وتوزيع المعلومات وكذلك الوثائق والمستندات اليدوية الأخرى.  
 ت. الوسائل العلمية: أهمها الرياضيات والإحصاء (معدلات التوزيع)، بحوث العمليات (التقليل من التكاليف)، والمحاسبة العامة (العمليات المحاسبية).

#### 2. التقنيات التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف:

أهم التقنيات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية هي على النحو التالي:

#### أ. حساب مختلف التكاليف: والمتمثلة فيما يلي:

◀ تكلفة الشراء.

◀ تكلفة الانتاج.

◀ سعر التكلفة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 17.

ب. تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة.

ت. تحليل الانحرافات: ويعتمد في تحليلها على الطرق التالية:

◀ عتبة المردودية: ويتم بموجبها تحديد المستوى الذي تغطي فيه الإيرادات التكاليف.

◀ التكلفة الحدية: هي التكلفة الناتجة عن إضافة وحدة إضافية.

◀ التحميل العقلاني: وهي عبارة عن طريقة تعتمد في تحليلها على التكاليف الثابتة التي تتعلق بحجم

النشاط.

◀ التكاليف المعيارية: وهي التكاليف المحددة مسبقا ويهدف من وراءه تحليل الانحرافات على اتخاذ

قرارات مستقبلية.

### الفرع الثاني: مصادر المعلومات في نظام محاسبة التكاليف وعلاقتها بالمحاسبة العامة

أولا: مصادر المعلومات في محاسبة التكاليف.

تعتمد محاسبة التكاليف على نوعين من البيانات وذلك تحقيقا لأهدافها وهما:<sup>1</sup>

1. المعلومات الداخلية: وهي المعلومات التي نجدها تغذي نظام المحاسبة العامة مثل فاتورة الشراء،

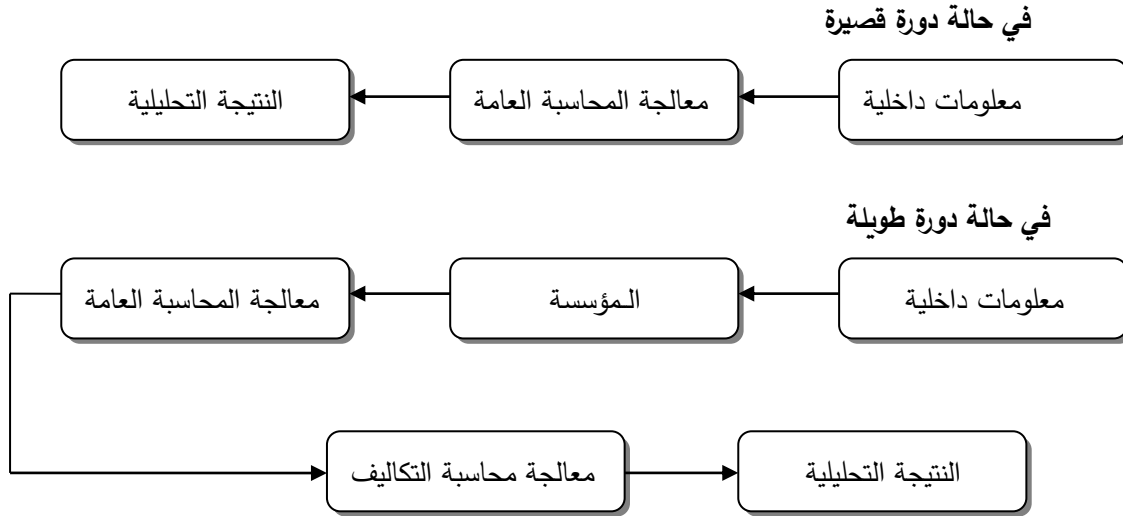
فاتورة البيع...الخ.

2. المعلومات الخارجية: مثل المواد المستهلكة من طرف مركز النشاط...الخ.

<sup>1</sup>A. Amrani et N. Arfaoui –*méthode d'analyse des coûts*- Imprimerie Es-Salaam, 2004, p23.



الشكل رقم (02): يوضح كيفيات معالجة المعطيات على الأمد القصير والطويل



Source : A. Amrani et N. Arfaoui – **méthode d'analyse des coûts** -  
Imprimerie Es-Salaam, 2004, p23.

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة.

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظراً لأن المحاسبة العامة مصدر هام للمعلومات التي تحتاجها محاسبة التكاليف إلا هناك بعض الاختلافات والتمثلة فيما يلي:

1. تستمد المحاسبة العامة معلوماتها من النظام المحاسبي المالي.
2. تُستمد محاسبة التكاليف ومعلوماتها من المحاسبة العامة.
3. تهتم المحاسبة العامة بالعلاقات القانونية والمالية.
4. تهتم محاسبة التكاليف بالظواهر الاقتصادية.
5. المحاسبة العامة واسعة الاستعمال (كل الفئات، المدير والعمال).
6. تهتم محاسبة التكاليف بدورة الاستغلال فقط.
7. تهتم المحاسبة العامة بإعداد المركز المالي للمؤسسة.
8. تهتم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير المختلفة للأنشطة.
9. تهدف المحاسبة العامة إلى تحديد النتائج المالية العامة مرة واحدة في السنة.
10. تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديث النتيجة لكل منتج.

ويمكن تلخيص الفروقات في الجدول التالي:

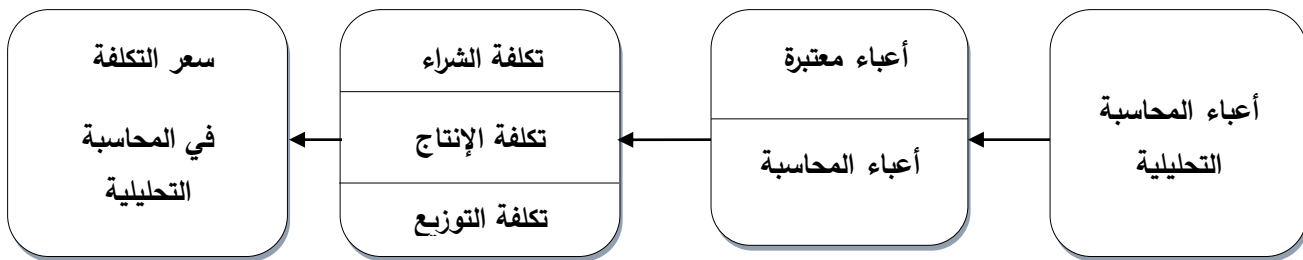
الجدول رقم 01: جدول توضيحي للفروقات بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

| المحاسبة التحليلية              | المحاسبة العامة | الطبيعية              |
|---------------------------------|-----------------|-----------------------|
| اختيارية                        | إجبارية         | • من وجهة نظر القانون |
| أقل من سنة                      | سنة             | • الدورة المحاسبية    |
| تفصيلية                         | مالية           | • من وجهة المؤسسة     |
| حسب نوع كل منتج                 | إجمالية         | • طبيعة النتائج       |
| الحاضر والمستقبل                | الماضي          | • الآفاق              |
| اقتصادية                        | مالية           | • الأهداف             |
| داخلية وخارجية                  | داخلية          | • الوثائق الأساسية    |
| مسير المؤسسة                    | الإدارة + الغير | • المستعملون          |
| سريعة وملائمة                   | دقيقة           | • الأنظمة             |
| مركز العمل الوظيفة، حسب الاتجاه | حسب الطبيعة     | • تقييم الأعباء       |

المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، الجزء الثاني، طبعة ثانية،

ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 12.

الشكل رقم (03): العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 17.

الفرع الثالث: مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية<sup>1</sup>.

1. مرحلة جمع المعلومات:

- ◀ معلومات مستمدة من المحاسبة العامة.
- ◀ معلومات مستمدة من المؤسسة العامة.
- ◀ معلومات خاصة أخرى.

2. مرحلة التحليل:

في هذه المرحلة تقوم المحاسبة التحليلية بتنظيم وتحليل وتفسير المعلومات المتحصل عليها من المرحلة الأولى.

3. مرحلة حساب التكاليف وتحميلها:

- ◀ تحميل التكاليف حسب الوحدات المنتجة أو الطلبات.
- ◀ تقوم على أساس الأقسام و الوظائف.
- ◀ تقوم على أساس البيع والشراء.
- ◀ تحميل التكاليف على أساس ساعات العمل.

ويتجمع المراحل الثلاث السابقة الذكر تشكل نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.

4. مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي: ويستفاد من النظام في المجالات التالية:

- ◀ اتخاذ القرارات.
- ◀ البرمجة والتخطيط.
- ◀ مراقبة التسيير.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 14.

المبحث الثالث: طرق محاكاة التكاليف

المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية والتكلفة المعيارية

الفرع الأول: طريقة التكلفة الكلية:

تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور، كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو "طريقة مراكز التحليل" بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي (Rimaillino) في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957، والتي تتماشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية.<sup>1</sup>

أولاً: أهداف الطريقة ومضمونها:

\* الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة، مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج، والمتواجد في مراحل مختلفة لمسار التصنيع.

\* كما تهدف هذه الطريقة أيضاً إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، و من هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.

\* أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية، فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

<sup>1</sup>دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سابق، ص36.

ثانيا: الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية:

### 1. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل:

إن البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل، دفع الممارسين إلى إعداد تسلسل بين المراكز، الذي يستند إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المركز و المنتجات موضوع حساب التكاليف.

من الناحية النظرية، يمكن القيام بتقسيم مراكز التحليل دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولكن من الناحية العملية يفضل جعل هذا التقسيم أداة لرقابة التسيير ويتحقق ذلك إذا كان يتلاءم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات، في هذه الحالة يمكن لهذه المراكز أن تحمل عدة تسميات : مراكز المصاريف، أقسام أو مراكز النشاط، مراكز المسؤولية، مراكز الربح أو مراكز الاستثمار.<sup>1</sup>

### 2. ترتيب الأعباء:

لا تقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتجات، وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات، التعديل الأول يخص إدخال الأعباء القابلة للتحميل في تكاليف المنتجات، وذلك من خلال طرح الأعباء التي لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وإنجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها (الأعباء غير القابلة للتحميل)، كما يخص التعديل إضافة أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لعدم توفر المؤسسة على الوثائق التبريرية لذلك، إلا أنها تمثل مكافأة العوامل التي تساهم في السير الحسن للمؤسسة وتسمى بالأعباء المكملة.

وكما هو الشأن بالنسبة للتكاليف الكلية البسيطة، فإن طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد أيضا على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة لحساب التكاليف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية - نظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 189-190.

<sup>2</sup> إبراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 330-331.

ثالثا: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

وفق هذا المدخل يتم تحميل جميع تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة على المنتجات بحيث يتحتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وذلك بسبب اختلاف طرق وإجراءات كل منها عند تحديد التكلفة الكلية.

\* التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة: نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة، وهو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها.

نميز في هذا الجدول بين:

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

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

\* التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع، مثلا يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 20000 دج شهريا، 20% من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التموين، إذا نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو:<sup>1</sup>

$$20000 \times 0.2 = 4000$$

رابعا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

تستمد هذه الطريقة قوتها من اعتبارها الطريقة الوحيدة المقبولة لأغراض التقارير المالية الخارجية، حيث تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما أن يتم تقييم المخزون في آخر المدة بالتكلفة التاريخية، وأن تتضمن هذه التكاليف حصة هذه الوحدات من التكاليف الثابتة، ويرى مؤيدو هذه النظرية أن الإنتاج هو الذي

<sup>1</sup> درحمون هلال، مرجع سابق، ص193.

تسبب في حدوث التكاليف الصناعية الثابتة لأنها تمثل تكاليف إعداد الطاقات الإنتاجية، وبدون تحميل هذه التكاليف سوف لا يتم الإنتاج إذن يجب أن تحمل تكاليفها على الإنتاج.

ومن عيوب هذه الطريقة أنه يمكن استخدام الإنتاج في التلاعب برقم الربح حيث أنه كلما زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة المنتجة، ومن ثم تقل تكلفة البضاعة المباعة ويزداد رقم مجمل الربح، إضافة إلى ذلك فإنها قد لا تساعد الإدارة في الإجابة على تساؤلات معينة مثل ماهي الزيادة المتوقعة في الأرباح عند زيادة وقم المبيعات بنسبة 5% وكذلك قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة في بعض الحالات الخاصة مثل قرار الإنتاج الداخلي أو الشراء من المورد، قرارات مناقصات الأسعار.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: طريقة التكلفة المعيارية:

#### أولاً: تعريف نظام التكلفة المعيارية:

يمكن تعريفه بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل.<sup>2</sup>

#### ثانياً: مكونات نظام التكلفة المعيارية: يتكون من العناصر التالية:<sup>3</sup>

\*المعيار: هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدماً، وفقاً لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين.
- من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.
- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.

<sup>1</sup> محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 249.

<sup>2</sup> أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.

<sup>3</sup> ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص 116.

- الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجاً لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

\* التكلفة المعيارية: هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز، وتساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقاً.

يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معياري مالي (السعر)}$$

ثالثاً: أهداف التكاليف المعيارية:

البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس على ما حدث فعلاً.

- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.

- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

رابعاً: أنواع التكاليف المعيارية:

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف الموجودة من التحليل، وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة التي تستجيب للمواصفات التقنية وهي:

### 1. التكلفة المعيارية التاريخية:

اعتمد المعيار التاريخي على الكميات والأسعار التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية، وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات تغيرت عند وقت احتساب التكاليف المعيارية، ونظراً لأنه يتم استخدام



نفس المعايير الكمية ومعايير الأسعار (وهما عنصران أساسيان في أي تكاليف معيارية) لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الطرق الإنتاجية، وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة.

### 2. التكلفة المعيارية النظرية:

تمثل المعايير النظرية أقل تكلفة ممكن الحصول عليها في ظل الظروف المثالية، وتعني كلمة ظروف مثالية استخدام أقل كمية من الخدمات والعمالة وبأقل أسعار متاحة ممكنة، واستخدام أفضل طريقة إنتاج ممكنة وافترض أن كل شيء يسير كما يجب وأنه لا يوجد أي خطأ في الإنتاج وبذلك فهو معيار نظري.

### 3. التكلفة المعيارية الممكن تحقيقها:

وهي تمثل تكاليف جارية متوقعة من خلال العمليات التشغيلية، ولكنها لا تتوقع الأداء المثالي للعمليات والتي تتوقعه المعايير النظرية، وتشمل المعايير الممكن تحقيقها على مسموحات تكاليف التالف العادي وتكاليف الوقت الضائع نتيجة أعطال الآلات أو تكاليف أي أحداث أخرى غير ممكن استبعادها عند إتمام العمليات العادية.

### 4. التكلفة المعيارية المقارنة:

تحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة، إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

### 5. التكاليف المعيارية التقنية:

يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص 310-308.

### المطلب الثاني: طرق التكلفة الجزئية:

تكون التكلفة جزئية عندما يحمل فقط جزء من المصاريف إلى منتج أو خدمة، لذلك هناك عدة نماذج تحليل لا تأخذ في عين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف الملائمة لحساب التكاليف الجزئية، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة ويهدف إلى الإجابة على الأسئلة المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزبائن، المنافسين، المقاولين...).

#### الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

**تعريفها:** هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.

**مبدأ الطريقة:** يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:<sup>1</sup>

\* فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

\* تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

**معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي**

\* حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا:

**التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني**

\* حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).

- إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعلية).

<sup>1</sup> ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 71.

### تقييم الطريقة:

#### أ/ المزايا:

- يسمح سعر التكلفة في ظل هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنة في الزمن في نفس المؤسسة ومع مؤسسات أخرى.
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتجديد التكاليف التقديرية.
- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته، عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو الربح الفعالية.

#### ب/ العيوب:

- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- حتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

- لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

**تعريفها:** تعرف هذه الطريقة بعدة مسميات منها، طريقة هامش المساهمة، والتكلفة المباشرة، والتكلفة الحدية.

- تعتمد هذه النظرية على الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة وعناصر التكاليف المتغيرة، وطبقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة والتي تتضمن عناصر التكاليف المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وبالتالي يتم تقييم المخزون من الإنتاج التام وغير التام على أساس نصيبه من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة فقط. كما تحمل الوحدات المباعة بالتكاليف التسويقية المتغيرة فقط، بينما تعتبر التكاليف الثابتة سواء الصناعية أو التسويقية أو الإدارية تكاليف زمنية تحمل على إيرادات الفترة التي يحدث خلالها.

- ونجاح تطبيق هذه النظرية يتوقف على مدى الدقة والوضوح في الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتي يطلق عليها تكاليف الإنتاج، والعناصر الثابتة والتي تعرف بالتكاليف الزمنية.

**مبدأ الطريقة:** تقوم طريقة التكلفة المتغيرة لقياس تكلفة المنتجات على أساس دراسة سلوك عناصر التكلفة بالنسبة لحجم النشاط في الفترة القصيرة، وإمكانية الفصل بين العناصر المتغيرة والعناصر الثابتة باعتبار أن معيار ارتباط التكلفة بالحجم يتناسب مع الهدف من تحديد تكلفة المنتجات، حيث تتكون تكلفة المنتج من العناصر المتغيرة فقط التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتي تتضمن تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وذلك من منطلق أن تحميل وحدة المنتج بنصيبها من عناصر التكاليف يتم لمرة واحدة حتى ولو تم تحويل جزء من هذا المنتج إلى الفترة التالية عن طريق المخزون، أما عناصر التكاليف الصناعية الثابتة فإنها لا تعد جزءا من مكونات تكلفة الإنتاج، وإنما هي أعباء فترية تحمل على قائمة الدخل باعتبارها تخص الفترة التي حدثت فيها، ولا يتم تخصيصها على وحدات الإنتاج شأنها في ذلك شأن كل المصاريف غير الصناعية الأخرى، ولذلك فإن إطلاق البعض على هذه الطريقة

<sup>1</sup> سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص66.

اصطلاح مدخل التكلفة المباشرة بما يشير إلى استخدام معيار إمكانية تتبع التكلفة وردها بطريقة مباشرة لوحدات المنتج كمحدد لعناصر تكلفة المنتج بدلا من المعيار الذي يستند إلى طبيعتها، لا يعكس دلالة هذا المدخل الذي يحمل المنتج بالتكلفة الصناعية المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.<sup>1</sup>

### تقييم الطريقة:

#### أ/ المزايا:

- يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى تفادي التذبذب في تكلفة وحدة المنتج، نتيجة اختلاف حجم الإنتاج من فترة لأخرى ويرجع ذلك لمعالجة التكاليف الثابتة كتكاليف زمنية، وتحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط، وبالتالي يمكن مقارنة تكلفة الوحدة من فترة لأخرى واتخاذها أساسا للحكم على كفاءة استخدام عوامل الإنتاج.

- تؤدي إلى تفادي تقلبات الأرباح من فترة لأخرى نتيجة لاختلاف حجم المبيعات عن حجم الإنتاج.

- إن استخدام هذه النظرية يمكن من التوصل إلى حد المساهمة، واستخدامه في ترشيد العديد من القرارات الإدارية.

- تؤدي إلى فعالية الرقابة على عناصر التكاليف، حيث يمكن اختيار الأسلوب المناسب لكل مجموعة من عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة.

#### ب/ العيوب:

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وخاصة بالنسبة لعناصر التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة، وأن مثل هذه الصعوبة يمكن التغلب عليها أو على جزء كبير منها في ظل الطرق الرياضية والإحصائية التي انتشر استخدامها في المجالات المحاسبية المختلفة.

- يرى معارضو النظرية أن تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط يؤدي إلى عدم الوصول إلى التكلفة الحقيقية باعتبار التكاليف الثابتة هي تكاليف الحصول والمحافظة على الطاقة، والتي تستخدم في الإنتاج وبالتالي يجب تحميلها للإنتاج شأنها في ذلك شأن التكاليف المتغيرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 244.

<sup>2</sup> السيد عليو، مرجع سابق، ص 95 - 93.

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

عند إتباع هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غيرالمباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات، على اعتبار أن التكاليف المباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة، كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات، وحيث أن هذه الطريقة تقوم على اعتبار التكاليفالمباشرة ومن خصائص هذه النظرية:

-يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.

- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع: إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية.

-عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة التامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة.

- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.

-ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

كما توجه الانتقادات التالية لهذه الطريقة:

-التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة، بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاجالتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.

-عند تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام، يتم على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون،وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.

- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة، وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة.<sup>1</sup>

مضمون الطريقة والأسس التي تقوم عليها:

يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاثة أسس رئيسية هي:

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق ، ص 277.

- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج.

- التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ من تقلبات على حجم الإنتاج، واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر تكلفة متغيرة واعتبار الثانية بمثابة عناصر التكلفة الثابتة.

- اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج يجب أن تتحمل وحدة المنتج بنصيبها منها واعتبار عناصر التكلفة ثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحميل المنتجات بأي حصة منها.<sup>1</sup>

#### الفرع الرابع: طريقة التكاليف الهامشية:

تعريف التكلفة الهامشية: يمكن إعطاء تعريفين للتكلفة الهامشية:

التعريف الأول: هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين، ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة.<sup>2</sup>

التعريف الثاني: هو واسع، حيث أن مفهوم الوحدة الإضافية يبدو ضيقا لتطبيقه على الحقائق الملموسة للمؤسسة، خاصة بالنسبة لتلك التي تعتمد على الصنع المتماثل، لذلك يجب استبداله بمفهوم ملائم يتعلق بتكلفة سلسلة إضافية، وهذا بدون تغيير طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة.<sup>3</sup>

تحتوي التكلفة الهامشية دائما على أعباء المتغيرة مباشرة أو غير مباشرة. وقد تتضمن أيضا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكل المؤسسة، وعادة ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج.

#### حدود استعمال التكلفة الهامشية:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات

- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة

<sup>1</sup> عبد الحي عبد الحى مرعي وآخرون ، مرجع سابق، ص 218.

<sup>2</sup>T.Cuyaubere et J. Muller, **comptabilité de gestion et élément d'analyse financière** , Edition Groupe Revue fiduciaire , Paris , France , 2000 , p169.

<sup>3</sup> درحمون هلال، مرجع سابق، ص 231.

- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة أنه يقع الخط بين المفهومين في غالب الأحيان.<sup>1</sup>

### تقييم الطريقة:

#### أ/ المزايا:

- لهذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برامج الإنتاج والمبيعات.
- فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلبياتهم
- تحديد الحجم الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

#### ب/ العيوب:

- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة، وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشمل علالتكلفة المتغيرة والثابتة.
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة، وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC

تعتبر التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام ABC يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات.

وتبعاً لذلك هناك أربع مراحل لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة:

- تحديد النشاطات الرئيسية في المشروع.

<sup>1</sup> درحمون هلال، مرجع سابق، ص 231.

<sup>2</sup> سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 78.



- تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.

- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط.

- تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.<sup>1</sup>

### مفهوم نظام ABC وأهدافه:

- هناك عدة مفاهيم وتعريف لـ ABC كما يلي:

إن نظام ABC يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وإن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، و أن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف، فمنطق هذا النظام هو أن الموارد تولد المنتجات، وأن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تتكون بالأنشطة، لذلك فلا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية المتمثلة بمنتجات الشركة، وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة.

- ( Horngren ) عرفه بأنه "النظام الذي يقوم بتفكيك نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة.

- وعرفه ( Dvidson ) بأنه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات التكلفة والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.<sup>2</sup>

### أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط:

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية:

1) إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط، باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص353.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص. 163.

- 2) القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط، وأيضا بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- 3) تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة، بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
- 4) ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا، فضلا عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة. وغير ذلك من القرارات الأخرى.
- 5) تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

### خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نوجزها على النحو الآتي:

#### 1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:

تعتبر الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة، وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد يتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

#### 2. تحديد تكلفة النشاط:

بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة، تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط، أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

#### 3. تحديد مراكز الأنشطة:

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

4. اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد منها على أساس الكيلوات / ساعة.

5. اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوات / ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.<sup>1</sup>

تقييم طريقة ABC:

أ/ المزايا:

ظهر نظام ABC في البداية من خلال البحث الأكاديمي خلال أواخر الثمانينات، وقد وصل إلى نشرات المحاسبة المهنية في أوائل التسعينات، ومنذ ذلك الوقت تم اختيار واستخدام هذا النظام من قبل الشركات، وتتمثل المنافع من وراء استخدام هذا النظام في تقديم معلومات تكلفة المنتج، وعلى الرغم من تضمنها لتوزيع التكاليف غير المباشرة، إلا أنها تعتبر مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات، ويعتبر هذا النظام مفيدا لأن التكاليف غير مباشرة موزعة على المنتجات بأسلوب يعكس العامل الذي يحرك التكلفة.

وعندما تكون تكلفة المنتج كبيرة، يتم رقابتها من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة. ويعتبر نظام ABC أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتفصح عن النشاطات الهامة في المشروع، وتفيد هذه الأداة بصورة خاصة المشروعات الخدمية التي تعتبر النظم التقليدية غير مناسبة لطبيعة نظام قطاع الخدمات.

وعلى الرغم من أهمية نظام ABC إلا أن هذه الأداة لا تزال محدودة جدا في الاستخدام العملي على الرغم من الكتابات الكبيرة في هذا الموضوع. وكذلك لا توجد آلية توزيع يمكن أن تعطي نتائج دقيقة ما لم يكن عنصر التكلفة المعني على درجة كبيرة من الموثوقية ويمكن تفهم سلوكه.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، مرجع سابق ، ص129.

ويعتمد التطبيق الناجح لنظام ABC على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

وسوف لن يحل استخدام نظام ABC جميع المشاكل المتعلقة بالتخطيط المستقبلي، حيث يعتمد الأسلوب التحليلي هنا على البيانات التاريخية، وبذلك يتساوى مع الأوجه المختلفة للمحاسبة، بوجود بعض النواحي السلبية للاعتماد على القياس بناء على الأرقام التاريخية، وكون ذلك الناحية لا تناسب القرارات المتعلقة بالفترات المستقبلية.

وأخيرا يتطلب نظام ABC سجلات محاسبية تفصيلية ونظام جيد للترميز وترقيم التكاليف من أجل تخصيص التكاليف بصورة دقيقة على الأوعية التكاليفية ومن ثم إلى المنتجات ويتطلب ذلك أيضا الاستثمار في نظام متطور للمعلومات ليفي بهذا الغرض.

### ب/ العيوب:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها، وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:

1. إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.
2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
3. إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص408.

### المطلب الرابع: نظام التكلفة المستهدفة

تعريفه: هناك العديد من التعاريف التي وردت في سياق هذا المفهوم، وفيما يلي بعضاً منها:

\* التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

\* في حين يرى كوبر " R.Cooper " أن التكلفة المستهدفة "عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب"

\* وعرف د. حسن عيسى التكلفة المستهدفة بأنها تكاليف المنتج المسموح بها، والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، فهي تكاليف تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق.<sup>1</sup>

- ولذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أن:

التكلفة المسموح بها وهي التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه

#### طرق قياس التكلفة المستهدفة:

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخططها الإستراتيجية، ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة، ولعل الشائع من هذه الطرق ما يلي:

1. طريقة الإضافة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه، وفي إطار ما يرغبه ويرتضيه المستهلكون وبمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة.

2. طريقة الخفض: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية، لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي.

<sup>1</sup> ثناء علي القباني ، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص475.

3. طريقة العامل المتحكم (السعر): حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

4. طريقة فجوة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}$$

5. طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستويات التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}$$

6. طريقة الحدين الأدنى والأعلى: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) وأخذ الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم)، ويمكن بذلك تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها}$$

#### مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

يمكن تلخيص مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة كما يلي:

\* المرحلة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف، وهو السعر الذي يكون العملاء على استعداد لسداده مقابل الحصول على المنتج.

\* المرحلة الثانية: خصم هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثالثة: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج.

المرحلة الرابعة: في حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة، يتم دراسة الطرق المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية بحيث تصبح معادلة للتكلفة المستهدفة.<sup>1</sup>

### المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للقرار وتصنيفاته

يواجه المدراء والإداريين يوميا العديد من المشاكل الإدارية في مواقع العمل، وهذا يتطلب العمل على إيجاد الحلول الملائمة لهذه المشاكل، وهنا يتوجب على المدراء اتخاذ القرارات الرشيدة والتي يترتب عليها مراعاة مصالح التنظيم والأفراد.

#### المطلب الأول: ماهية القرار

الكثير من المفاهيم المرتبطة بالقرارات لها جذور تمتد في تاريخها إلى الوقت الذي بدأ فيه التفاعل الاجتماعي وتوزيع العمل بين الأفراد والجماعات في التنظيمات الاجتماعية، ونتيجة لتطور التاريخي في الإدارات القديمة تعددت المفاهيم الإدارية المرتبطة بموضوع القرارات الإدارية.

#### الفرع الأول: تعريف القرار

لقد تناول هذا الموضوع الكثير من المفكرين عبر حقب زمنية مضت، ومن أمثلة هؤلاء: ماري فوليت (M.Follet)، تشستريانارد (C.Barnard)، هيربرتسيمون (H.simon)، وروبيرت تاننباوم (R.Tannenbaum)، وجيمس تمسون (J.Thompson) بالإضافة إلى رواد الفكر الإداري الكلاسيكي الحديث أمثال: فريدريك تايلور (Frederich Taylor) وهينريفايول (H.Fayol)، فرانك جليبرت (Frank Gilbert)، و ليندول أرويكي (L.Urwick)، كل هؤلاء وغيرهم كان لهم إسهامات كبيرة في عملية اتخاذ القرار، كل بزوايته الخاصة، أو حسب منهج دراسته.<sup>2</sup>

ففي السنوات القليلة السابقة اعتبرت المعلومات وأنظمتها قوة للسيطرة على الأحداث واتخاذ القارات نظرا للتطور السريع في تكنولوجيتها، حيث وجدت الدول المتقدمة فيها سبيلا للتخلص من أزمته السياسية والاقتصادية.

ولأهمية هذه المعلومات وتزايد حجمها والبحث عن أفضل استخداماتها لها على المستوى الاستراتيجي للدولة وعلى مستوى المنشآت بغية الوصول إلى قرارات سليمة تنعكس آثارها على رفاهية أفراد المجتمع، وهذا ما

<sup>1</sup> رشيد الجمال، أمين شتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، مصر، 2010، ص283.

<sup>2</sup> نواف كعنان، اتخاذ القرارات، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الإصدار السادس، الأردن، 2003، ص68.

أدى بإنشاء نظام معلوماتي سليم يساعد في اتخاذ القرارات ، وفي الوقت الحالي لم تعد القرارات الإدارية المتخذة ضرباً من ضروب الحدس والتخمين أو أسلوباً من أساليب التجربة والخطأ ، وإنما أصبحت تستند إلى أسلوب علمي سليم يهدف بالوصول إلى قرارات أكثر دقة ومنطقية لتساهم في حل المشاكل الإدارية معتمدة على تحليل المعلومات تحليلاً كمياً يتفق مع سير الإدارة في الاتجاه العلمي لوضع البدائل والحلول بهدف جعل القرارات المتعلقة بهذه البدائل أكثر معقولة ورشد.<sup>1</sup>

يعرف القرار على أنه الاختيار القائم على أسس موضوعية لبدل واحد من بين بديلين أو أكثر ويكون القرار هو البث أو التحديد لما يجب أن يتم، وذلك لإنهاء وضع معين بصورة نهائية للحصول على نتيجة ملموسة بحل المشكلة موضع القرار.<sup>2</sup>

ركز هذا التعريف على الموضوعية العلمية في دراسة مختلف البدائل التي استجمعت من الواقع المدروس، كما يجب أن يكون القرار ملم بجميع التوقعات للبدل المختار وذلك لإنهاء وضع معين.

ويعرف القرار على أنه الإشارة لنية واضحة لاتخاذ القرار، أما تنفيذ القرار ما هو إلا المرحلة الأخيرة والمرئية للقرار<sup>3</sup> لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة على أساس توقعات معينة لمتخذ القرار.<sup>4</sup>

وهناك تعاريف محددة لمعنى القرار تؤكد جميعها أن "القرار الإداري يقوم على عملية المفاضلة وبشكل واعي ومدرك، بين مجموعة من البدائل أو الحلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتباره أيضاً وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يسعى لها متخذ القرار"<sup>5</sup>

القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> طارق عبد الحميد البدرى، أساسيات في علم إدارة القيادة، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 99.

<sup>2</sup> عمر غنايم، علي الشرقاوي، تنظيم إدارة الأعمال: الأسس والأصول العلمية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص 130.

<sup>3</sup> Fernandez, Les nouveaux Tableaux des managers: le projet décisionnel dans sa totalité, 3eme Edition, édition d'organisation, paris, France , p 9.

<sup>4</sup> أحمد محمد غنيم، إدارة الأعمال، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2000، ص 20.

<sup>5</sup> منعم زمزير الموسوي، بحوث العمليات، مدخل عملي لاتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 13.

<sup>6</sup> هاني خلف الطروانة، نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة، الاردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 177.



الفرع الثاني: عناصر القرار

من المعروف أن المؤسسة تعمل في محيط دائم التغير، وحتى يواكب المدير هذا التغير والتغلب أيا كان نوعه ووقته ومكانه لا بد من أن يتخذ بشأنه قرار، يمكنه من كسب هذا التغير إلى جانبه ويكون أثره إيجابيا أو سلبيا، فيمكن القول بأن المشاكل تبرز للمدير نتيجة لوجود حاجة لإجراءات التعديلات الضرورية والمتعلقة بأحد أنشطة المؤسسة في وجه التحديات التابعة من المحيط الذي يعمل به<sup>1</sup>، ومن هنا تتضح عناصر عملية اتخاذ القرار والتي تتضمن ما يلي:

**1. متخذ القرار:** يطلق لفظ متخذ القرار سواء كان مديرا أو مسؤولا مفوضا أو أي مستوى في الهيكل التنظيمي له الصلاحيات في اتخاذ القرارات الممنوحة له بموجب القانون (النظام الداخلي للمؤسسة) المفوضة من الجهة الرسمية التي تمتلكها.<sup>2</sup>

قد يكون فردا أو جماعة حسب الحالة وأيا كان متخذ القرار، فلديه السلطة الممنوحة له وبموجب القانون (أو النظام الداخلي) أو المفوضة له من جهة رسمية تمتلك هذه السلطة والتي تعطيه الحق في اتخاذ القرار وضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة توجد مراكز لاتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

**2. موضوع القرار:** يمثل موضوع القرار المشكلة التي يجب على متخذ القرار حلها قبل تفاقمها وغالبا ما تكون مشاكل تقليدية روتينية، تتكرر باستمرار أو مشاكل حيوية كوضع الخطط وهناك مشاكل طارئة نتيجة تغير في ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة.<sup>4</sup>

وهو المشكلة التي يتم نشأتها اتخاذ القرار لأجل معالجة ووضع حل مناسب.<sup>5</sup>

**3. الأهداف والدوافع:** وتأتي أهمية هذا العنصر من ضرورة استخدام معيار محدد لاختيار القرار، ومن الطبيعي أن لكل فرد دافع معين وتعتمد نتائج القرارات على أهمية الدوافع التي تحرك السلوك وعلى قوتها، فالدافع الواحد يحقق أكثر من هدف واحد، لذلك فإن قوة الدافع تحدد الأهمية النسبية للهدف المرغوب تحقيقه،

<sup>1</sup> فريد كرتل، إلهام بوغليطة، الاتصال و اتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، كنوز المعرفة، الأردن، عمان، 2011، ص 167-168.

<sup>2</sup> موسليم حسين، أنواع نماذج البرمجة الخطية بالأهداف المبهمة مع دراسة حالة لعملية الإمتان في بنك BDL بمغنية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة العمليات والإنتاج، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2013، ص 27-28.

<sup>3</sup> مصطفى يوسف الكافي، المفاهيم الإدارية الحديثة "مبادئ الإدارة"، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 142.

<sup>4</sup> موسليم حسين، مرجع سابق، ص 28.

<sup>5</sup> فريد كرتل، مرجع سابق، ص 142.

وقد يكون من الصعب أحيانا تبرير كل قرار باستخدام أهداف ودوافع محددة تؤدي بالنهاية على بلوغ أهداف واضحة.<sup>1</sup>

4. **المعلومات والبيانات:** عندما يراد اتخاذ قرار حول موضوع أو مشكلة ما، لابد من جمع المعلومات والبيانات الكافية عن طبيعة المشكلة أو الموضوع، والمعلومات تتكون عن الماضي والحاضر والمستقبل عن طريق التنبؤ، انطلاقاً من معلومة مفادها أن الحاضر إنما هو امتداد الماضي والمستقبل، كذلك هو امتداد للحاضر، فالمعلومات والبيانات مسألة حيوية يتوقف نجاح القرارات والمنظمات الحديثة اليوم لديها نظام متكامل للمعلومات يوفر لمتخذ القرار ما يشاء من معلومات وبيانات وإحصائيات بسرعة متناهية من خلال استخدام الحاسبات الالكترونية.

5. **التنبؤ:** هو شيء أساسي لمتخذ القرار ذلك أن معظم القرارات التي تتعامل مع متغيرات مستقبلية، معظم اتجاهاتها مجهولة يجب التنبؤ بها وتقديرها، وتحديد انعكاساتها في المنظمة، فالتنبؤ يساعد متخذ القرار على معرفة ما سوف يحدث في المستقبل ويساعد على إدارة أبعاد المشاكل التي تواجه المشكلة التي يراد اتخاذ قرار حيالها ومعالجتها.

6. **البدائل:** البديل أو الحل مضمون القرار الذي سوف يتخذ لمعالجة موضوع أو مشكلة ما، وفي الواقع من النادر أن يكون هناك حل واحد للموضوع أو المشكلة، فعلى الأغلب هناك أكثر من حل واحد، وبالتالي فمتخذ القرار الجيد هو الذي يضع أكثر من بديل واحد وبالطبع لا يجب ألا تكون البدائل كثيرة كي لا تختلط الأمور عليه.<sup>2</sup>

7. **القيود:** يواجه متخذ القرار عدد من قيود البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر على قراره، بالإضافة إلى قيود أخرى كعنصر الزمن، هناك أيضاً أهمية القرار الذي يجب أن يخفف من الآثار السلبية لهذه القيود ومن الأمثلة عن هذه القيود: الإمكانيات المالية المتوفرة، كفاءة العاملين... الخ.<sup>3</sup>

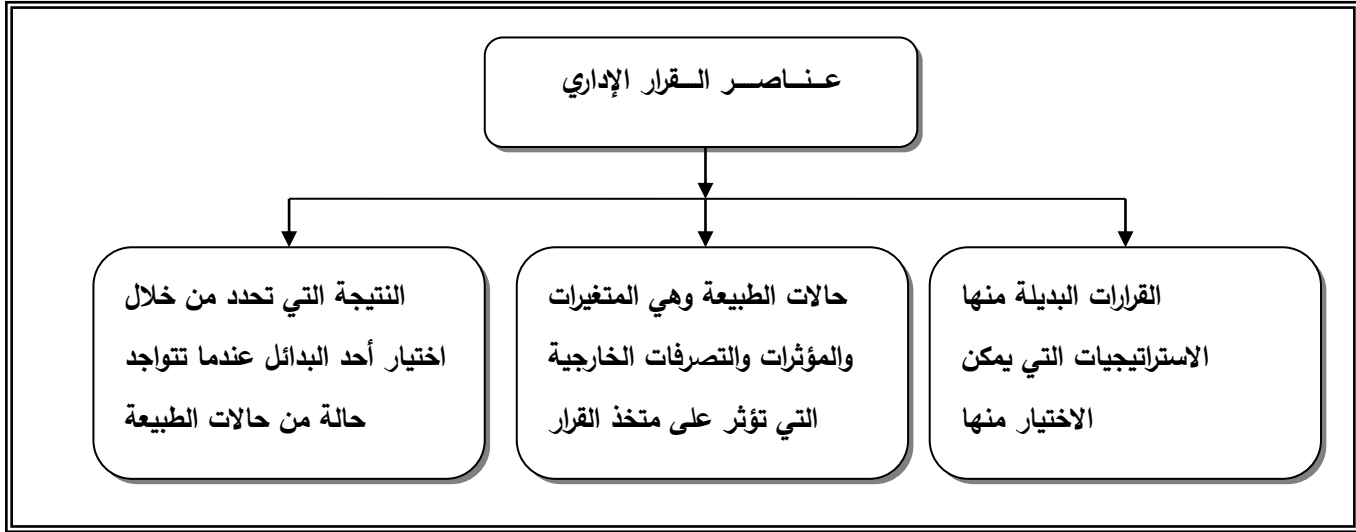
تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار مثل درجة المخاطرة، ومدة تنفيذ القرار، لذا يجب عليه أخذها في الاعتبار ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره و انعكاساته على المنشأة في المستقبل.

<sup>1</sup> علي فلاح الزعبي، عبد الوهاب بن بركة، **مبادئ الإدارة الأصول والأساليب العلمية**، دار المناهج، عمان، الأردن، 2013، ص 287.

<sup>2</sup> مصطفى يوسف الكافي، مرجع سابق، ص 143.

<sup>3</sup> موسليم حسين، مرجع سابق، ص 28.

الشكل رقم (04): عناصر القرار



المصدر: كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد،

الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص 24.

### الفرع الثالث: أنواع القرارات

إن عملية التصنيف لأنواع القرارات لا تخضع لمعايير ثابتة، إذ ليس هناك معيار ثابت ومحدد يمكن على أساسه تقسيم القرارات وتصنيف أنواعها، كما أن عملية التصنيف نفسها تخضع لاعتبارات وعوامل متعددة نابعة من طبيعة عملية اتخاذ القرارات وتعدد جوانبها حيث يختلف نوع القرار في طبيعته بحسب متخذي القرارات ومسؤولياتهم ، ويمكن تصنيف القرارات بحسب المستوى الإداري على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### 1. تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:

أ.القرارات الإستراتيجية: وهي التي تعني بجل مشاكل أو تحقيق أهداف ذات أبعاد أو تأثيرات كبيرة على المؤسسة ومستقبلها ، ومن أجل اختيار أفضل الطرق فاعلية لتحقيق هدف المؤسسة.<sup>2</sup>

وتتخذ القرارات الإستراتيجية عادة تحت ظروف المخاطرة وندرة المعلومات، إذ يشار إلى أنها تصنع مع وجود معلومات تكون غير متكاملة، بسبب سيادة اللاتأكد في المستقبل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين رحيم، استراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين، الطبعة الأولى ، قسنطينة، الجزائر، 2008، ص 112.

<sup>2</sup> جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 27.

<sup>3</sup> Macmillan, H. Tompoe, M, Strategic Management: Process content and Implementation, New York, Oxford, university press, 2000, P12.

أ. **القرارات التكتيكية:** ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقييم فعالية أداء المؤسسات التنظيمية ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على فترة مالية متباعدة نسبياً، وهي القرارات التي تعنى بحل مشاكل قائمة أو تحقيق أهداف قصيرة الأمد أو روتينية أو رسم سياسات للوصول إلى الأهداف التي رسمتها القرارات الاستراتيجية.<sup>1</sup>

ب. **قرارات تنفيذية:** وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد البحث من قبل متخذها، بل يتم بطريقة فورية وتلقائية.<sup>2</sup> وتتعلق أيضاً بالتوزيع الداخلي لموارد وترجمة الأهداف والخطط إلى مهام وأعمال الأمد وعادة ما تكون هذه القرارات متكررة وتتعلق بالأعمال الروتينية.

## 2. تصنيف لقرارات وفقاً لأساليب اتخاذها:<sup>3</sup>

أ. **قرارات كيفية:** يتم اتخاذ هذا النوع من القرارات بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي لمتخذ القرار وخبراته وتجاربه ودراساته للأداء والحقائق المرتبطة بالمشكلة.

ب. **قرارات كمية:** تتخذ هذه القرارات بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها والاعتماد على الأسس والقواعد العلمية التي تساعد على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة ويفترض في اتخاذ مثل هذه القرارات وضوح الأهداف ومعقوليتها.

## 2. تصنيف القرارات وفق الوظائف الأساسية للمؤسسة:<sup>4</sup>

أ. **قرارات تتعلق بالعنصر البشري:** وهي تلك القرارات بتعيين المورد البشري ونقله من إدارة إلى أخرى.

ب. **قرارات تتعلق بالإنتاج:** وهي التي تتعلق بتحديد حجم الإنتاج وجودته وطرق الرقابة عليه.

ت. **قرارات تتعلق بالتسويق:** وهي القرارات التي تتعلق بتحديد السوق واختيار الحلة الإعلانية وتحديد السعر.

ث. **قرارات تتعلق بالتمويل:** وهي تتعلق بتحديد نسبة السيولة النقدية ومقدار رأس المال العامل.

<sup>1</sup> جمال الدين لعويصات، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الإدارية**، دار النشر والثقافة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 252.

<sup>3</sup> هاني خلف الطراونة، مرجع سابق، ص 177.

<sup>4</sup> مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 139.

3. تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها:

وتسمى أيضا قرارات التشغيل ويتم اتخاذها ضمن القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية في المؤسسة، ويمتاز هذا النوع من القرارات بأن المعلومات اللازمة لاتخاذها هي معلومات محددة ومتاحة ضمن المؤسسة نفسها.<sup>1</sup>

أ. **القرارات المبرمجة:** هي تلك القرارات الروتينية المتكررة والتي يمكن اتخاذها وفقا لإجراءات محددة لاتخاذها كإصدار أوامر الشراء، القرارات المتعلقة بالمخزون، مناولة المواد، ضبط ومراقبة الجودة.<sup>2</sup>

ب. **القرارات غير المبرمجة:** هي قرارات تتخذ مرة واحدة، تتميز بالثبات النسبي على المدى البعيد، ومن ثم فهي أقل تنظيما من الناحية الهيكلية من الأولى.<sup>3</sup>

4. تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذ القرار:<sup>4</sup>

أ. **القرارات المتخذة في حالة التأكد:** تفترض هذه النظرية أن لدى متخذ القرار معلومات تامة وكاملة عن النتائج الخاصة بالقرار، وهو متأكد من نتائج كل بديل من البدائل المتاحة.

ب. **القرارات المتخذة في حالة المخاطرة:** يقوم المدير بتطوير البدائل ويحسب احتمالات تحقق النتائج المرتقبة، مستعينا في الكثير من الحالات بالأساليب الكمية.

ت. **القرارات المتخذة في حالة عدم التأكد:** تكون احتمالات تحقيق النتائج المترتبة على كل بديل غير محددة وفي هذه الحالة يعتمد متخذ القرار على حكمه الشخصي وخبراته السابقة.

5. تصنيف القرارات وفق النمط القيادي:<sup>5</sup>

أ. **القرارات الأوتوقراطية:** وهي القرارات التي يصدرها القائد بنفسه دون المشاركة من مرؤوسي معتمدا في ذلك على سلطاته التنفيذية.

ب. **القرارات الديموقراطية:** وهي القرارات الجماعية الصنع حيث يشترك المرؤوسين في المناقشة وإبداء الاقتراحات مما يرفع روحهم المعنوية ويزيد من إقناعهم بضرورة التعاون في تنفيذه.

<sup>1</sup> جمال الدين لعويسات، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> جمال الدين لعويسات، مرجع سابق، ص 38-39.

<sup>3</sup> منعم زمزير الموسوي، مرجع سابق، ص 17.

<sup>4</sup> سيد صابر ثعلب، **نظم ودعم اتخاذ القرار الإداري**، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 44.

<sup>5</sup> سيد صابر ثعلب، مرجع سابق، ص 48.

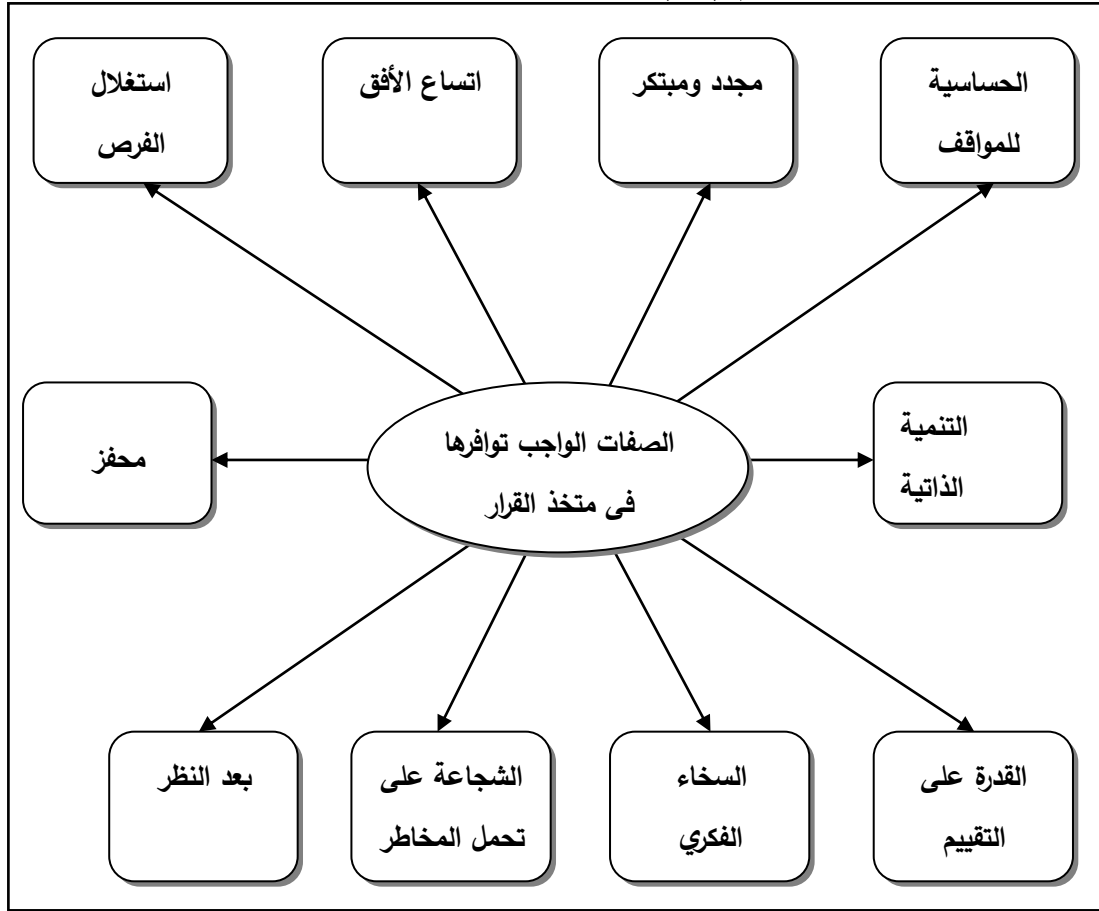
### الفرع الرابع: صفات متخذ القرار

ومن الطبيعي أن يتمنى كل متخذ القرارات أن تتوافر لديه مواصفات معينة تمكنه من اتخاذ قرار أمثل وتتضمن اعتبارات القرار الأمثل ما يلي:<sup>1</sup>

- ◀ فهم واضح ودقيق للأهداف المتعددة التي تلاءم المشكلة موضع القرار.
- ◀ تعريف محدد وشامل ودقيق للمشكلة موقع القرار وجوانبها المختلفة.
- ◀ المعرفة الكاملة بالبدائل الممكنة وبطريقة يمكن الاعتماد عليها في تقدير ما يترتب على اختيار كل بديل.
- ◀ الطريقة السليمة لتحديد العلاقة بين نتائج كل بديل والأهداف المرغوب تحقيقها.
- ◀ الحرية الكاملة للاختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل لمشكلة.

<sup>1</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 33.

الشكل رقم (05): صفات متخذ القرار



المصدر: بطرس سليم جلة، أساليب اتخاذ القرارات، دار الرياءة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

### المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار

يحتاج متخذ القرار إلى معلومات يستخدمها في عملية صنع القرار، حيث تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر عمل المؤسسة ولها أهمية وشمولها لكل المستويات التنظيمية في المؤسسة، حيث يعتبر القرار الحلقة الرئيسية في العملية الإدارية بحيث لا تتكامل بدونها، كما أن عملية اتخاذ القرار ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالخطيط والتنظيم والتحفيز والرقابة.

### الفرع الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار

ويوجد العديد من التعريفات لعملية اتخاذ القرارات الإدارية التي تناولتها الكتب والدوريات والمجلات العملية وغيرها إلا أن تلك التعريفات لا تختلف في مغزاها فهي تؤكد أن عملية اتخاذ القرارات عملية اختيار بين البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة.

أولاً: تعريف عملية اتخاذ القرار

اختلفت التعاريف لعملية اتخاذ القرار حسب اختلاف وجهات نظر الباحثين، ومن بين التعاريف لعملية اتخاذ القرار نذكر:

عملية اتخاذ القرار " تشير إلى العملية التي تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين، أي الاختيار والتفضيل للبدائل أولاً أو الإمكانيات المتاحة، حيث أن أساس اتخاذ القرار وجود البدائل التي تؤدي بدورها إلى إيجاد مشكلة تتمثل في الاختيار بين تلك البدائل"<sup>1</sup>

تمثل عملية اتخاذ القرار جانبا هاما في العملية الإدارية ، وقد استندت قديما على الحدس والتخمين لكنها اليوم أصبحت مبنية على أسلوب علمي حتى تكون القرارات أكثر دقة ولتساهم في حل المشاكل الإدارية، ويعتبر " فريدريك تايلور " أول من دعا إلى تطبيق أساليب البحث العلمي في اتخاذ القرارات عوضا عن الأحكام الشخصية وفيما يلي سنتطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرار من وجهة نظر كل مدرسة من مدارس الفكر التنظيمي لنقف على الجهود التي قدمها مؤسسي ورواد كل مدرسة التي ساهمت في تطوير المؤسسات من خلال الدراسات التجريبية التي تمت للوصول إلى أفضل الأساليب لتضمن تحقيق أهدافها.

وباختصار فإن عملية اتخاذ القرار هي : عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمنظمة.<sup>2</sup>

إن اتخاذ القرار عبارة عن اختيار بديل من عدة بدائل محتملة لتحقيق هدف، حل مشكلة،انتهاز فرصة.<sup>3</sup>

وقد عرف أحمد فوزي عملية اتخاذ القرار على أنه نشاط إنساني مركب، يبدأ من الشك وعدم التأكد من جانب متخذ القرار حول ما يجب عمله حيال مشكلة ما، وينتهي باختيار أحد الحلول التي يتوقع أن تزيل حالة الشك وعدم التأكد، أي أن القرار هو اختيار بين بدائل مختلفة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات نماذج و أساليب كمية محسوبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 33-34.

<sup>2</sup> السيد هوارى ، الأصول والأسس العلمية للقرن 21 ، الطبعة الأولى، دار الجليس للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر ، 2002، ص 75.

<sup>3</sup> Jean François Dhenin ,Brigitte fournie , **50 thèmes d'imitation a l'économie entreprise**, Édition Bréal, paris, France ,1998, p175.

<sup>4</sup> منى عطية خليل، الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية: من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الحديث، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 90.



أما ليوناردو ( وايت L.White ) فقد اعتبر عملية اتخاذ القرارات من الأمور الجوهرية للمدير ووصفها بأنها قلب الإدارة.<sup>1</sup>

وتعرف عملية اتخاذ القرار أيضا بأنها عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب من بين بدائل متعددة ومقامة أمام متخذ القرار ، وذلك عن طريق المفاضلة بينها باستخدام معايير تخدم ذلك وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار، وبالتالي فالقرار واتخاذها ما هما في الواقع الآن إلا انعكاس لسلوك سيقع مستقبلا ولنتائج متوقعة ستترتب على هذا السلوك.<sup>2</sup>

وتعرف أيضا على أنها عملية المفاضلة بين الحلول البديلة والمتاحة واختيار أكثر هذه الحلول صلاحية لتحقيق الهدف من حل المشكلة.<sup>3</sup>

### ثانيا: خصائص عملية اتخاذ القرار

هناك عدّة خصائص تتميز بها عملية اتخاذ القرار يمكن إجمالها بالآتي:

- هي إحدى خطوات العملية لصناعة القرارات بحيث تسبقها كثير من الخطوات التمهيديّة التي تشكل أسس القرار الرشيد.
- اتخاذ القرار عملية عقلية تكون أحيانا عميقة ومعقدة إذا كان القرار هام.
- عملية اتخاذ القرار هي مهارة عقلية يمكن تطويرها لدى الفرد من خلال تدريبه على التفكير النقدي.
- تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية، فهي تتصل بعوامل و أوضاع حصلت في الماضي وتوصل إليها في الحاضر من خلال عمليات عقلية متسلسلة يمتد تأثيرها للمستقبل؛
- عملية اتخاذ القرار هي عملية عقلية تطويرية متغيرة، فالمشكلة تتغير بتغير مراحل اتخاذ القرار وتختلف باختلاف المعلومات التي تم التوصل إليها.
- إن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية حيث أنها تقبل الوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.
- إن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.

<sup>1</sup> أحمد صالح الهزايمة، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسة الحكومية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، جامعة جرش الأهلية، الأردن، 2009، ص 396.

<sup>2</sup> معن محمود عياصرة، مروان محمد بني أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 121.

<sup>3</sup> رانيا عبد المعز جمال، الإدارة والعلاقات الإنسانية في الألفية الثالثة، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 216.

- إن عملية اتخاذ القرار هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة حيث تشمل جميع المناصب الإدارية في المنظمات.
- تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.
- إنها عملية تتأثر بالعوامل المحيطة بها.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

تقع مسؤولية اتخاذ القرار في كافة مراحل اتخاذ القرار على فرد واحد أو جماعة ، وفي معظم الحالات يأتي القرار نتيجة لجهود أكثر من شخص ونتيجة لدراسة وأبحاث لجنة أو عدد من اللجان المعدة والمشكلة لهذه الغاية ، وقد تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعيقها عن الصدور بالصورة الصحيحة قد تؤدي إلى التأخر في إصدار ، أو تلقي الكثير من المعارضة سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتعاملين مع المنظمة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم.<sup>2</sup>

على الرغم من تعدد القرارات، فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية، وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود إلى قرارات خاطئة، وفيما يلي عرضاً لمختلف عوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار.<sup>3</sup>

### أولاً: عوامل البيئة الخارجية

إن المنظمة تشكل خلية من خلايا المجتمع فهي تتأثر به مباشرة أو غير مباشرة ومن أهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار ظروف اقتصادية، سياسية، اجتماعية، تقنية، والقيم والعادات، ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها المنظمات الأخرى في المجتمع سواء كانت منافسة للتنظيم أو متعاملة معه، إذ أن كل قرار يتخذ في منظمة ما لابد أن يتأثر ويعمل ضمن إطار القرارات التي اتخذتها المنظمة الأخرى كالمؤسسات والوزارات والتنظيمات المتعددة.<sup>4</sup>

وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المنظمة والتي لا تخضع لسيطرة المنظمة بل أن إدارة المنظمة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل بما يأتي:

<sup>1</sup> فخري عبد الهادي، علم النفس المعرفية، دار أسامة، عمان، الأردن ، 2010، ص 246.

<sup>2</sup> طارق عبد الحميد البدري، مرجع سابق، ص 107-108.

<sup>3</sup> بطرس سليم جلد، أساليب اتخاذ القرارات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 23-24.

<sup>4</sup> طارق عبد الحميد البدري، مرجع سابق، ص 108.

- ◀ الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
- ◀ التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
- ◀ الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
- ◀ العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج.
- ◀ درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

### ثانيا: عوامل البيئة الداخلية

يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها فيظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المنظمة ، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية والبشرية والفنية ، وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المنظمة، ومن أهم هذه العوامل:<sup>1</sup>

- ◀ عدم وجود نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
- ◀ عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام.
- ◀ درجة المركزية ، وحجم المنظمة ومدى انتشارها الجغرافي.
- ◀ درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.
- ◀ القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية.

### ثالثا: عوامل أخرى

إضافة إلى العوامل المذكورة سلفا توجد عوامل أخرى تؤثر على عملية اتخاذ القرار نذكرها كما يلي:

1. **عوامل تخص متخذ القرار:** تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع العائلية أو الاقتصادية أو الاجتماعية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي المجازفة والحذر والتسرع والتهور<sup>2</sup>، هذه كلها

<sup>1</sup> طارق عبد الحميد البدرى، مرجع سابق، ص 108.

<sup>2</sup> بوقرة رابح، بحوث العمليات مدخل لاتخاذ القرارات، الجزء الثاني، مطبعة الثقة، الجزائر، 2012، ص 35

عوامل تؤثر على طبيعة قراره لذا نجد السلوك عند متخذي القرار سرعان ما يتراجعون عن قراراتهم التي أصدروها تحت إحدى هذه الحالات:<sup>1</sup>

← **القيم والمعتقدات:** للقيم والمعتقدات تأثير كبير في اتخاذ القرار ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها.

← **المؤثرات الشخصية:** لكل فرد شخصيته التي تربطه بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار منطبقاً مع تلك الأفكار والتوجيهات الشخصية للفرد.

← **الميول والطموحات:** لطموحات الفرد وميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار التابع من ميوله وطموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك.

← **العوامل النفسية:** تؤثر العوامل النفسية في اتخاذ القرار وصحته، فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة، والتردد لها تأثير كبير في إنجاز العمل وتحقيق الأهداف والطموحات والآمال التي يسعى عليها الفرد.<sup>2</sup>

2. **عوامل تأثير ظروف القرار:** يقصد بهذه الظروف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها، ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المتوفرة، هذا ما يؤدي إلى اتخاذ القرار إما في ظروف عدم التأكد أو ظروف التأكد أو تحت درجة من المخاطرة، حيث أن الاختيار ينتج عنه عائد والعائد يولد تكاليف وبالتالي فالزمن مهم جداً في الإحاطة بظروف التأكد وعدم التأكد.<sup>3</sup>

3. **عوامل تخص عملية اتخاذ القرار بحد ذاتها:**<sup>4</sup>

← عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن يتخذ بشأنها القرار.

← عدم وضوح الأهداف مما يجعل الصورة الضبابية في ذهن متخذ القرار.

← عدم القدرة على تحديد النتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المفتوحة وخاصة لدى الكفاءات والخبرة الأقل.

← ظهور بدائل جديدة نتيجة لتطور المسألة وظهور معطيات جديدة.

← قوة الضغوط من العقوبة، ومن غضب السلطة الوصية في حالة وقوع خطأ.

4. **تأثير عنصر الزمن:** كلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره، كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب، وإمكانية التدليل للمعلومات متاحة أكثر، والعكس صحيح.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> موسليم حسين، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup> رابع سرير عبد الله، **القرار الإداري**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 39.

<sup>3</sup> محمد عبيدات، علي علاونة، **الأساليب الكمية في اتخاذ القرار**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 120.

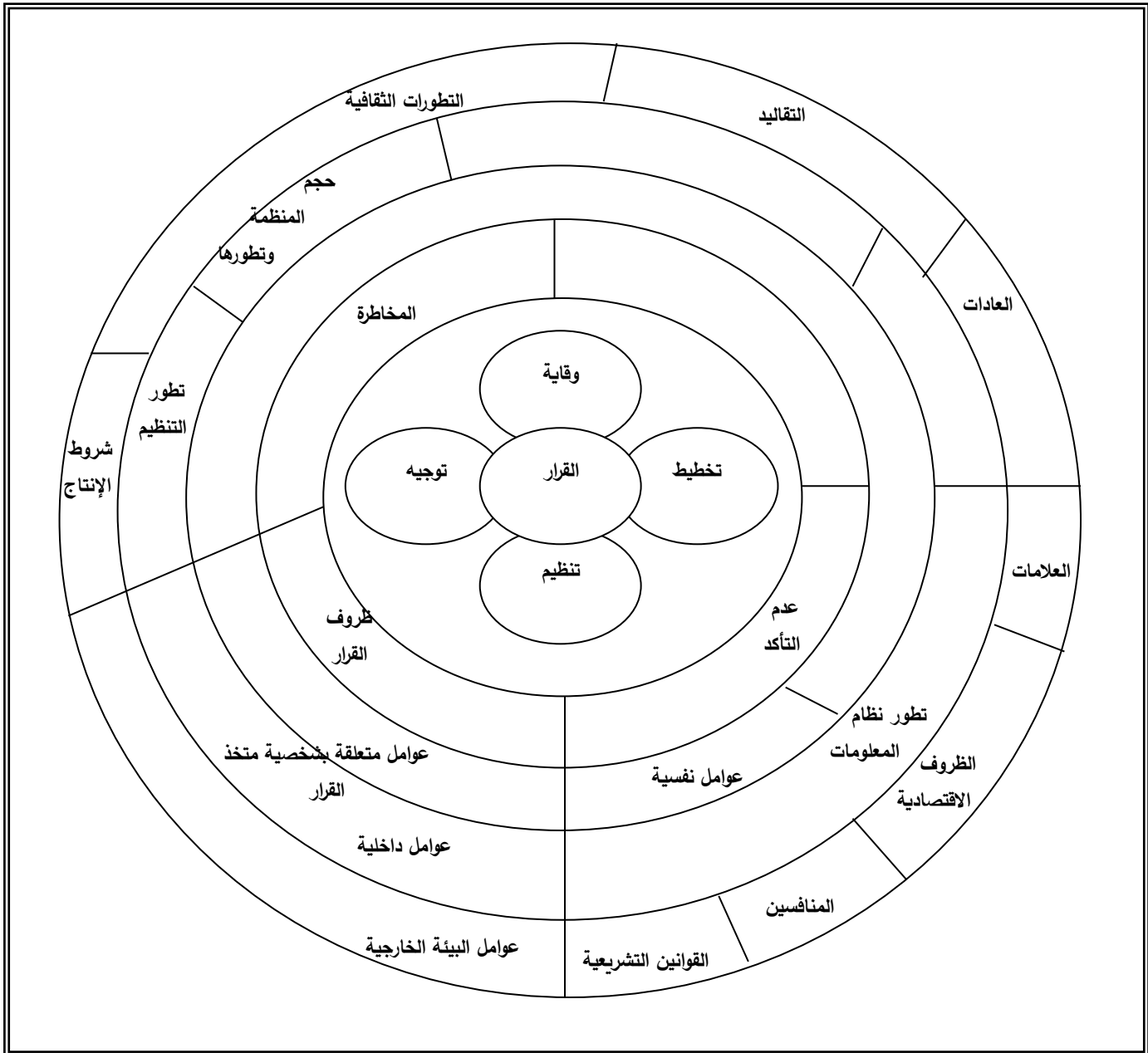
<sup>4</sup> حمدي أبو نور السيد عريس، **نظم المعلومات ودورها في صنع القرارات الإدارية**، دار الفكر الجامعي للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2012، ص 47.

<sup>5</sup> كاسر نصر منصور، **الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 35-39.

5. تأثير أهمية القرار: كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل التالية:<sup>1</sup>

- عدد الأفراد المتأثرون بالقرار وحرفية هذا التأثير.
- الوقت اللازم لاتخاذ.

الشكل رقم (06): العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار



المصدر: كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 35

<sup>1</sup> كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 42.

الفرع الثالث: أهمية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرارات أكثر الأنشطة التي يمارسها المسؤولون في المؤسسات المختلفة، كما تعتبر النشاط الوحيد الذي يميز سلوك المسؤول ويميز المسؤولين غيرهم، كما أن اتخاذ القرارات يرتبط بتحقيق الأهداف على اختلاف أنواعها، فحيث ما كان هناك مجال للاختيار بين أكثر من بديل للوصول إلى هدف كانت هناك حاجة إلى اتخاذ القرار، فعملية اتخاذ القرارات هي الاختيار والمحك للإدارة، فقدرة المدير على الوصول إلى القرار الصحيح في موقف ما، ومهاراته في تحديد البدائل، ومهاراته في إقناع الآخرين بقبول القرار الذي اتخذه تعتبر من العوامل الأساسية التي تؤدي إلى نجاح المسير في اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

تستمد عملية اتخاذ القرارات أهميتها بالنسبة للعملية الإدارية من كونها تمثل نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات، والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات ولأن التوقف عن اتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة.<sup>2</sup>

وتعد عملية صنع القرارات واتخاذها في العصر الحاضر من أهم المقومات الأساسية للإدارة الناجحة، وهي مهمة ملازمة لعمل القيادات الإدارية في مختلف المستويات التنظيمية، وعليه يصح القول الذي يؤكد على أن مقدار النجاح الذي تحققه أي منظمة، يتوقف إلى حد كبير على فعالية وكفاءة القرارات التي تتخذها، وعلى مدى ملاءمتها للهدف المحدد على مختلف المستويات.<sup>3</sup>

ولعملية اتخاذ القرار أهمية كبيرة نظرا لكون:<sup>4</sup>

- ◀ اتخاذ القرار عملية مستمرة في مجال عمل المنظمات، وما هو إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات.
- ◀ اتخاذ القرار أداة المدير في عمله، أي كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرار كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري.
- ◀ القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة فمثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المنظمة أو فشلها.

<sup>1</sup> علي عياصرة، هشام عدنان موسى حجازين، القرارات الإدارية في الإدارة التربوية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

<sup>2</sup> مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرار - مدخل كمي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004، ص 4.

<sup>3</sup> محمد الصيرفي، مفاهيم إدارية حديثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 57.

<sup>4</sup> أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 34.

← اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية ويرى البعض أن اتخاذ القرار هو جوهر التخطيط نظراً لأن العديد من أنشطة التخطيط تنطوي على سلسلة من القرارات.

وبالتالي فإن أساسية ومحورية عملية اتخاذ القرارات في العملية الإدارية تتجلى من خلال تكاملها مع الوظائف الإدارية المختلفة، فنجد مثلاً أن التخطيط لا يتم إلا باتخاذ القرار الأول وهو نخطط ثم نتخذ القرار الذي يهتم بتحديد ما يلي:

← الأهداف من التخطيط الواجب تحقيقها.

← الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

← طريقة الأعمال وتحديد النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف.

← مكان وزمان تنفيذ الخطط.

ولذلك تعد عملية اتخاذ القرارات هامة ومكاملة لوظيفة التخطيط، أما بالنسبة للتنظيم فإنه يتطلب مجموعة أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية من بينها قرارات تبين:

← درجة تفويض السلطة (المركزية، اللامركزية).

← المسؤولية وأسس توزيع العمل على المناصب.

← العلاقات بين الأقسام والإدارات.

← خطوط الاتصال بين مختلف أجزاء المؤسسة.

### المطلب الثالث: أثر محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

إن عملية اتخاذ القرارات الرشيدة من أصعب المسؤوليات في المؤسسة وخاصة الاستراتيجية منها، فإن الإقبال على اتخاذ القرار تحتاج إلى توفير معلومات موثوق منها.

### الفرع الأول: اتخاذ القرار وفق نتائج طريقة الأقسام المتجانسة

تلعب القرارات دور كبير في المؤسسة ومن أهم هذه القرارات نجد ما يلي:

#### أولاً: قرارات التسعير

يستخدم معظم المديرين أسلوب التكلفة مضافاً إليه نسبة ربح معقولة تكفي لتحقيق عائد ملائم على الاستثمارات كأساس لتحديد أسعار منتجاتهم بمعنى أنهم يقومون بتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة ، ويحددون السعر بإضافة نسبة ربح إلى تلك التكلفة ، ويترتب على هذا الأسلوب أن الأسعار التي تؤثر على حجم المبيعات تحدد على أساس التكلفة الكلية والتي تحدد بدورها ولو جزئياً على أساس حجم الإنتاج والمبيعات ، ومن ناحية أخرى يتم تحديد السعر على أساس سلوك المنافسين والمستهلكين ، ويلاحظ أن أقصى سعر يمكن تحديده لأي منتج هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغير سلوك المستهلك ، بمعنى أن عدم قيام المستهلك باستبدال هذا المنتج بغيره ، كما يحدد أدنى سعر تجنبها نتيجة عدم إنتاج وبيع المنتج وإذا كان تأثير المؤسسة في تحديد سعر السوق محدوداً فإنها تقوم بالبيع بأسعار السوق وعن طريق تحقيق الرقابة على التكاليف تستطيع تحقيق نتائج مريحة ، أما إذا كانت المؤسسة تقوم بتحديد أسعارها فإنها تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتضيف إليها نسبة الربح الملائمة ، وتخضع الأسعار المحددة بهذه الطريقة إلى تعديلات و تسويات مستقبلية في ضوء ظروف السوق الواقعية.

#### ثانياً: تسعير الطلبيات

إن الخاصية التي تتميز بها مثل هذه المؤسسات التي تعمل بالطلبات هي دوام وجود مشكل تحديد الأسعار ، إذ أن كل طلبية تتطلب عرض خاص للسعر والعامل الخاص ، هذا هو التفاوض بين الزبائن والموردين خاصة وأن قواعد الفاتورة تختلف من قطاع إلى آخر ، فمؤسسات الخدمات تستعمل عادة عنصر أو



عناصر التكاليف ، وخاصة عدد ساعات العمل المصروفة وبذلك يكون سعر البيع محددًا بالاستناد إلى العلاقة:<sup>1</sup>

( الرقم / نفقات المستخدمين ) وهذه العلاقة قائمة سواء بهدف معين أو كمتوسط للفترات السابقة ، و تجد هذه الطريقة مكانتها نظرا لأهمية تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف الاجمالية.

### ثالثا: قرارات تحديد سعر بيع المنتجات النهائية

قرار تحديد سعر البيع للمنتج النهائي لا يعتبر مجرد قرار تسويقي أو قرار تمويل فقط ، بل يعتمد على كل الأنشطة ، أي يؤثر على المؤسسة ككل فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات ، وفي نفس الوقت تحديد الإيرادات الداخلية للمؤسسة وتعتبر التكلفة العامل الاساسي في قرار التسعير حتى ولو كانت المؤسسة تنتج منتجات نمطية وتبيعتها في سوق تتصف بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات ، أي أن الأسعار تكون محددة مسبقا في هذه الحالة يكون عامل التكلفة هو المؤثر إلي حد كبير على حجم المبيعات وعلى طرف التوزيع و شروط الائتمان مع الزبائن وعلى الأرباح المتوقعة .

### رابعا: قرارات تحديد سعر التنازل بين وحدات المؤسسة

في غالب الأحيان نجد أن المؤسسة تتكون من عدة وحدات بحيث كل وحدة تقوم بوظيفة خاصة بها ، وبالتالي فإن منتجات كل وحدة تعد مادة خام بالنسبة للوحدة الموالية ، وهذا حتى يتم تصريف المنتج خارج المؤسسة ولأجل انتقال المنتج من وحدة لأخرى تستعمل المؤسسة ما يسمى بسعر التنازل ، ويمثل هذا السعر القيمة التي يتم بها تحميل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين الاقسام الفرعية في المؤسسة ، فهي إذن عبارة عن أسعار داخلية وبمعنى آخر هي القيمة التي يحملها مركز المسؤولية كمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول ، و لإيجاد هذا السعر تعتمد المؤسسة عدة طرق لكن الأفضل منها هو استعمال التكلفة النهائية لكل وحدة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد نور فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 186.

<sup>2</sup> محمد سعيد أوكيل، مرجع سابق، ص 116.

الفرع الثاني : التكلفة المتغيرة و اتخاذ القرار على ضوءها.

أولاً: قرار التسعير

حيث يجب على المؤسسة تحديد سعر بيع أكبر من مجموع التكاليف (تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة ) حتى تحقق ربحاً ، وأدنى سعر تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة الموردين أين الربح الاجمالي يغطي التكاليف الثابتة ويمكن حسابها وفق ما يلي :

$$\text{سعر البيع} = \text{التكاليف الثابتة} + (\text{التكاليف المتغيرة للوحدة} * \text{عدد الوحدات}) / \text{عدد الوحدات}$$

ثانياً: قرار إنتاج سلعة جديدة.

على مجلس الإدارة أن يختار السلع التي تنتجها المؤسسة والمزج بينها بطريقة تحقق لها أكبر عائد كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى انخفاض الربح وإحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد ، ولكي تنتج المؤسسة أو تطرح منتج جديد في السوق لابد لها من دراسة هذا القرار قبل اتخاذه.

الفرع الثالث : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات.

يتم في هذه الطريقة مقارنة النشاط العادي الحقيقي أو الفعلي ، ومن ثم تحديد معمل التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لكل التكاليف وسعر التكلفة الذي يساوي إلى النشاط الحقيقي على النشاط العادي.

فإن كان معامل التحميل أكبر من الواحد ينتج عنه ربح الفعالية ومعناه زيادة في النشاط المؤسسة وبعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية وهذا سوف يؤثر على سعر التكلفة بحيث يرتفع ، أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية والفرق بينهما يمثل ربح الفعالية نتيجة لزيادة النشاط ويضاف إلى النتيجة فهو يؤثر إيجاباً على نتيجة المؤسسة .

← آثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات :<sup>1</sup>

- ✓ المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني.
- ✓ المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية وللوحدة، حيث أن كل تغيير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني في نتائج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير.

<sup>1</sup> محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، رسالة شهادة ماجستير، جامعة يحيى فارس، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، المدينة، 2011/2012 ، ص100.

✓ المراقبة لسعر التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة وريح الفعالية شروط التشغيل و الاستغلال كما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها و هذا بعد الدراسة و يتوقف ذلك على تكلفة البطالة أو ربح الفعالية .

✓ إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل، لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات الطويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح ب<sup>1</sup>:

- مشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمة أو فروعه في المؤسسة.
- بالتالي يمكن حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا أن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.
- التخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع ، حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات و هذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة .

### الفرع الرابع : تحليل الانحرافات في التكاليف المعيارية و اتخاذ القرار وفقها

لقد أشرنا أن الإنحرافات تحدث عندما تختلف التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية ، وأن تحليل هذه الانحرافات هو عبارة عن التقنية والدراسات المنهجية للانحرافات والتي يكون من شأنها توفير المعلومات المنهجية للانحرافات اللازمة لقياس الكفاءة و تحقيق الأداء بعد اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

### أولا: إنحراف المواد الأولية

يمكن تحليل الانحرافات إلى مكوناتها الأساسية وذلك عن طريق تحليل العلاقة العامة بحساب الإنحراف الإجمالي :

الإنحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية .

كما أن إنحراف المواد الأولية يحلل الانحرافين:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص232.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص235.

1. إنحراف السعر : يمكن حسابه بالعلاقة التالية :

$$E/P = ( PR - PS ) / QR$$

إذا كان  $PS > PR$  نتحصل على إنحراف غير ملائم .

إذا كان  $PS < PR$  نتحصل على إنحراف ملائم.

2. إنحراف الكمية: يحسب وفق العلاقة التالية :

$$E/Q = ( Qs - Qs ) / Ps$$

كما يوجد هنالك إنحراف آخر يسمى بإنحراف المزيج و يستعمل في التحليل إنحراف مادتين مختلفتين و يحسب وفق العلاقة التالية :

الانحراف المزيجي = (الكمية الفعلية بالمزيج الفعلي - الكمية الفعلية بالمزيج المعياري) × السعر المعياري.

- إنحراف في السعر المواد الأولية يقع على عاتق إدارة المشتريات .

- إنحراف في الكمية المواد الأولية يقع على مسؤولية إدارة الإنتاج .

ثانياً: إنحراف اليد العاملة المباشرة

إن التكلفة الحقيقية تتحقق انطلاقاً من معدل الساعات ، و نتحصل عند الدراسة المعيارية على إنحراف معدل الساعات وتحسب وفق العلاقة التالية :

إنحراف اليد العاملة للساعات الإجمالية الحقيقية = (سعر الساعة الحقيقي - سعر الساعة المعياري) .

ثالثاً: انحرافات الأعباء غير المباشرة

يمكننا حسابه بإتباع الخطوات التالية :

1. يتم حساب الإنحراف بواسطة العلاقة التالية :

الإنحراف الإجمالي : التكاليف الحقيقية غير المباشرة - التكاليف المعيارية الإجمالية غير المباشرة

2. تحليل الإنحراف الإجمالي: يكون عبر تحليل ثلاثة انحرافات هي :

◀ تحليل إنحراف علي الميزانية : نحصل عليه بالعلاقة التالية:  $Qs - E - PS$

◀ تحليل إنحراف علي النشاط : نحصل عليه بالعلاقة التالية:  $Qs - Pr - E$

◀ تحليل إنحراف المردودية : نحصل عليه بالعلاقة التالية:  $Qs - Pr - Ps$

رابعا : اتخاذ القرار الإداري

بعد التقدير الخاص بالانحرافات ورفعها على المسؤولية الإدارية، تتم الإجراءات المصححة والقرارات اللازمة وفقا لما جاء بالتقدير من بيانات وتوصيات و لاقتراحات بشأن حل المشاكل.<sup>1</sup>

فإذا اشتملت بيانات التقارير على أن نتائج تحليل التي حدثت تبين أن سبب الانحرافات هو عدم كفاءة الأداء الفعلي، فعلى الإدارة أن تقوم باتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الأداء أو تعديله ليتماشى مع ما هو مطلوب ، أما إذا اشتملت بيانات التقارير على الانحرافات هي سوء التنبؤ والتقدير عند وضع المعدلات والخطط والسياسات التخطيطية تقوم الإدارة بإصدار القرارات اللازمة لتجعل المعدلات والخطط السياسية الموضوعة حتى تتناسب مع الظروف المحلية للأداء الفعلي ، كما أن الإدارة ستأخذ هذه التعديلات عند وضع الخطط المقبلة.

وفي الحالتين سواء كان حدوث الانحراف هو عدم كفاءة الأداء الفعلي أو سوء في التقدير فسوف يستلزم الأمر علاج هذه الانحرافات بشأن حل المشكلة أو المشاكل المتعلقة بأسباب حدوث القرار بالمراحل المتتابعة.

<sup>1</sup> الرشيد بوكساني، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2005، ص 157.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تعرضنا إليه في هذا الفصل فإن محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج و النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير و التخطيط و الرقابة و لاتخاذ القرارات ، كما تطرقنا أيضا إلى تكاليف الإنتاج التي هي الوحدة الأساسية للنشاط الذي هو المحرك الأساسي لحصيلة الإنتاج من أجل تحقيق أفضل مردود للمؤسسة و مدى التحكم بالتكاليف و السيطرة عليها و توجيهها و معالجتها و للتقليل منها ، وهذا من أجل اتخاذ القرارات السديدة قصد الوصول إلى أفضل إنتاج الذي بدوره يعود بأكبر إيرادات على المؤسسة ككل.

إضافة إلى تطرقنا إلى كيفية اتخاذ القرار المتمثل في الاختيار بين عدة بدائل لأمر معين اعتمادا على نتائج محاسبة التكاليف التي تؤثر بشكل مباشر على قرارات المؤسسة.

الفصل الثاني  
دراسة تطبيقية لحالة  
مؤسسة مطاحن صابادور

### تمهيد:

بعد تطرقنا للجانب النظري لموضوع مذكرتنا حول دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار ، ولتجسيد هذا الموضوع في الواقع العملي، قمنا في هذا الفصل التطبيقي بدراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن صبادور Sabador الواقعة بمنطقة الصناعية ببسكرة.

ومن خلال هذه الدراسة الميدانية سنحاول التعرف على واقع استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة ، وكذا دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار ، وذلك من خلال مبحثين:

**المبحث الأول:** لمحة عن مؤسسة مطاحن صبادور .

**المبحث الثاني:** واقع استخدام محاسبة التكاليف ودوره في اتخاذ القرار .



المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة مطاحن صابادور.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مؤسسة مطاحن صابادور Sabador.

أولاً: نشأة المؤسسة

أنشأت مؤسسة مطاحن صابادور في عام 2006 بمنطقة سيدي عقبة من طرف إخوة ، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL برأس مال يقدر بـ: 120.000.000 دج ، وبعد مرور سنوات من العمل المتواصل قرر المساهمون توسيع المؤسسة ، حيث تم تحويل المقر إلى المنطقة الصناعية رقم 37 ببسكرة. في سنة 2009 بدأ العمل في تشييد وبناء المصنع الجديد في مساحة تقدر بـ 9022 م<sup>2</sup> ، مقسمة بين وحدة الإنتاج ومقر الإدارة والأمانة ، وكذا ساحة المصنع ، حيث تم تركيب المصنع الجديد بقدرة إنتاج يومية تصل إلى 2200 قنطار.

وفي سنة 2010 تم الشروع في النشاط الإنتاجي التجاري التالي: " طحانة + صناعة منتجات تغذية الحيوانات " بقدرة فعلية ( نصف القدرة الحقيقية للمصنع وهذا طبقاً لقرار الوزارة الوصية منح نسبة 50% من القدرة الحقيقية ، أي 1100 قنطار يومياً).

ثانياً: نشاط وسوق المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة في الطحانة وهو النشاط الرئيسي حيث تنتج مؤسسة صابادور مادتي الفرينة المعدة للخبازة إضافة إلى مادة النخالة التي تعتبر مادة أعلاف للحيوانات ، ويبلغ حجم الإنتاج السنوي حوالي: \* مادة الفرينة التي تمثل 76% من الإنتاج ، ومادة النخالة حوالي 24%. تشتغل المؤسسة 5 أيام في الأسبوع ، وهي ممولة من طرف تعاونية الحبوب والبقول الجافة (CLS أو ماش ) التابعة لوزارة الفلاحة.

تنتج مؤسسة صابادور ما يقارب الـ 820 قنطار يومياً من الفرينة بعد رمي الفضلات من المادة الأولية المقدرة بـ 1100 يومياً من مادة القمح اللين ، أما عدد العمال فتطور كثيراً وأصبحت الشركة تتكون من 73 عاملاً مقسمة إلى عمال الصيانة ، الإنتاج ، الميكانيك ، أعوان الأمن ، وفئة الإداريين من نائب المدير والمحاسب ، رئيس مصلحة المستخدمين ، رئيس مصلحة التجارة وأعوان تابعة لهم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف مدير المؤسسة.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة.

### أولاً: أهمية المؤسسة

تتمثل أهمية المؤسسة في<sup>2</sup>:

- تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة لأنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات الطابع الاستهلاكي ، وتتوجه إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة ، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة ، وعموماً يمكن تجسيد أهمية المؤسسة من خلال:
- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك.
- تغطي المؤسسة جزءاً معيناً من حاجيات السوق نظراً لطلب المستهلك عليها.
- امتصاص جزء من البطالة وذلك من خلال توفير مناصب الشغل.
- الموقع الاستراتيجي ما يمكنها من الاتصال بالمناطق الأخرى.

### ثانياً: أهداف المؤسسة

لكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها ، وجذب أكبر عدد ممكن من الزبائن ، قامت المؤسسة بتسطير مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير مع التركيز على جانب المنافسة والربون ، ومن بين هذه الأهداف نجد:

- 1/ العمل على تلبية احتياجات السوق من المنتجات الغذائية.
- 2/ وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- 3/ تلبية متطلبات السوق من خلال وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع هذه المتطلبات.
- 4/ محاولة الوصول إلى الزيادة في مجال نشاطها والمحافظة عليها إن أمكن.
- 5/ تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة وتشكيل منتجاتها.

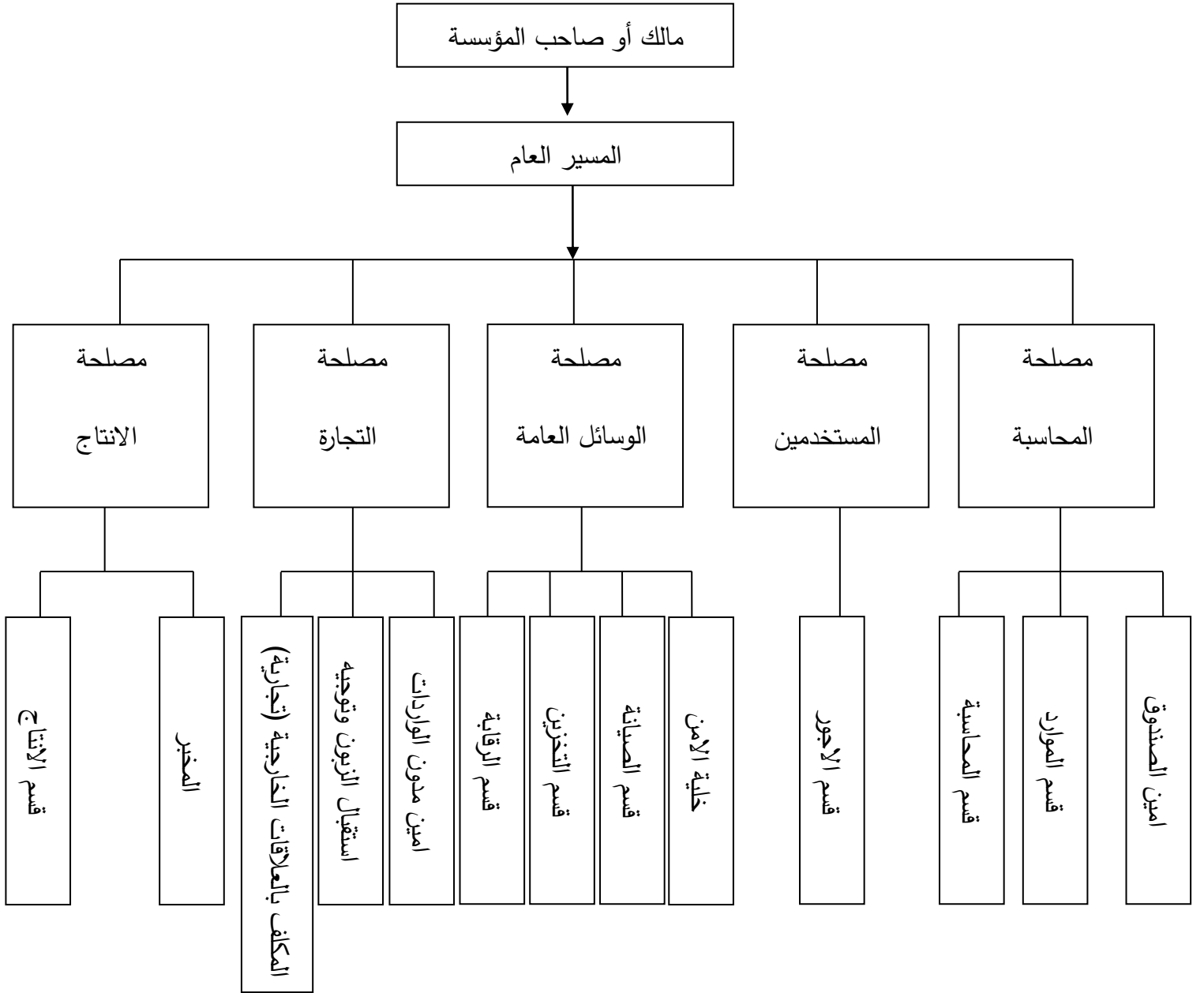
#### أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن صابادور:

إن الهدف من عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو تحديد مختلف المستويات الإدارية ووظائفها، والعلاقة التي تربط بينها ومدى التناسق وتطبيق الرقابة فيها.

والهيكل التنظيمي الموالي يوضح هذه العلاقة وفق السلم الهرمي.

الشكل رقم (07) يوضح: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

<sup>2</sup> معلومات مقدمة من طرف مسير المؤسسة.



المصدر: مسير المؤسسة

### أولاً: تقديم مصالح المؤسسة

من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة واتخاذ القرار ، قسمت إدارتها إلى عدة مصالح ومستويات:

**1/ المسير العام:** وهو المسؤول عن تسيير المؤسسة بطريقة صحيحة وجيدة ، وكذا اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة ، ومن شأنه أيضا التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

**2/ مصلحة الإنتاج:** وهي المصلحة الأساسية التي تركز عليها جميع المستويات الأخرى ، ولكي تضمن هذه المصلحة سير عملها قسمها المسير العام إلى قسمين:

**أ/ المخبر:** الذي تتحدد مهامه في مراقبة المواد الأولية ( القمح اللين ) ، والمنتج النهائي ( الفرينة ، النخالة ) ، وتحديد الخصائص التحليلية ومتابعة استقرار النوعية ، وذلك باختبار عينات القمح المقترحة من الموردين وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي ، وهذا من أجل:

\* إحترام مواصفات مراقبة الجودة.

\* متابعة المواد الأولية عند وصولها.

\* تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية التخزين.

\* تحديد نسبة امتصاص الماء.

\* تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء.

ومن ثم تُرسل المعلومات إلى رئيس مصلحة قسم الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

**ب/ قسم الإنتاج:** ويقوم هذا القسم بالمهام الموضحة وفق الترتيب التالي:

\* **استقبال المواد الأولية:** وتكون مباشرة من المورد ( تعاونية الحبوب والبقول الجافة أو ماش )

التابعة لوزارة الفلاحة ، حيث يتم تمرير الشاحنات فوق جسر الميزان لمعرفة ومراقبة كمية القمح الواردة إلى المؤسسة ثم تُخزن في صوامع خاصة تتوفر على شروط الحفظ من درجة الحرارة الملائمة وعدم تلف المادة الأولية.

\* **تحضير وتنظيف القمح:** تمر المادة الأولية عبر أجهزة خاصة بتصفية المنتج والاحتفاظ

بالجزء المطلوب فقط وذلك بعملية التصفية بواسطة أربعة آلات مخصصة لهذا الغرض ، ثم يتم إرسالها إلى صوامع تحتوي على الماء من أجل أن تعزل القشرة الخارجية للقمح عن اللب ، وتستغرق هذه العملية 72 ساعة.

\* **وزن القمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات ( النخالة ).**

\* استقبال الأكياس من مصلحة الوسائل العامة وتحديدًا من المخزن.

\* تخزين وتصريف المنتج.

\* تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

ويقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل الإنتاج حتى نصل إلى المنتج النهائي ( الفرينة ،

النخالة ).

**3/ مصلحة التجارة:** إن الارتباط الشديد والعلاقة بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج أدى بالمسيرين

إلى إقامة خط خاص ومسلك خاص أيضا لتسهيل الاتصال بينهما ووصول التقارير عن المخزون التام وحالة

العمل ، وتعمل هذه المصلحة على تلبية طلبات العميل حسب الأولوية وذلك بدراستها وترتيبها باستخدام دفتر

الطلبات الذي يتضمن المعطيات الخاصة بالزبائن بما فيها تاريخ الطلب وتقسّم هذه المصلحة إلى قسمين

رئيسيين هو:

**أ/ التموين:** تتمثل في مراجعة طلبات الشراء وكذا الكمية الموجودة في المخازن قبل طلب السلعة

المراد شراءها من المورد والذي هو الدولة الجزائرية التي تبيع المادة الأولية (القمح) مع مراعاة ظروف السوق

وكذا التوقعات بحجم المبيعات استنادًا إلى الفواتير السابقة.

**ب/ البيع:** ويكون ذلك بقيام المصلحة بالبحث عن الطرق والأساليب التي تمكن المؤسسة من

تصريف المنتجات المتراكمة لديها حيث تقوم بتسويق منتجاتها في جميع الأسواق المحلية والوطنية المتاحة وذلك

بدراسة سلوك المستهلك ومحاولة توفير أهم متطلباته شرط تأقلمها مع القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

**4/ مصلحة الوسائل العامة:** وتعمل هذه المصلحة على تموين مختلف مصالح المؤسسة ( وسائل النقل،

عتاد، معدات.... ) ومراقبة حركتها باستمرار واستقبال فواتير الموردين أحيانا والقيام بالأشغال الخاصة

بالمؤسسة ، وتتنقسم إلى:

**أ/ قسم الصيانة:** وتهتم هذه الأخيرة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج ووسائل النقل والقيام

ببعض الترميمات والإصلاحات بالمؤسسة ( إنارة ، ميكانيك ..).

**ب/ قسم الأمن:** وتشرف على ترتيب العملاء حسب التاريخ المدون في الوصل وتسجيل دخول

وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبأة من خلال إجبارية المرور على الميزان الخاص بالشاحنات المعبأة

والفارغة حرصا على مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في الوصل ، إضافة إلى تحقيق الأمن للمؤسسة.

ج/ قسم النقل: يقوم هذا القسم بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبات للعملاء أحيانا ونقل العمال.

د/ قسم التخزين: ويتم هنا تزويد العمال بالمعدات اللازمة وذلك بطلب من رئيس المصلحة المعنية ( طلب عليه إمضاء وختم رئيس المصلحة ) وتزويد قسم الإنتاج بالأكياس من أحجام مختلفة وكذا الخيط.

### 5/ مصلحة المستخدمين:

تعمل هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون ومراقبة أداء العمال من حيث الغيابات ... بما في ذلك ملفات التشغيل والتسريح وعقود التشغيل.

قسم الأجور: ويختص بإجراء عملية حساب الأجور وتحديد وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

### 6/ مصلحة المالية والمحاسبة:

وتتركز أساسا على ثلاث أقسام:

أ/ قسم المحاسبة والمكلف بالعلاقات الخارجية: ويشرف على المهام التالية:

- تسيير جميع العمليات المحاسبية.

- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية وتتبع الأرصدة والحسابات البنكية.

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.

- تأسيس ومراقبة تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة.

- مراقبة فواتير الشراء وتحرير الصكوك من أجل تسديد الديون.

- متابعة المهام الخاصة بالمؤسسة.

ب/ قسم أمين الصندوق: يعمل على جمع وتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور

العمال وقبض المداخل ومقارنة الفواتير مع أمين صندوق الواردات.

ج/ قسم محاسب المواد: يتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد ( دخول ، خروج ) وإنشاء كشوف وجداول البيع والشراء .

ثانيا: نشاط المؤسسة لوحة الفرينة:

تجهيزات الإنتاج:

تتميز تجهيزات مؤسسة صابادور بالعصرية والحداثة فهي من أجود الماركات العالمية التي تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم.

وتقدر طاقة الإنتاج النظرية لمطحنة الفرينة 2200 قنطار في اليوم ، 76% منها تمثل مادة الفرينة وحوالي 24% ممثلة في مادة النخالة.

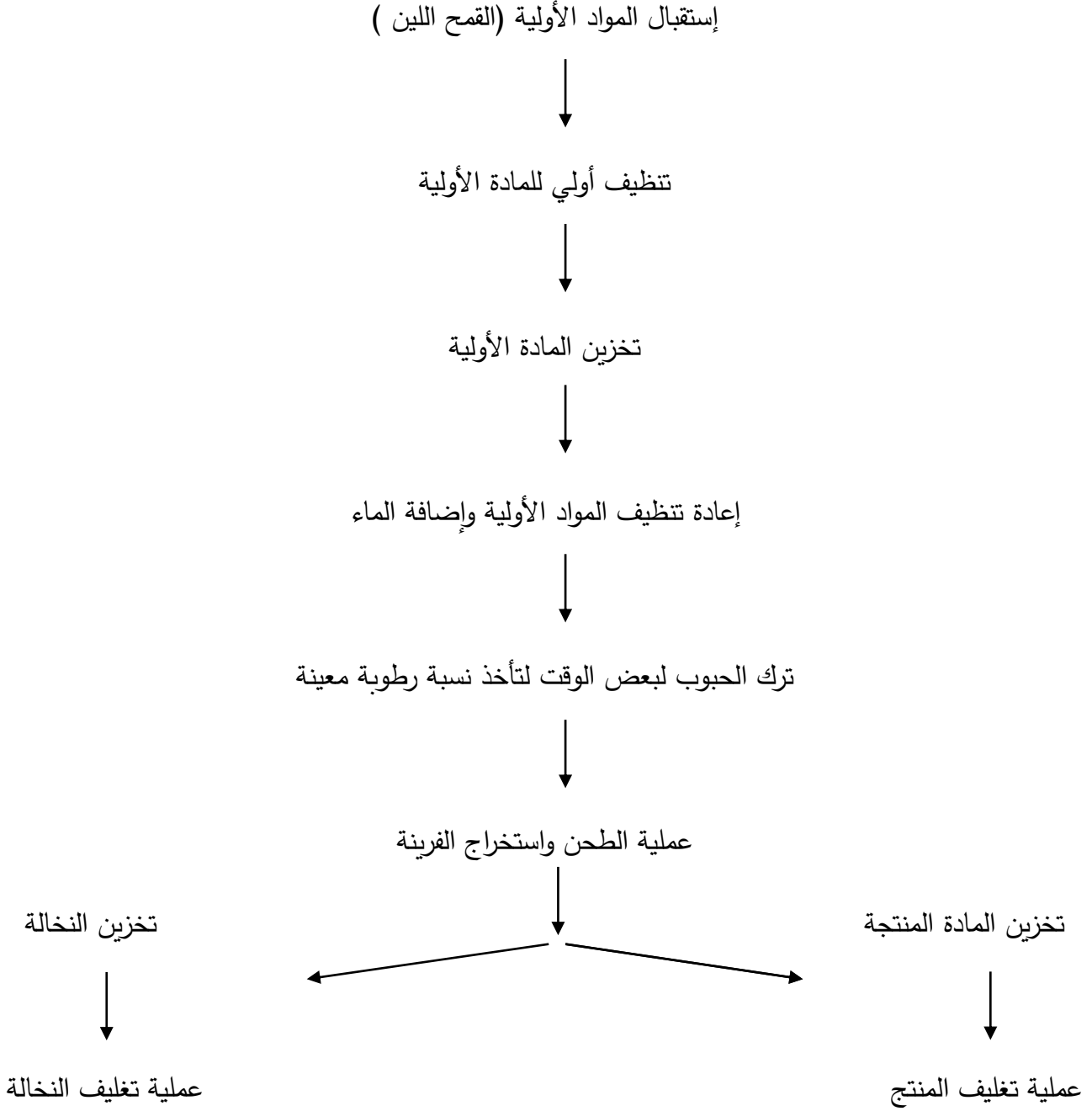
دخلت وحدة الفرينة بتشكيلة من المنتجات تختلف باختلاف أحجامها لكي تستجيب لشريحة واسعة من العملاء ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) يوضح مختلف منتجات المؤسسة.

| المنتج  | النوع  | سعة الكيس  |
|---------|--------|------------|
| الفرينة | عادية  | 25 / 50 كغ |
|         | ممتازة | 25 / 50 كغ |
| النخالة | /      | 40كغ       |

المصدر: وثائق المؤسسة.

الشكل رقم ( 8 ) يوضح مراحل إنتاج الفرينة



المصدر: وثائق المؤسسة



**المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار بمؤسسة صابادور.**

بعد تطرقنا إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن صابادور ، سنقوم في هذا المبحث بالتعرف والشرح المفصل لتكاليفها ، والطريقة التي تتبعها في حساب سعر التكلفة لكل منتج ، وكيفية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

**المطلب الأول: تقديم تكاليف المؤسسة.**

تتضمن مؤسسة صابادور مجموعة من التكاليف غيرها من الوحدات الاقتصادية ، لكنها تتغير من وحدة إلى أخرى ، وتكاليف المؤسسة ضمن الدراسة كالآتي:

( أنظر الملحق رقم 1.0 مستخرج من ميزان المراجعة )

**1/ د / 60 مشتريات مستهلكة:** وهو جميع المشتريات التي تشتريها المؤسسة بغرض استهلاكها في العملية الإنتاجية وتحتوي على التكاليف التالية:

\* القمح اللين د / 601001: يعتبر المنتج الأساسي لمؤسسة صابادور اعتبارا أن الكمية المنتجة يوميا هي الأعلى من باقي المنتجات والمقدرة بـ : 819.28 قنطار في 24 ساعة وهو مدعوم من قبل الدولة باعتبار أن  $Tva$  المحصلة خلال عملية البيع تحسب على أساس معدل 9%.

\* استهلاك زيوت وتشحيم د / 601008: وهي أيضا تدخل ضمن تكاليف العملية الإنتاجية ، إذ أن هناك بعض الآلات التي تحتاج لاستهلاك الزيوت وإعادة التشحيم، بالإضافة إلى وسائل نقل المؤسسة التي تحتاج هذه المادة أيضا.

\* أكياس مستهلكة د / 601004: والتي هي معفية من الرسم على القيمة المضافة  $Tva$  إذ أنها لا تسدد إلا على أكياس النخالة التي تفرض عليها  $Tva$  19% ، كما أن أسعار هذه الأكياس نجدها كالآتي:

- أكياس فرينة 50 كغ: 35 دج

- أكياس فرينة 25 كغ: 29 دج

- أكياس نخالة 40 كغ: 25.80 دج

\* استهلاك قطع الغيار د /601005: تعتبر قطع الغيار من المواد المستهلكة بكثرة ، لكون الآلات غالبا ما تتعرض للعطب لأنها تعمل على مدار 24 ساعة ، مما قد يؤدي إلى عطب أو خلل طفيف ، بالإضافة إلى قطع غيار وسائل النقل.

\* استهلاك البطاقات د /601006: وهي التي تستخدم بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية ، وتتحصل عليها من مصلحة الطباعة الخاصة بطباعة البطاقات التعريفية الخاصة بالفرينة.

\* استهلاك العجلات المطاطية د /601007: الخاصة بعجلات العربات داخل المؤسسة أو بشاحنات النقل.

\* استهلاك البنزين د /601008: ويعد من المواد الأساسية نظرا لاعتماد الوحدة على شاحناتها في نقل مبيعاتها ، وبالتالي استهلاك البنزين.

\* استهلاك الحديد د /601009: وتقوم المؤسسة باستهلاكه إلا في حالات قليلة فمثلا عند إنشائها لموقف سيارات أو شاحنات.

\* استهلاك الألبسة د /601010: جميع الألبسة المتعلقة بالعمال سواء كانوا عمال مصلحة الإنتاج أو الصيانة ... الخ.

\* استهلاك الخيط د /6001011: آخر عملية بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية ، حيث تقوم مصلحة الإنتاج بأخر عملية وهي خياطة الأكياس المنتجة قبل توجيهها للبيع أو التخزين.

2/ د /61 خدمات خارجية: وهي جميع الخدمات التي تقدمها المؤسسة نحو مصالحها ، أو بعض الخدمات اللازمة داخل المؤسسة الموجهة لتقديم خدمة خارجية ، وتتمثل في ما يلي:

\* مراقبة وتصليح د /615000: تتمثل في مراقبة سير العملية الإنتاجية والآلات المنتجة ، وإصلاحها عند الضرورة.

\* وسائل الإنذار د /615100: وهي وسيلة تقوم بالاشتغال مباشرة بعد حدوث أمر خطير، كحشوب حريق مثلا.

\* التأمين د /61600: مهمتها التأمين على ممتلكات المؤسسة.

\* التأمين على السيارات د / 616001.

3/ د / 62 خدمات خارجية أخرى : وتتضمن مجموعة من المصاريف وهي كالآتي:

\* مصاريف تحليل القمح د / 622000: وهي التكاليف المتعلقة بالتحاليل التي تجرى على القمح.

\* مراقبة دورية لوسائل الإطفاء د / 622001.

\* مصاريف الكهرباء د / 622300: تعتبر من أكبر التكاليف داخل المؤسسة ، لأن جميع الآلات التي يتم توظيفها في العملية الإنتاجية يتم تشغيلها بالكهرباء.

\* مصاريف المياه د / 622301: وهي كبيرة مقارنة مع مصاريف الكهرباء إذ أن الوحدة تستهلك ما يقارب 145 لتر في الساعة الواحدة.

\* مصاريف النقل د / 6250: بحيث أنه توجد وسائل لنقل المنتجات داخل المؤسسة وخارجها وهناك من هي ملك للوحدة وعند الحاجة تلجأ لاستئجار بعض وسائل النقل (الشاحنات) لتسليم مبيعاتها وبالتالي تحمل مصاريفها.

\* مصاريف الهاتف د / 626000.

\* مصاريف بنكية وإثباتاتها د / 627000: إثبات المصاريف البنكية التي تحصلت عليها من البنك ، وذلك من خلال تسديدها.

4/ د / 63 مصاريف المستخدمين: تتضمن مجموعة من المصاريف مقسمة كالآتي:

\* مصاريف الأجور د / 631001: هي مصاريف ملتزمة بها المؤسسة تجاه عمالها، إذ أن المنشأة لديها عمال دائمين أجورهم ثابتة وعمال موسميين وبالتالي أجورهم تكون حسب الأعمال التي يقومون بها.

\* ساعات إضافية د / 6311: هناك عمال يعملون لساعات إضافية ، وبالتالي فإنهم يتقاضون أجرا زائدا على أجرهم الأصلي.

\* منحة النقل د / 631200: وتقوم الوحدة بتسليمها لصاحب النقل إذا كانت ملكه ، أو لسائقها إذا كانت ملكها.

\* منحة التحفيز د /6231204: تقوم المؤسسة بتقديمها لعمالها نظير تحقيق إنتاج كبير وتلبية الطلبات ، أو إنتاج ممتاز للقمح اللين مما يحفز العمال ويحسن الإنتاج ويسرع في أداء العملية الإنتاجية.

\* عطلة مدفوعة الأجر د /631300: تلك العطل المتمثلة في الأعياد الميلادية أو الوطنية أو الدينية.

\* اقتطاعات الضمان الاجتماعي د /635000.

**5/ د /64 ضرائب ورسوم**: جميع الضرائب المطبقة والمتعلقة بمؤسسة صابادور:

\* الضريبة على الدخل الإجمالي IRG د /641

\* الضريبة على أرباح الشركات IBS د /643.

\* الرسم على النشاط المهني La TAP د /642000.

\* ضرائب أخرى د /645000.

\* حقوق الطابع على النشاط المهني د /6462.

**6/ د /65 مصاريف تشغيلية أخرى**: هي تلك المصاريف التي قد تحتاجها المؤسسة عند الضرورة خلال العملية الإنتاجية وأهمها:

\* مصاريف استثنائية د /657000: عند حدوث عطب أو خلل في مرحلة ما من مراحل عملية الإنتاج ، فإن المؤسسة تلجأ إلى أصحاب الاختصاص في المجال وبالتالي فإن هذا المصروف استثنائي.

\* مصاريف أخرى للتسيير د /658: كالمصاريف داخل الوحدة الإنتاجية ، أو تسيير العملية الإنتاجية.

**7/ د /68 إهلاكات ومؤونات**: هو جميع مخصصات الإهلاكات و المؤونات ، التي تخصصها المؤسسة نتيجة لخسائر محتملة أو المتوقع حدوثها.

**8/ د /69 ضرائب على النتائج وما مثلها**: يعتبر أيضا حساب المصاريف أو الحسابات.

### المطلب الثاني: حساب سعر تكلفة منتج الفرينة.

نظرا لاتساع وتنوع التكاليف في مؤسسة مطاحن صابادور ، واختلاف الوحدات وأنها تعتمد في حساب تكاليفها على الكميات وليس على الوحدات ، انتهجت المؤسسة الطريقة الإجمالية والتي تشمل جميع التكاليف سواء كانت الثابتة أو المتغيرة ، مباشرة أو غير مباشرة ، مع أنها طريقة تقنية خاصة فيما يتعلق بالأعباء الغير مباشرة وطريقة تخصيصها.

ومن خلال معطيات المؤسسة للقدرة اليومية للإنتاج ، واستهلاك المادة الأولية وسعر شرائها ومصاريفها ، سنحصل على تكلفة إنتاج الكيلوغرام الواحد للفرينة ، تضاف إليه مصاريف الأكياس والخيط والبضاعة ومصاريف النقل ومنه نستخلص هاته القوانين:

$$* \text{تكلفة المواد الأولية} = \text{تكلفة الشراء} + \text{تكلفة المادة الأولية} + \text{ثمن الكيس.}$$

$$* \text{سعر تكلفة المواد الأولية المستعملة} = \text{سعر شراء القمح اللين} - \text{سعر بيع النخالة.}$$

\* تكلفة إنتاج الكيس الواحد من الفرينة: تكلفة المادة الأولية + ثمن الكيس + الخيط + ثمن البضاعة + مصاريف أخرى.

$$* \text{تكلفة إنتاج المنتج النهائي} : \text{تكلفة الإنتاج} + \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة.}$$

$$* \text{سعر بيع الفرينة} : \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح.}$$

ومن معطيات المؤسسة سنحاول إعطاء كيفية حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وتكلفة إنتاج الكيس الواحد من الفرينة 50 كغ ، 25 كغ ، وكيفية وضع السعر النهائي للمنتج.

أنظر الملحق 2.0 ( كيفية تحديد سعر التكلفة في المؤسسة )

### \* تكلفة الشراء للمادة الأولية:

تتمثل المادة الأولية في مؤسسة مطاحن صابادور في القمح اللين ، وتترتب عن هذه العملية مصاريف أو أعباء منها المباشرة ، والتي تدخل مباشرة في عملية الشراء ، ومما الغير مباشرة التي لا تدخل في العملية الشرائية بصيغة ظاهرة أي أنها لا تظهر إلا بعد التدقيق فيها.

حساب تكلفة شراء المادة الأولية عبر العلاقة: ثمن الشراء + أعباء مباشرة + أعباء غير مباشرة.

بمعنى: ثمن الشراء + مصاريف النقل + مصاريف أخرى.

مصاريف النقل : لنقل 100 قنطار يتوجب على المؤسسة دفع 4500 دج.

مصاريف أخرى : لكل 100 قنطار يتوجب دفع 2000 دج ( تحميل المادة الأولية على الشاحنة ).

القدرة الاستهلاكية اليومية للمؤسسة بالنسبة لمادة القمح اللين: 1100 قنطار.

والجدول الموالي يوضح تكلفة شراء القنطار الواحد من مادة القمح اللين:  
الجدول رقم (3) يوضح تكلفة شراء القنطار الواحد من القمح اللين

| البيان                    | القمح اللين |
|---------------------------|-------------|
| ثمن الشراء                | 1464022 دج  |
| مصاريف النقل              | 49500 دج    |
| مصاريف أخرى               | 22000 دج    |
| تكلفة الشراء الإجمالية    | 1535522 دج  |
| تكلفة شراء القنطار الواحد | 1395.92 دج  |

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

### \* تكلفة الإنتاج:

تستعمل مؤسسة مطاحن صابادور القمح اللين في عملية إنتاجها ، وتتدرج عن هذه العملية مصاريف أخرى منها المباشرة وغير المباشرة.

أعباء الإنتاج المباشرة تتمثل في : تكلفة الشراء للمادة الأولية + الخيط والبطاقة والأكياس

أعباء الإنتاج الغير مباشرة تتمثل في : الكهرباء المستهلكة وأجور العمال ، المياه المستعملة في التهيئة

والراحة قبل بداية عملية الطحن بالإضافة إلى الاهتلاك وغيرها.

الجدول رقم (4) يوضح تكاليف الإنتاج وتكلفة إنتاج القنطار الواحد من مادة الفرينة.

| المصاريف  | منتج الفرينة                             |
|---|--|
| مجموع أعباء الإنتاج المباشرة                          | 1535522 دج                               |
| مجموع أعباء الانتاج الغير مباشرة<br>( أنظر الجدول 5 ) | 75918.5 دج                               |
| النسبة المتبقية على شكل نخالة                         | 24%                                      |
| كمية النخالة  | 264 قنطار                                |
| سعر بيع النخالة                                       | سعر بيع النخالة 1300 دج<br>( 343200 دج ) |
| تكلفة الإنتاج اليومية                                 | 1268240.5 دج                             |
| كمية الإنتاج اليومية                                  | 836 قنطار يوميا                          |
| تكلفة إنتاج القنطار الواحد                            | 1517.03 دج                               |

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الجدول رقم (5) يوضح أعباء الإنتاج الغير مباشرة اليومية للمؤسسة.

| الأعباء الغير مباشرة        | الفرينة     |
|-----------------------------|-------------|
| كهرباء                      | 1925.70 دج  |
| مياه                        | 332.50 دج   |
| زيوت وشحوم                  | 1750 دج     |
| أجور                        | 37600 دج    |
| الاهتلاك اليومي             | 21090.30 دج |
| خدمات بنكية                 | 5420 دج     |
| مصاريف الصيانة والتصليح     | 7800 دج     |
| مجموع التكاليف الغير مباشرة | 75918.5 دج  |

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

مما سبق لدينا تكلفة شراء القنطار الواحد من المادة الأولية ( القمح اللين ) : 1395.92 دج.

تنتج المؤسسة يوميا 1100 قنطار مقسما كما يلي:

1100 قنطار = 24% نخالة + 76% فرينة.

بعد هذه العملية تليها مرحلة التعبئة والتغليف ، أي بعد ما تحصلنا على تكلفة إنتاج مادة الفرينة ، نضيف

إليها مصاريف التغليف ( الأكياس + البطاقة التعريفية للمنتوج + الخيط ) ، وسنقوم بدراسة 25 كغ و 50 كغ

كعينة من مادة الفرينة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (6) يوضح تكلفة إنتاج كيس من 25 كغ و 50 كغ لمادة الفرينة

| المنتوج                    | كيس 25 كغ              | كيس 50 كغ              | الأعباء |
|----------------------------|------------------------|------------------------|---------|
| تكلفة الكيس                | 29 دج                  | 35 دج                  |         |
| تكلفة الخيط                | 0.6 دج للكيس           | 0.7 دج للكيس           |         |
|                            | 2.4 دج                 | 3.5 دج                 |         |
| تكلفة البطاقة              | 0.13 دج                | 0.13 دج                |         |
| تكلفة إنتاج المادة الأولية | 379.25 دج <sup>3</sup> | 758.51 دج <sup>4</sup> |         |
| تكلفة إنتاج المنتج النهائي | 410.78 دج              | 797.14 دج              |         |
| هامش الربح                 | 9.5 %                  | 9.5 %                  |         |
| سعر البيع للمنتوج          | 449.80 دج              | 872.90                 |         |

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

<sup>3</sup> لدينا في الجدول رقم 4 ، تكلفة إنتاج القنطار الواحد 1517.03 دج ، نقوم بقسمتها على 4 لمعرفة تكلفة إنتاج 25 كغ.

<sup>4</sup> لدينا في الجدول رقم 4 ، تكلفة إنتاج القنطار الواحد 1517.03 دج ، نقوم بقسمتها على 2 لمعرفة تكلفة إنتاج 50 كغ



### المطلب الثالث: نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن صبادور.

يقوم نموذج التكلفة المستهدفة على ثلاثة عناصر وهي التكلفة المستهدفة وسعر البيع المستهدف والربح المستهدف وذلك حسب المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

وللوصول إلى التكلفة المستهدفة لكل منتج من منتجات مؤسسة مطاحن صبادور يجب أن تتوفر بيانات لسعر البيع والربح المستهدفين للمنتج المراد حساب تكلفته ويتعلق الأمر بكيس وزن 25 كغ وكيس وزن 50 كغ من مادة الفرينة.

على إدارة الشركة محل الدراسة إتباع الخطوات التالية إن رغبت في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح عند إنتاج منتج معين :

**المرحلة الأولى: إعادة توجيه الثقافة والعادات:** تُعد هذه الخطوة الأولى والأكثر تحدياً، ففي هذه الخطوة على الإدارة العليا التأكد من الأمور التالية:

أ- وضوح الرؤية لديها حول هذا الأسلوب.

ب- أن الوقت مناسب للتغيير .

ت- تشجيع الإطار الوظيفي لدى الشركة على المشاركة في ورشات عمل توضح آلية تطبيق هذا الأسلوب والفوائد المرجوة منه.

ث- تأسيس عمل جماعي في الشركة بمعنى دمج جميع التخصصات الأساسية التي تشترك في عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، كالتسويق والتصنيع والبحوث والتطوير والدائرة المالية وغيرها، بحيث تكون كل المسؤوليات اللازمة لدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وبوضوح.

**المرحلة الثانية: بحوث السوق:** يتم في هذه الخطوة دراسة سوق الطحانة والقمح المتاح أمام الشركة ، وعليها أن تتمكن من تكوين صورة شاملة عن النقاط التالية من خلال تلك البحوث:

أ- متطلبات العملاء .

ب- مقدرة العملاء الشرائية.

ت- مميزات وخصائص المنتج المطلوب من حيث الجودة والسعر.

المرحلة الثالثة: تحديد سعر البيع المستهدف: ويتم تحديده بناء على تحليل السوق للتعرف على:

أ- خصائص المنتج الجديد المطلوبة.

ب- طبيعة السوق المستهدف.

ت- دورة حياة المنتج.

ث- أسعار منتجات المنافسين.

وهو السعر الذي يكون الزبائن على استعداد لتسديده مقابل الحصول على المنتج ، و تم اعتماد حساب سعر بيع المنتجات من نفس النوع ( كيس وزن 25كغ / 50كغ من مادة الفرينة ) في 3 شركات منافسة ، وفي ما يلي استعراض لقائمة أسعار البيع المنافسة في السوق:

الجدول رقم (7) يوضح أسعار الشركات المنافسة

| الرقم | اسم الشركة                 | سعر بيع منتج 25كغ | سعر بيع منتج 50 كغ |
|-------|----------------------------|-------------------|--------------------|
| 1     | شركة المطاحن الكبرى        | 480 دج            | 970 دج             |
| 2     | شركة مطاحن الجنوب          | 495 دج            | 1000 دج            |
| 3     | شركة مطاحن السنبله الذهبية | 470 دج            | 940 دج             |

المصدر: إعداد الطالب

بعد الاطلاع على الأسعار المنافسة في السوق وتحليلها ، حددت المؤسسة سعر 450 دج كسعر مستهدف للكيس من وزن 25 كغ، و 900 دج لنفس المنتج من حجم 50 كغ ، حيث أن الشركة لجأت لتخفيض الأسعار لضمان البقاء في السوق وتلبية رغبة المستهلك.

المرحلة الرابعة: تحديد هامش الربح المستهدف: تقوم المؤسسة بتطبيق هامش ربح قدره 9.5%.

المرحلة الخامسة: تحديد التكلفة المستهدفة: أي تحديد التكلفة التي يجب أن يتم إنتاج المنتج في حدودها، ويتم ذلك عبر تطبيق معادلة التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف - الربح المستهدف)، ويجب أن تأخذ الإدارة بعين الاعتبار ضرورة المحافظة على جودة المنتج عند تطبيق هذه المعادلة.

الجدول رقم (8) يوضح طريقة حساب سعر التكلفة المستهدفة

| العملية                        | كيس 25 كغ                   | كيس 50 كغ                 |
|--------------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| سعر البيع المستهدف             | 450 دج                      | 900 دج                    |
| رسم TVA <sup>5</sup>           | معفاة                       | معفاة                     |
| سعر البيع للموزعين والوكلاء HT | 450 دج                      | 900 دج                    |
| 12 % هامش ربح الموزعين         | 50.4 دج                     | 108 دج                    |
| حساب السعر خارج الرسم HT       | $450 - 50.4 = 399.6$ دج     | $900 - 108 = 792$ دج.     |
| تطبيق هامش ربح المؤسسة         | $399.6 * 9.5\% = 37.96$ دج  | $792 * 9.5\% = 75.24$ دج. |
| حساب التكلفة المستهدفة         | $399.6 - 37.96 = 361.64$ دج | $792 - 75.24 = 716.76$ دج |

المصدر: إعداد الطالب

بعد حساب سعر التكلفة المستهدفة تحصلنا على الأسعار التالية:

منتج 25 كغ من مادة الفرينة: **361.64 دج**

منتج 50 كغ من مادة الفرينة: **716.76 دج**

المرحلة السادسة: تحليل الانحرافات

بعد حساب سعر التكلفة المستهدفة، نجري مقارنة مع الأسعار التي تم حسابها بالطريقة التي طبقتها

المؤسسة محل الدراسة ، والجدول التالي يبين المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة:

<sup>5</sup> لا تقوم مؤسسة مطاحن صابادور بتسديد رسم TVA على جميع منتجاتها لأنها مدعومة من طرف الدولة باعتبار القمح وهو المادة الأولية للمؤسسة ، مادة غذائية أساسية معفاة من الرسوم.

الجدول رقم (9) يوضح الفرق بين نتيجة حساب سعر التكلفة بطريقة المؤسسة ( التكاليف الكلية ) وطريقة التكلفة المستهدفة.

| المنتج    | التكلفة الفعلية | التكلفة المستهدفة | الفرق    |
|-----------|-----------------|-------------------|----------|
| كيس 25 كغ | 410.78 دج       | 361.64 دج         | 76.29 دج |
| كيس 50 كغ | 797.14 دج       | 716.76 دج         | 80.41 دج |

المصدر: إعداد الطالب.

يتضح من خلال النتائج الواردة أن المؤسسة في حالة سيئة ، ويتوجب عليها تخفيض التكاليف عن طريق تحليل القيمة أو هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة أو أقل منها ، وبالتالي لا ينصح الاستمرار بالإنتاج في ظل الظروف الحالية.

المرحلة السابعة: تخفيض التكاليف الغير مباشرة:

على إدارة الشركة تخفيض التكاليف غير المباشرة من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة ، وللقيام بذلك يجب على الإدارة إتباع الخطوتين التاليتين:

أ- إلغاء أي نشاطات لا تضيف قيمة للمنتج من أجل تخفيض التكلفة.

ب- استخدام أداة أو أكثر من أدوات تخفيض التكلفة مثل هندسة القيمة والتحليل الوظيفي ، بالإضافة إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يساعد على فهم كيف يمكن أن تؤثر قرارات تصميم المنتج في التكاليف غير المباشرة، مما يساعد على تقادي أي تكاليف غير مباشرة غير ضرورية.

المطلب الرابع: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في مؤسسة مطاحن صبادور.

تعتبر عملية اتخاذ القرارات ( المفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها ) من الوظائف الأساسية للإدارة ، حيث تواجه إدارة الشركات العديد من المشاكل التي تحتاج إلى اتخاذ قرار مثل: تحديد أي المنتجات التي يجب إنتاجها وتسويقها، أي طرق الإنتاج يجب استخدامها، قبول أو رفض الطلبات الخاصة .. الخ.

مؤسسة مطاحن صبادور وكغيرها من المؤسسات الإنتاجية تولي أهمية كبيرة لقيمة التكاليف وتعمل على ترشيدها والإنقاص منها ، دون الإضرار بأي من عناصر الإنتاج ، وهذا بالاعتماد على محاسبة التكاليف والتي تساعدها أيضا في اتخاذ العديد من القرارات ، أهمها:

### 1/ قرار تحديد سعر البيع:

كلما كانت أهداف المؤسسة واضحة ، كلما كانت عملية التسعير أسهل على متخذ القرار في المؤسسة حيث هُناك من الشركات من يعتمد على:

\* البقاء في السوق: حيث أن الشركة تضع البقاء كهدف رئيسي إذا ما واجهت مشاكل متعلقة بالطاقة الإنتاجية ، المنافسة الشديدة ، أو التغير في رغبات المستهلكين مثلا ، ولضمان البقاء والاستمرار في الإنتاج ، فقد تلجأ الشركة إلى تخفيض الأسعار .

\* تعظيم الأرباح الحالية: في السوق الصناعية حاليا ، العديد من الشركات ترغب في وضع السعر الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح الحالية حيث تختار السعر الذي يلبي هاته الرغبة حيث أن هدف المؤسسة نتائج مالية حالية على حساب مستوى الأداء على المدى البعيد .

\* القيادة في السوق: بعض الشركات ترغب في الحصول على أكبر حصة سوقية معتقدة أنها ستستفيد من التكاليف المنخفضة والأرباح العالية على المدى الطويل .

\* القيادة في الجودة: بعض الشركات ترغب في امتلاك المنتج الأعلى جودة في السوق ، وعليه تضع أسعار مرتفعة لتغطية تكاليف الجودة العالية والبحث والتطوير .

هناك مؤثرات أخرى كوضع أسعار منخفضة لمنع المنافسين من دخول السوق ، أو وضع أسعار مساوية لأسعار المنافسين من أجل استقرار السوق ، هذه الأخيرة التي تنتهجها مؤسسة صابادور مع محاولة ترك بصمة في السوق من خلال الجودة والسعر المناسب .

### 2/ قرار الشراء أو التصنيع:

تواجه إدارة المؤسسة في العديد من الحالات مشكلة التقليل من التكاليف ، حيث هل من الأفضل لها تصنيع أحد الأجزاء التي تدخل في منتجاتها النهائية أو شراء هذا الجزء من أحد الموردين الخارجيين ، ولاتخاذ هذا القرار تتم المقارنة بين تكلفة الشراء وتكلفة التصنيع ، وتختار أيهما أقل تكلفة حيث أن:

$$\text{تكلفة التصنيع} = \text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة الخاصة بعملية التصنيع}$$

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{عدد الوحدات} \times \text{سعر شراء الوحدة}$$

وغالبا ما تكون عملية التصنيع أقل تكلفة من تكلفة الشراء .

### 3/ قرار استبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج:

قد تفكر الشركة في اتخاذ قرار باستبعاد أو إيقاف أحد خطوط الإنتاج لأنه يحقق خسارة ، ويتطلب اتخاذ هذا القرار تحليل دقيق لعناصر التكاليف، لأن بعض التكاليف الثابتة المحملة على الخط الإنتاجي تكون تكاليف

ثابتة عامة ، وهي تكاليف تخص الشركة ككل ، ولا تخص الخط الإنتاجي فقط ، وسوف تتحملها الشركة في جميع الحالات حتى في حالة اتخاذ قرار باستبعاد أو إيقاف خط الإنتاج.

### 4/ قرار إنتاج سلعة جديدة:

ترغب جميع الشركات في زيادة الأرباح ، ويكون ذلك من خلال زيادة كميات الإنتاج أو زيادة أنواع السلع المنتجة لمواجهة الطلبات السوقية ، ويكون اتخاذ هذا النوع من القرارات بعد مراعاة مدى نجاح المنتج الجديد بالاعتماد على الطلبات الخاصة به قبل التصنيع من طرف الزبائن ، وكذا عدم تأثير المنتج على منتجات أخرى للمؤسسة أكثر طلبا ، ويمكن أن تكون بديلة لمنتج ما فضلت المؤسسة الاستغناء عنه لتكاليفه المرتفعة أو لنقص مبيعاته.

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا تطرقنا لمدى تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة مطاحن صابادور بسكرة في الجانب التطبيقي لهذه المذكرة التي تم من خلالها معرفة الطرق التي تعتمدها المؤسسة محل الدراسة ، ومدى أهمية هذه الطرق و النظام المتبنى من قبلها ودور المحاسبة التكاليفية في حساب تكاليف المنتج ، وكذا تأثيره في اتخاذ القرارات السليمة داخل المؤسسة.

كما تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج، ومقارنته بالطريقة التي تنتهجها المؤسسة وإظهار الفوارق بينهما ، والتأكيد على ضرورة التقليل من حجم التكاليف قدر الإمكان لتحقيق مردود أكبر للمؤسسة.

خاتمة



من خلال ما تم التطرق إليه سابقا فإن محاسبة التكاليف تعتبر من الوسائل التي ساهمت في تحقيق أهم أهداف المؤسسات والمتمثل في تخفيض التكاليف ، ولقد عالجت القصور الذي كانت تعاني منه المؤسسات في السابق ، وهذا من خلال مواكبته لتغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

إضافة إلى تخفيض التكاليف فإن محاسبة التكاليف تساهم في تحسين ربحية المؤسسات ، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية التي من خلالها تم إسقاط الجانب النظري على الواقع ، وهذا لمعرفة دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين ربحية المؤسسة ، وتمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة ، إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصل النظري والدراسة الميدانية نذكرها كما يلي:

### النتائج النظرية:

1. محاسبة التكاليف هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة على تبويب وتحديد التكاليف ، حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في اتخاذ القرار ، كما أن تكاليف المنتجات تتأثر بأسعار المواد المستخدمة في إنتاجها.
2. أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما له من دور جوهري في خدمة إدارة الشركة وتزويدها بالمعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها و تحقيق أهدافها.
3. يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية هو مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار في مختلف مستويات المؤسسة.
4. يتم اتخاذ قرار تسعير المنتجات بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف من معلومات حيث تعتبر هذه المعلومات هي العامل الرئيسي في تحديد السعر المناسب لوحدة الإنتاج.

### النتائج التطبيقية:

1. تستخدم المؤسسة محل الدراسة نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج.
2. تطبيق نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من تحسين ربحيتها ، وهذا من خلال التقليل من التكاليف قدر المستطاع ، ولقد بينت الدراسة أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة أوضح

الفرق الموجود في قيمة التكاليف بأحد المنتجات وهو منتج الفريضة الممتازة مقارنة بالطريقة المطبقة بالوحدة محل الدراسة.

3. يتم اتخاذ قرار تسعير المنتجات بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف من معلومات ، حيث

تعتبر هذه المعلومات هي حجر الأساس في تحديد السعر المناسب لوحدة الإنتاج.

4. يساعد نظام التكاليف في اتخاذ القرارات حيث يتم الربط بين التكلفة والقرار ، وبالتالي يتم الكشف

عن نتائج حساب التكاليف مما يؤدي لتحقيق مستوى عالٍ من الاكتمال في المعلومات المتوفرة بين يدي متخذي القرارات.

### اختبار الفرضيات:

تضمنت المقدمة العامة للبحث مجموعة من الفرضيات ، وبناء على النتائج السابقة يمكن اختار

الفرضيات على النحو التالي:

- في ما يخص الفرضية الأولى: وهي أن محاسبة التكاليف هي نظام لحساب التكاليف وتسجيلها وتحليلها، ومن خلال هذه الدراسة قمنا بتأكيد هذه الفرضية وذلك عن طريق تبيان وشرح وظائف محاسبة التكاليف ودورها في المؤسسة.
- في ما يخص الفرضية الثانية: وهي أن المؤسسة تعتمد على قيمة التكاليف في عملية الإنتاج ، فمن خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة التكلفة لها علاقة مؤثرة في عملية الإنتاج من خلال العمل على تقليص قيمة التكلفة للمساهمة في زيادة ربحية المؤسسة.
- في ما يخص الفرضية الثالثة: وهي اعتبار محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف ، وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرار ، فمن خلال هذه الدراسة أكدنا الفرضية وذلك عن طريق توضيح أهمية محاسبة التكاليف ودورها الفعال في اتخاذ القرار كقرارات التسعير أو قرار إضافة منتج أو غير ذلك.

### التوصيات:

1. العمل في الوقت الحاضر على تطوير نظم التكاليف المطبقة حاليًا في الشركة محل الدراسة.
2. ضرورة قيام الشركة بالعمل على تطوير وتنمية القدرات الفنية والمحاسبية للقائمين على نظام محاسبة التكاليف و ذلك من خلال الحصول على البرامج والدورات التدريبية والتعرف على نظم التكاليف الحديثة.
3. بناء نظام معلوماتي يسهل الارتباط بين مختلف مصالح المؤسسة.
4. اقتراح برنامج يمكن من خلاله تبني نظام التكلفة المستهدفة ، بحيث يمكن لهذا البرنامج أن يساعد في نجاح وتطوير المؤسسة والمنتج.

# قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد كلبونة ، رأفت سلامة ، إيهاب نظمي ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر ، مصر ، 2011.
2. زينات محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005.
3. فخر نواف ، الدليمي خليل ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2002.
4. كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
5. عبد الحي المرعي ، محاسبة التكاليف، دار الجامعة الحديثة للنشر ، مصر، 2008.
6. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ط3، 2004.
7. محمد سعيد أوكيل ، تقنيات المحاسبة التحليلية ، ج1 ، دار الآفاق ، الجزائر ، 1998.
8. أحمد نور، المحاسبة الإدارية ، اتخاذ القرارات و بحوث العمليات ، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الإسكندرية ، 1997.
9. السيد عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004.
10. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، تقنيات ومراقبة التسيير الجزء الثاني ، طبعة ثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2000.
11. صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان ، 2009.
12. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
13. سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابية، دار الشرق للنشر والتوزيع، 2002.
14. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002.
15. محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، مصر ، 2008.
16. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، مصر، 2005.
17. ناصر دادي عدون، تسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية الجزائر، 1994.
18. نواف كعنان، اتخاذ القرارات، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الإصدار السادس، الأردن، 2003.

19. طارق عبد الحميد البدرى، أساسيات في علم إدارة القيادة، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
20. عمر غنايم، علي الشرقاوي، تنظيم إدارة الأعمال: الأسس والأصول العلمية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2010.
21. أحمد محمد غنيم، إدارة الأعمال، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2000.
22. منعم زمير الموسوي، بحوث العمليات، مدخل عملي لاتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
23. هاني خلف الطروانة، نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
24. فريد كرتل، إلهام بوغليطة، الاتصال و اتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، كنوز المعرفة، الأردن، عمان، 2011.
25. مصطفى يوسف الكافي، المفاهيم الإدارية الحديثة "مبادئ الإدارة"، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
26. علي فلاح الزعبي، عبد الوهاب بن بريكة، مبادئ الإدارة الأصول والأساليب العلمية، دار المناهج، عمان، الأردن، 2013.
27. حسين رحيم، إستراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين، الطبعة الأولى، قسنطينة، الجزائر، 2008.
28. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه، الجزائر، 2005.
29. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار النشر والثقافة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 252.
30. سيد صابر ثعلب، نظم ودعم اتخاذ القرار الإداري، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
31. إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات نماذج و أساليب كمية محسوبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
32. السيد هوارى، الأصول والأسس العلمية للقرن 21، الطبعة الأولى، دار الجليس للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2002.
33. منى عطية خليل، الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية: من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
34. معن محمود عياصرة، مروان محمد بني أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
35. رانيا عبد المعز جمال، الإدارة والعلاقات الإنسانية في الألفية الثالثة، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2011.
36. فخري عبد الهادي، علم النفس المعرفة، دار أسامة، عمان، الأردن، 2010.

37. بطرس سليم جادة، أساليب اتخاذ القرارات، دار الرياء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
38. علي عياصرة، هشام عدنان موسى حجازين، القرارات الإدارية في الإدارة التربوية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
39. مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرار - مدخل كمي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004.
40. محمد الصيرفي، مفاهيم إدارية حديثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
41. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2008.
42. بوقرة رايح، بحوث العمليات مدخل لاتخاذ القرارات، الجزء الثاني، مطبعة الثقة، الجزائر، 2012.
43. رايح سرير عبد الله، القرار الإداري، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
44. مد عبيدات، علي علاونة، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
45. حمدي أبو نور السيد عريس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرارات الإدارية، دار الفكر الجامعي للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2012.
46. كاسر نصر منصور الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
47. أحمد نور فتحي السوافيري ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر ، 2007.
48. ثناء علي القباني ، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، جامعة المنوفية ، مصر ، 2003.
49. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر ، 2005.
50. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
51. عصام عبد النور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن ، الطبعة الثانية، 2011.
52. السيد عليوه ، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، القاهرة ، مصر ، الطبعة الأولى، 2002.
53. محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، مصر، 2008.
54. أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001.
55. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2004.

56. ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009.
57. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص353.
58. ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
59. إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة 2006.

### المذكرات:

1. مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التموين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012.
2. حماني الدراجي، قرشي عبد الرزاق، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية، المركز الجامعي يحيى فارس، المدية 2006/2007.
3. موسليم حسين، أنواع نماذج البرمجة الخطية بالأهداف المبهمة مع دراسة حالة لعملية الائتمان في بنك BDL بمغنية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة العمليات والإنتاج، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2013.
4. محمد علي قاسم، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، رسالة شهادة ماجستير، جامعة يحيى فارس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدية، 2011/2012.
5. الرشيد بوكساني، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
6. مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2011، ص15.
7. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية - نظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
8. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.



المجلات و الجرائد:

1. أحمد صالح الهزايمة، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسة الحكومية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، جامعة جرش الأهلية، الأردن، 2009.
2. براهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.

الملتقيات و المحاضرات:

3. إبراهيم إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، ورقة بحثية، 2011.

❖ المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

1. LASARY, Comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, 2001.
2. TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. C: Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, Grenoble , France , 2000.
3. G. MELYON, Comptabilité analytique, édition Bréal , Paris , France , 2001.
4. A. Amrani et N. Arfaoui – **méthode d'analyse des coûts**- Imprimerie Es-Salam, 2004.
5. J.Margerin, **base de la comptabilité analytique**, Edition Sedifor, Grenoble, France , 1991
6. O.Boukerezzer, **Principe de la comptabilité analytique, Gestion Multiple**, Paris, France , 2002.
7. René Demeestère, **Comptabilité de gestion et mesure des performances**, Dunod , Paris , France , 2002.
8. Fernandez, **Les nouveaux Tableaux des managers: le projet décisionnel dans sa totalité** , 3eme Edition, edition d'organisation, paris, France.
9. Macmillan, H. Tompoe, M, **Strategic Managment: Process content and Implementation**, New York, Oxford, university press, 2000.
10. Jean François Dhenin ,Brigitte fournie , **50 thèmes d'imitation a l'économie entreprise**, Édition Bréal,paris, France ,1998.
11. T .Cuyaubere et J . Muller, **comptabilité de gestion et élément d'analyse financière** ,Edition : Groupe Revue fiduciaire, Paris , France , 2000 .





W. DE BISKRA

| COMPTE   | LIBELLE   | REOUVERTURE(SOLDES) |                  | MVM DU 01/01/17 AU 31/12/17 |                  | SOLDE AU 31/12/17 |                |
|----------|---|---------------------|------------------|-----------------------------|------------------|-------------------|----------------|
|          |   | DEBIT               | CREDIT           | DEBIT                       | CREDIT           | DEBIT             | CREDIT         |
|          | REPORT  | 97 561 902,25       | 79 439 283,39    | 100 176 113,56              | 58 833 973,43    | 133 144 924,99    | 73 680 166,00  |
| 215700   | AGENCEMENT ET AMENAGEMENT DES MAT. OUTILLAGE INDUSTRIEL     | 1 797 575,55        | 0,00             | 0,00                        | 0,001 797 575,55 |                   |                |
| 215..... | Installations techniques, matériel et outillage industriels | 85 429 944,77       | 0,00             | 50 311 552,13               | 8 969 412,00     | 126 772 084,90    |                |
| 218201   | MAT. DE TRANSPORT LOURD                                     | 24 245 060,53       | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 24 245 060,53     |                |
| 218202   | MAT. DE TRANSPORT REMORQUES                                 | 11 439 623,92       | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 11 439 623,92     |                |
| 218203   | MAT. DE TRANSPORT LEGER                                     | 4 972 123,01        | 0,00             | 0,00                        | 0,001 000 000,00 |                   |                |
| 218204   | INSTALLATION CAMERA DE SURVEILLANCE                         | 1 000 000,00        | 0,00             | 0,00                        | 0,005 790 000,00 |                   |                |
| 218205   | CAMION RENAULT MIDLUM D16 BLANC                             | 5 790 000,00        | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 932 000,00        |                |
| 218206   | COMPTEUSE ET DETECTEUR DE F/BILLET                          | 932 000,00          | 0,00             | 0,002 268 907,56            | 0,002 268 907,56 |                   |                |
| 218207   | CHARIOT ELEVATEUR VMAX MODEL CP CD30                        | 0,00                | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 97 500,00         |                |
| 218300   | MATERIEL INFORMATIQUE                                       | 97 500,00           | 0,00             | 0,002 268 907,56            | 936 000,00       | 49 809 215,02     |                |
| 218..... | Autres immobilisations corporelles                          | 48 476 307,46       | 0,00             | 0,00                        | 49 068 100,99    |                   | 0,00           |
| 232154   | Matériels de Minoterie et Accessoires                       | 49 068 100,99       | 0,00             | 0,00                        | 49 068 100,99    |                   | 0,00           |
| 232..... | Immobilisations corporelles en cours                        | 49 068 100,99       | 0,00             | 0,00                        | 49 068 100,99    |                   | 0,00           |
| 238000   | Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations  | 0,00                | 0,003 200 000,00 | 2 700 000,00                | 500 000,00       |                   |                |
| 238..... | Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations  | 0,00                | 0,003 200 000,00 | 2 700 000,00                | 500 000,00       |                   |                |
| 274000   | Prêts et créances sur contrat de location - financement     | 52 000 000,00       | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 52 000 000,00     |                |
| 274..... | Prêts et créances sur contrat de location - financement     | 52 000 000,00       | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 52 000 000,00     |                |
| 275000   | Dépôts et cautionnement versés                              | 30 000,00           | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 30 000,00         |                |
| 275..... | Dépôts et cautionnement versés                              | 30 000,00           | 0,00             | 0,00                        | 0,00             | 30 000,00         |                |
| 280400   | Amortissement des logiciels informatiques et assimilés      | 0,00                | 190 276,20       | 0,00                        | 0,00             |                   | 190 276,20     |
| 280..... | Amortissement des immobilisations incorporelles             | 0,00                | 190 276,20       | 0,00                        | 0,00             |                   | 190 276,20     |
| 281500   | Amortissement installations techniques                      | 0,00                | 54 006 313,49    | 6 502 823,70                | 4 997 071,33     |                   | 52 500 561,12  |
| 281506   | AMORT. BANDE TRANSPORTEUSE                                  | 0,00                | 125 124,99       | 0,00                        | 115 500,00       |                   | 240 624,99     |
| 2815507  | AMMORTISSEMENT COMPTEUSE DE BILLET                          | 0,00                | 139 800,00       | 0,00                        | 186 400,00       |                   | 326 200,00     |
|          | TOTAL A REPORTER  | 248 933 886,25      | 133 900 798,07   | 112 147 844,82              | 116 837 045,75   | 237 281 715,56    | 126 937 828,31 |



W. DE BISKRA

| COMPTE   | LIBELLE  | REOUVERTURE(SOLDES) |                | MMM DU 01/01/17 AU 31/12/17 |                | SOLDE AU 31/12/17 |                |
|----------|--|---------------------|----------------|-----------------------------|----------------|-------------------|----------------|
|          |  | DEBIT               | CREDIT         | DEBIT                       | CREDIT         | DEBIT             | CREDIT         |
|          | REPORT   | 248 933 886,25      | 133 900 798,07 | 112 147 844,82              | 116 837 045,75 | 237 281 715,56    | 126 937 828,31 |
| 281800   | Amortissement autres immobilisations corporelles -MAT. TRANSPORT | 0,00                | 36 630 078,96  | 936 000,00                  | 859 004,12     |                   | 41 553 083,08  |
| 281807   | Amortiss.. materiel d'informatique                               | 0,00                | 207 900,00     | 0,00                        | 207 900,00     |                   | 415 800,00     |
| 2818201  | AMORTISSEMENT MAT. TRANSPORT - TRACTEUR ROUTIER                  | 0,00                | 158 000,00     | 0,00                        | 158 000,00     |                   | 2 316 000,00   |
| 2818203  | AMORTISSEMENT MAT. TRANSPORT - LEGER                             | 936 000,00          | 0,00           | 0,00                        | 0,00           | 936 000,00        |                |
| 2818204  | AMORTISSEMENT INST. POUR MAT. TRANSPORT SEO CYLINDRIQUE          | 0,00                | 211 600,00     | 0,00                        | 11 600,00      |                   | 223 200,00     |
| 281..... | Amortissement des immobilisations corporelles                    | 0,00                | 91 542 817,44  | 438 823,70                  | 12 535 475,45  |                   | 96 639 469,19  |
| 310000   | MATIERES PREMIERE ET FOURNITURES - BLE TENDRE                    | 3 307 590,00        | 0,00           | 251 383 265,00              | 254 690 855,00 |                   | 0,00           |
| 310..... | Matières premières et fournitures                                | 3 307 590,00        | 0,00           | 251 383 265,00              | 254 690 855,00 |                   | 0,00           |
| 321000   | Matières consommables  | 4 668 157,71        | 0,00           | 942 982,00                  | 697 597,81     | 913 541,90        |                |
| 321..... | Matières consommables  | 4 668 157,71        | 0,00           | 942 982,00                  | 697 597,81     | 913 541,90        |                |
| 322000   | Fournitures consommables   | 320,00              | 0,00           | 0,00                        | 320,00         |                   | 0,00           |
| 322..... | Fournitures consommables   | 320,00              | 0,00           | 0,00                        | 320,00         |                   | 0,00           |
| 326000   | Emballages   | 4 880 212,39        | 0,00           | 10 269 340,00               | 114 366,13     | 635 186,26        |                |
| 326..... | Emballages   | 4 880 212,39        | 0,00           | 10 269 340,00               | 114 366,13     | 635 186,26        |                |
| 355000   | Produits finis   | 916 328,67          | 0,00           | 258 123 511,41              | 258 212 325,93 | 827 514,15        |                |
| 355..... | Produits finis   | 916 328,67          | 0,00           | 258 123 511,41              | 258 212 325,93 | 827 514,15        |                |
| 358000   | Produits résiduels ou matières de récupération - SONS            | 0,00                | 0,00           | 151 176,00                  | 0,00           | 151 176,00        |                |
| 358..... | Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts) | 0,00                | 0,00           | 151 176,00                  | 0,00           | 151 176,00        |                |
| 381000   | ACHATS MATIERES PREMIERE - BLE TENDRE                            | 0,00                | 0,00           | 251 383 265,00              | 251 383 265,00 |                   | 0,00           |
| 381..... | Matières premières et fournitures stock,s                        | 0,00                | 0,00           | 251 383 265,00              | 251 383 265,00 |                   | 0,00           |
| 382000   | ACHATS AUTRES APPROVISIONNEMENT                                  | 0,00                | 0,00           | 942 982,00                  | 942 982,00     |                   | 0,00           |
| 382600   | ACHAT EMBALLAGES   | 0,00                | 0,00           | 10 269 340,00               | 10 269 340,00  |                   | 0,00           |
| 382..... | Autres approvisionnements stock,s                                | 0,00                | 0,00           | 11 212 322,00               | 11 212 322,00  |                   | 0,00           |
| 401000   | Fournisseurs de stocks et services                               | 2 509 153,36        | 0,00           | 266 811 528,50              | 269 515 656,08 |                   | 194 974,22     |
|          | TOTAL A REPORTER   | 266 151 648,38      | 172 108 377,03 | 163 361 234,73              | 180 900 257,82 | 248 145 133,87    | 171 640 885,61 |



W. DE BISKRA

| COMPTE   | LIBELLE   | REOUVERTURE(SOLDES) |                | MMM DU 01/01/17 AU 31/12/17 |                  | SOLDE AU 31/12/17 |                  |
|----------|---|---------------------|----------------|-----------------------------|------------------|-------------------|------------------|
|          |   | DEBIT               | CREDIT         | DEBIT                       | CREDIT           | DEBIT             | CREDIT           |
|          | REPORT  | 266 151 648,38      | 172 108 377,03 | 1 163 361 234,73            | 1 180 900 257,82 | 248 145 133,87    | 1 171 640 885,61 |
| 401..... | Fournisseurs de stocks et services  | 2 509 153,36        | 0,00           | 266 811 528,50              | 269 515 656,08   |                   | 194 974,22       |
| 404000   | Fournisseurs d'immobilisations  | 0,00                | 9 065 815,70   | 2 700 000,00                | 2 700 000,00     |                   | 9 065 815,70     |
| 404..... | Fournisseurs d'immobilisations  | 0,00                | 9 065 815,70   | 2 700 000,00                | 2 700 000,00     |                   | 9 065 815,70     |
| 408000   | Fournisseurs factures non parvenues   | 0,00                | 8 486 062,00   | 8 486 062,00                | 9 064 282,25     |                   | 9 064 282,25     |
| 408..... | Fournisseurs factures non parvenues   | 0,00                | 8 486 062,00   | 8 486 062,00                | 9 064 282,25     |                   | 9 064 282,25     |
| 409000   | Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances | 5 048 701,61        | 0,00           | 67 654,00                   | 0,00             | 116 355,61        |                  |
| 409..... | Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances | 5 048 701,61        | 0,00           | 67 654,00                   | 0,00             | 116 355,61        |                  |
| 411000   | Clients   | 22 791 315,50       | 0,00           | 308 552 263,20              | 295 598 321,20   | 35 745 257,50     |                  |
| 411..... | Clients   | 22 791 315,50       | 0,00           | 308 552 263,20              | 295 598 321,20   | 35 745 257,50     |                  |
| 419000   | Clients créditeurs - avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir      | 0,00                | 33 977 063,00  | 295 598 321,20              | 280 218 119,80   |                   | 18 596 861,60    |
| 419..... | Clients créditeurs - avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir      | 0,00                | 33 977 063,00  | 295 598 321,20              | 280 218 119,80   |                   | 18 596 861,60    |
| 421000   | Personnel, rémunérations dues   | 112 000,00          | 0,00           | 11 241 620,72               | 11 436 950,20    |                   | 1 435 340,21     |
| 421001   | HOUHOU ABDELHAK ANEM  | 112 000,00          | 0,00           | 11 241 620,72               | 11 436 950,20    |                   | 1 435 340,21     |
| 421..... | Personnel, rémunérations dues   | 112 000,00          | 0,00           | 11 241 620,72               | 11 436 950,20    |                   | 1 435 340,21     |
| 425000   | Personnel, avances et acomptes accordés   | 500 000,00          | 0,00           | 0,00                        | 0,00             | 500 000,00        |                  |
| 425..... | Personnel, avances et acomptes accordés   | 500 000,00          | 0,00           | 0,00                        | 0,00             | 500 000,00        |                  |
| 431000   | Sécurité sociale  | 0,00                | 378 692,63     | 182 670,41                  | 157 486,44       |                   | 353 508,66       |
| 431..... | Sécurité sociale  | 0,00                | 378 692,63     | 182 670,41                  | 157 486,44       |                   | 353 508,66       |
| 433..... | Sécurité sociale  | 0,00                | 378 692,63     | 182 670,41                  | 157 486,44       |                   | 353 508,66       |
| 442000   | Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers                                    | 0,00                | 68 766,61      | 903 004,08                  | 912 908,47       |                   | 78 671,00        |
| 442..... | Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers                                    | 0,00                | 68 766,61      | 903 004,08                  | 912 908,47       |                   | 78 671,00        |
| 444000   | Etat, impôts sur les résultats - IBS  | 0,00                | 742 029,11     | 1 070 446,00                | 669 804,28       |                   | 341 387,39       |
| 444..... | Etat, impôts sur les résultats  | 0,00                | 742 029,11     | 1 070 446,00                | 669 804,28       |                   | 341 387,39       |
| 445600   | T.V.A. DEDUCTIBLE   | 237 478,16          | 0,00           | 3 205 300,66                | 136 927,63       | 305 851,19        |                  |
| 445601   | PRECOMPTE (CREDIT DE TVA REPORTER)  | 3 271 750,00        | 0,00           | 21 059 762,00               | 21 622 416,00    | 2 709 096,00      |                  |
|          | TOTAL A REPORTER  | 298 112 893,65      | 226 066 816,81 | 1 820 428 339,00            | 1 810 417 474,09 | 292 633 694,17    | 2 210 576 752,42 |



W. DE BISKRA

| COMPTE  | LIBELLE                                      | REOUVERTURE(SOLDES) |                | MMM DU 01/01/17 AU 31/12/17 |                  | SOLDE AU 31/12/17 |                |
|---------|--|---------------------|----------------|-----------------------------|------------------|-------------------|----------------|
|         |  | DEBIT               | CREDIT         | DEBIT                       | CREDIT           | DEBIT             | CREDIT         |
|         | REPORT                                       | 298 112 893,65      | 226 066 816,81 | 1 820 428 339,00            | 1 810 417 474,09 | 292 633 694,17    | 210 576 752,42 |
| 445701  | TVA COLLECTEE SUR LES VENTES                 | 0,00                | 0,00           | 0,00                        | 699 583,60       | 699 583,60        | 0,00           |
| 445702  | TVA DUE                                      | 0,00                | 0,00           | 699 581,00                  | 699 581,00       |                   |                |
| 445702  | TVA DUE                                      | 3 509 228,16        | 0,00           | 31 664 227,26               | 32 158 508,23    | 014 947,19        |                |
| 445702  | Etat, taxes sur le chiffre d'affaires        | 0,00                | 0,00           | 395 901,00                  | 411 065,00       |                   | 52 589,00      |
| 445702  | Autres taxes sur le chiffre d'affaires       | 0,00                | 0,00           | 395 901,00                  | 411 065,00       |                   | 52 589,00      |
| 4470000 | Autres impôts, taxes et versements assimilés | 0,00                | 0,00           | 37 425,00                   | 395 901,00       | 411 065,00        |                |
| 4470000 | Autres impôts, taxes et versements assimilés | 0,00                | 0,00           | 114 035 474,10              | 1 296 000,00     | 0,00              | 112 739 474,10 |
| 455000  | Associés-comptes courants                    | 0,00                | 0,00           | 114 035 474,10              | 1 296 000,00     | 0,00              | 112 739 474,10 |
| 455000  | Associés-comptes courants                    | 0,00                | 0,00           | 1 000 000,00                | 0,00             | 0,00              | 0,00           |
| 462000  | Créances sur cessions d'immobilisations      | 0,00                | 0,00           | 1 000 000,00                | 0,00             | 0,00              | 0,00           |
| 462000  | Créances sur cessions d'immobilisations      | 0,00                | 0,00           | 29 118,90                   | 29 118,90        |                   | 0,00           |
| 470000  | Comptes transitoires ou d'attente            | 0,00                | 0,00           | 29 118,90                   | 29 118,90        |                   | 0,00           |
| 470000  | Comptes transitoires ou d'attente            | 0,00                | 0,00           | 41 483,35                   | 0,00             | 41 483,35         |                |
| 486000  | Charges constatées d'avance                  | 0,00                | 0,00           | 41 483,35                   | 0,00             | 41 483,35         |                |
| 486000  | Charges constatées d'avance                  | 0,00                | 0,00           | 288 444 418,96              | 32 123 266,76    |                   |                |
| 512000  | Banques comptes courants                     | 40 320 447,02       | 0,00           | 280 247 238,70              | 288 444 418,96   | 32 123 266,76     |                |
| 512000  | Banques comptes courants                     | 40 320 447,02       | 0,00           | 280 247 238,70              | 288 444 418,96   | 32 123 266,76     |                |
| 512000  | Banques comptes courants                     | 1 706 375,24        | 0,00           | 10 500 000,00               | 11 780 522,57    | 425 852,67        |                |
| 530000  | Caisse                                       | 1 706 375,24        | 0,00           | 10 500 000,00               | 11 780 522,57    | 425 852,67        |                |
| 530000  | Caisse                                       | 1 706 375,24        | 0,00           | 10 500 000,00               | 11 780 522,57    | 425 852,67        |                |
| 581000  | Virements de fonds                           | 0,00                | 0,00           | 10 500 000,00               | 10 500 000,00    |                   | 0,00           |
| 581000  | Virements de fonds                           | 0,00                | 0,00           | 10 500 000,00               | 10 500 000,00    |                   | 0,00           |
| 601000  | Matières premières                           | 0,00                | 0,00           | 253 433 932,25              | 0,00             | 253 433 932,25    |                |
| 601000  | Matières premières                           | 0,00                | 0,00           | 256 922,75                  | 0,00             | 256 922,75        |                |
| 601358  | DECHETS ET REBUS 0.5% PERTE                  | 0,00                | 0,00           | 254 690 855,00              | 0,00             | 254 690 855,00    |                |
| 601358  | DECHETS ET REBUS 0.5% PERTE                  | 0,00                | 0,00           | 11 760 950,74               | 243 451,14       | 10 517 499,60     |                |
| 602000  | Autres approvisionnements                    | 0,00                | 0,00           | 11 760 950,74               | 243 451,14       | 10 517 499,60     |                |
| 602000  | Autres approvisionnements                    | 0,00                | 0,00           | 11 760 950,74               | 243 451,14       | 10 517 499,60     |                |
| 602000  | Autres approvisionnements                    | 0,00                | 0,00           | 11 760 950,74               | 243 451,14       | 10 517 499,60     |                |
|         | TOTAL A REPORTER                             | 340 139 715,91      | 340 139 715,91 | 2 388 289 051,29            | 130 225 215,26   | 591 432 651,55    | 323 368 815,52 |



W. DE BISKRA

| COMPTE   | LIBELLE                                       | REOUVERTURE(SOLDES) |                | MMM DU 01/01/17 AU 31/12/17 |                  | SOLDE AU 31/12/17 |                |
|----------|---|---------------------|----------------|-----------------------------|------------------|-------------------|----------------|
|          |   | DEBIT               | CREDIT         | DEBIT                       | CREDIT           | DEBIT             | CREDIT         |
|          | REPORT  | 340 139 715,91      | 340 139 715,91 | 2 398 289 051,29            | 2 130 225 215,26 | 591 432 651,55    | 323 368 815,52 |
| 607000   | Achats non stockés de matières et fournitures | 0,00                | 0,00           | 2 560 649,42                | 0,00             | 2 560 649,42      |                |
| 607***** | Achats non stockés de matières et fournitures | 0,00                | 0,00           | 48 250,00                   | 0,00             | 48 250,00         |                |
| 615000   | Entretien, réparations et maintenance         | 0,00                | 0,00           | 48 250,00                   | 0,00             | 48 250,00         |                |
| 615***** | Entretien, réparations et maintenance         | 0,00                | 0,00           | 796 730,30                  | 0,00             | 796 730,30        |                |
| 616000   | Primes d'assurances                           | 0,00                | 0,00           | 796 730,30                  | 0,00             | 796 730,30        |                |
| 616***** | Primes d'assurances                           | 0,00                | 0,00           | 221 242,00                  | 0,00             | 221 242,00        |                |
| 620000   | Autres services extérieurs                    | 0,00                | 0,00           | 221 242,00                  | 0,00             | 221 242,00        |                |
| 620***** | Autres services extérieurs                    | 0,00                | 0,00           | 526 361,00                  | 0,00             | 526 361,00        |                |
| 622000   | Rémunérations d'intermédiaires et honoraires  | 0,00                | 0,00           | 526 361,00                  | 0,00             | 526 361,00        |                |
| 622***** | Rémunérations d'intermédiaires et honoraires  | 0,00                | 0,00           | 30 110,00                   | 0,00             | 30 110,00         |                |
| 623000   | Publicité, publication, relations publiques   | 0,00                | 0,00           | 30 110,00                   | 0,00             | 30 110,00         |                |
| 623***** | Publicité, publication, relations publiques   | 0,00                | 0,00           | 39 922,96                   | 0,00             | 39 922,96         |                |
| 625000   | Déplacements, missions et réceptions          | 0,00                | 0,00           | 39 922,96                   | 0,00             | 39 922,96         |                |
| 625***** | Déplacements, missions et réceptions          | 0,00                | 0,00           | 494 773,96                  | 0,00             | 494 773,96        |                |
| 626000   | Frais postaux et de télécommunications        | 0,00                | 0,00           | 494 773,96                  | 0,00             | 494 773,96        |                |
| 626***** | Frais postaux et de télécommunications        | 0,00                | 0,00           | 19 739,00                   | 0,00             | 19 739,00         |                |
| 627000   | Services bancaires et assimilés               | 0,00                | 0,00           | 19 739,00                   | 0,00             | 19 739,00         |                |
| 627***** | Services bancaires et assimilés               | 0,00                | 0,00           | 345 000,00                  | 0,00             | 345 000,00        |                |
| 628000   | Cotisations et divers                         | 0,00                | 0,00           | 345 000,00                  | 0,00             | 345 000,00        |                |
| 628***** | Cotisations et divers                         | 0,00                | 0,00           | 13 439 238,45               | 0,00             | 13 439 238,45     |                |
| 631000   | Charges de personnel                          | 0,00                | 0,00           | 13 439 238,45               | 0,00             | 13 439 238,45     |                |
| 631***** | Rémunération du personnel                     | 0,00                | 0,00           | 3 068 104,96                | 0,00             | 3 068 104,96      |                |
| 635000   | Cotisations aux organismes sociaux            | 0,00                | 0,00           | 3 068 104,96                | 0,00             | 3 068 104,96      |                |
| 635***** | Cotisations aux organismes sociaux            | 0,00                | 0,00           | 3 068 104,96                | 0,00             | 3 068 104,96      |                |
|          | TOTAL A REPORTER                              | 340 139 715,91      | 340 139 715,91 | 2 419 879 173,34            | 2 130 225 215,26 | 613 022 773,60    | 323 368 815,52 |



| COMPTE   | LIBELLE  | REOUVERTURE(SOLDES) |                | MM DU 01/01/17 AU 31/12/17 |                  | SOLDE AU 31/12/17    |                |
|----------|--|---------------------|----------------|----------------------------|------------------|----------------------|----------------|
|          |  | DEBIT               | CREDIT         | DEBIT                      | CREDIT           | DEBIT                | CREDIT         |
|          |  | REPORT              | 340 139 715,91 | 340 139 715,91             | 419 879 173,34   | 2 152 613 022 773,60 | 323 368 815,52 |
| 642000   | Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires                      | 0,00                | 0,00           | 411 065,00                 | 0,00             | 411 065,00           |                |
| 642..... | Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires                      | 0,00                | 0,00           | 411 065,00                 | 0,00             | 411 065,00           |                |
| 645000   | Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)                       | 0,00                | 0,00           | 102 246,97                 | 0,00             | 102 246,97           |                |
| 645..... | Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)                       | 0,00                | 0,00           | 102 246,97                 | 0,00             | 102 246,97           |                |
| 652000   | Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers                  | 0,00                | 0,00           | 2 466 588,30               | 0,00             | 2 466 588,30         |                |
| 652..... | Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers                  | 0,00                | 0,00           | 2 466 588,30               | 0,00             | 2 466 588,30         |                |
| 658000   | Autres charges de gestion courante   | 0,00                | 0,00           | 183 144,50                 | 0,00             | 183 144,50           |                |
| 658..... | Autres charges de gestion courante   | 0,00                | 0,00           | 183 144,50                 | 0,00             | 183 144,50           |                |
| 681000   | Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants | 0,00                | 0,00           | 12 535 475,45              | 0,00             | 12 535 475,45        |                |
| 681..... | Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants | 0,00                | 0,00           | 12 535 475,45              | 0,00             | 12 535 475,45        |                |
| 695000   | Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires      | 0,00                | 0,00           | 669 804,28                 | 0,00             | 669 804,28           |                |
| 695..... | Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires      | 0,00                | 0,00           | 669 804,28                 | 0,00             | 669 804,28           |                |
| 701000   | Ventes de produits finis   | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 304 852 680,00   | 304 852 680,00       |                |
| 701..... | Ventes de produits finis   | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 304 852 680,00   | 304 852 680,00       |                |
| 724000   | Variation de stocks de produits  | 0,00                | 0,00           | 2 582 212 325,93           | 2 582 274 687,41 |                      | 62 361,48      |
| 724..... | Variation de stocks de produits  | 0,00                | 0,00           | 2 582 212 325,93           | 2 582 274 687,41 |                      | 62 361,48      |
| 752000   | Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers                  | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 1 000 000,00     | 1 000 000,00         |                |
| 752..... | Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers                  | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 1 000 000,00     | 1 000 000,00         |                |
| 758000   | Autres produits de gestion courante  | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 3,68             | 3,68                 |                |
| 758..... | Autres produits de gestion courante  | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 3,68             | 3,68                 |                |
| 768000   | Autres produits financiers   | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 107 237,42       | 107 237,42           |                |
| 768..... | Autres produits financiers   | 0,00                | 0,00           | 0,00                       | 107 237,42       | 107 237,42           |                |
|          | TOTAL GENERAL  | 340 139 715,91      | 340 139 715,91 | 2 694 459 823,77           | 2 694 459 823,77 | 391 098,10           | 629 391 098,10 |

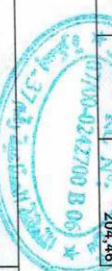


COUT DE REVIENT 2017

|   |                   |                |                       |
|---|-------------------|----------------|-----------------------|
| Farine Qlx(Ble pour Produits Finis)             | 145 946,39        | 1285           | 187 541 111,15        |
| Déchet Qlx                                      | 978,15            | 1285           | 1 256 922,75          |
| Son ( 51,278,46 Qlx (1285-800)DA = 485 DA Perle | 51 278,46         | 485            | 24 870 053,10         |
| <b>Farine Produits Finis 145,946,39 Qlx</b>     | <b>145 946,39</b> | <b>1464,02</b> | <b>213 668 087,00</b> |

| Code   | Libellé  | Montant      | Farine/PF  | Cout/Charges |
|--------|--|--------------|------------|--------------|
| 602101 | CONS PIECES DE RECHANGES                                     | 743 643,98   | 145 946,39 | 5,10         |
| 602103 | CONS. LUBRIFIANTS  | 542 442,69   |            | 3,72         |
| 602104 | CONSOMM F/DE BUREAUX   | 320,00       |            | 0,00         |
| 602105 | CONSOMM P/OUTILLAGE ET QUINCAILLERIE                         | 168 060,00   |            | 1,15         |
| 607100 | ELECTRICITE  | 2 555 449,42 |            | 17,51        |
| 607200 | EAU  | 5 200,00     |            | 0,04         |
| 615000 | Entretien, réparations et maintenance                        | 48 250,00    |            | 0,33         |
| 620100 | ANAL YSE   | 186 190,00   |            | 1,28         |
| 620200 | PERMIS DE CIRCULATION  | 6 000,00     |            | 0,04         |
| 620300 | AUTRES   | 29 052,00    |            | 0,20         |
| 622000 | Rémunérations d'intermédiaires et honoraires                 | 526 361,00   |            | 3,61         |
| 623000 | Publicité, publication, relations publiques                  | 30 110,00    |            | 0,21         |
| 625000 | Déplacements, missions et réceptions                         | 39 922,96    |            | 0,27         |
| 626000 | Frais postaux et de télécommunications                       | 494 773,96   |            | 3,39         |
| 627000 | Services bancaires et assimilés                              | 19 739,00    |            | 0,14         |
| 628000 | Coûtisations et divers                                       | 345 000,00   |            | 2,36         |
| 642000 | Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires      | 411 065,00   |            | 2,82         |
| 645000 | Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)       | 102 246,97   |            | 0,70         |
| 652000 | Moins valeurs sur sortie d'actifs immobilisés non financiers | 2 466 588,30 |            | 16,90        |
| 658000 | Autres charges de gestion courante                           | 183 144,50   |            | 1,25         |
|        | <b>Charges Variables</b>                                     |              |            | <b>61,01</b> |

|        |  |               |  |               |
|--------|--|---------------|--|---------------|
| 631000 | Charges de personnel   | 13 439 238,45 |  | 92,08         |
| 635000 | Coûtisations aux organismes sociaux  | 3 068 104,96  |  | 21,02         |
| 616000 | Primes d'assurances  | 796 730,30    |  | 5,46          |
| 681000 | Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants | 12 535 475,45 |  | 85,89         |
|        | <b>Charges Fixe</b>  |               |  | <b>204,46</b> |



| Farine Sac de 50 kgs              |      | Comptes |         | Montant        |                | Ventures Sticks Initial |  | 523,87 |  | 1749,15 |  |
|-----------------------------------|------|---------|---------|----------------|----------------|-------------------------|--|--------|--|---------|--|
|                                   |      | Débit   | Crédit  | Débit          | Crédit         |                         |  |        |  |         |  |
| Blé N°1 PF                        | 1,00 | 1464,02 | 1464,02 | 916 327,21     | 916 327,21     |                         |  |        |  |         |  |
| Sac                               | 2,00 | 18,32   | 36,64   |                |                |                         |  |        |  |         |  |
| Fil (0,5 grs/Sac) kgs=249,48 DAKg | 1,00 | 0,25    | 0,25    | 241 459 746,99 | 241 459 746,99 |                         |  |        |  |         |  |
| Etiquettes                        | 2,00 | 0,40    | 0,80    |                |                |                         |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         | 240 632 234,30 | 241 459 746,99 |                         |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         | 61,01          | 724001         | 240 632 234,30          |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         | 204,46         | 355001         | 240 632 234,30          |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         |                |                | 523,87                  |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         |                |                | 136 168,13              |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         |                |                | 136 692,00              |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         |                |                | 32,83                   |  |        |  |         |  |
|                                   |      |         |         |                |                | 1,86%                   |  |        |  |         |  |

9310 QIX

|                                    | Comptes     |                | Montant        |            |
|------------------------------------|-------------|----------------|----------------|------------|
|                                    | Débit       | Crédit         | Débit          | Crédit     |
| <b>Farine Sac de 25 kgs</b>        |             |                |                |            |
| Ble Net PF                         | 1,00        | 1464,02        | 1464,02        |            |
| Sac                                | 4,00        | 14,60          | 58,40          |            |
| Fil (0,4 grs/Sac) kgs=249,48 DA/Kg | 1,60        | 0,25           | 0,40           |            |
| Etiquettes                         | 4,00        | 0,40           | 1,60           |            |
| <b>Totaux</b>                      | <b>1,00</b> | <b>1524,42</b> | <b>1524,42</b> |            |
| CV                                 |             |                | 61,01          |            |
| CF                                 |             |                | 204,46         |            |
| <b>Total</b>                       |             |                | <b>1789,88</b> |            |
| Prix de Ventas                     |             |                | 1800,00        |            |
| Marge                              |             | 0,57%          | 210,12         |            |
| <b>Sous</b>                        |             |                |                |            |
|                                    | 358000      |                | 151 176,00     |            |
|                                    | 724003      |                |                | 151 176,00 |

