



الموضوع

دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات دراسة حالة: مطاحن الزيبان - القنطرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. زعرور نعيمة

إعداد الطالبان:

مواقي بناني نجلاء

طرشي كريمة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	شحتاني عبد العالي	مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	زعرور نعيمة	محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	نوبلي نجلاء	محاضر ب	ممتحنا	جامعة بسكرة

الاهـداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل
و اخفض لهما جناح من الذل و الرحمة
" أبي " و " أمي "

إلى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي

إلى صديقاتي العزيزات

إلى زوجي الغالي

إلى قرّة عيني ابني

و إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي

اهدي عملي هذا

كريمة

الإهداء

إلى أجل وأعظم أم في الدنيا ، أمي التي كان دعاؤها أعظم و أقوى سلاح لي خلال مسيرتي

التعليمية ككل ، أطال الله في عمرها

إلى أبي الذي قدم لي أسباب النجاح لأكون الأفضل

إلى أفراد عائلتي صغيرا وكبيرا

إلى أجمل وأحلى ما منحتني الدنيا وأعز ما أحببت في الله صديقتي الغالية " أمينة شريف "

أهدي عملي هذا المتواضع

نجله

شكر و عرفان

الحمد لله الذي تتم به الصالحات فأحمده وأشكره على ذلك

يخونني التعبير وتنقضي الكلمات لترجمة عظيم الامتتان

وجزيل الشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في توجيه رشادي بالنصائح التي أنارت

الدرب وشكر جد خاص لأستاذتي " زعرور نعيمة "

و إلى كل الذين بسطوا إلي يد العون عند الحاجة ومنحوني بسمة الإخلاص عند النجاح كما لا

يفوتني أن أرفع أسمى عبارتي العرفان لكل زملائي في الدراسة الذين ساعدوني في إتمام هذا

العمل

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، حيث تمت الدراسة في مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - و على هذا الأساس تم تسليط الضوء على المفاهيم النظرية لمحاسبة التكاليف و علاقتها باتخاذ القرار، وللإجابة على الإشكالية و اختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي و على أداة دراسة الحالة .

و توصلنا من خلال الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: أن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة لتسعير و نظام لتخطيط الربحية، إدارة التكلفة أداة لتخفيض تكاليف الإنتاج، تبين أيضا أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC من الأنظمة الذي أثبت فعاليته من خلال تخصيصه التكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة، و هذا ما يمكن المؤسسة من الوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة سير العمل بشكل أفضل و يساعد متخذي القرار على اتخاذ قرارات صائبة تكون في صالح المؤسسة. و في الأخير يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة له دور كبير في عملية اتخاذ القرارات و تحسين سياسة تسعير المنتجات في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف، أساليب محاسبة التكاليف، قرار، اتخاذ القرار، تكلفة مستهدفة، نظام ABC.

Résumé:

L'étude vise à connaître le rôle de la comptabilité analytique dans la prise de décision, comme l'étude a été menée chez FILIALE CEREALES LES ZIBANS – AL –QANTARA, et sur cette base les concepts théoriques de la comptabilité analytique et sa relation à la prise de décision ont été mis en évidence, et pour répondre au problème et tester les hypothèses nous nous appuyons sur l'approche descriptive et une étude de cas.

Grâce à l'étude, nous avons atteint un ensemble de résultats, dont les plus importants sont: Que l'approche des coûts cible représente une méthode de tarification et un système et un système de planification de la rentabilité, la gestion des coûts est un outil pour réduire les coûts de production, cela montre également que le système de coût basé sur les activités du système a prouvé son efficacité en attribuant avec précision les coûts indirects aux activités, aux activités, ce qui permet à l'organisation d'accéder à des informations correctes il permet de mieux surveiller le flux de travail et aide les décideurs à prendre les bonnes décisions qui sont dans l'intérêt de l'organisation, et au final on peut dire que la méthode du coût cible a un rôle dans le processus de prise de décision et l'amélioration de la politique de prix des produits.

Mots clés : comptabilité analytique, techniques de comptabilité analytique, prise de décision, coût cible, méthode d'analyse des coûts sur la base des activités (ABC).

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	أوجه الإختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	1.1
10	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	2.1
47	منتجات مؤسسة المطاحن الزيبان . القنطرة	1.2
73	منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان . القنطرة	1.3
73	عدد العمال بالمؤسسة	2.3
74	يوضح مجموع التكاليف لإنتاج الدقيق العادي	3.3
75	يوضح مجموع التكاليف لانتاج السميد الممتاز	4.3
76	يوضح مجموع التكاليف لانتاج السميد الممتاز	5.3
77	يوضح الأنشطة داخل المؤسسة	6.3
78	يوضح تحديد تكلفة الأنشطة	7.3

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
07	وظائف محاسبة التكاليف	1.1
09	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية	2.1
15	تصنيفات التكاليف حسب علاقتها بالسلعة المنتجة	3.1
16	العلاقة بين العناصر المتغيرة وحجم الإنتاج	4.1
17	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	5.1
17	تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط	6.1
17	تصنيف التكاليف حسب وظيفة عنصر تكاليف المؤسسة	7.1
18	تصنيف التكاليف حسب وظيفة عنصر تكاليف المؤسسة	8.1
19	تصنيف التكاليف من جهة نظر الرقابة	9.1
20	تصنيف التكاليف لاتخاذ القرارات	10.1
20	تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن	11.1
35	يوضح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC	12.1
46	هرم توضيحي لمستويات القرارات	1.2
49	مراحل اتخاذ القرار	2.2
64	هيكله مصلحة التمويل	1.3
64	مراحل عملية الشراء	2.3
65	هيكله مصلحة تسير المخزون	3.3
68	هيكله مصلحة الإنتاج	4.3
69	مراحل عملية الإنتاج.	5.3

المقدمة العامة

أصبحت لمحاسبة التكاليف مرتبة عالية بين العلوم المحاسبية بعد أن وصلت إلى مرحلة متطورة و متقدمة اعتمادا على أساليبها و طرقها و نظرياتها المختلفة، و قد جاء ذلك نتيجة للتطور في الأنشطة الاقتصادية.

بما أن محاسبة التكاليف تعد واحدة من أهم مصادر المعلومات التي تقدم للإدارة في كافة أنواع المشروعات الاقتصادية التي كان عليها أن تواكب هذا التطور. أضفى هذا التطور على محاسبة التكاليف بعدا جديدا باهتمامها بقياس و توفير المعلومات لغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الإدارية، تقوم محاسبة التكاليف بدور رئيسي فعال في مجال اتخاذ القرارات المتعلقة بكثير من المشاكل و القضايا التي تتعرض لها المشاريع بالأخص في الشركات الصناعية، إضافة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام محاسبة المعلومات التحليلية و يفيد في جمع المعلومات و تدوينها و التعبير عنها من خلال قوائم و جداول يستفيد منها متخذ القرار مهما كان المستوى الإداري الذي ينتمي إليه، فبدون هذه المعلومات الإدارية لا يمكن للإدارة أن تتخذ القرار المناسب.

أ- الإشكالية:

- ما دور محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات؟

ب- الأسئلة الفرعية:

- ماهية محاسبة التكاليف وأهدافها ؟
- ما المقصود بالقرار و ما هي مراحل اتخاذه ؟
- هل يساهم نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات؟

ت- فرضيات البحث:

لمعالجة الموضوع نضع الفرضيات التالية:

- محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات، حيث تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة و من أهدافها: (1: قياس تكلفة الأداء، 2: الرقابة على عناصر التكاليف، 3: تحديد تكلفة الوحدات المنتجة)؛

المقدمة

- محاسبة التكاليف هي أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف و تحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية؛
- استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل على معالجة الانحرافات والسلبيات في الخطط و هذا يؤدي إلى اتخاذ قرار سليم.
- يقصد بالقرار اختيار بين عدة بدائل بقصد تحقيق أهداف معينة.

ث- أسباب اختيار الموضوع:

سبب اختيار هذا الموضوع يعود لعدة عوامل منها:

1. تخصصي في مجال المحاسبة يعد السبب الأول في اختياري للموضوع،
2. الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج و اتخاذ القرارات،
3. الإطلاع أكثر على استخدامات محاسبة التكاليف.

ج- أهمية البحث:

لهذا الموضوع عدة أهداف تتجلى فيما يلي:

- التعرف على أهمية محاسبة التكاليف و إبراز أهم نظريات و طرق حساب التكاليف؛
- محاولة التعرف على أهمية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية و المناهج المتبعة في هذه العملية؛
- إبراز الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

ح- منهج البحث:

تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي لمحاسبة التكاليف، تم استخدامه في الجانب النظري للبحث، ثم اعتمدنا على المنهج التحليلي فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

خ- دراسات سابقة:

1- دراسة شادي صبحي أبو شنب، 2008(دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة).

المقدمة

هدف الدراسة التعرف على واقع أنظمة التكاليف المحاسبية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة و بيان دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات و مدى اعتماد إدارة الشركة على المخرجات في نظام التكاليف في اتخاذ القرار؛

2- ياسين سالمى: الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر دفعة 2009-2010، تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للمؤسسة، اتخاذ القرار محاسبة التكاليف، و تم التطرق إلى الطرق التقليدية للمحاسبة التكاليف و الطرق الحديثة بطريقة مفصلة؛

3- دراسة سارة حسن أحمد: محاسبة التكاليف و دورها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات في الهيئات الحكومية، دراسة حالة الهيئة العامة للإمدادات الطبية، 2012، منشورة، هدفت الدراسة إلى توضيح دور محاسبة التكاليف في تقديم معلومات ملائمة تساعد الإدارة في عملية التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، 4- دراسة طبائية سليمة: دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة 2013.2014 .

تناولت هذه الدراسة الإطار العام للتأمينات و الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية واتخاذ القرار، و بعدها تم دراسة واقع المحاسبة في شركات التأمين الجزائرية .

د - هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين منها للجزء النظري و الفصل الثالث للجزء التطبيقي و قسم كما يلي:

- **الفصل الأول:** تحت عنوان مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف و هذا الأخير ينقسم إلى مبحثين: حيث تخصص المبحث الأول في مفهوم و أهداف محاسبة التكاليف، بينما المبحث الثاني في تصنيف التكاليف و طرق حسابها و تقديرها؛

- **الفصل الثاني:** جاء بعنوان دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار وانقسام هذا بدوره إلى ثلاث مباحث:

حيث تضمن المبحث الأول عملية اتخاذ القرار و المبحث الثاني جاء بعنوان تصنيفات القرار، صعوباته، مراحل اتخاذه، أما المبحث الثالث تم التطرق فيه إلى أساليب و فعالية اتخاذ القرارات و أنواع القرارات؛

فيما يخص المبحث الثالث يتضمن دراسة تطبيقية لمؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول:

مدخل لمحاسبة

التكاليف

تمهيد:

المحاسبة عموماً بجميع فروعها، هي أداة لتوليد معلومة مفيدة لأغراض معينة إذا كانت المحاسبة المالية تستهدف لتوليد معلومات مفيدة عن أداء المؤسسة خلال فترة معينة، وعن مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

محاسبة التكاليف تعتبر فرع من فروع المحاسبة إذ تسمح للمحاسبة لخدمة إدارة المؤسسة التي يعمل فيها فهي تسهل للإدارة القيام بوظائفها المختلفة في التخطيط وتقييم الأداء و التوجيه و الرقابة واتخاذ للقرارات الرشيدة.

كما تساهم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة وسوف نقوم في هذا الفصل بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، بحيث سنتطرق فيه إلى إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف و أهدافه، و التعرف على التكاليف و تصنيفاتها و تقديراتها و طرق حساب مختلف التكاليف، وذلك من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** عموميات حول محاسبة التكاليف.
- **المبحث الثاني:** تصنيفات التكاليف وطرق حسابها.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف ليست حديثة النشأة بل ظهرت منذ القدم، وهي تعتبر أحد فروع المحاسبة ويكمن دورها على فتح مجموعة من حسابات التكاليف بعناصر تكلفة الإنتاج المباع، و تكلفة المخزون، و نتيجة لتطور في تكنولوجيا المعلومات، و التطور الاقتصادي، و الإنتاج المتعدد زادت الحاجة إلى محاسبة التكاليف وذلك لتلبية احتياجات الإدارة للمعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة على عناصر التكاليف و اتخاذ القرارات المناسبة. سنقوم في هذا المبحث بتوضيح أهم المفاهيم التي قدمت لمحاسبة التكاليف وأهميتها، وهذا ما سوف يتم ادراجه في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسوف يتم التطرق إلى أهداف محاسبة التكاليف وأهم وظائفها، كما سوف نتطرق إلى علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية في المطلب الأخير من هذا المبحث .

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف:

تختص محاسبة التكاليف بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف في مختلف مستويات النشاط مثل تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج تكلفة التوزيع،ومن هنا يتم محاسبة التكاليف كما يلي:

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها: " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر مدخلات الأنشطة سواء الإنتاجية أو الخدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد و مفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".¹

كما أنه يمكن تعريف التكاليف " بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات".²

و تعرف أيضا بأنها "مجموع النظريات و الأساليب و الإجراءات التي تستخدم في تجميع و تسجيل و تحليل و تفسير تكاليف النشاط بهدف قياس تكلفة هذا النشاط و فرض الرقابة عليها و ترشيد القرارات".³

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص19.

² عبد الناصر إبراهيم نور، الأستاذ عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، دار المسيرة، عما، 2006، ص12.

محاسبة التكاليف "هي أحد فروع المحاسبة، و كأداة تحكمها مجموعة من المبادئ و الأصول المحاسبية، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل. كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف، و هي طرق وأساليب التحقيق من التكاليف و السيطرة عليها ومراقبتها، و تحديد مقدار الربحية و عرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية".⁴

محاسبة التكاليف هي " فرع من فروع علم المحاسبة تهتم بتجميع وتقدير وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة، لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة و تبويبها حسب مراكز التكلفة و تحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات".⁵

و مما سبق نستخلص أن محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء و المنتجات بهدف تقييم السلع و المنتجات المباعة، و كذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.⁶

ثانيا: أهمية محاسبة التكاليف:

إذا كان تواجد نظام المحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها. وتظهر أهمية محاسبة التكاليف في:⁷

- مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسة تسعير المنتجات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها؛
- تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية؛
- توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات من خلال المفاضلة بين البدائل، وتقييم أداء المؤسسة؛
- تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة من أجل إعداد الحسابات النهائية.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف:

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف:

³ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 29.

⁴ زرعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. بسكرة. 2015، ص 3.

⁵ رضوان محمد العناتي، مفاهيم.. مبادئ.. تطبيقات محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2001، ص 16.

⁶ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011

⁷ نفس المرجع السابق ص 4.

تحقق محاسبة التكاليف الأهداف التالية:

1) قياس تكلفة الأداء:

يهدف قياس تكلفة الأداء إلى تحديد صافي الربح أو خسارة الفترة المالية و تقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه.

من أهم وظائف و أغراض محاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص العناصر المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول للأهداف التالية:⁸

. تحديد تكلفة كل عنصر؛

. تحديد تكلفة عناصر التكاليف؛

. تحديد تكلفة كل نشاط أو منتج؛

. تحديد تكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

2) المساعدة في تحديد تكلفة الإنتاج:

تستخدم محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بوحدة معينة أو مرحلة إنتاجية أو قسم معين و هذا يساعد المؤسسة على اتخاذ القرار الملائم وكذا في تحديد سعر البيع الوحدة و ضبط التكاليف و تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة .⁹

3) المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية:

تهدف محاسبة التكاليف إلى إمداد الإدارة بالبيانات الكمية التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية سليمة في كل مجالات التسعير و الإنفاق الاستثماري و بصفة عامة في المشكلات التي تتعلق بالاختيار بين البدائل.

محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة وتعتمد الإدارة على معلومات ملائمة لأي قرار وهذا يعتبر من الأهداف الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف، حيث ان أي قرار إداري يترتب عن عملية اتخاذ القرار.¹⁰

4) الرقابة على عناصر التكاليف:

⁸ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص16

⁹ عبد الناصر إبراهيم نور، الأستاذ عليان الشريف، مرجع سابق، ص17.

¹⁰ السعيد محمد شعيب، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، ص9

إن الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعناصر الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباتها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها، وتعتمد في ذلك على الرقابة بمفهومها الشامل والتي تتضمن:

- . الرقابة المانعة: وهي تعمل على تجنب الوقوع في الخطأ قبل التنفيذ الفعلي؛
- . الرقابة على الأداء: وتهدف إلى تجنب التماذي في الأخطاء أثناء التنفيذ بمقارنة الأداء الفعلي وتكاليفه واكتشاف الانحراف وتحديد مسبباته لمنع تكرار حدوثه مستقبلاً؛
- . الرقابة المصححة: تهدف إلى تقييم كفاءة الأداء الفعلي في ضوء الأهداف المقررة.¹¹

(5) المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية:

تساعد محاسبة التكاليف بتوفير البيانات اللازمة بهدف إعداد الميزانيات التقديرية و هي ميزانيات تحتوي على معلومات مالية و محاسبية يتوقع حصولها في المستقبل و تعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية و توقعات يمكن حدوثها، و تستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف و تستخدم للمقارنة والتقييم.¹²

(6) مساعدة المؤسسة في وضع سياسات التسعير:

تساعد محاسبة التكاليف المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها حيث يراعي عند تسعير منتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش ربح وحدة المنافسة في السوق والرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق.¹³

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف:

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها يمكن تحديد هذه الوظائف في:¹⁴

- (1) الوظيفة التسجيلية: يعني أن يقوم محاسب التكاليف السجيل في السجلات الخاصة، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة؛

¹¹شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص19

¹²السيد عبد المقصود دبيان، محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص18.

¹³أحمد نور، مرجع سابق، ص32.

¹⁴إسماعيل يحيى الكريني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن 2006 ص 24، 25

(2) **الوظيفة التحليلية:** تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر؛

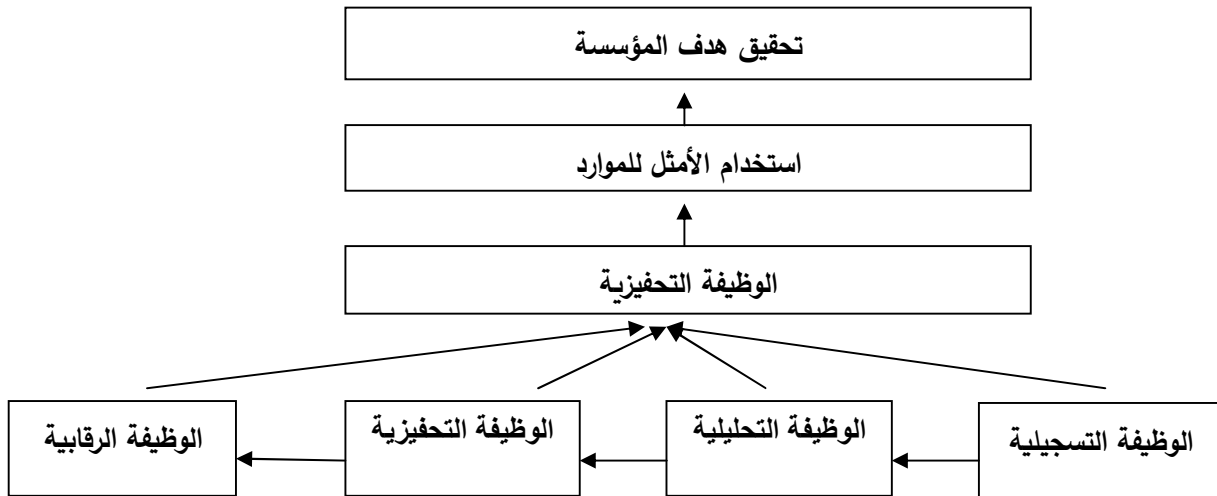
(3) **الوظيفة الرقابية:** تقوم محاسبة التكاليف بوظيفة تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والحد منها؛

(4) **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة الرقابية، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، تخبر الإدارة بهذه النتائج لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وتجنب تكرارها؛

(5) **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة، بحيث تمثل هذه الوظيفة عامل تحفيزي و دفع للأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، و من هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء، و هذا ما يساعد الإدارة في تحقيق أهدافها.

مما سبق يمكن توضيح وظائف محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.1): وظائف محاسبة التكاليف.



المصدر: إسماعيل يحيى الكريني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع . الأردن . 2006 ص 24

ثالثاً: مزايا محاسبة التكاليف:

تتمثل أهم مزايا محاسبة التكاليف فيما يلي:¹⁵

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف نتائج المؤسسة، والتي تقيّد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة وتساعد في اتخاذ القرار الأمثل؛
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة؛

¹⁵ حابي أحمد، مرجع سابق، ص32.

- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛
- تزويد بيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية والمالية:

تحتاج المؤسسة في عملية اتخاذ القرار إلى معلومات مالية و غير مالية تساعد في التحليل السليم و معالجة المشكل المطروح بالمفاضلة بين مختلف البدائل، في ظل تخفيض درجة عدم التأكد، فالمحاسبة توفر المعلومات اللازمة لهذه العملية، في شكلين رئيسيين هما المحاسبة المالية و الإدارية، و محاسبة التكاليف وصلا بينهما.¹⁶

سنحاول من خلال هذا المطلب تبين العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و المقارنة بينهم.

الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

إن نشوء محاسبة التكاليف جاء نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور، فقد كانت المحاسبة المالية و لا زالت تهتم بتسجيل الأحداث المالية و توييها و تحليلها و تلخيصها بقصد الوصول إلى تحديد نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة خلال مدة معينة وتحديد المركز المالي في نهاية تلك المدة لذلك ظهرت محاسبة التكاليف لتستقل بأساليبها و معالجتها التفصيلية و التحليلية عن المحاسبة المالية.¹⁷

أولاً: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

يمكن توضيح أوجه الاختلاف بينهما فيما يلي:¹⁸

- 1) إن الجهة المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية من خلال حساباتها الختامية المتوجة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية المتمثلة بالمستثمرين والمقرضين، الدائنين، أما محاسبة التكاليف فالجهة المستفيدة منها هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المؤسسة وأقسامها؛
- 2) صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية تتعلق بالإيرادات والنفقات وتتصف ببياناتها بالموضوعية وقابليتها للتحقيق لأنها تعتبر تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف تقدم بيانات

¹⁶سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة البليدة، 2010، ص36.

¹⁷ رضوان محمد العناتي ، مرجع سابق، ص18.

¹⁸اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان . 2009، ص28، ص29.

مالية وكمية تتعلق بالتكاليف وتتسم بالمرونة، ويمكنها أن تكون إما تاريخية تتعلق بالماضي أو تقديرية تتعلق بالمستقبل؛

3) تقوم المحاسبة المالية بإعداد البيانات والعمليات بصفة إجمالية، بينما تقوم محاسبة التكاليف بإعداد

معلومات وبيانات بشكل تفصيلي مما جعلها أكثر أهمية للمؤسسة في مجال اتخاذ القرار؛

4) الهدف الأساسي من تقديم المحاسبة المالية لبياناتها هو تحديد نشاط المؤسسة وتصوير مركزها المالي، أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرار.

ويمكن عرض أهم الاختلافات بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1.1): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

معيار المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
من جهة القانون	إجبارية	إختيارية
بالنظر للمؤسسة	شاملة	تفصيلية
المدى	الماضي	الحاضر والمستقبل
طبيعة التدفقات	خارجية	داخلية
الأهداف	ثابتة ومعيارية	اقتصادية تحديد تكلفة الإنتاج
القواعد	الإدارة	مرنة ومتطورة
المستعملون	الأطراف الخارجية	الأطراف الخارجية
طبيعة المعلومات	مضبوطة وقطعية	سريعة وتقديرية

المصدر: حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011.

ثانياً: أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

الجدول رقم(2.1): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
كلاهما يقوم بإعداد حسابات ختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة الحسابات والمركز المالي.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة
كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والتنفقات.	الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي. الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل.	تتناول محاسبة المحاسبة المالية
	تتناول محاسبة التكاليف	تتناول محاسبة المحاسبة المالية

المصدر: سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010، ص23.

يبين لنا الجدول أعلاه أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.¹⁹

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية أداة فعالة في خدمة إدارة المؤسسة و مساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة في التخطيط و الرقابة و قياس أداء إدارة المؤسسة و الأقسام و تحليلها.

¹⁹ ياسين سالم، مرجع سابق، ص23.

إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها إدارة المؤسسة ويتم استخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية و ضبط أداء الأقسام المختلفة للمؤسسة.

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثلة بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم.²⁰

أولاً: أوجه الاختلاف:

من أهم الاختلافات بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف هي:²¹

1. أن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث و ظروفه و أحداث المستقبل و حقائقه و التي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.
2. ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات و المعلومات التكاليف و ينصب على عناصر التكاليف المباشرة، و لا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يشمل جميع مجالات النشاط ويلتص بجميع العمليات .

ثانياً: أوجه التشابه:

كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون و غيرها... و من ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات و البيانات المفيدة للمؤسسة تساعد في اتخاذ القرارات التخطيطية و الرقابية و هو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية و توفير المعلومات والبيانات الملائمة.

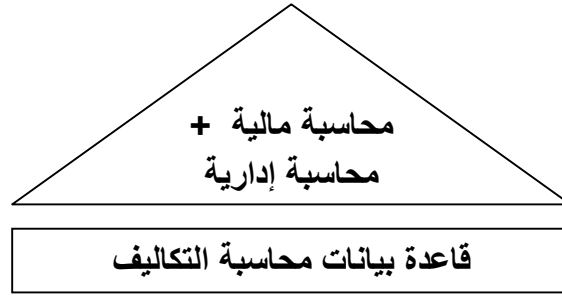
يمكن القول أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة المؤسسة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويختلفان من ناحية النطاق حيث تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التكاليف.²²

²⁰ زينبات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2012، ص23

²¹ حابي أحمد، مرجع سابق، ص16.

الشكل التالي يوضح العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

الشكل رقم (2.1): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية



المصدر: زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2012، ص24

المبحث الثاني: تصنيفات التكاليف وطرق حسابها:

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط، و أخرى تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها و تخصيصها بوحدة الإنتاج، و هناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات و أخرى غير ملائمة. و تحتاج إدارة المؤسسة في التعرف على خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة للاستفادة من ذلك في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. و سيتم التركيز في هذا المبحث على تصنيفات التكاليف ونظرياتها وطرق حسابها، كما سيتم التطرق إلى المفاهيم والمصطلحات المختلفة للتكلفة .

المطلب الأول: تعريف التكاليف وتصنيفاتها:

أولاً : تعريف التكاليف:

نتطرق في هذا العنصر إلى مختلف التعاريف المتداولة عن التكلفة:

إن التكلفة بمفهومها البسيط هي "التضحية بموارد اقتصادية إلا أن الآثار المحاسبية الناتجة عنها تختلف بحسب العلاقة الزمنية القائمة بين توقيت التضحية وتوقيت الحصول على المنفعة".²³

²² نفس المرجع السابق ص17.

²³ موسى العاقب حسن محمد، دور التكاليف في اتخاذ القرارات بالمنشأة الصناعية، رسالة لنيل الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، 2007، ص15.

أيضا تعرف التكلفة على "أنها قيمة الموارد، التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو خدمة يتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم رفعها عند المبادلة أو يتم التعهد بدفعها مستقبلا وهذه تعرف بالنفقات".²⁴

و في المعنى العام هي "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية من أجل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو المستقبل، أي مجموع عناصر المصاريف للحصول على سلعة أو إنتاج خدمة".²⁵

مما سبق نستخلص أن التكلفة هي مقدار التضحية القابلة للقياس بالقيمة النقدية المتعهد بدفعها قصد الحصول على سلعة أو خدمة.²⁶

. الفرق بين التكلفة والمصرف والخسارة :²⁷

- ❖ **التكلفة:** هي المنفعة المستنفذة التي ترتبط بشكل مباشر بالخدمة أو السلعة ولها علاقة مباشرة بالإيراد الذي يتحقق مثل تكلفة المواد الخام؛
- ❖ **المصرف:** هو التكلفة المستنفذة لقاء الحصول على إيرادات الفترة الجارية. وهو نفقة مدفوعة لا ترتبط بشكل مباشر بالسلعة أو الخدمة مثل مصاريف البيع؛
- ❖ **الخسارة:** فهي نفقة التي تؤدي إلى إيراد أو منفعة، تنشأ الخسارة عادة إما نتيجة لتدني كفاءة الأداء و سوء التطبيق الفعلي مما يجبر المؤسسة على التخلي بجزء من مواردها مثل خسارة بيع الأصول أو البضاعة التي تصاب في حريق أو غيرها.

ثانيا: تصنيفات التكاليف:

تعدد تصنيفات التكاليف ليخدم كل تصنيف هدف معين أو مجموعة من الأهداف تنشدها الإدارة، ومنه تصنف التكلفة كما يلي:

1- تصنيف التكاليف بحسب علاقتها بالسلعة المنتجة:

نقسم هذه التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

²⁴ نفس المرجع السابق ص15.

²⁵ أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص9.

²⁶ تشارلز هورنجرن، سريكانت داتر، جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، ص66، ص67.

²⁷ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف،. مرجع سابق، ص13.

(أ) **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي ترتبط بالوحدة المنتجة ارتباطاً مباشراً و تتضمن المصاريف

التي تختص مباشرة لإنتاج السلعة معينة تتكون من:²⁸

. **تكلفة المواد المباشرة:** تتضمن الموارد المباشرة في إنتاج السلعة؛

. **تكلفة العمل المباشرة:** تتمثل في الأجور المباشرة.

(ب) **التكاليف الغير مباشرة:** و تمثل التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو أمر الإنتاج

أو الطلبية و تتميز ذو طبيعة عامة تستفيد منها وحدات و أوامر و طلبيات الإنتاج بصورة غير

مباشرة و لا تدخل بطبيعتها في تشكيل المنتج و هي تفتقد لأي علاقة بينها و بين موضوع التكلفة

وتتضمن المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة و المصاريف الصناعية غير المباشرة؛

(ت) **وبعبارة أخرى** هي تلك النفقات التي تتفق من أجل خدمة المصنع أو المؤسسة كوحدة واحدة ولا

يوجد بينهما وبين المنتج النهائي ارتباطاً مباشراً وتقسّم إلى:²⁹

. **تكاليف صناعية غير مباشرة:** تتضمن مواد وأجور صناعية غير مباشرة مثل: المواد التي لا تدخل في إنتاج

السلعة بشكل مباشر مثل السماصرة والأجور صناعية غير مباشرة تشمل تكلفة العمل المبذولة في المصنع مثل

أجور عمال الصيانة؛³⁰

. **تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة:** تتضمن عناصر أخرى بخلاف المواد غير المباشرة والأجور غير مباشرة،

تتمثل في الخدمات الإنتاجية التي تصرف على النشاط الصناعي ولا ترتبط بسلعة معينة مثل إيجار المصنع

وتأمين المصنع؛³¹

❖ **العوامل المؤثرة في تصنيف التكاليف المباشرة والغير المباشرة:**

هناك عدة عوامل تؤثر في تصنيف التكاليف المباشرة وغير المباشرة تتمثل في:³²

. **الأهمية النسبية للتكلفة:** مما يؤدي إلى زيادة احتمال تتبع تلك التكلفة لغرض تكلفة معين بشكل مجد

اقتصادي، مثلاً: إحدى المؤسسات التي تتلقى وتنفيذ عمليات البيع بالبريد، يمكنها بطريقة مباشرة تتبع أتعاب

ساعي البريد ومن ثم تحمل هذه الأتعاب مباشرة؛

²⁸ عبد الناصر إبراهيم نور ، عليان الشريف، مرجع سابق، ص26.

²⁹ السيد عبد المقصود ديبان، مجد مجد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص32.

³⁰ أحمد نور، عبد المقصود ديبان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الهدى للطبوعات، الإسكندرية، ص47.

³¹ عبد الحي عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص22.

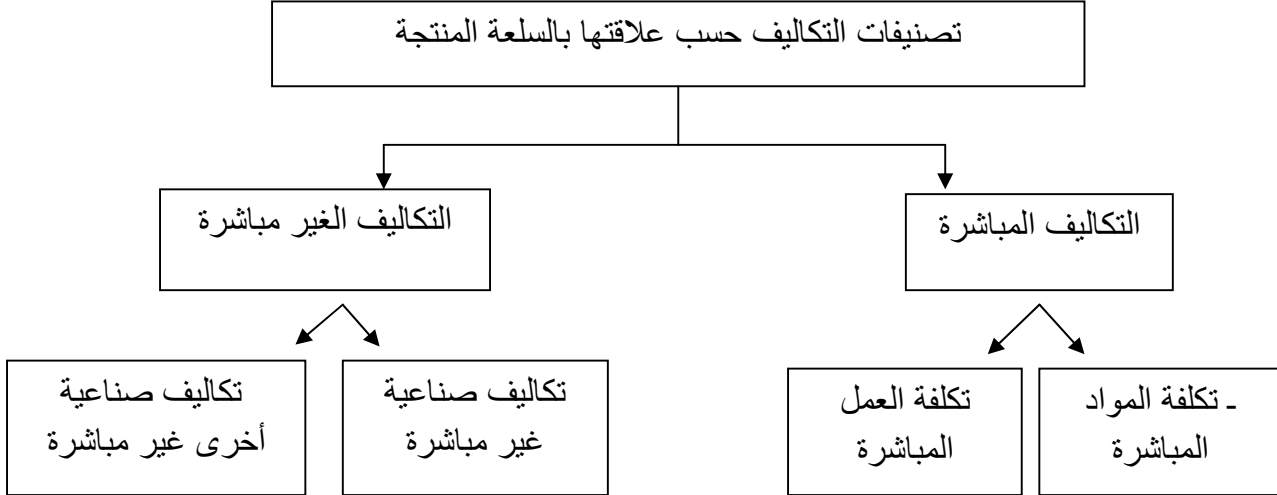
³² تشارلز هورنجرن، سريكانت داتر، جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض،

السعودية، 2009، ص67، 66.

. تصميم العمليات في المؤسسة: قد يساعد تصميم العمليات في مؤسسة معينة على تصنيف تكاليفها فمثلا إذا تم تعيين أربعة عمال لإنتاج منتج واحد فقط فمن السهل تصنيف أجور هؤلاء العمال كتكاليف مباشرة للمنتج الواحد؛

. التكنولوجيا المتاحة لجميع المعلومات: أدت التطورات في تكنولوجيا جمع المعلومات إلى تصنيف الكثير من عناصر التكاليف كتكاليف مباشرة.

الشكل رقم (3.1): يوضح تصنيفات التكاليف حسب علاقتها بالسلعة المنتجة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

1. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع):

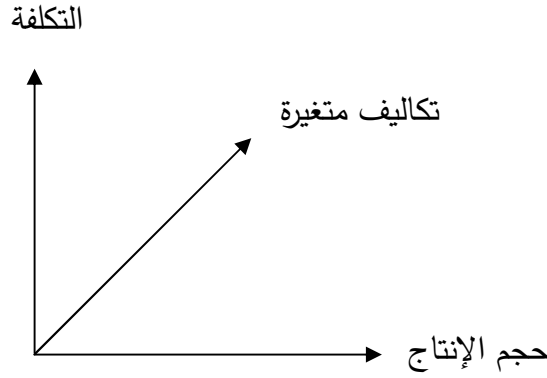
يدرس هذا التصنيف سلوك التكاليف اتجاه تقلبات حجم الإنتاج, حيث يعتبر هذا التصنيف من التصنيفات الهامة في مجال محاسبة التكاليف, يستفاد من هذا التصنيف في عملية التخطيط والتوقع لحجم التكاليف والتوزيع لحجم التكاليف المستقبلية كما يستفاد منه في عملية الرقابة واتخاذ القرارات. ويمكن تصنيف هذه التكاليف إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:³³

✓ **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير في مجموعها بنفس النسبة وببنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط أي أن تغييرها طردي مع الكمية المنتجة, فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مقدار التكاليف المتغيرة وإذا انخفض حجم الإنتاج يؤدي إلى انخفاض مقدار التكاليف المتغيرة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة مثل معدلات الأجور.³⁴

³³ محمد سامي راضي، المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص50.

³⁴ المرجع السابق، ص50.

الشكل رقم (4.1): يوضح العلاقة بين العناصر المتغيرة وحجم الإنتاج.



المصدر: عبد الحي عبد الله مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة) دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 25.

نستخلص من المنحنى أن التكلفة المتغيرة عند عدم الإنتاج تساوي الصفر تزداد التكلفة المتغيرة كلما زاد حجم الإنتاج ويتحدد ميل دالة التكاليف المتغيرة بتكلفة المتغير للوحدة الواحدة.

✓ **التكاليف الثابتة:** تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم تتمثل في العناصر التي لا تتأثر بحجم النشاط (إنتاج أو المبيعات)، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابتة تبقى كما هي دون تغيير وترتبط بالزمن أكثر من ارتباطها بالإنتاج³⁵، وتنقسم التكاليف الثابتة إلى قسمين هما: ³⁶

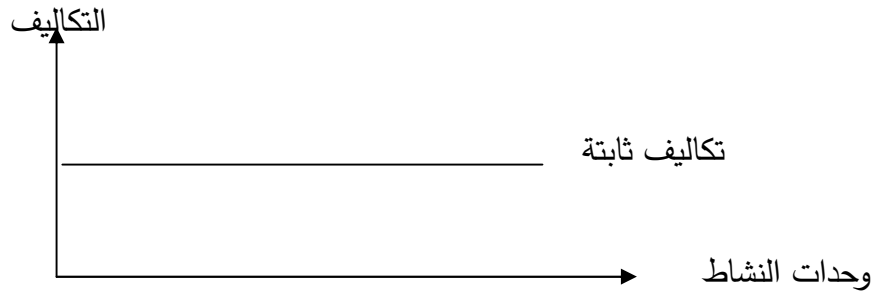
. **تكاليف ثابتة اختيارية:** تشمل البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل الرواتب والأجور وتكاليف الإعلان المتعلقة بالتعريف بالمؤسسة.

. **التكاليف الثابتة الإلزامية:** تشمل البنود التي يصعب على الإدارة التخلص منها في الأجل القصير دون إلحاق الضرر بمصالح المؤسسة والتأثير على قدرتها على الاستمرار ومن أمثلتها استهلاك الأصول الثابتة باستخدام القسط الثابت.

³⁵د(محمد تيسير) عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الكويت، 2004

³⁶ السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، 2002، 2003.

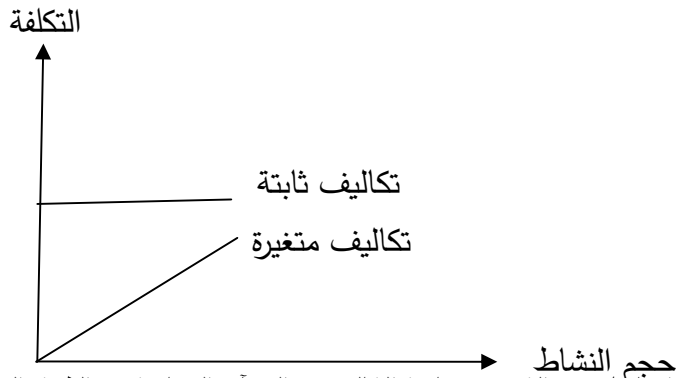
الشكل رقم (5.1): العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط .



المصدر: د. (محمد تيسير) عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الكويت، 2004، ص51.

❖ التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة): هي عناصر التكاليف التي تشمل جزء من التكلفة المتغيرة وجزء من التكلفة الثابتة في آن واحد مقارنة بالتغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج والمبيعات خلال فترة زمنية محددة وعندما تكون الصفة الغالبة هي التغير في حجم الإنتاج أو المبيعات تسمى تكلفة شبه متغيرة ، وعندما تكون الصفة الغالبة هي الثبات فمثلا فاتورة الكهرباء المستهلكة في المنزل تحتوي على جزء ثابت.³⁷

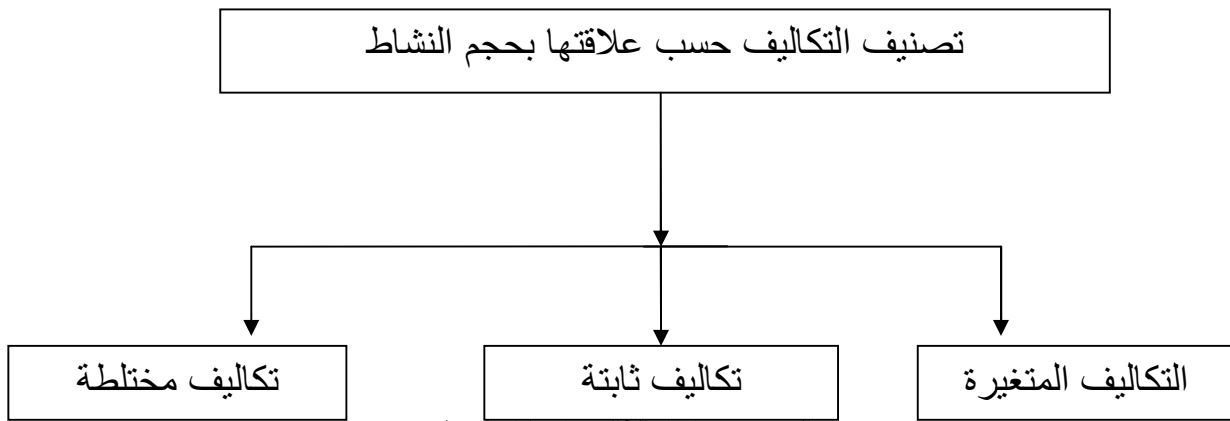
الشكل رقم (6.1): يبين العلاقة بين التكاليف المختلطة وحجم النشاط



مصدر الشكل: إسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع عمان

الأردن 2010، ص42

الشكل رقم (7.1): تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق .

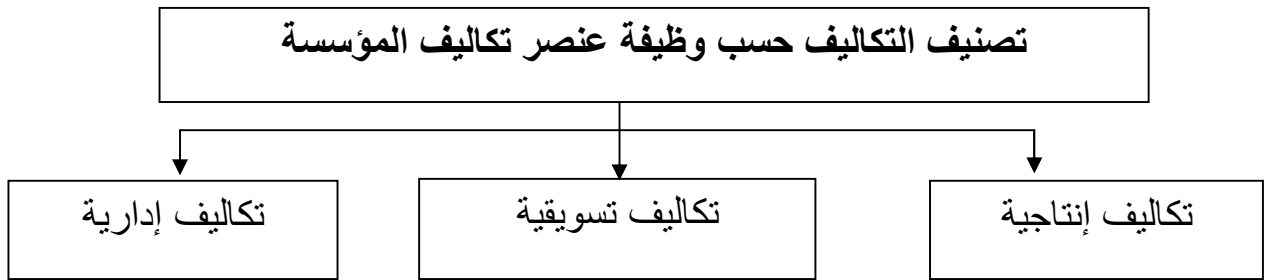
³⁷إسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن 2010، ص42

2. تصنيف التكاليف حسب وظيفة عنصر تكاليف المؤسسة:

ينقسم هذا التصنيف إلى ثلاث أقسام هي: ³⁸

- ❖ **تكاليف إنتاجية:** هي مجموع عناصر الاستخدامات المنفقة على مراكز الإنتاج و الخدمات الإنتاجية؛
- ❖ **تكاليف تسويقية:** مجموع النفقات المتعلقة بعملية البيع و التوزيع أو هي مجموعة عناصر الاستخدامات المنفقة على مراكز الخدمات التسويقية للمؤسسة؛
- ❖ **تكاليف إدارية:** مجموعة النفقات المتعلقة لإدارة المؤسسة مثل التأمين على مباني الإدارة، رواتب الموظفين.

الشكل رقم (8.1): تصنيف التكاليف حسب وظيفة عنصر تكاليف المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق .

3. تصنيف التكاليف من جهة نظر الرقابة:

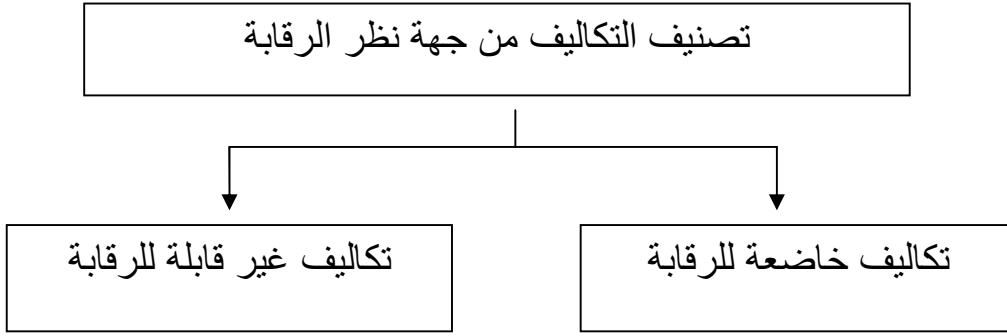
يضم هذا التصنيف عدة تكاليف أهمها: ³⁹

- **تكاليف خاضعة للرقابة:** هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة مسؤولين إداريين في مستوى معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف التشغيلية؛ وهي كذلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها قبل البدء بعملية الإنتاج وبالتالي يمكن تعديلها قبل وقوعها.
- **تكاليف غير قابلة للرقابة:** هي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها مثلا تكاليف المساحة المستخدمة في الإنتاج لا يستطيع المشرف على الإنتاج أن يراقبها وتشمل أيضا التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها بسبب تعاقد إدارة المؤسسة عليها ولا بد من تنفيذها بالكمية والسعر المتفق عليها.

³⁸ عبد الناصر إبراهيم نور، الأستاذ عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2006، ص 26 .

³⁹ د. أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في البيئة المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.

الشكل رقم (9.1): تصنيف التكاليف من جهة نظر الرقابة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

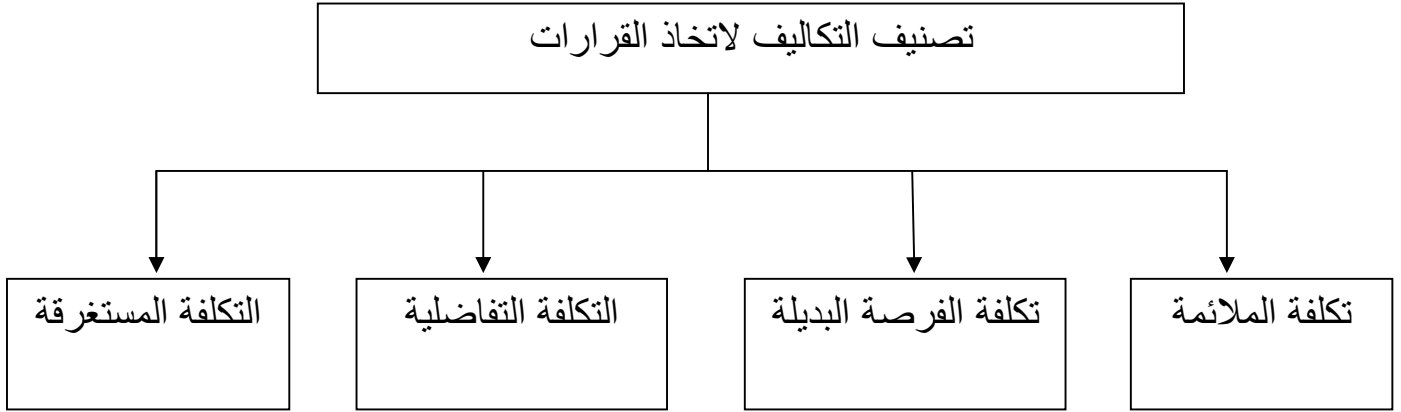
4. تصنيف التكاليف للأغراض اتخاذ القرارات:

ينقسم هذا التصنيف إلى عدة تكاليف أهمها:⁴⁰

- **تكلفة الفرصة البديلة:** هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل واحد؛
- **التكلفة التفاضلية:** هي الفرق بين مجموعة تكاليف بين البديلين عند اختيار أحدهما فمثلا إذا كانت تكاليف الإنتاج 40000 دينار وتقرر زيادة الإنتاج ب10 بالمئة وأصبحت تكاليف الإنتاج 50000 دينار لذا فإن التكلفة التفاضلية هي 10000 دينار؛
- **التكلفة الملائمة:** هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ القرار أصبحت هذه التكلفة ملغاة؛
- **التكلفة المستغرقة:** هي التكاليف التي تستثمر في شراء أصول جديدة ملموسة أو غير ملموسة ولا يمكن استرداد هذه التكلفة إلا باستخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي، حيث يسترد من تلك القيمة سنويا مبلغ هو عبارة عن قسط الاهتلاك السنوي وتعتبر قيمة الأصل الثابت الدفترية بعد استبعاد الخردة هي التكلفة المستغرقة، فمثلا سيارة قيمتها الاسمية 25700 دينار وقيمتها خردة هي 2700 دينار فإن صافي قيمة هذه السيارات هي 23000 دينار تعتبر قيمة مستغرقة.
- يمكن تلخيص التصنيفات السابقة كما هو في الشكل التالي:

⁴⁰هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة" النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000 .

الشكل رقم (10.1): تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

5. تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن:

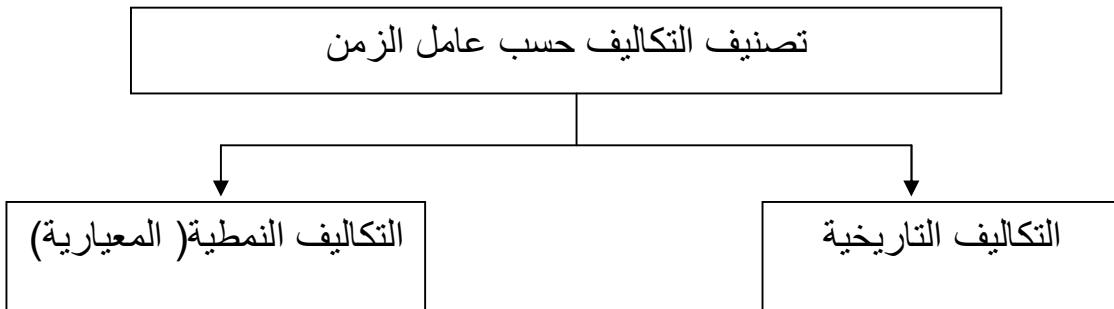
تقسم التكاليف حسب هذا التصنيف إلى:⁴¹

• **التكاليف التاريخية:** هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعززها من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي؛

• **التكاليف النمطية (المعيارية):** هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مستقبلية؛

تستخدم التكاليف المعيارية من قبل المؤسسة كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية مثل تقديم المناقصات في المقاولات، حيث يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية من أجل معرفة الانحرافات ووضوح الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الشكل رقم (11.1): تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

⁴¹ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص58، 56.

المطلب الثاني: نظريات التكاليف:

تعكس نظريات التكاليف المختلفة بصدد معالجة التكاليف وجهة نظر محاسبي التكلفة في تحميل التكاليف على المنتجات, وفي كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة وفقا لكل نظرية وإبراز عيوب كل نظرية في ضوء تأثيرها في تقييم المخزون من الإنتاج نصف مصنع, والإنتاج التام, ومدى فعاليتها في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

تعتمد نظريات التكاليف في تحميل وحدات المنتج النهائي من عناصر التكاليف على أسلوبين:⁴²

1- أسلوب التحميل الشامل: تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها الكامل من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة, و يعتبر هذا الأسلوب هو الأساس الذي تقوم عليه نظرية التكاليف الإجمالية؛

2- أسلوب التحميل الجزئي: يتم بموجب هذا الأسلوب تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجزء من إجمالي التكاليف التي تعتبر هذه الوحدة مسؤولة عنها بشكل مباشر ويتم استبعاد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدة الإنتاج, يعتبر هذا الأسلوب الذي تقوم عليه نظريات التكاليف المباشرة والمتغيرة والمستغلة.

وتتقسم نظريات التكاليف إلى أربع نظريات هي:

- نظرية التكاليف الإجمالية؛
- نظرية التكاليف المباشرة؛
- نظرية التكاليف المتغيرة .

أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية:

تعتبر هذه النظرية من أولى نظريات محاسبة التكاليف, و تعتمد على أساس التحميل الكلي أي أن تتحمل وحدات الإنتاج النهائي بكافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة, متغيرة و ثابتة, أما التكاليف الإدارية فتعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل و تقوم هذه النظرية على الأسس التالية:⁴³

1. ضرورة أن تتحمل الوحدات المنتجة, النهائية بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة أو التكاليف الثابتة والمتغيرة, ويترتب على ذلك تحميل وحدات الإنتاج بتكاليف الوظيفة الإنتاجية وتحميل الوحدات المباعة بجميع تكاليف إنتاجها وبيعها؛

2. تصنيف التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة؛

⁴²كمال حسن جمعة الربيعي, سعدون مهدي الساقى, محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي, إثناء للنشر والتوزيع,, عمان, 2008, ص

⁴³ نفس المرجع السابق ص

3. يتم تحديد المخزون السلعي من الإنتاج التام وغير التام (تحت التشغيل) في أول المدة وآخر المدة على أساس التكلفة الإجمالية؛
4. تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف حيث يتم مقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها ويعتبر الفائض من الإيرادات ربحا صافيا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف ويكون خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات؛
5. يجب أن تتساوى التكاليف الإجمالية مع الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات في ظروف التشغيل العادية مع ضرورة عدم انخفاض الإيرادات عن التكاليف من أجل تجنب تشكيل خسارة.

➤ الانتقادات الموجهة لهذه النظرية:

وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية عدة انتقادات منها:⁴⁴

1. فشل هذه النظرية في تزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات، حيث أن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظرا لقلّة الكمية المنتجة، بينما تكون التكلفة منخفضة في أوقات الراج لسخامة الكمية المنتجة، وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار إلى الهبوط في الحالة الأولى وارتفاع في الحالة الثانية؛
2. صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي إلى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة؛
3. تؤدي إلى تحميل تكاليف طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.

ثانيا : نظرية التكاليف المباشرة:

ظهرت هذه النظرية نتيجة لانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية و خاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة.

إن هذه النظرية تتطوي على تبويب عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة ويتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط ويتم استبعاد التكاليف غير المباشرة. وتعتبرها نفقات زمنية أنفقت على الوحدات المنتجة ومن ثمة تحمل وفقا لهذه النظرية على حساب الأرباح والخسائر وبذلك فإن الوحدات

⁴⁴ عبد الناصر إبراهيم، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 235.

المنتجة تحمل بعناصر التكاليف الإنتاجية المباشرة فقط والوحدات المباعة تحمل بكل من عناصر تكاليف الإنتاج المباشرة وعناصر تكاليف التسويق المباشر.⁴⁵

➤ خصائص نظرية التكاليف المباشرة:

تتميز نظرية التكاليف المباشرة بعدة خصائص أهمها:⁴⁶

1. سهولة تحديد تكلفة الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛
2. تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج وهذا نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛
3. تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج؛
4. مجمل الربح هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة .

➤ الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف المباشرة :

وجهت لنظرية التكاليف المباشرة عدة انتقادات نذكر منها:⁴⁷

1. لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف غير المباشرة، وإنما تهربت منها باستبعادها تماما من تكلفة الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر؛
2. لا يعتمد على هذه النظرية لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن اتخاذ قرارات صائبة؛
3. التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، تم استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.

ثالثا: نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية):

تقوم هذه النظرية بتسجيل وتبويب عناصر التكاليف وتحليلها على أساس التحميل الجزئي أي تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف الإنتاج المتغير فقط، وقياس مرونة العنصر وسلوكه مع التغيرات في مستويات الإنتاج،

⁴⁵كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، مرجع سابق، ص78.

⁴⁶ نفس المرجع السابق ص79.

⁴⁷ نفس المرجع السابق ص79.

واعتبار التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية تحمل على جدول حسابات النتائج (يتحملها حسب الأرباح والخسائر).⁴⁸

➤ مزايا نظرية التكاليف المتغيرة:

أهم مزايا نظرية التكاليف المتغيرة:⁴⁹

1. تحقق هذه النظرية فرضية استقلال الفترات المالية حيث لا تحمل مخزون آخر المدة من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام بتكاليف ثابتة وبهذا لا يتم انتقال جزء من هذه التكاليف من فترة مالي إلى أخرى؛
2. تزود هذه النظرية المؤسسة معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات وممارسة الرقابة؛
3. تساعد النظرية على حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة وهذا يعو لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة باعتبار أنها زمنية؛
4. إظهار الأرباح الحقيقية وبالتالي تختفي ظاهرة الربح غير الحقيقي التي تنتج في حالة تقييم المخزون وفقا للتكاليف الإجمالية؛
5. تيسر هذه النظرية تحقيق رقابة أدق، من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تخضع لمسؤولية المشرفين والرؤساء المتمثلة في التكاليف الثابتة.⁵⁰

➤ الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف المتغيرة:

وجهت لنظرية التكاليف المتغيرة العديد من الانتقادات أهمها:⁵¹

1. لا يمكن الاعتماد على هذه النظرية لوضع سياسة سعير طويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل؛
2. صعوبة التمييز أحيانا بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة؛
3. لا يمكن اعتبار أن التكلفة المتغيرة تتضمن جميع التكاليف الخاصة بالوحدة المنتجة، خاصة أن التكاليف الثابتة تساعد في نشاط الإنتاج والتسويق وبدونها لا يمكن للمؤسسة من إنتاج المنتج أو الخدمة أو بيعها وعليه ينبغي أن تتضمن تكلفة الوحدة المنتجة نصيبها من التكاليف الثابتة والمتغيرة حتى تكون معبرة عن تكلفة الوحدة.

⁴⁸ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص212.

⁴⁹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص83.

⁵⁰ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص215.

⁵¹ نقس المرجع السابق ص216.

المطلب الثالث: الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف:

يتضمن هذا المطلب أسلوبين هما:

- أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

أولاً: نظام التكلفة المستهدفة:

➤ مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:

هناك تعاريف مختلفة لأسلوب التكلفة المستهدفة أهمها:⁵²

" لقد عرفت بأنها النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع المحافظة والتأكد من مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة."

أسلوب التكلفة المستهدفة هو " نظام يقوم على حصر وضبط إجمالي التكاليف المتعلقة بالوحدة المنتجة في ضوء السعر التنافسي الذي يقبله العملاء وفي ظل الجودة المطلوبة للمنتج."

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها "التكلفة المسموح بحدوثها لإنتاج المنتج بها، بحيث يمكن معها تحقيق العائد المطلوب".

التكلفة المستهدفة هي "عملية تطور بواسطتها أهداف محددة، بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعة أو خدمة، ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة، وعلى التقسيمات المعقولة التي يجب أن تكلف السلعة أو الخدمة".⁵³

➤ أهداف نظام التكلفة المستهدفة:

يسعى نظام التكلفة المستهدفة إلى تحقيق عدة أهداف منها:⁵⁴

- تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛

⁵² د. محمد أبكر أحمد محمد، حسن عوض حسن خالد، نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية

السودانية، في مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، العدد 1، 28/3/2017 ص 65.

⁵³ شوقي فودة، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلة 44، مارس 2007، ص 207، ص 209.

⁵⁴ د. محمد أبكر أحمد محمد، حسن عوض حسن خالد، مرجع سابق، ص 65.

- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية و التكنولوجيا ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية؛
- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لكون أنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة يتم تحديد تكلفة المنتج من خلال طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به الذي يكون محدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المؤسسة المتاحة؛
- يتبين لنا مما سبق أن هذا النظام يسعى إلى توفير منتجات بجودة وسعر مناسبين للتطور التكنولوجي ورغبات العملاء وبذلك فهو يهدف إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من العملاء.

➤ مبادئ التكلفة المستهدفة :

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة كالتالي:⁵⁵

(1) سعر البيع المستهدف للتكلفة:

لتحديد التكلفة لا بد أولاً القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج وي طرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التي يجب تصنيع لمنتج في حدودها؛
وتحسب التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، ويعبر عليه بالعلاقة التالية:

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

(2) التركيز على العملاء :

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، والوقت والسعر والتي تؤخذ بعين الاعتبار للحصول على المنتج، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يقوم بها المنتج بالنسبة للعميل أكبر من تكلفته؛

(3) التركيز على تصميم المنتج:

تعد هندسة التصميم في العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدف؛

(4) التركيز على عملية التصميم:

يتم فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج؛

⁵⁵ محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص76.

(5) فريق عمل متعدد الوظائف:

يتطلب تصنيع المنتج استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة الإنتاج أو التجهيز ، ويكون فريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية في المؤسسة؛

(6) توجيه سلسلة القيمة:

في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة ،وهنا يتم بذل جهد لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة .

(7) دورة حياة التكاليف:

يجب أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج ، وتعمل على تخفيض تكلفة دورة الحياة لكل من المنتجين والعملاء . وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل،تكلفة الصيانة والتوزيع.

➤ خصائص التكلفة المستهدفة:

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص أهمها:⁵⁶

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وتحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم تقديم المنتج أو الخدمة الجديدة للسوق سيكون مقبول؛
- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج؛
- يتم استخدامه في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة ، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة؛
- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

➤ مراحل التكلفة المستهدفة:

⁵⁶ زعرور نعيمة، كردودي سهام أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ، في مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والادارية ، جامعة عباس لغرور . خنشلة . ، العدد الأول ، جوان 2017،ص398.

إن التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية:⁵⁷

. **تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق:** إن تحديد التكلفة بناء على السوق يعتبر الأساس في نجاح

المؤسسة في دخول السوق وتحقيق الحصة السوقية المنشودة، ويتم تحديدها من خلال الخطوات التالية :

- وضع أهداف والمبيعات والأرباح طويلة الأجل؛
- هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن؛
- تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة؛
- تحديد هامش الربح المستهدف؛
- تحديد التكلفة المسموح بها التي هي عبارة عن الفرق بين سعر البيع المستهدف المستمد من السوق وهامش الربح المستهدف.

. **تحديد التكلفة على مستوى المنتج:** في هذه المرحلة تركز المؤسسة على إيجاد الطرق المناسبة لتخفيض

التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول للتكلفة المسموح بها، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، فالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} : \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة}$$

فإذا استطاعت المؤسسة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية، فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، إلا فإن هناك تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة، ويتحد وفق المعادلة التالية:

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أن التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يجب التغلب عليه لاحقاً، من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر، وإلا فإن الأمر سوف يؤثر في قدرة المؤسسة على تحقيق هامش الربح المستهدف .

⁵⁷ قاسم عمر، ساوس الشيخ، "إدارة التكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد الأول، الجزائر، 2012، ص252.

. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج : بعد أن يتم تحديد التكلفة على مستوى المنتج لا بد من الانتقال إلى المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة ، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات من خلال:

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج؛
- تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج.⁵⁸

➤ **طريقة تقدير التكلفة المستهدفة:** يتم قياس التكلفة المستهدفة وفق العديد من الطرق التي تختلف من مؤسسة لأخرى من حيث ثقافتها وتنظيمها وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى اختلاف وتتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومن الطرق الشائعة لدى المؤسسات ما يلي:⁵⁹

1/ طريقة الإضافة(الجمع): يتم فيها تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدى بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، ويتم تقديرها بإضافة كل ما يحتاجه كل مكون من المكونات في إطار ما يرغب المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المؤسسات المنافسة للمكونات أي أجزاء منتجاتها المشابهة؛

2/ طريقة معدل تخفيض التكلفة: يتم تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات القائمة يراد تطويرها، أو في حالة إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة})$$

3/ طريقة الخصم: حيث يتم تقدير تكلفة المستهدفة بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف يتم على أساس العائد على المبيعات في الكثير من الأحيان ويعتبر من الطرق شائعة الاستخدام والذي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأنها تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال، وكذلك يستعمل لرفع كفاءة قرار التسعير للمنتجات والخدمات الجديدة ، ووفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

⁵⁸ نفس المرجع السابق ،ص18.

⁵⁹ زعرور نعيمة، كردودي سهام أحمد ضيف ، مرجع سابق ، ص399 ،ص400.

4/ طريقة فجوة التكلفة: يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وذلك وفق العلاقة التالية:

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

5/ طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة: يتم حسب هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها ، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بالمعادلة التالية:

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

6/ طريقة الحد الأدنى والأعلى و الأدنى: يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأعلى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويمكن تقدير التكلفة طبقا للمعادلة التالية:

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

➤ مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة :

- هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المؤسسة من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يلي:⁶⁰
1. منحج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بتخطيطه للربح المستهدف؛
 2. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛
 3. يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح؛
 4. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء؛
 5. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛

⁶⁰ علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منحج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية . غزة، 2010، ص40.

6. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معا.

➤ الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة :

على الرغم من أهمية منهج التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المنهج قيد التنفيذ الفعلي تتخلله بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تجاوزها، و من بين هذه الصعوبات نذكر منها:⁶¹

1. يتطلب منهج التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة؛
2. الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف؛
3. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛
4. يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة؛
5. يحتاج تطبيق هذا المنهج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

ثانيا: نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

➤ تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعرف بكونه " مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات "⁶²

"هو نظام لتوزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات ، بناءا على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف".⁶³

⁶¹ نفس المرجع السابق، ص41.

⁶² سعاد حميدة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. بكرة . 2011، ص52.

⁶³ محمد الخطيب نمر، هواري سويبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 3000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص74.

"هو طريقة لحساب التكاليف ، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة ، وتحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة"⁶⁴

"هي طريقة تستند على فلسفة استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة ، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة."⁶⁵

➤ خصائص أسلوب (ABC) :

يتميز أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بعدة سمات أهمها ما يلي:⁶⁶

- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد المنتجات الأكثر ربحية؛
- الرقابة على التكاليف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة؛
- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمؤسسة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية؛
- زيادة فعالية المؤسسة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة ، وذلك تمهيدا للرقابة على النتائج أكثر ن الرقابة على الأسباب؛
- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها للموارد.

⁶⁴ درويش مصطفى الجذلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2007، ص23.

⁶⁵ بوشندوقة خديجة، محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة بويرة، 2012، ص43.

⁶⁶ سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) على مصنع عصير غزة، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية . غزة . 2015، ص37،38.

➤ أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يهدف نظام التكلفة المبني على الأنشطة إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي منها:⁶⁷

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

➤ أهمية التكاليف على أساس الأنشطة:

- تحقيق الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام معايير تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليف دقيقة وتتصف بالموضوعية تمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل:

❖ قرارات التسعير؛

❖ قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة؛

❖ تحديد مستويات الإنتاج؛

❖ قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة؛

❖ إعداد تصميم عمليات المؤسسة؛

❖ إعادة تصميم المنتج النهائي.

- يتيح هذا النظام للمؤسسة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

⁶⁷ إبراهيم محمد الحاج دلدوم، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول، رسالة ماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص43، ص44.

❖ إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛

❖ إجراء تعديل في تصميم المنتج؛

❖ إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.⁶⁸

• توفر أنظمة ABC المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض تكلفة إنتاج المنتج نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة.

➤ خطوات تصميم نظام التكاليف على الأنشطة:

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة نوجزها على النحو التالي:⁶⁹

1- تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:

تعتبر الخطوة الأولى عند التصميم هذا النظام، هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة. و بسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات؛

2- تحديد تكلفة النشاط:

بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تأتي خطوة 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 المؤسسة ، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

⁶⁸ نفس المرجع السابق، ص35.

⁶⁹ أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص342، 343.

4- اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:

يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة؛

5- اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:

ويقصد المستوى الثاني لمسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات/ ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

الشكل رقم (12.1): يوضح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC.



المصدر: أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2007، ص 343 .

➤ مزايا استخدام تكاليف الأنشطة:

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على أساس الأنشطة خاصة في المؤسسات الصناعية طهر العديد من المزايا لهذا المدخل نذكر منها:

1. تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية معقدة؛
2. زيادة الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات وزيادة أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات المؤسسة إلى معلومات دقيقة وتحليلية؛
3. مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في اتخاذ القرارات؛

4. زيادة حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يساعد على نجاح جهود المؤسسة في تخفيض التكاليف هو إستراتيجية للاستمرارية والمحافظة على الحصة السوقية.⁷⁰

➤ الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف النشاط ABC والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام ABC نذكر منها⁷¹:

1. أن محاسبة تكاليف النشاط ABC ماهو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تخصيص وتحميل التكاليف الصناعية غير مباشرة على علاقة السبب . النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز النشاط؛
2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط 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 النشاط ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه.

⁷⁰ السيد عبد المقصود دبيان، محمد محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 313.

⁷¹ أشرف عزومي مسعود ابو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية تخصص المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان، 2008، ص 19، ص 20.

خاتمة الفصل الأول:

تعتبر محاسبة التكاليف علم من العلوم المحاسبية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات تهدف بدرجة أولى إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة وقياسها من خلال تصنيفها، يعتبر تحديد التكلفة الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير غير الدقيق و كما تسعى لتحقيق أهداف من خلال البيانات التي تقدمها .

و أشرنا في هذا الفصل إلى العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية و الإدارية و ذلك من خلال إبراز علاقتهما بعض و مدى التكامل فيما بينهم.

و كذا بينا في هذا الفصل كيف أنه يمكن تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق، حيث تمتاز كل طريقة بالأسلوب الخاص بها في حساب التكاليف، و من الطرق الحديثة المتداولة في حساب التكاليف ذكرنا منها طريقة التكاليف الإجمالية و هذه هي أولى النظريات محاسبة التكاليف و تميزت هذه الأخيرة بتقسيم الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة، و بسبب فشلها في تزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات وصعوبة تسعير المنتجات .

بسبب الانتقادات الموجهة في الطريقة الأولى ظهرت التكاليف المتغيرة التي قسمت إلى تكاليف ثابتة و متغيرة، حيث ركزت على حساب الربح الإجمالي وذلك بحساب التكاليف المتغيرة فقط و التكاليف الثابتة تبقى إجمالية يتم طرحها لكل المنتجات، و هذه الطريقة وجهت لها هي الأخرى انتقادات منها عدم قدرتها على التفرقة بين الفترة طويلة و قصيرة الأجل و بالرغم من الانتقادات التي وجهت لها إلا أنها ساعدت المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

كما تطرقنا إلى نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحديد سعر البيع المستهدف، تعتبر هذه الطريقة أداة إستراتيجية تكسب المؤسسة التي تستخدمها ميزة تنافسية لأنها مدخل إستراتيجي لتخطيط الأرباح و ليست فقط طريقة لتخفيض التكاليف.

و هناك نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هي إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، و هي طريقة تسعى لتحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة.

الفصل الثاني:

دور محاسبة التكاليف

في اتخاذ القرارات

تمهيد:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات يهدف إلى توفير معلومات ذات قيمة مفيدة لإدارة المؤسسة لمساعدتها في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط و رقابة و اتخاذ قرارات، حيث تحتاج الإدارة إلى معلومات دقيقة و سريعة و تتصف بخصائص معينة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرار المناسب.

يشكل نظام المعلومات تكاليف مصدرا مهما من مصادر المعلومات في العديد من القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير وتحديد المزيج الأمثل للمنتجات، وقياس تكلفة العمليات داخل الشركة و تقويم نتائجها، و لذلك لابد من تحديث هذه الأنظمة بحيث يمكن تزويد الإدارات المختلفة بالمعلومات تكلفية المناسبة لعمليات اتخاذ القرار و تخطيط التكاليف و الرقابة عليها.

جدير بالذكر أن هناك دور كبير يلعبه المحاسبون في عملية اتخاذ القرارات، و هذا الدور لايرقى لطبيعة الحال إلى الدور الذي يقوم به متخذ القرارات أنفسهم، ويستمد المحاسبون دورهم في عمليات اتخاذ القرارات من وظيفتهم الأساسية و هي توفير المعلومات التي تساعد في هذه العملية هذا بالإضافة إلى أن أكثر من المديرين يطلبون من المحاسبين تقديم توصيات أو اقتراحات بشأن قرارات التي ينبغي قبولها أو رفضها .

و لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي :

- **المبحث الأول:** طبيعة اتخاذ القرار؛
- **المبحث الثاني:** تصنيفات وصعوبات اتخاذ القرار؛
- **المبحث الثالث:** أساليب اتخاذ القرارات وأنواعها.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات:

لكل فرد مفهومه الخاص بما تعنيه عملية اتخاذ القرارات فالبعض يعتبرها عملية مشاركة بين الأفراد لتوحيد الرأي، أو أنها محاولة للوصول إلى هدف معين أو تبني موقف لا يثير معارضة الآخرين و البعض الآخر يعتبرها اختيار البديل المناسب من بين البدائل متعددة .

فالقرار هو عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير الوصول إلى ما يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليها .

أما عملية اتخاذ القرار تشير إلى العملية التي تبني على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين، أي الاختيار و التفضيل للبدائل أو الإمكانيات المتاحة، إن أساس اتخاذ القرار وجود بدائل .

نتطرق في هذا المبحث لأهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات و كذا أهميته و عناصره.

المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار:

لقد أورد العديد من الكتاب و الباحثين بعضا من التعريفات التي توضح مفهوم اتخاذ القرارات و من هذه التعريفات ما يلي:

يعرف القرار بأنه "البديل الأفضل المختار ضمن مجموعة البدائل المنافسة.

و تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها: نشاط ذهني فكري موضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب للمشكلة على أساس مجموعة من الخطوات"¹.

و يعتبر القرار المتخذ سليما برأي بيتر دريكر Peter Druker إذا اتصف بالمرونة و قابلية التغيير و الحركة لتأمين إمكانية المقارنة و المفاضلة بين البدائل الممكنة.²

هو "عملية اختيار حذر لبديل من بين مجموعة بدائل بحيث يحقق هذا البديل أقصى عائدا باستخدام نفس المورد".

و يقصد باتخاذ القرار هو "العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل المتاحة لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل وأثر في تحقيق الأهداف المطلوبة".

¹ سيد صابر ثعلب ، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية ، دار الفكر ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2011، ص 34 .

² بلحاج فتيحة ، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار ، في مجلة " الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية " 07 - 2016 ، الجزائر ، ص 270.

و يعرف اتخاذ القرار كذلك بأنه "عملية عقلية تمارس فيها خطوات التفكير المنطقي الذي يوضح وجود هدفا يراد الوصول إليه أو مشكلة يراد حلها وتوجد معلومات حول الهدف أو المشكلة و يقوم متخذ القرار بتحليلها للتوصل إلى بدائل معينة ثم يتم اختيار هذه البدائل".¹

و المعنى العلمي لاتخاذ القرارات هو " اختيار بديل معين من بين البدائل مختلفة للسلوك أو التصرف. فان اتخاذ القرار إذا هو عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة لاختيار أفضل بديل يحقق الهدف المطلوب. و قد وضعت عملية اتخاذ القرارات لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة.

المطلب الثاني: خصائص وأهمية اتخاذ القرار

➤ خصائص عملية اتخاذ القرار:

- تتسم عملية اتخاذ القرار بالخصائص التالية:²
- تعتبر عملية عقلية و تفكيرية منتظمة، أي تتبع نمط وخطوات علمية؛
- يعتبر اتخاذ القرار سلوك هادف لأنه يوجد عن طريق أهداف مرسومة و يسعى إلى تحقيقها، و اتخاذ حلول للمشكلات و العقبات، التي تعترض سبيل المؤسسة في تحقيق أهدافها؛
- تتكون من مجموعة خطوات متتابعة، و تتأثر بالعوامل المحيطة؛
- تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوك الشخص أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذ القرار؛
- إن القرارات التي تتخذ لمواجهة المشكلات في المؤسسات الإدارية متعددة و متنوعة تشمل جوانب الإدارة كافة و وظائفها من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة؛
- اختيار البديل الأمثل يكون وفق للظروف المؤثرة في اتخاذ القرار، و المعطيات الواقعية .

➤ أهمية اتخاذ القرار:

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار، إن اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية لأنها يمكن من خلالها انجاز جميع وظائف المؤسسة و نشاطاتها، و لا يمكن أداء أي وظيفة بالمؤسسة، أو أي وظيفة إدارية ما لم يصدر بصددها قرار .

وتكمن أهمية اتخاذ القرار فيما يلي:

¹ نوال عبد الرحمان محمد الحوراني ، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرين ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية - غزة - 2013 ، ص 10 .

² بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية ، جامعة منتوري - قسنطينة - 2007، ص125

- **اتخاذ القرارات عملية إدارية:** إن عملية التسيير الإداري ما هي إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات في مختلف الأقسام كالتنظيم و الإنتاج، التخطيط، التسويق؛
- **اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله:** تعتبر عملية اتخاذ القرار هي أداة المدير التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله ؟ و من يوم به؟ و متى يتم القيام به؟ و هكذا حيث كلما ارتفع مستوى أداءه الإداري كلما زادت فعالية الأداء؛¹
- **القرارات الإستراتيجية** تحدد مستقبل المؤسسة ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل، ومثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها؛ كما تلعب القرارات الإستراتيجية دورا هاما في مصير الأمم والشعوب بين دول العالم؛
- **اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية:** يرى البعض أن اتخاذ القرارات هو جوهر وظيفة التخطيط نظرا لكون العديد من نشاط ووظيفة التخطيط ينطوي على سلسلة قرارات، و لكن تبين أن عملية اتخاذ القرارات أساسا في جميع الوظائف الإدارية من تنظيم، توجيه، رقابة؛
- **اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة:** أن كل وظيفة داخل المؤسسة، تتضمن مجموعة من القرارات، مثلا وظيفة الإنتاج تنطوي على جملة من القرارات الخاصة بتحديد ماذا ننتج؟ ما هو الحجم الأنسب للإنتاج ؟ ما هي فترة الخطة الإنتاجية؟ ومن المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية معينة؟²

المطلب الثالث: أسس القرار وأهدافه:

✓ أسس القرار:

إن معظم القرارات التي تواجهنا في اليوميات التي نمر بها تكون على درجة من التعقيد بحيث ليس من السهل أن نجد لها حلول سريعة و سهلة، هذا ما جعل الباحثين بإجراء دراسات حول عملية اتخاذ القرار من أجل الوصول إلى طرق تسهل عملية اتخاذ القرار لقد توصل الباحثون لهذه العناصر لما تبين لهم الدور الكبير الذي تقوم عليه هذه العناصر للوصول إلى قرار سليم، و لا يمكن اعتبار أي عملية اتخاذ القرار إلا بوجود هذه العناصر المتمثلة في:³

1. **تحديد الهدف:** يجب أن يكون القرار المتخذ يحقق النتائج التي يريد متخذ القرار التوصل إليها، أي يتخذ

القرار إلا إذا كان هناك هدف معين، كلما كان الهدف واضح ساعد ذلك في اتخاذ قرار سليم؛

¹ سعدي نجاح، تأثير التشخيص الإستراتيجي الخارجي على عملية اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - بسكرة - 2014، ص32،31.

² أحمد ماهر، الإدارة المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص280.

³ زينة المنصور، الذكاء وعلاقته بمهارة اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم النفس، كلية التربية، جامعة دمشق، 2016، ص74،73،72.

2. **البحث عن المشكلة الصحيحة:** يعني تحديد موضوع الذي يجب أن يتخذ القرار بشأنه حتى يتم اختيار بديل انطباق؛
3. **استعراض البدائل المتاحة:** هي مختلف الاقتراحات و الحلول المقترحة لكل مشكلة لذا يجب على متخذ القرار الاختيار بينهما، و ذلك باختيار أفضل البدائل المتاحة لتكوين قرار مناسب .
4. **فهم النتائج:** يتوجب على متخذ القرار التحقق من أن البديل المتاح الذي تم اختياره يتناسب مع الأغراض التي يهدف لها وتمكنه من الوصول لمبتغاه. إن تقدير ما سيحدث في المستقبل يساعده في اختيار البديل الذي يلبي الهدف لذا يجب أن يكون هناك تقدير صحيح لنتائج كل من البدائل المتاحة؛
5. **توضيح أوجه عدم اليقين:** لا بد لمتخذ القرار أن يسأل عن ما المتوقع أن يحدث في المستقبل، حيث يرى الباحثون أن عدم اليقين يجعل الاختيار أكثر صعوبة، إن عملية اتخاذ القرار الفعال يتطلب من متخذه مواجهة عدم اليقين و تقدير مختلف النتائج و تقييم آثارها؛
6. **تحمل المخاطر:** هنا يجب على متخذ القرار بأن يدرك بأنه على استعداد أن يتحمل و يتقبل المخاطرة التي تنجم عن القرار المتخذ لأن القرارات تنطوي على عناصر غير مؤكدة لذا قد تتأثر النتيجة المراد التوصل إليها فعلا. تحمل مثل هذه المخاطر يجعل عملية اتخاذ القرار أكثر سهولة و فعالية.

✓ أهداف القرار :

يمكن تحقيق العديد من الأهداف من خلال عملية اتخاذ القرارات كمحور لنشاطات التنظيمات وتتمثل أهدافها فيما يلي:¹

1. تحديد عملية اتخاذ القرارات مصادر السلطة داخل التنظيم؛
2. تحديد المسؤوليات و الصلاحيات و الواجبات للأفراد في التنظيم ككل؛
3. تحد عملية اتخاذ القرارات الأهداف المرجوة منها، و بيانها للجهة المعنية في تنفيذها، و التزام هذه الجهة بتنفيذ الفعلي لها كما هو مطلوب؛
4. تساعد عملية اتخاذ القرارات في تحديد الأساليب و الوسائل الإدارية و الفنية اللازمة لتنفيذ هذه القرارات تماشياً مع الأهداف العامة و الخاصة للتنظيم؛
5. تجنب عملية اتخاذ القرار التنظيم و أفراده من الوقوع في الأخطاء و إبعادهم عن الانحرافات، و الغموض من خلال المعلومات الدقيقة التي يتضمنها القرار؛
6. السرعة في إنجاز الأعمال في ضوء الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.

¹ فيصل محمد بونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية و النفسية، العدد السادس والثلاثون، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، 2012، ص38

المبحث الثاني: تصنيفات القرار، صعوباته، مراحل اتخاذه:

المطلب الأول: تصنيفات القرار:

صنف الباحثون في مجال نظم المعلومات القرارات بأكثر من طريقة بهدف التمييز بين الأنواع المختلفة للقرارات و من هذه التصنيفات ما يلي:

أولاً: تصنيف القرارات وفقاً لطبيعة المشكلة و إمكانية برمجتها:

• **القرارات المبرمجة:**

يطلق عليها اسم القرارات الروتينية أو القرارات العامة المتكررة، نظراً لاختلاف المشاكل التي تعترض متخذي القرارات من حيث درجة التأكد، و هذا راجع إلى مدى تكرر حدوثها، فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرار خبرة و معرفة أكبر بهذه المشاكل.¹

تعتبر هذه القرارات الخاصة بالمواقف اليومية المتكررة الحدوث ويكون تأثيرها محدود الأثر في مدى فترة زمنية قصيرة و تتميز بكثرة تفصيلاتها.²

و يستخدم هذا النوع من القرارات في المستويات التشغيلية الدنيا، و تعد مبرمجة كذلك لأن معايير الحكم فيها تكون واضحة عادة وتتوافر معلومات كافية بشأنها، ومن السهولة بمكان تحديد البدائل فيها، كما تشمل على حيز من التأكيد بأن البديل الذي تم اختياره سوف يؤدي إلى حل المشكلة بفعالية.³

• **القرارات غير مبرمجة:**

يعد هذا النوع من القرارات معاكس للأول في تسميته، صفاته مستويات تنفيذه و نوع المعلومات التي يحتاجها، يطلق عليها كذلك القرارات غير الروتينية. فهي جديدة واستثنائية و لا تتكرر بصفة دورية منظمة و بالتالي لا يمكن برمجتها،

و هي تحتاج جهداً فكرياً و وقتاً كافياً لتحديد المشكلة و تقييم البدائل كما تتطلب الإبداع و الابتكار. تظهر الحاجة لاتخاذ هذا النوع من القرارات عندما تواجه المؤسسة مشكلة جديدة لم يسبق أن واجهتها سابقاً، و أنها لا تمتلك خبرات سابقة بشأن كيفية حلها.⁴

¹ اسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة - 2009، ص22.

² سيد صابر ثعلب، مرجع سابق، ص 47.

³ الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات - سطيف - 2012، ص102.

⁴ اسمهان خلفي، مرجع سابق، ص22.

ثانياً: تصنيف القرارات حسب المستوى التنظيمي:

يبرز هذا التصنيف ثلاث أنواع من القرارات و هي الإستراتيجية ، التشغيلية، و القرارات الإدارية:¹

• القرارات الإستراتيجية:

و هي القرارات المرتبطة بالأهداف طويلة الأمد والسياسات الخاصة بها و المشكلات العامة و لذلك فهي تتخذ في مستويات الإدارة العليا. و هي تعتمد على منهج التفكير المستقبلي للاختيار بين البدائل المحتملة، لتحقيق أهداف رئيسية أو أهداف بعيدة المدى أو قرارات مصيرية؛

• القرارات التشغيلية:

هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا، تسمى أيضا بالقرارات التنفيذية وتعتبر قرارات روتينية تعني بتسيير الأعمال اليومية التشغيلية لا تتطلب جهداً ذهنياً كبيراً وهي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة؛

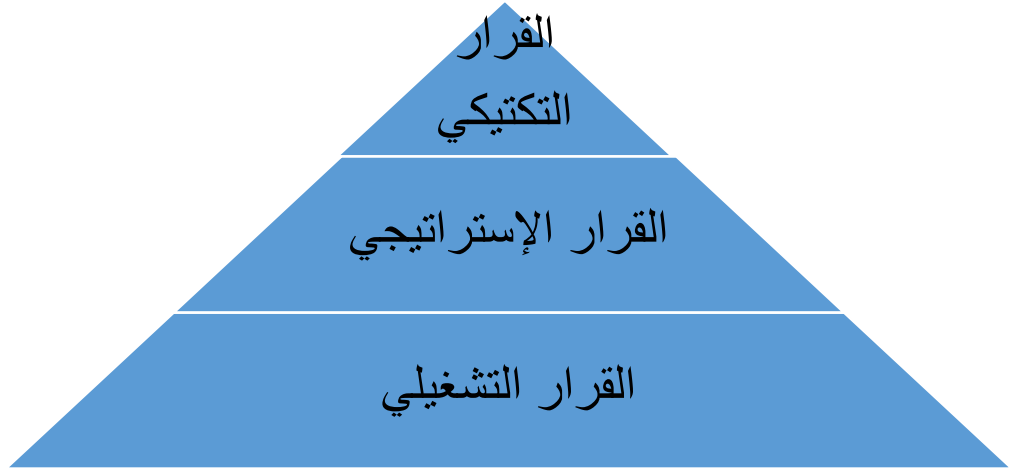
• القرارات التكتيكية:

يطلق عليها البعض بالقرارات الإدارية هي قرارات متكررة و متعلقة بالأمر الفورية و القريبة المدى لحل مشكلة مؤقتة، و هي القرارات التي ترتبط بالوسائل تحقيق الأهداف و تتخذ على مستوى الإدارات الوسطى و تهدف لوضع القرارات الإستراتيجية موضع التنفيذ، و هذا النوع من القرارات يقتصر يصدر للأمر الروتينية غير الهامة، و يقتصر عادة على الاختيار بين عدد محدود من البدائل.

و يمكن توضيح مستوى القرارات الإستراتيجية و التشغيلية و التكتيكية في الشكل التالي:

¹ صابر تعلق، مرجع سابق، ص47، ص48، ص50

الشكل رقم (1.2): هرم توضيحي لمستويات القرارات.



المصدر: سيد صابر تعلق، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 106.

يبين الجدول التالي أوجه الاختلاف بين القرارات الإستراتيجية والتشغيلية والتكتيكية:

الجدول رقم (1.2): أوجه الإختلاف بين القرارات.

أوجه المقارنة	القرار التكتيكي	القرار الإستراتيجي	القرار التشغيلي
المدى الزمني	متوسط الأجل	طويل الأجل	قصير الأجل
مستوى اتخاذ القرار	الإدارة الوسطى	الإدارة العليا	الإدارة الدنيا
درجة التكرار	متكرر	غير متكرر	متكرر

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ماسبق.

ثالثا: تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني:

تصنف القرارات من حيث المدى الزمني كالتالي:¹

1- قرارات طويلة الأجل: تتوافق هذه القرارات مع القرارات الإستراتيجية و تتفق معها في ميزاتها و خصائصها، من مميزات القرارات الطويلة ارتباطها بفترات طويلة في المستقبل، هذا النوع من القرارات صعب التوفير، و قليل الكفاية و الدقة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 53.

2- قرارات قصيرة الأجل: يمتاز هذا النوع بالمدى القصير و ارتفاع درجة اليقين، و هذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي تحتاجها، ما يمكن متخذ القرار بالتحكم فيها.

المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار:

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل كل مرحلة تحتاج إلى عدة إجراءات من أجل الوصول لقرارات سليمة، و يختلف عدد و ترتيب هذه الخطوات باختلاف المفكرين، نتطرق في هذا المطلب لأهم الخطوات المتبعة من قبل متخذ القرار:¹

أولاً: تحديد الهدف وجمع المعلومات لاتخاذ القرار:

✓ **تحديد الهدف:** تعتبر أول خطوة يتبعها متخذ القرار من أجل الوصول إلى هدف معين، أو لتحقيق عدة أهداف يسعى المدير للوصول إليها، تعد هذه المرحلة مهمة لكونها تبني مختلف القرارات الإدارية والتقنية.

✓ **جمع المعطيات اللازمة:** يتم خلال هذه المرحلة جمع الوثائق و البيانات الخاصة بالأهداف المختلفة، لا يمكن للمؤسسة أن تعتمد على الأهداف التي هي أساس قراراتها إلا إذا جمعت القدر الكافي من المعطيات و المعلومات التي تساعد في جعل هذه الأهداف بمثابة معايير قادرة على قياس النتائج.

ثانياً: تحديد المشكلة:

تعتبر هذه المرحلة الأساس الذي تقوم عليه عملية اتخاذ القرار و هي تتمثل في التعريف بالمشكلة الحقيقية و تشخيصها، و على متخذ القرار أن يكتسب الخبرة و القدرة على تحديد المشكلة.

✓ **تشخيص المشكلة:** تعتبر عملية تحديد المشكلة العامل الأهم الذي يحدد مدى فعالية الخطوات التالية، لأنه في حالة عدم التشخيص الجيد للمشكلة يؤدي إلى تكوين قرار غير سليم، يجب في هذه المرحلة على متخذ القرار أن يكون على دراية و وعي بالهدف الذي يريد الوصول إليه.²

✓ **تحليل المشكلة:** بعد تحديد المشكلة تأتي هذه المرحلة حيث يتم تصنيف و تجميع الحقائق، من أجل تحديد من الذي ينبغي أن يتخذ القرار، و من الذي يجب استشارته عند اتخاذه، و من الذي ينبغي إبلاغه بالقرار، للوصول في النهاية لتحويل القرار إلى قرار فعال.³

ثالثاً: تحديد البدائل:

¹ ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص114، ص115.

² صفية جدوالي، مهارات صنع القرار في الإدارات التربوية، في مجلة "العلوم الاجتماعية"، العدد 148، 19 ديسمبر 2014، سطيف، ص2.

³ نفس المرجع السابق، ص2.

بمجرد تحديد و تشخيص المشكلة، الذي يفصح عن الأسباب التي أدت إليها نتوصل إلى حصر بدائل الحل، فاتخاذ القرار الفعال يتطلب بدائل عديدة للاختيار من بينها، بعدما يتم تحديد البدائل يتم تحليلها.

حيث يكون لمتخذ القرار القدر على التمييز بين مزايا و عيوب كل بديل من البدائل المتاحة و معرفة تفاصيله من حيث التكلفة و المساهمة و الإمكانية.¹

رابعاً: تقييم البدائل:

هي القدرة على تحديد النفع المترتب عن اختيار كل بديل من البدائل المتاحة، و تتم هذه الخطوة بتحديد كافة نقاط الضعف و القوة لكل بديل من البدائل المتاحة.² و تأتي هذه المرحلة بعد طرح البدائل و تصنيفها و ترتيبها في مستويات، حيث يعطى لكل بديل وزن، ثم تتم المقاضلة بين البدائل المتاحة انطلاقاً من قدرة كل بديل على تحقيق الهدف، يتم تقييم البدائل اعتماداً على معايير أهمها:³

- مدى مناسبة الوقت و الظروف لتنفيذ البديل، إضافة إلى الزمن اللازم لعملية التنفيذ؛
- إمكانية تنفيذ البديل، يتوقف هذا على توفير الموارد؛
- آثار تنفيذ البديل على الإدارات و الأقسام.

خامساً: اتخاذ القرار:

بعد اختيار البديل المناسب هو البديل الذي يحقق الهدف المطلوب انجازه لاتخاذ القرار التي تعد كإعلان عن ذلك البديل، و يجب أن يتبع عملية اتخاذ القرار نوع من الرقابة للتأكد من فعالية القرار الذي تم اتخاذه.⁴

سادساً: تنفيذ القرار و متابعتها:

✓ **تنفيذ القرار:** بعد التوصل إلى اختيار البديل المناسب للحل، تنتهي العملية بوضع القرار محل التنفيذ أي تحويله إلى عمل فعال، هنا يتوجب على المدير إبلاغ المعنيين بالتنفيذ؛

¹ غادة إسماعيل حسن عبيد، أبعاد إدارة المعرفة و علاقتها بعملية اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الأزهر - غزة - 2015، ص 35.

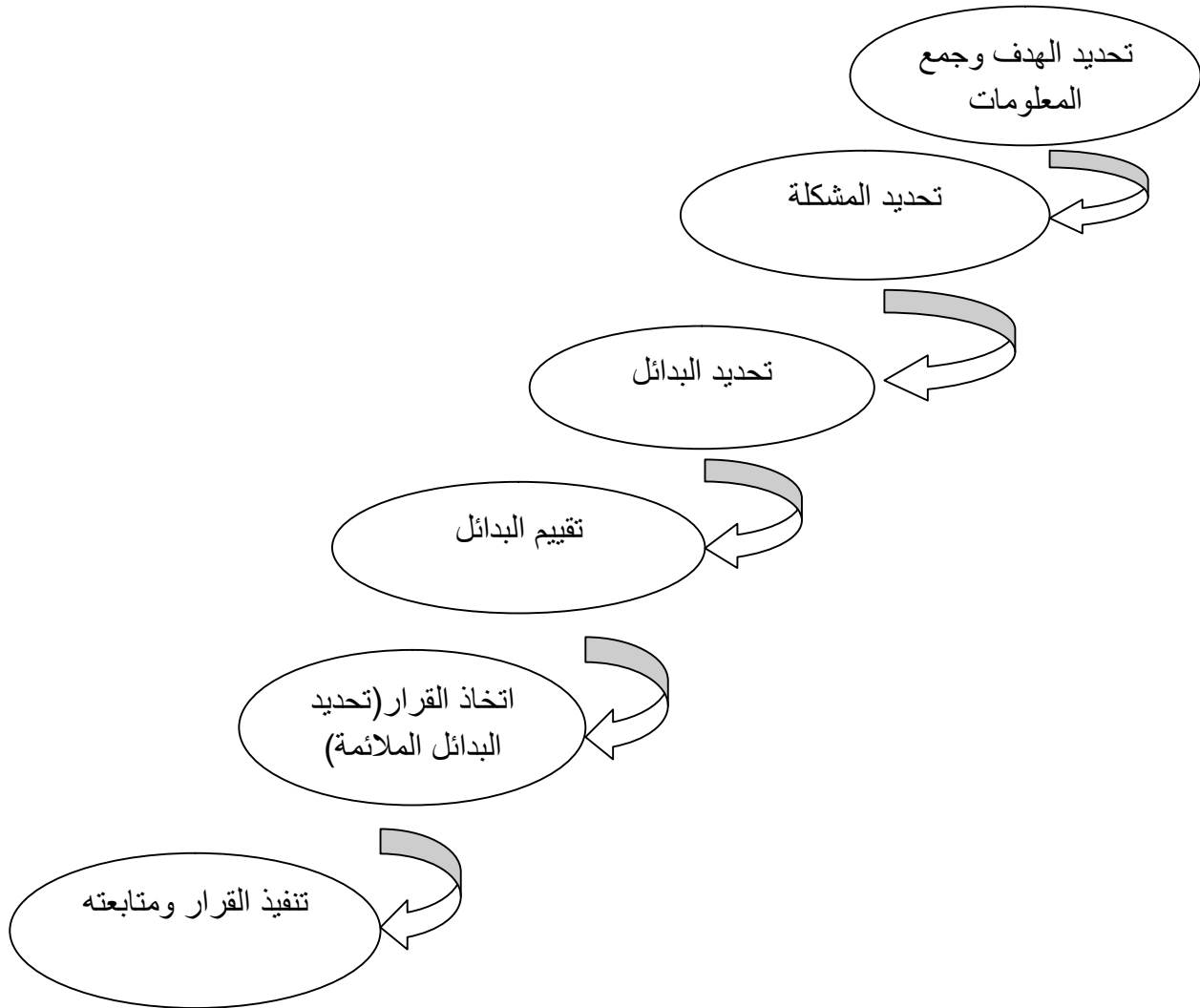
² صفية جدوالي، مرجع سابق، ص 6.

³ أمانة مسغوني، سهيلة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم و علاقتها بالرضا على الأداء الوظيفي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي - 2015، ص 44.

⁴ ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سابق، ص 115.

✓ **متابعة القرار:** نظرا لتعدد العوامل و المتغيرات التي تحيط بعملية اتخاذ القرارات و التي تجعله في تغيير مستمر و يجب متابعته و مراقبة تنفيذه للتأكد من سلامته و قدرته على تحقيق الأهداف، للتعرف على العقبات التي تنشأ خلال التنفيذ و بالتالي يمكن تعديل القرار و اتخاذ إجراءات إضافية لتنفيذه .
ومما سبق يمكن تلخيص مراحل اتخاذ القرار في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.2) : يبين مراحل اتخاذ القرار.



المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال المراحل التي تمر بها عملية اتخاذ القرار.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار:

يحاول متخذ القرار في المؤسسات توفير كفاءات بشرية على دراية كاملة بالقرارات المتخذة، و أساليب ملائمة لكل نوع من المشاكل التي تواجهها المؤسسة. و هذا من أجل الحصول على معلومات دقيقة و واضحة للمساعدة في اتخاذ القرار، يتم إيجاد هذه المعلومات إما داخل المؤسسة أو خارجها.

و قد تتأثر القرارات بعوامل عديدة تعيق صدورها بالصورة الصحيحة، أو تؤدي إلى التأخر في صدورها، أو تلقى العديد المعارضة من قبل المنفذين تعارض القرارات مع مصالحهم، و من هذه المؤثرات :

➤ تأثيرات البيئة الخارجية :

هي العوامل التي تؤثر على القرار الإداري بطريقة مباشرة و غير مباشرة و تتمثل في الظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و الثقافية، بالإضافة إلى العوامل التنظيمية.¹

(1) **العوامل الاقتصادية:** هي العوامل المتعلقة بالركود و الكساد و الرخاء الاقتصادي، و مدى دعم الحكومة للاقتصاد و هل يوجد تشجيع على الاستثمار؛

(2) **العوامل السياسية و التنظيمية :** هي العوامل المتعلقة بالأحوال السياسية السائدة في الدولة؛

(3) **العوامل النفسية:** الحالة النفسية تؤثر على الفرد متخذ القرار في مختلف مراحل عملية صنع القرار خاصة فيما يتعلق بالمعلومات التي يجمعها، وإزالة التوتر النفسي و الاضطراب و الحيرة لها تأثير كبير في إنجاز العمل و تحقيق الأهداف و الطموحات التي يسعى إليها الفرد؛

(4) **الميول والطموحات:** لطموحات الفرد و ميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار النابع من ميوله و طموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك؛

(5) **العوامل الشخصية:** لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالأفكار و المعتقدات التي يحملها و التي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، و بالتالي يكون القرار متطابقا مع الأفكار و التوجهات الشخصية للفرد؛²

(6) **العوامل الاجتماعية:** تتمثل العوامل الاجتماعية بالضغوط التي تعرضها الجماعة المحيطة بالفرد، و كذلك الضغط الذي يمارسه المجتمع حيث يترتب على متخذ القرار اتخاذ قرارات يتماشى مع الضغوطات الممارسة من طرف المجتمع؛

¹ د. بلحاج فتحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، في مجلة "الجزائرية للعلوم و السياسات الاقتصادية"، 2016-07، الجزائر، ص 275.

² نوال عبد الرحمان الحوراني، مرجع سابق، ص 27.

(7) **العوامل الثقافية:** يتأثر متخذ القرار بهذه العوامل في وصوله للقرار الأنسب، تتمثل هذه العوامل في اللغة و الدين، مستويات المعيشة كما تتضمن القيم و العادات و القواعد الأخلاقية السائدة التي تحكم أفكار و سلوك الأفراد و المجتمع ككل .

(8) **العوامل التكنولوجية:** هي العوامل المتمثلة بمدى التقدم التكنولوجي في الدولة من أجهزة، و اتصالات .

➤ تأثيرات البيئة الداخلية:

يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية بشكل مباشر في المنظمة من حيث حجم المؤسسة و مدى نموها و عدد العاملين فيها و المتعاملين معها، يرتبط التأثير بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار، و بتأثيره على مجموعة الأفراد في المؤسسة و تتعلق بالموارد المالية و البشرية و الفنية.¹

➤ تأثير الزمن على عملية اتخاذ القرار:

يشكل عنصر الزمن ضغطا كبيرا على متخذ القرار، فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره، كلما كانت البدائل المطروحة أكبر و النتائج أقرب للصواب، تتطلب عملية اتخاذ القرار مدة زمنية معينة، باعتبار عامل الزمن له أهمية كبيرة في اتخاذ القرار للوصول إلى نتيجة نهائية، حيث أن عملية تحديد المشكلة و تحليلها تحتاج لزمان معين كي تتم دراستها بعناية، للوصول لحل مناسب.²

➤ تأثير متخذ القرار:

هذا العامل يؤثر على القرار بطريقة مباشرة في بعض الأحيان و في حين آخر تؤثر بطريقة غير مباشرة، و هذا يعتمد على طبيعة القرار.³

يعتبر المدير متخذ القرار مؤثر في رشد وفعالية القرار فشخصية المدير وعواطفه و قيمه ومركزه الاجتماعي والمالي خارج المنظمة واتجاهاته وحالته النفسية عند اتخاذ القرار، كلها عوامل تؤثر في فعالية القرار المتخذ.⁴

➤ تأثير أهمية القرار:

إن اتخاذ القرار لحل مشكلة ما يتطلب من متخذ القرار إدراك المشكلة من جميع إبعادها و التعمق في دراستها، حتى يمكن الوصول إلى الحل الجذري لها، و كلما ازدادت أهمية المشكلة و بالتالي أهمية القرار المناسب لها زادت ضرورة جمع الحقائق و المعلومات اللازمة لضمان الفهم الكامل لها.⁵

¹ د.بلحاج فتيحة، مرجع سابق، ص275.

² سهام عزي، مرجع سابق، ص17

³ نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص398.

⁴ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان - 2009، ص265.

⁵ حسن علي م شوقي، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997، ص30⁵ نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص398.

المبحث الثالث: أساليب اتخاذ القرار، أنواع اتخاذا لقرارات:

في هذا المبحث سنتناول أساليب اتخاذ القرار وفعاليتها في المطلب الأول ثم المطلب الثاني سيكون حول معوقات اتخاذ القرار ، والمطلب الثالث يتضمن حالات اتخاذ القرار أما المطلب الرابع سنتطرق فيه إلى دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات .

المطلب الأول: أساليب اتخاذ القرار وفعاليتها:

➤ أساليب اتخاذ القرار:

إن أساليب اتخاذ القرار تتعدد و تتنوع في صعوبة اتخاذها أو سهولتها بالنسبة للجهد و الكلفة و الوقت و الدقة في تقدير النتائج، و بعد الحدس والحكم الشخصي اتجاه مشكلة معينة وإيجاد الحل الملائم لها من أسهل أساليب اتخاذ القرار، ثم تتدرج تلك الوسائل في الصعوبة و التعقيد عند استخدام الأساليب الكمية الحديثة في اتخاذ القرار .

و يتوقف استخدام هذه الأساليب دون الآخر على طبيعة المدير نفسه و مدى تقديره لصعوبة تحديد المشكلة أو سهولتها و إيجاد الحلول المناسبة لها، كما تعتمد على طبيعة المشكلة و مدى التعرف على الظروف و المتغيرات المؤثرة عليها؛

كذلك فإن استخدام أسلوب دون آخر يتأثر بمدى توافر الإمكانيات اللازمة لاستخدامه، و مدى الاستخدام الفعال للمعلومات والبيانات المتاحة لأنها تشكل القاعدة الأساسية التي يعمل المدراء من خلالها للوصول إلى القرار الرشيد إذ أن متخذ القرار يقوم بالاستناد إلى تلك المعلومات بتحليل المشكلة لمعرفة محتوياتها وأبعادها ثم إتباع الخطوات الرئيسية في اتخاذ القرار .

ومن الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار نذكر منها:

. أسلوب الحدس الشخصي؛

. أسلوب مراجعة القوائم؛

. الأسلوب الوصفي؛

. طريقة التصنيف أو الأولويات؛

. طريقة تحليل تشكل الحالة؛

. الأسلوب المعياري؛

⁵ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان - 2009، ص265.

. الأساليب الكمية.

يعد الأسلوب المعياري و الكمي من أفضل الأساليب السابقة الذكر في اتخاذ القرار و ذلك لأنها تعتمد على المعلومات و البيانات المتوفرة، تساعد على الإدارة على اتخاذ القرار الرشيد بأسلوب علمي دون تدخل التأثير الشخصي لمتخذ القرار.¹

➤ تعريف الأساليب الكمية:

لها عدة تعريفات نذكر منها:

هي مجموعة الطرق والصيغ والمعدات و النماذج التي تساعد في حل المشكلات على أساس عقلاني²؛ عرفها برنارد تايلور علم الإدارة بأنها: " تطبيق المنهج العلمي في حل مشاكل الإدارة بغرض مساعدة المديرين في اتخاذ قرارات أفضل"³؛

و مما سبق يمكن تعريفها بأنها مجموعة من الطرق الرياضية و الإحصائية و تقنيات الحاسوب، تعتمد الطريقة العلمية في اتخاذ القرار بعيدا عن أساليب التجربة و الخطأ.

يتمثل محور اهتمام الأساليب الكمية بتمكين متخذ القرار بالتعامل مع أحداث القرار و بدائله كميًا. و هي تضع أمام صانع القرار و متخذه مجموعة من الأدوات الكمية التي تساعده على:

1. تحديد طبيعة المشكلة؛
2. المتغيرات الأساسية والفرعية للمشكلة؛
3. القيود والمحددات المفروضة على المشكلة؛
4. تقرير النموذج الملائم للمشكلة ومتغيراتها؛
5. تحليل النموذج للوصول إلى الحل الأمثل للمشكلة؛
6. تحديد مستلزمات التطبيق الأساسية .

و من أهمية الأساليب الكمية فإن عملية صياغة القرارات تتطلب أحكاما و خبرة و حدس متخذ القرارات لاسيما في بعض مراحل صناعة القرارات كمرحلة تحديد المشكلة والبحث عن البدائل.⁴

¹د. بلحاج فتيحة ، مرجع سابق، ص278.

² نجم عبود نجم ، مدخل للأساليب الكمية مع تطبيق باستخدام ميكروسوفت اكسل، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن ، ط2، 2008، ص19.

³ كمال خليفة أبو زيد ، زينات محمد محرم، دراسات في استخدام بحوث العمليات في المحاسبة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص1.

⁴ مشرقي، حسن علي ،أساليب بحوث العمليات وتطبيقاتها في اتخاذ القرارات وحل المشكلات في المؤسسات الصناعية أو الخدمية في الجمهورية العربية السورية، مجلة الإداري، العدد2006، 104، ص85، ص110

➤ دور الأساليب الكمية في اتخاذ القرار:

يعتمد الأسلوب الكمي في اتخاذ القرار على استخدام الطرق الرياضية و الإحصائية و بحوث العمليات و تقنيات الحاسوب في تحليل البيانات و المعلومات للوصول إلى القرار المناسب بعيدا عن التوقع و التخمين الشخصي، و يعتبر استخدام مجموعة الأساليب في تحليل المشكلات الإدارية و الاقتصادية بحثا عن الحل الأمثل، و يعبر خطوة متقدمة تهدف إلى إحلال المنطق العلمي محل القواعد العشوائية و أساليب التجربة و الخطأ المتبعة سابقا في تحليل البيانات وصولا إلى قرارات أكثر دقة و موضوعية.¹

➤ أهمية الأساليب الكمية:

تتمثل أهمية الأساليب الكمية فيما يلي:²

- وسيلة مساعدة في اتخاذ القرارات الكمية باستخدام الطرق العلمية الحديثة؛
- تعتبر الأساليب الكمية من الوسائل العلمية المساعدة في اتخاذ القرار بأسلوب أكثر دقة بعيدا عن التجربة و الخطأ؛
- تساعد على تناول مشكلات معقدة بالتحليل و الحل والتي يصعب تناولها في حالتها العادية؛
- تساعد على توفير تكلفة حل المشاكل المختلفة و ذلك بتخفيض الوقت اللازم للحل؛
- تساعد على تركيز الاهتمام على الخصائص الهامة للمشكلة دون الخوض في تفاصيل الخصائص التي تؤثر على القرار، و يساعد هذا في تحديد العناصر الملائمة للقرار و استخدامها للوصول إلى الأفضل.

المطلب الثاني: معوقات اتخاذ القرارات:

في بعض الأحيان يصعب الوصول إلى قرار رشيد، و هذا الأمر يعود إلى مجموعة من الأسباب المتباينة في طبيعتها، و لكنها بشكل عام تكون متعلقة إما بالمشكلة محل القرار، و إما تتعلق بمشاكل عملية صنع القرار. مما يسبب لمتخذ القرارات عدد كبير من المعوقات التي تحد من قدرته على اتخاذ القرار،

و تفسر هذه المعوقات أسباب فشل متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم و تتمثل هذه المعوقات في العوامل السلوكية، التنظيمية، الثقافية.³

➤ العوامل السلوكية:

¹ بلحاج فتيحة، مرجع سابق، ص 279.

² نفس المرجع السابق، ص 279.

³ الطيب الوافي، مرجع سابق، ص 96.

ترتبط هذه العوامل بشخصية متخذ القرار من حيث درجة ذكائه ودرجة الموضوعية التي يتحلّى بها، وقيمة متخذ القرار.

(1) الصفات الشخصية لمتخذ القرار:

تؤثر صفات و التكوين الشخصي لمتخذ القرار في قدرته على اكتشاف المشاكل و إيجاد حلول لها و اتخاذ قرارات، فالمسيرين ذوي التفكير المحدود يواجهون صعوبات في التعرف على المشكل و إيجاد حلول له رغم توفر العديد من البيانات و المعلومات المساعدة لحل المشاكل، إن اكتشاف الفرص و الحلول يتطلب شخصا لديه القدرة على تقبل المخاطرة و القدرة على تحمل المسؤولية؛

(2) خبرة وذكاء متخذ القرار:

تعتبر قلة الخبرة و الذكاء عائق لمتخذي القرار في التوصل إلى حلول للمشاكل، كلما تمتع المدير بدرجة معقولة من الذكاء و الخبرة هذا ما يجعله في وضع أفضل من غيره لإيجاد حلول للمشاكل؛

(3) تأثير العوامل الذاتية:

إن اكتشاف المشاكل و اتخاذ القرارات ليس عملا موضوعيا بالكامل، و إنما تتخلله بعض العوامل الذاتية، بمعنى أن متخذ القرار رغم علمه بالإطار العلمي الرشيد لاتخاذ القرارات إلا أن العوامل الموضوعية قد تدخل في كثير من الأحيان؛

(4) قيم متخذ القرار:

القيم هي اعتقادات الأفراد حول الأشياء، و تؤثر هذه القيم في اتجاهات الفرد، و يظهر تأثير القيم في عملية اتخاذ القرار من خلال إدراك المواقف و المشاكل، الاختيار بين البدائل.

➤ العوامل التنظيمية:

تشكل الأنظمة و الإجراءات المتبعة في المؤسسة عاملا مهما في اتخاذ القرارات، و تتضمن السلطة، المعلومات، الهيكل التنظيمي، معايير الكفاءة.

1- السلطة:

يؤثر النمط المتبع في المؤسسة و كيفية استخدامها في سهولة أو صعوبة عملية اتخاذ القرارات، فالمؤسسة التي تتركز فيها السلطات في يد الإدارة العليا أو تدار بطريقة مركزية تكون فيها عملية اتخاذ القرار بطيئة، يتم فيها تجاهل آراء الأطراف المتصلة بالمشكلة و لا يسمح فيها للعاملين بالمشاركة في اتخاذ القرار؛

2- المعلومات:

تقدم المؤسسة لأعضائها مجموعة من القيم و المعلومات و الأهداف التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، كلما كانت المؤسسة لها دافع و ميول لنشر و تبادل المعلومات كلما كانت القرارات أفضل و العكس، إن تقديم المعلومات للأفراد بشكل انتقائي يؤثر على معنوياتهم وبالتالي يؤثر سلبا على عملية المشاركة في اتخاذ القرارات. (تعتبر المعلومات والبيانات شرط أساسي من الشروط التي ينبغي توافرها لمتخذ القرار) و في حالة قلة البيانات تتأثر عملية اتخاذ القرارات و يعود السبب الأساسي لعدم توفر كمية بيانات والمعلومات إلى:

- كون القائمين على جمعها وترتيبها غير مؤهلين للقيام بهذه العملية، وكذا ضعف نظم المعلومات وعدم استخدام مستويات رفيعة من التكنولوجيا؛
- في حالة تم جمع المعلومات والبيانات في وقت قصير.

3- معايير الكفاءة:

يجدر على المؤسسة تحديد معايير يتم من خلالها الحكم على كفاءة العمل و الأداء، و تعد المؤسسات التي تحدد نظم العمل بها من المسؤول عن اتخاذ القرار و معايير الممارسة التي ترشد متخذ القرار عند اتخاذ القرار أفضل من تلك التي لا تتوفر على هذه المعايير.

➤ عوامل البيئة أو محيط القرار:

تتمثل هذه العوامل في:

1- طبيعة المشكلة ذاتها:

يواجه متخذ القرار في المؤسسات نوعين من المشاكل، مشاكل ذو طبيعة روتينية و تكون معروفة لمتخذ القرار و تعتبر مشاكل سهلة الحل، حيث يتمكن مع مرور الوقت من إيجاد و تنمية حلول مناسبة للتعامل معها. أما المشاكل الغير روتينية هي تلك المشاكل التي لا تكون لمتخذ القرار أدنى فكرة في التعامل معها، مما يجعل عملية اتخاذ القرار تأخذ وقتا أطول .

2- محيط القرار:

يتم اتخاذ القرار في ظل بيئة معينة، هذا الإطار يشمل الخطوات المختلفة التي يتم القيام بها للوصول للقرار، و قد تتناقض المحددات التي تحيط بالقرار مع بعضها البعض، مثلا يحتاج القرار لجمع معلومات كافية ربما تستغرق وقتا طويلا و هنا يكون الوقت عنصرا حاكما، و قد يرغب متخذ القرار للوصول لأي قرار مثالي

لكنه يواجه عقبة الإمكانيات، يقوم متخذ القرار بالتوفيق بين هذه المحددات المتعارضة للوصول إلى قرار مقبول.¹

المطلب الثالث: حالات اتخاذ القرارات:

➤ حالات اتخاذ القرار:²

تتمثل ظروف اتخاذ القرار في :

• صنع القرار في حالة التأكد التام .

• صنع القرار في حالة عدم التأكد التام:

في هذه الحالة على صانع القرار أي يحاول ما يلي :

✚ تعديل حالة عدم التأكد عن طريق جمع المعلومات أكثر ما يمكن:

في حالة الفشل، على صانع القرار استخدام شعوره، و حكمته الشخصية للوصول إلى استراتيجيات أفضل؛

✚ صنع القرار في حالة المخاطرة:

لاستخدام نماذج المخاطرة يجب إتباع الشروط التالية:

أ . التأكد من وجود بديلين على الأقل؛

ب . لكل بديل هناك ناتج احتمالي؛

ج . يمتلك صانع القرار المهارة في تحديد الاحتمال لكل بديل .

✚ صنع القرار في حالة الصراع :

تمثل جملة القرارات غير مؤكدة و المحددة بخصم فلاحتمالات هنا غير معروفة و تتأثر بحركة

المنافسين، يمثل هذا النوع من القرارات حالة المنافسة.

إلى جانب مختلف الحالات التي ترافق عملية اتخاذ القرارات.

المطلب الرابع : العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار:

أولا : دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار:

¹ نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مرجع سابق، ص25.
² سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص33.

يؤخذ في الحسبان تكلفة المنافسين و احتياجات العملاء قبل الإنتاج و يهدف لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ الأغراض لترشيد جوانب التكلفة المتعددة خلال دورة حياة المنتج يهدف تخفيض التكلفة و الوصول إلى التكلفة التنافسية.

و تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر البيع المنتج و ذلك بعد تحديد التكلفة الفعلية و من ثم يطرح في السوق، إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي تباع به المنتج و بذلك تصبح المشكلة حي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار و هو ما تسمح به التكلفة المستهدفة.

وتعتمد التكلفة المستهدفة في مجال التطبيق على:

- . تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء المنافسين و بعد دراستهم مقدرة العميل؛
- . تحديد التكلفة المسموح بها و التي تستطيع المنشأة تحملها لإنتاج المنتج بطريقة تحملها على الاستمرار؛
- . القيام بالإجراءات الخاصة بعملية تصميم المنتج بواسطة المهندسين و مراحل تصنيعه بالطريقة التي تؤدي إلى تكلفة المنتج التي تتساوى مع التكلفة المسموح بها، و من ثم التوصل للتكلفة المستهدفة¹؛
- . و نلاحظ أن المؤسسة المنتجة تقوم بتحديد التكلفة القابلة للتحقيق و التي يتم تقديرها في ضوء الإمكانيات و الموارد المتاحة للمؤسسة و تهدف بصفة أساسية لسد الفجوة التكاليفية؛
- . و الذي يعتبر الركيزة الأولى لهذا المدخل في تحديد سعر البيع المستهدف و الذي يتحدد عن طريق إدارة التسويق بعد الدراسات التي تقوم بها، و يتطلب تحديد السعر دراسة لأسعار البيع التي يقبلها العملاء؛
- . أما الركيزة الثانية فهي تحديد هامش الربح المطلوب للإستمرار في النشاط و الذي يستلزم تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة في المؤسسة و باستبعاد هذه العناصر من سعر البيع يكون الناتج هو التكلفة المسموح بها؛
- . الركيزة الثالثة هي سد فجوة التكلفة من خلال تحليل العمليات و الأنشطة في المنشأة و خارجها؛
- . و تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية، و قد تكتشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد و قامت بإنتاجه².

¹ رشا عدنان أحمد ، أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية ، مجلة الاقتصاد ، العدد ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة بغداد 2013ص232

² نفس المرجع السابق، ص232.

ثانيا: دور أسلوب التكلفة وفقا للأنشطة (ABC) في اتخاذ القرار:

للحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة يمكن تقسيم تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقا لخاصية التسلسل حيث تعتبر هذه الخاصية الأساسية في تخفيض العيوب الموجودة في ظل المنهج التقليدي و هي أفضل طريقة لربط الأنشطة و تنظيمها و ذلك من خلال التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة من خلال تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية أطلق عليها التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط و هي:¹

. التحليل على مستوى الوحدة؛

. التحليل على مستوى المنتج؛

. التحليل على مستوى الخط الإنتاجي؛

. التحليل على مستوى المؤسسة .

إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، و مؤشرات السوق ، العلاقات مع العملاء، و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة كما يمكن من تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت أو الجودة و ذلك من خلال تحديد و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسات الصناعية و الخدمية في تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل بناء على فهم أفضل لسلوك منتجاتها أو خدماتها .

إن التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة.

بالإضافة إلى توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة و التكاليف و مسبباتها، و بالتالي فهو يسمح بتحديد التوجيهات والاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق و توفير الأدوات و الأساليب الجديدة الملائمة للتوقع. و توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية و الإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج ، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء و تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

² منال دودية ، أهمية تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات دعم الموقف التنافسي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2015ص104، 98.

و هكذا أصبح ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية ، حيث بات من الشائع القول بأن هذا النظام أصبح لا يمثل خيارا فحسب لأي مؤسسة تأمل في المنافسة بل هو أمر مطلوب ووسيلة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة للتسعير وتطبيق نظم الجودة الشاملة وكذلك القرارات اللازمة لإضافة منتجات جديدة أو استبعاد أخرى والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق أهداف التحسين المستمر من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف باستخدام مجموعة كبيرة من المسببات النشاط .

خلاصة الفصل الثاني:

توصلنا من خلال دراستنا لهذا الفصل أن للقرار أهمية كبيرة داخل المؤسسات و ينتج في حالة وقوع مشكلة فبعضها محدد الإبعاد متكرر، و البعض الآخر لا يتصف بمثل هذا التحديد و لا يتكرر إلا على فترات متباعدة، و ربما لا يحدث إلا مرة واحدة فقط، و ينتج عن هذا التنوع في المشكلات تنوع في طبيعة و شكل المعلومات التي نحتاجها لاتخاذ القرارات المناسبة الأمر الذي يستدعي إنشاء نظم معلومات قادرة على تلبية الاحتياجات المعلوماتية في كافة المستويات الإدارية و في المجالات الوظيفية خاصة أن اتخاذ القرار السليم أصبح إحدى التحديات التي نواجهها اليوم نظرا للتقلبات الهائلة في البيئة المحيطة بالمؤسسة في ظل الاتجاه نحو العولمة و تعقد المتغيرات التي نواجهها .

و لقد تعددت أساليب اختيار القرار، لكن لا توجد طريقة مثلى يعتمد عليها كليا في صياغة مختلف القرارات، و يجب على المدير الكفاء اختار الأسلوب الذي يتوافق مع ظروف مؤسسته و إمكانياتها كما بإمكانه التوفيق بين أكثر من قرار مسترشدا بالظروف الراهنة، و يجب أن يكون مرنا في اتخاذ قراره حتى يستطيع تغييره إن وجدت انحرافات في تطبيقه، و لكي يصل إلى افضل الحلول بأنجع الوسائل .

الفصل الثالث:

دراسة حالة مطاحن

الزيبان - القنطرة -

تمهيد:

لقد تناولنا في الفصلين السابقين الإطار النظري لدور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات ، من حيث المفهوم الحقيقي لهذا النظام وتصنيفاته وطرق حسابه ، وكذلك أهمية هذا النظام في مجال اتخاذ القرارات ، والتي نجد من أهمها قرارات التسعير ، لذلك سيتم التطرق في الفصل الثالث إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة من حيث النشأة والهيكل التنظيمي وسير نشاطها الإنتاجي ثم تسليط الضوء على نظام التكاليف في المؤسسة وعرض الطريقة التي تعتمد عليها في تحديد الأسعار، ثم محاولة تطبيق نظام ABC ، وعلى أساس ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة؛

المبحث الثاني : خصائص نظام التكاليف في المؤسسة .

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة:

في هذا المبحث سنحاول الإلمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان - القنطرة .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة:

مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة هي إحدى المؤسسات التابعة للشركة الأم مجمع الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها) ، وهي مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة SPA ذات رأس مال قدره 235.000.000 دج، تم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج ، والآن هي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى .¹

من الناحية الإنتاجية يتمثل إنتاج المؤسسة في مادتي السميد والدقيق بنوعيه العادي والممتاز بالإضافة إلى النخالة غذاء للأنعام .

الموقع الجغرافي : تقع مؤسسة مطاحن الزيبان ببلدية القنطرة ، دائرة القنطرة ، ولاية بسكرة ، وتبعد عن الولاية ب 55 كلم .

المساحة : تقدر مساحتها الإجمالية ب 315647 م² وهي تنقسم إلى قطعتين :

¹ بناء على وثائق المؤسسة .

- **القطعة الأولى :** مساحتها 53000051 م² خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158 م² مبنية والباقي غير مبني؛
- **القطعة الثانية :** تقدر مساحتها 15642 م² تتكون من السكنات الوظيفية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات و مصالح، و هذا من أجل السير الحسن للمؤسسة و تسهيل عمليات الرقابة، وفيما يلي سيتم التعرف على مصالح المؤسسة .

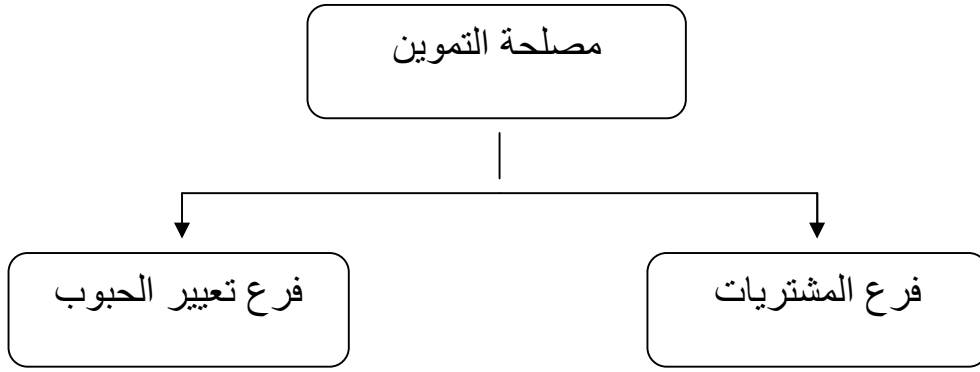
1 . الرئيس المدير العام : وهو المكلف بتسيير المؤسسة إداريا وتقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة، بالإضافة إلى انه :

- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة)؛
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة)؛
- يترأس مجلس الإدارة؛
- رئيس لجنة حفظ الصحة و الأمن .

2 . مسؤول الاستغلال : يشرف على عمليات التموين وتسيير المخزون و الصيانة و الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج وتدرج تحت هذه المديرية المصالح التالية :

أ. مصلحة التموين: تتكفل هذه المصلحة بتوفير المواد اللازمة لعملية الإنتاج و ذلك بشراء القمح بنوعيه (صلب و لين) ووسائل التعبئة والتغليف كالأكياس بمختلف أنواعها وكذا المواد و اللوازم التي تدخل في تدخل في عمليات الإنتاج.

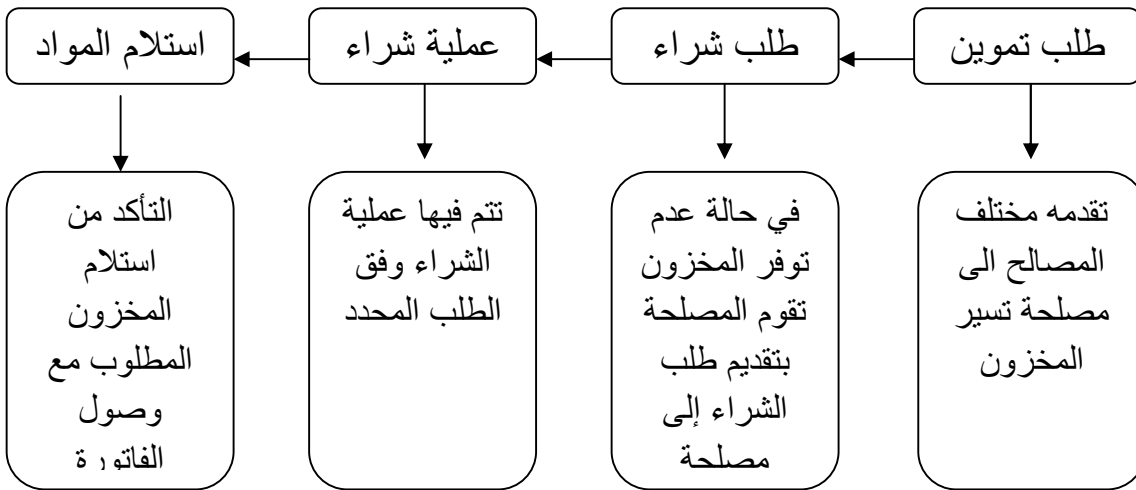
الشكل (1.3): هيكله مصلحة التموين.



المصدر: مصلحة التموين .

. فرع المشتريات: يتكون من رئيس فرع ومصفى وهو الذي يقوم بعمليات الشراء ، وتتم عملية الشراء على النحو التالي :

الشكل رقم (2.3): مراحل عملية الشراء .

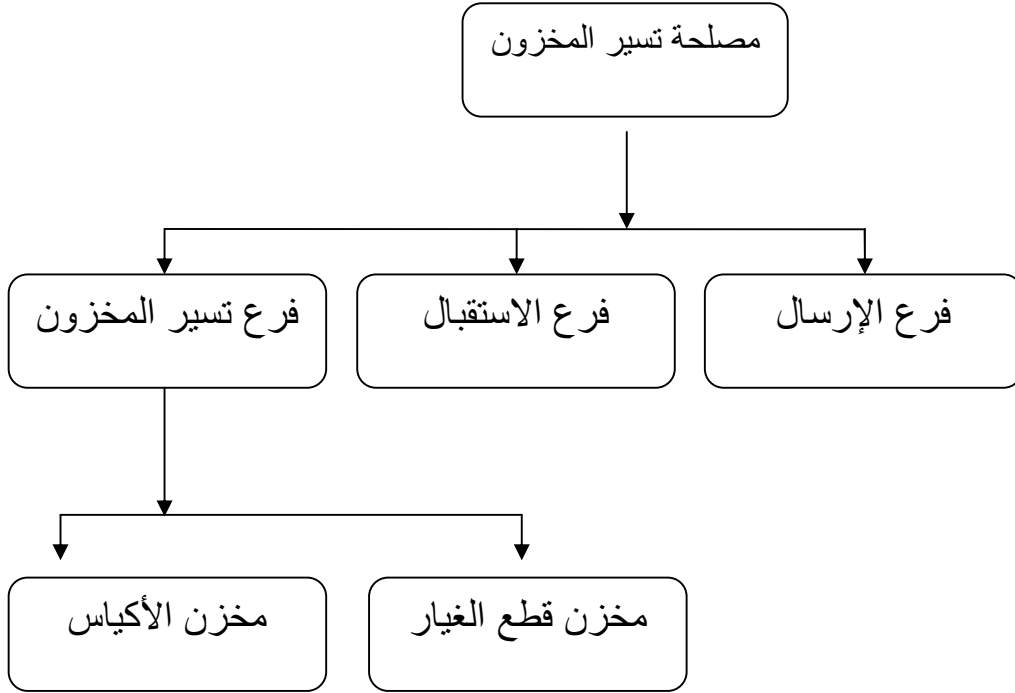


المصدر : مصلحة التموين .

. فرع تعبير الحبوب : يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعبير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما أنه يصل إلى اتفاق في سعر الشراء مع المورد على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 26/12/2007.

ب. مصلحة تسيير المخزون : تهتم هذه المصلحة بتنظيم و تصنيف المخزونات حيث تقوم بتخزين المادة الأولية وهي القمح بنوعيه الصلب و اللين وكذلك اللوازم التي تدخل في عمليات الإنتاج وتقوم بتخزين المنتجات النهائية أيضا .

الشكل رقم (3.3): هيكله مصلحة تسيير المخزون .



المصدر: مصلحة تسيير المخزون .

• فرع الاستقبال :

- و هذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج؛
- يتم فيه استقبال القمح بنوعيه وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزن ، ووضع القمح في الصومعات .

الكمية المستقبلة = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة .

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة و المدة المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الإقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقاً).

بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقاً 10 أيام للطلبية أما فيما يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة تعتمد على طريقة Lifo (first in first out) أي أن القمح الذي

يدخل للمخازن أو لا يذهب إلى المطاحن أولاً (وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن) ، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد فتتم عملية دمجها معا.

• فرع تسيير المخزون :

و هذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس ، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، و هو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، و تتمثل مهام هذا الفرع في :

- استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك؛
أما في حالة عدم توفر المخزون يتم اعداد طلب شراء وتقديمه إلى مصالح التموين؛
و عند استلام المخزون بعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله و إعطاءه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه؛
- متابعة المخزون: تسجيل اي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون؛
- تقديم شهريا مجموع المدخلات و المخرجات لمختلف المخزونات و تقديمها لمصلحة المحاسبة و المالية .

• فرع الإرسال :

و هذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف على أعوان رفع المنتج ، و تكمن مهامه في :

✓ تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من مطاحن إلى مخازن؛
✓ التأشير على وصل رفع المنتج و تسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل؛
✓ تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات .

ج . **مصلحة الصيانة:** و تهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، و وسائل النقل و التجهيزات الخاصة بالمؤسسة .

المخبر: تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، و كذا المنتج النهائي، و تحديد الخصائص التحليلية و هذا من أجل :

- إحترام مواصفات مراقبة الجودة، و كذا متابعة المادة الأولية عند وصولها .
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة .
- إمكانية التخزين .

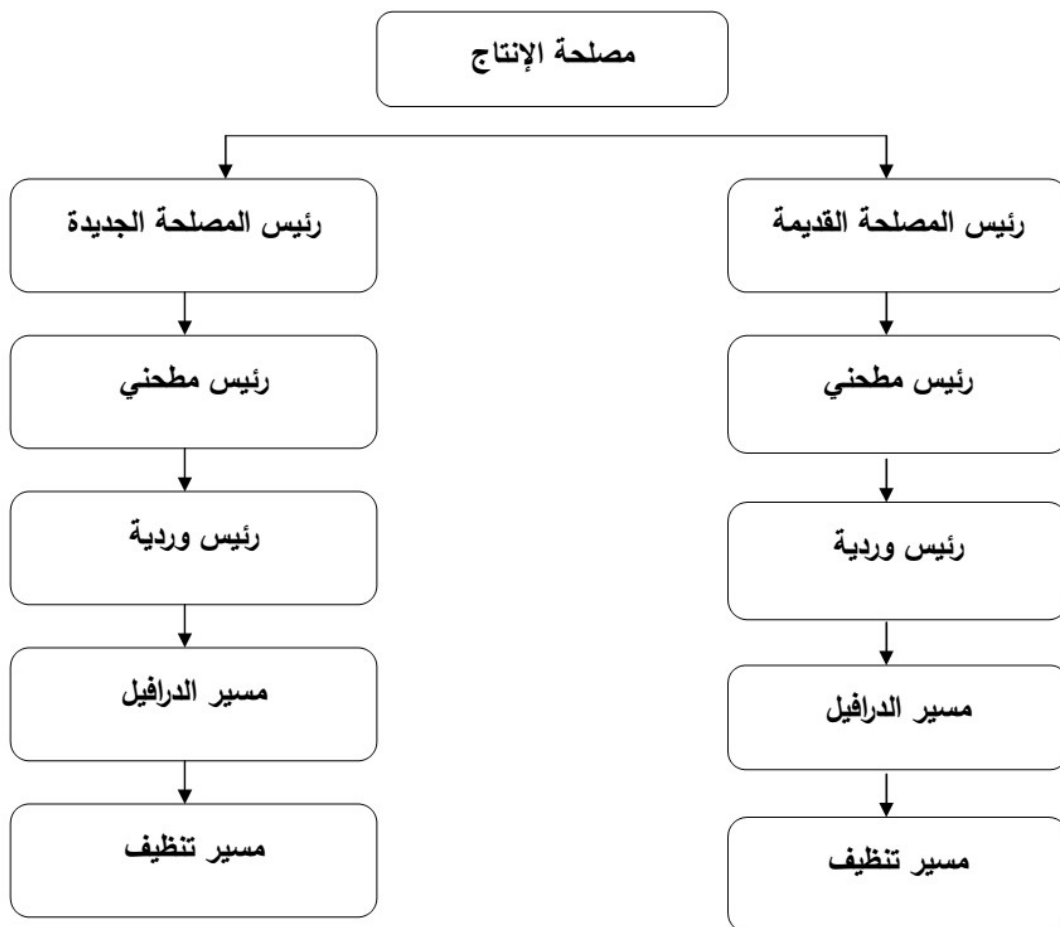
كما يقوم أعوان المخبر بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية و المنتجات تامة الصنع، من بين هذه الاختبارات :

- اختبار الوزن مقارنة مع الحجم من أجل الاتفاق على السعر للقمح؛
- الرطوبة: و هي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن؛
- نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد و الدقيق من أجل تحديد كمية الرماد؛
- نسبة الغلوتين: من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد و الدقيق و هل هي مناسبة أم يجب تعديلها؛
- نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز و العادي و تحديد نسبهما؛
- نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا؛
- نسبة نشاط α ميلاز : يجرى هذا الاختبار على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة .

د . مصلحة الإنتاج : تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

- استقبال المادة الأولية .
 - تحضير وتنظيف القمح بنوعيه لطحنه .
 - إستقبال الأكياس .
 - تخزين وتصنيف المنتج .
 - الصيانة الوقائية والفنية .
 - تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة .
- هيكله مصلحة الإنتاج تكون على الشكل التالي :

الشكل (4.3): هيكله مصلحه الإنتاج.

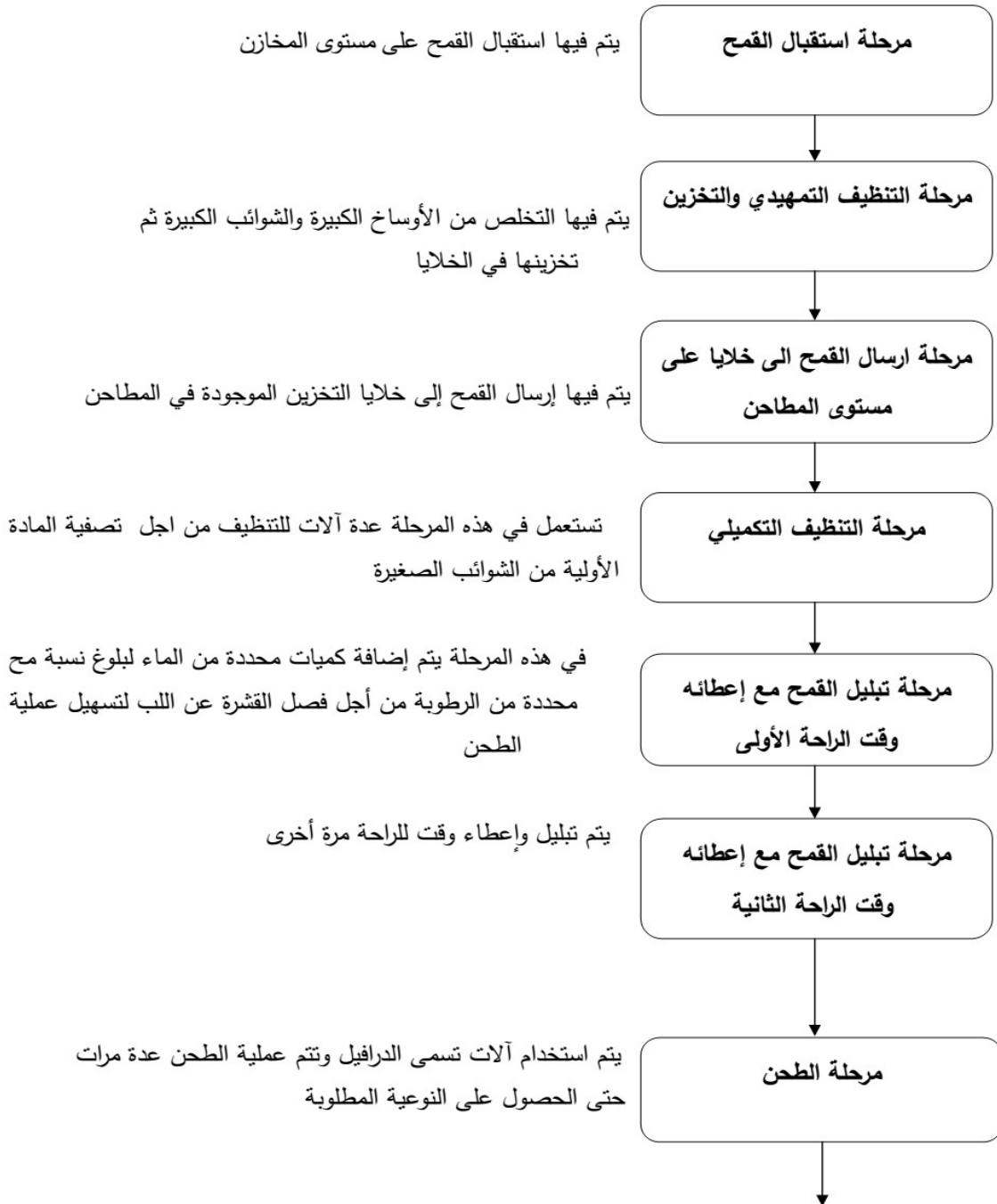


المصدر : مصلحة الإنتاج .

أما مراحل العملية الإنتاجية فتكون على الشكل التالي :

الشكل رقم (5.3) : مراحل عملية الإنتاج.

مراحل العملية الإنتاجية:



يتم فيها فصل السميد الدقيق والنخالة باستعمال آلات تسمى
Plan sichteur



تصنف المواد الناتجة لعدة أنواع بالنسبة للمسمدة والمدققة

يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس والسعات

المصدر: مصلحة الإنتاج .

3 . مسؤول الشؤون الإدارية والمالية : وتشمل مهامه في مصلحتين و هما :

أ. مصلحة المواد البشرية : تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال و تطبيق القانون و تراقب كل عمليات الفروع التي تحت مسؤوليتها، و بالتالي فإن هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات للتشغيل و التسريح و كذا ملفات عقود التشغيل و مراقبة العمال من حيث الغيابات، و تضم أيضا :
- فرع الأجور: حيث يحرص هذا الفرع على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها ، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

ب. مصلحة المحاسبة والمالية : تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة و تساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري و تتفرع عنها ثلاثة فروع هي :

- فرع الإستغلال : يهتم هذا الفرع بجميع العمليات الخاصة بمصاريف المؤسسة من مشتريات (مواد أولية، مواد و لوازم.... إلخ) و خدمات (الهاتف، الصيانة ... إلخ) و يقوم بالمهام التالية :

- تسير جميع العمليات الخاصة بالمصاريف .
- العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات المصاريف و المدفوعات.
- العمل على تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة .
- المشاركة في إعداد البرامج المالية .

حيث يسدد فرع الإستغلال قيمة المشتريات أو الخدمات نقدا إذا لم تتعدى 2500 دج أو عن طريق البنك إن كانت قيمة التسديد أكبر من ذلك .

. فرع الإدارات: يهتم هذا الفرع بجميع العمليات الخاصة بإيرادات المؤسسة و الناتجة عن عمليات البيع لمختلف المنتجات، و يقوم بالعمليات التالية :

- تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالإيرادات؛
- العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات البيع؛
- المشاركة في إعداد البرامج المالية؛
- قبض المداخل النقدية للشركة ومتابعة التحويلات البنكية الواردة .

. فرع الاستثمارات: يقوم هذا الفرع بمتابعة العمليات الخاصة بتثبيتات المؤسسة بمختلف أنواعها من مباني، تجهيزات و وسائل إنتاج ، و يقوم بالعمليات التالية :

- تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بعمليات الإقتناء و التنازل؛
- العمل على تنظيم و مراقبة الملفات الخاصة بعمليات الإقتناء؛
- إعداد جداول الإهلاكات و متابعة قيمة الاستثمارات .

4 . مسؤول التقنيات التجارية : و يندرج تحت مهامه مصلحتين هما:

أ . مصلحة المبيعات: يتم في مصلحة المبيعات تحقيق الصفقات التجارية و كذا تحديد الطلبيات، و القيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا، و البحث عن أسواق جديدة و زبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين و تحقيق أكبر قدر من المبيعات، و تقوم بإستقبال الزبائن وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه ملف خاص يتضمن :

. أربع (4) نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة ؛ . نسخة مستخرجة من السجل التجاري (مصادق عليها) ؛ . اثنين (2) نسخة من شهادة الميلاد ؛ . اثنين (2) صورة شمسية . اثنين (2) نسخة من بطاقة الترقيم الجبائي (مصادق عليها)؛ . شهادة الوجود الجبائي ؛ . طلب خطي .

ب . مصلحة الإرسال و التوزيع: تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة؛ حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة و الخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية،

و تقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي و الموضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة و التغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها.

ج . مصلحة الوسائل العامة و النقل: و تقوم هذه المصلحة بتسيير حضيرة المؤسسة و إيصال الطلبات إلى الزبائن كما تتوفر مؤسسة مطاحن الزبائن على :

. خلية الأمن : مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة

المطلب الثالث :النشاط الإنتاجي لمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة:

مرت مؤسسة مطاحن الزيبان بعدة تطورات خلال إنتاجها، حيث بدأ إنشاء مشروع المطحنة سنة 1980 ليتم الإنتاج الفعلي لها في 02 ماي 1983، وفي 01 جانفي 1990 تم دمج وحدة الإنتاج مع وحدة التوزيع لولاية بسكرة وشكلت ما يسمى بوحدة الإنتاج و التوزيع، كما تم توسيع هذه المؤسسة عدة مرات ابتداء من سنة 1994 عن طريق إنشاء مطحنة جديدة بدأ الإنتاج بها في 01 جانفي 1995، و في أكتوبر 1995 إنطلقت عملية تجديد المطحنة القديمة، و تم إطلاق اسم المؤسسة التابعة لمطاحن الزيبان في 02 أكتوبر 1997 بعد إعادة الهيكلة للرياض سطيف، و يحتوي قسم الإنتاج في مؤسسة مطاحن الزيبان على وحدتين تتمثل الأولى في وحدة طحن القمح الصلب و إنتاج السميد أما الثانية فهي وحدة طحن القمح اللين و إنتاج الدقيق¹.

أنشطة المؤسسة : للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين و هي كالأتي :

✓ الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب و إنتاج و تسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد و الدقيق

(

✓ الأنشطة الثانوية: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة و الأعلاف)، بيعها كأغذية للمواشي .

الطاقة الإنتاجية : للمؤسسة طاقة إنتاجية تقدر ب:

✓ 1500 قنطار لليوم من القمح اللين .

✓ 5900 قنطار لليوم من القمح الصلب .

سعة التخزين : للمؤسسة سعة تخزين تقدر ب:

✓ 125000 قنطار من القمح .

✓ 39000 قنطار من المنتج النهائي.

والجدول التالي يبين مجموعة منتجات المؤسسة .

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة التموين

الجدول رقم (1.3): منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان . القنطرة .

المنتوج	النوع	السعة
السميد	ممتاز	25 . 10 كغ
	عادي	25 كغ
	ثانوي	25 كغ
الدقيق	ممتاز	50 . 25 . 10 . 05 كغ
	عادي	50 . 25 كغ
النخالة	نخالة القمح الصلب	100 . 40 كغ
	نخالة القمح اللين	100 . 40 كغ
	النخالة المكعبة	100 . 40 كغ

المصدر: مصلحة التجارة .

. احتياجات المؤسسة من الماء :

✓ 3000 لتر من الماء يوميا .

أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات .

المجال البشري : تتوفر مؤسسة مطاحن الزيبان بسكرة على مجموعة من العمال اللذين بدورهم يساهمون على نشأة و تطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها و تحسين مردودها؛ حيث يبلغ العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ب: 179 عامل يختلفون من حيث المناصب و المهام حيث يتم توضيح ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم (2.3): عدد العمال بالمؤسسة .

العمال	العدد
إطار	12
فني (تقني)	25
أعوان منفذين	108
المجموع	145

المصدر: مصلحة الموارد البشرية .

التسويق و أهم نقاط البيع: يتم تسويق هذه المنتجات عن طريق مجموعة من نقاط البيع و هي كالآتي:
 . تأتي بسكرة في المقام الأول ب ثلاث نقاط بيع ؛ . واحدة في ولاية باتنة ؛ واحدة في القنطرة ؛ واحدة في سيدي عقبة ؛ . واحدة في أولاد جلال .

المبحث الثاني : خصائص نظام التكاليف في المؤسسة:

في هذا المبحث سنحاول عرض النتائج المتوصل إليها، حيث خصص المطلب الأول لحساب تكلفة الإنتاج الإجمالية للمؤسسة محل الدراسة وفق الطريقة التي تتبعها المؤسسة، و هذا من خلال الوثائق التي تحصلنا عليها، أما المطلب الثاني سنحاول فيه تطبيق نظام ABC في المؤسسة .

المطلب الأول : دراسة وتحليل نظام التكاليف في المؤسسة:

تعتمد مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - على طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية) في تحديد التكلفة النهائية لإنتاج منتجين بنوعين بالإضافة إلى النخالة المتحصل عليها من كل نوع من القمح كالتالي :

- . الدقيق العادي ؛
- . الدقيق الممتاز ؛
- . السميد العادي ؛
- . السميد الممتاز ؛
- . السميد الثانوي .

حيث يتم استخراج من كل نوع من القمح منتج قابل للبيع نخالة، و فيما يلي حساب تكاليف الإنتاج الخاصة بكل منتج :

الجدول رقم (3.3) : يوضح مجموع التكاليف لإنتاج الدقيق العادي.

البيان	المبالغ
المادة الأولية المستهلكة	302208166.09
الخدمات	11064870.35
اليد العاملة المباشرة	7597786.01
الاهتلاكات	2832490.25
مجموع التكاليف المباشرة	323703312.6

2769995.79	المادة المستهلكة غير مباشرة
2925306.67	خدمات
3284103.75	اليد العملة غير مباشرة
1177577.12	الاهتلاكات
25507.12	تكاليف عامة أخرى
2660632.62	تكاليف الإدارة
12843123.07	مجموع التكاليف غير مباشرة
336546435.7	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (01) و (02).

الجدول رقم (4.3): يوضح مجموع التكاليف لإنتاج الدقيق الممتاز.

المبالغ	البيان
155939413.7	المادة الأولية المستهلكة
5709473.101	الخدمات
3920457.581	اليد العاملة المباشرة
441868.479	الاهتلاكات
160811212.9	مجموع التكاليف المباشرة
1429317.828	المادة الأولية غير مباشرة
1509458.242	خدمات
1694597.535	اليد العاملة غير مباشرة
607629.7939	الاهتلاكات
13161.67392	تكاليف عامة أخرى
1372886.432	تكاليف الإدارة
5254165.073	مجموع التكاليف غير المباشرة
166065378	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق (01) و(02)

تم إعداد الجدول رقم (2.3) و رقم (3.3) بجمع كل عناصر التكاليف الخاصة بكل مصلحة لها علاقة بالدقيق لسنة 2016 ، حيث تم تخصيص نسبة 94.86 % كل من تكلفة مخصصة للدقيق لإنتاج الدقيق العادي ونسبة 5.16% للدقيق الممتاز

الجدول رقم (5.3): يوضح مجموع التكاليف لإنتاج السميد الممتاز .

البيان	المبالغ
المادة الأولية المستهلكة	903792741.90
الخدمات	6534489.27
اليد العاملة المباشرة	10958824.49
الاهتلاكات	4850619.28
مجموع التكاليف المباشرة	926136674.9
المادة المستهلكة غير مباشرة	2658387.78
خدمات	2830632.66
اليد العاملة غير المباشرة	6645142.23
الاهتلاكات	1104833.05
تكاليف عامة أخرى	36790.72
تكاليف الإدارة	3837618.73
مجموع التكاليف غير مباشرة	17113405.17
المجموع	943250080.1

المصدر: من اعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق (01) و (02) و(03).

تم اعداد الجدول رقم (4.3) وذلك بجمع كل عناصر التكاليف التي لها علاقة بالسميد الممتاز لسنة 2016 ، بالنسبة لتكاليف السميد فالمؤسسة تحمل كل التكاليف للسميد الممتاز .

المطلب الثاني : محاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة:

تم استعراض فيما سبق الطريقة التي تتبعها مؤسسة الزيبان - القنطرة في معالجة تكاليفها، و في هذا المطلب سنحاول تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، و هذا بإتباع مراحل تصميمه.

1. تحديد وتحليل الأنشطة:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة متعددة الأنشطة منها أنشطة إنتاج وأنشطة إدارة وطبيعة كل نشاط تختلف عن الآخر، وبالتالي سنقوم بتحليل وإحصاء الأنشطة في كل مصلحة وذلك في الجدول التالي :

الجدول رقم (6.3): يوضح الأنشطة داخل المؤسسة.

الأنشطة	المصلحة
- تسيير المصالح العامة - استقبال البريد الوارد - إصدار البريد	الإدارة العامة
- تسيير المستخدمين - إعداد الأجور	المستخدمين
- مراقبة كل ما هو للمؤسسة بصفة عامة	الوسائل العامة
- تقديم الإسعافات الأولية في حالة حوادث العمل - التكفل بتوفير كل معايير السلامة والأمن في الوحدة	الأمن
- الصيانة اليومية للألات الإنتاجية - الصيانة العامة تخص التنظيم	الصيانة
- الإشراف على نقل المنتجات	النقل
- شراء المادة الأولية - اعداد الطلبيات	التموين
- توزيع المنتجات - استقبال طلبيات الزبائن - العمليات المحاسبية والأجور واعداد الفواتير	التوزيع

الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> - اصدار أمر إنتاج خط الدقيق - اصدار أمر إنتاج خط الفرينة - تصميم المنتجات - الفحص لمراقبة الجودة والنوعية
---------	--

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المستقاة من مصلحة الإدارة العامة.

حسب الجدول رقم (5.3) تم تقسيم مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة إلى 20 نشاط موزعين على 9 مصالح، من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، و بعد اتمام مرحلة تحديد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة محل الدراسة، يتم مباشرة الانتقال للمرحلة الثانية و هي تحديد تكلفة كل نشاط.

2 - تحديد تكلفة كل نشاط:

هذه المرحلة يتم تحديد تكاليف كل نشاط من الأنشطة المذكورة سابقا، و انطلاقا من التكلفة الإجمالية لكل قسم و نسب التوزيع، تم تحديد تكلفة كل نشاط و ذلك بالعلاقة التالية :

تكلفة النشاط = التكلفة الاجمالية للقسم × النسبة المخصصة للنشاط

الجدول رقم (7.3): يوضح تحديد تكلفة الأنشطة.

القسم	التكلفة	الأنشطة	السنة	تكلفة النشاط
الإدارة العامة	5733810.659	- تسيير مصالح العامة	80 %	4587048.527
		- استقبال البريد الوارد	10 %	573381.0659
		- اصدار بريد	10 %	573381.0659
المستخدمين	3526848.654	- تسيير المستخدمين	30 %	1058054.596
		- اعداد الأجور	70 %	2468794.058
الوسائل العامة	4768372.93	- مراقبة كل ما هو بالمؤسسة بصفة عامة	100 %	4768372.93

830964.099	%20	- تقديم الإسعافات الأولية في حالة حوادث العمل	4154820.495	الأمن
3323856.396	%80	- التكفل بتوفير كل معايير السلامة والأمن في الوحدة		
4823932.152	%70	- الصيانة اليومية للألات الإنتاجية	6891331.645	الصيانة
3323856.396	%30	- الصيانة العامة تخص التنظيم		
9633841.33	%100	- الاشراف على نقل المنتجات	9633841.33	النقل
2703975.586	%60	- شراء المادة الأولية	4506625.977	التموين
1802650.391	%40	- اعداد الطلبيات		
3815407.61	%50	- توزيع المنتجات	7630815.22	التوزيع
1526163.044	%20	- استقبال طلبيات الزبائن		
2289244.566	%30	- العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير		
1684428.155	%50	- اصدار امر انتاج خط الدقيق	3368856.31	الإنتاج
1010656.893	%30	- اصدار امر إنتاج خط الفريزة - تصميم المنتجات - الفحص لمراقبة		

336885.631	%10	الجودة والنوعية		
336885.631	%10			

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المستقاة من الإدارة العامة.

خلاصة الفصل:

- من خلال هذه الدراسة التطبيقية قمنا بإلقاء الضوء على مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة - حيث تم التعرف على المؤسسة و هيكلها و نشاطها الانتاجي ثم التطرق إلى الطريقة التي تعتمدها المؤسسة في حساب تكاليفها، و هي طريقة التكاليف الكلية (الاجمالية) و تبين أن هذه الطريقة التي تتبعها لا تساعد كثيرا متخذي القرار خاصة في ما يتعلق بتحديد تكاليف الانتاج، و من خلال البيانات المقدمة لنا من طرف المؤسسة حاولنا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يساعد في تحديد التكاليف بطريقة عملية و سهلة و تقديم معلومات دقيقة تساعد متخذي القرارات و تخدم مصلحة المؤسسة.

اعتذار:

في الأخير يؤسفنا أن أحيطكم علما أنه لم يكن باستطاعتنا استكمال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و ذلك نظرا للظروف الحالية التي نمر بها و التي اجتاحت العالم بصفة عامة و الجزائر بصفة خاصة تحت مسمى " فيروس كوفيد 19 " حيث حفاظ على سلامتنا و سلامتهم تعذر على الجهة المعنية " مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - " استقبالنا، فكان صعبا علينا الحصول الوثائق اللازمة و المعلومات الكافية و كان الأصعب من هذا انهاء التطبيق سالف الذكر.

الخاتمة

خاتمة:

تعتبر محاسبة التكاليف واحدة من أهم مصادر المعلومات التي تقدم للإدارة في كافة المؤسسات الاقتصادية التي كان عليها أن تواكب هذا التطور الذي انعكس على محاسبة التكاليف بإضافة بعدا جديدا باهتمامها بقياس وتوفير المعلومات التكاليفية لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة في الوقت المناسب ، حيث كانت في بداية الأمر تعرف بالمحاسبة الصناعية نظرا لارتباطها بهذا المجال، ثم أصبحت فيما بعد تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال ، لتصبح في وقتنا الحالي محاسبة المسؤولية ومحاسبة التسيير، وهذا التطور ما هو إلا نتيجة للاهتمام المتزايد الذي أولته وتوليه الدول المتقدمة لاستغلال الموارد وترشيد الأعباء ، اذ يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية ، القانونية، و الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة .

لقد تناول هذا البحث دراسة نظرية وتطبيقية عرض فيها أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وكذا بعض أنظمتها التي تستخدمها المؤسسة لتقدير تكاليفها كما تطرق إلى المفاهيم المتعلقة باتخاذ القرارات ودورها على محاسبة التكاليف في اطار اختبار الفرضيات المقترحة في المقدمة وذلك كما يلي :

✓ محاسبة التكاليف هي أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد التكلفة الملائمة من أجل اتخاذ القرارات الصائبة .

✓ استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل على معالجة الانحرافات والسلبيات في الخطط وهذا يؤدي إلى اتخاذ القرار السليم .

✓ القرار هو اختيار بين عدة بدائل بقصد تحقيق أهداف معينة .

أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى أن محاسبة التكاليف هي أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد التكلفة الملائمة من أجل اتخاذ القرارات الصائبة ؛

✓ أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثانية أن استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل على معالجة الانحرافات والسلبيات في الخطط وهذا يؤدي إلى اتخاذ القرار السليم .

✓ أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثالثة أن القرار هو اختيار بين عدة بدائل بقصد تحقيق أهداف معينة .

نتائج الدراسة

- ✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، من الأنظمة التي لاقت صدى كبير في المؤسسات لتوفره على معلومات تساعد على اتخاذ القرارات ؛
- ✓ تعتبر الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة محل الدراسة لمعالجة تكاليفها تعاني من نقائص يمكن تؤدي بها إلى نقص في المردود ، بالإضافة إلى إمكانية تقديم معلومات غير واقعية عن سير العمل ، على عكس نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التي تسهل عملية تتبع التكاليف والحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الاسراف الزائد وذلك من خلال تخصيص للمنتوج ما يحتاجه من خلال تكاليف فعلية أي إزالة التكاليف الإضافية .

الاقتراحات:

انطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها ، من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية ، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلاً لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة :

- ✓ على المؤسسات أن تبني نظام محاسبة خاص بها وذلك بإنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف ؛
- ✓ على المؤسسة الاقتصادية محاولة تطبيق نظام (ABC) بدل من الطرق التقليدية من أجل الوصول لمراقبة جيدة ودراسة مدى فعالية تسيير التكاليف .

آفاق الدراسة :

- ✓ دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إعادة هندسة العمليات في القطاع الهندسي؛
 - ✓ كفاءة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة الغير مضيفة للقيمة ؛
 - ✓ أثر تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الغير ربحية على جودة الخدمات المقدمة ؛
- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي, المحاسبة الإدارية, دار وائل للنشر, الطبعة الثالثة, الكويت, 2004.
2. إبراهيم محمد الحاج دلوم, أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول, رسالة ماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية, كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, 2014, ص43, ص44.
3. أحمد ماهر, الإدارة المبادئ والمهارات, الدار الجامعية, الإسكندرية 2004-2005, ص280.
4. أحمد محمد نور, حسين عبيد, شحاتة السيد شحاتة, مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة, الدار الجامعية للنشر والتوزيع, الإسكندرية, 2007, ص343.
5. أحمد محمد نور, حسين عبيد, شحاتة السيد شحاتة, مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة, الدار الجامعية للنشر والتوزيع, الإسكندرية, 2007, ص9.
6. أحمد نور, عبد المقصود دبيان, محاسبة التكاليف الصناعية, دار الهدى للطبوعات, الإسكندرية, ص47.
7. أحمد نور, محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية, مؤسسة شباب الجامعة, الإسكندرية, 1993, ص29.
8. اسماعيل يحي التكريتي, محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق, دار حامد للنشر والتوزيع, عمان. 2009, ص28, ص29.
9. إسماعيل يحي التكريتي, محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق, دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن 2006, ص24, ص25.
10. إسماعيل يحي التكريتي, محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق, دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن 2010, ص42.

11. إسماعيل يحي التكريني, محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق, دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن 2010, ص 42.
12. اسمهان خلفي, دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات , مذكرة لنيل شهادة الماجستير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الحاج لخضر . باتنة . 2009, ص 22.
13. أشرف عزومي مسعود ابو مغلي, أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان, رسالة ماجستير, غير منشورة, كلية العلوم الإدارية والمالية تخصص المحاسبة , جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا , عمان, 2008, ص 19, ص 20.
14. بلحاج فتيحة , الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار , في مجلة " الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية " 07 . 2016 , الجزائر , ص 270.
15. بوشندوقة خديجة, محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات, رسالة ماجستير غير منشورة ,جامعة بويرة, 2012, ص 43.
16. بونخلة فريد, تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري, مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية, كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية , جامعة منتوري . قسنطينة . 2007, ص 125.
17. تشارلزهورنجرن, سريكانت داتر, جورج فوستر, محاسبة التكاليف مدخل إداري, ترجمة أحمد حامد حجاج, دار المريخ للنشر, السعودية, 2009, ص 66, ص 67.

18. تشارلزهورنجرن, سريكانت داتر, جورج فوستر, محاسبة التكاليف مدخل إداري, ترجمة أحمد حامد حجاج, دار المريخ للنشر, الرياض , السعودية, 2009, ص66,67.
19. حابي أحمد, دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية, رسالة الماجستير ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة 2011.
20. حابي أحمد, دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية, رسالة الماجستير ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة 2011.
21. حمد عماد صلاح عبد الحفيظ ,التكلف المستهدفة تمهيدي ماجستير, قسم الدراسات العليا, كلية التجارة, جامعة القاهرة, 2008, ص76.
22. د(محمد تيسير) عبد الحكيم الرجبي, المحاسبة الإدارية, دار وائل للنشر, الطبعة الثالثة, الكويت, 2004, ص51.
23. د. محمد أبكر أحمد محمد, حسن عوض حسن خالد , نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية, في مجلة الدراسات العليا, جامعة النيلين, العدد1, 28/3/2017, ص65.
24. د.أحمد محمد نور, حسين عبيد, شحاتة السيد شحاتة, مبادئ محاسبة التكاليف في البيئة المعاصرة, الدار الجامعية للنشر والتوزيع, الإسكندرية, 2007.
25. د.بلحاج فتيحة , لأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار, في مجلة" الجزائرية للعولمة و السياسات الاقتصادية", 2016.07 , الجزائر, ص275.

26. درويش مصطفى الجذب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص23.
27. رضوان محمد العناتي، مفاهيم.. مبادئ.. تطبيقات محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2001، ص16.
28. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. بسكرة. 2015، ص3.
29. زعرور نعيمة، كردودي سهام أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، في مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور. خنشلة.، العدد الأول، جوان 2017، ص398.
30. زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2012، ص23.
31. زينة المنصور، الذكاء وعلاقته بمهارة اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم النفس، كلية التربية، جامعة دمشق، 2016، ص72، 73، 74.
32. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010، ص23.
33. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة البليدة، 2010، ص36.
34. سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. بسكرة. 2011، ص52.

35. السعيد محمد شعيب, مبادئ محاسبة التكاليف, كلية التجارة , جامعة القاهرة, ص9.
36. سعيد محمد فخري أبو وردة, تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) على مصنع عصير غزة, رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل ,كلية التجارة ,الجامعة الإسلامية . غزة . ، 2015 ، ص37.
37. سهام عزي, دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية, مذكرة لنيل شهادة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر 3, 2012, ص33.
38. سيد صابر ثعلب, نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية, دار الفكر للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, عمان, 2011. عبد الناصر إبراهيم نور, الأستاذ عليان الشريف, محاسبة التكاليف الصناعية, ط2, دار المسيرة, عما, 2006, ص12.
39. سيد صابر ثعلب , نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية , دار الفكر , الطبعة الأولى , عمان , 2011, ص 34
40. السيد عبد المقصود دبيان, محمد محمد عبد الغني, أنظمة محاسبة التكاليف, دار التعليم الجامعي, الإسكندرية, 2015, ص32.
41. السيد عبد المقصود دبيان, محمد محمد عبد الغني, أنظمة محاسبة التكاليف, دار التعليم الجامعي, الإسكندرية, 2015, ص313.
42. السيد عبد المقصود دبيان, محمد محمد عبد الغني, أنظمة محاسبة التكاليف, دار التعليم الجامعي, الإسكندرية, 2015, ص18.
43. السيد عبد المقصود محمد دبيان, ناصر نور الدين اللطيف, مبادئ محاسبة التكاليف, جامعة الإسكندرية, 2002-2003.

44. شادي صبحي أبو شنب, دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشؤكات الصناعية في قطاع غزة, رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل , غير منشورة, الجامعة الإسلامية غزة, 2008, ص19.
45. شوقي فودة ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ،المجلة 44، مارس 2007، ص207، ص209.
46. صفية جدوالي, مهارات صنع القرار في الإدارات التربوية, في مجلة" العلوم الاجتماعية", العدد 148, 19 ديسمبر 2014, سطيف, ص2.
47. صفية جدوالي, مهارات صنع القرار في الإدارات التربوية, في مجلة" العلوم الاجتماعية", العدد 148, 19 ديسمبر 2014, سطيف, ص2.
48. الطيب الوافي, دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة لنيل شهادة دكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة عباس فرحات . سطيف . 2012, ص102.
49. عبد الحي عبد الحي مرعي, عبد الله عبد العظيم هلال, أساسيات محاسبة التكاليف(دراسة شاملة), دار المطبوعات الجامعية, الإسكندرية, 2008, ص22.
50. عبد الحي عبد الحي مرعي, عبد الله عبد العظيم هلال, أساسيات محاسبة التكاليف(دراسة شاملة), دار المطبوعات الجامعية, الإسكندرية, 2008, ص25.
51. عبد الناصر إبراهيم نور ، الأستاذ عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2006 ، ص 26 .

52. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية . غزة، 2010، ص40.
53. غادة إسماعيل حسن عبيد، أبعاد إدارة المعرفة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الأزهر . غزة . 2015، ص35.
54. فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون ، جامعة أم القرى ، مكة المكرمة، 2012، ص38.
55. قاسم عمر، ساوس الشيخ، "إدارة التكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة" ،مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية ،العدد الأول ، الجزائر ، 2012، ص252.
56. كمال خليفة أبو زيد ، زينات محمد محرم، دراسات في استخدام بحوث العمليات في المحاسبة ،المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص1.
57. محمد سامي راضي ، المحاسبة الإدارية ،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص50.
58. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ،التكلف المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص76.
59. موسى العاقب حسن محمد ، دور التكاليف في اتخاذ القرارات بالمنشأة الصناعية، رسالة لنيل الماجستير في المحاسبة والتمويل،،
60. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص114، ص115.
61. نجم عبود نجم، مدخل للأساليب الكمية مع تطبيق باستخدام ميكروسوفت اكسل، الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص29.

62. نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص398.
63. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن . عمان . 2009، ص265.
64. نوال عبد الرحمان محمد الحوراني ، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية . غزة . 2013 ، ص 10 .
65. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة" النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000.

الكتب :

66. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعلمي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

المجلات :

67. محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 3000 سرير بورقلة ،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة ،الجزائر ،2013، ص74.
68. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص19.

المذكرات :

69. مشرقي، حسن علي ،أساليب بحوث العمليات وتطبيقاتها في اتخاذ القرارات وحل المشكلات في المؤسسات الصناعية أو الخدمية في الجمهورية العربية السورية، مجلة الإداري، العدد 2006، 104، ص85، ص110.

الملاحق

REPARTITION DES CHARGES SUR LES MOULINS
(SEMOULIERIE ET MINOTRIE)
ARRETE AU 31/12/2016

الموزون (أ)

COMPTE	INITITULE	TOTAL DES CHARGES	SEMOULIERIE	MINOTRIE
6010000	BLE DUR	903 792 741,90	903 792 741,90	
6011000	BLE TENDRE	302 208 166,09		302 208 166,09
6021200	CARBURANT ET LUBRIFIANT	1 983 249,88	1 171 231,53	812 018,35
6021230	GRAISSE			
6021240	HUILE			
6021250	FLUIDES DIVES	80 951,95	47 807,13	33 144,83
6022010	ATELIER MAINTENANCE	2 283,00	1 348,25	934,75
6022014	ATELIER MENUISERIE	1 685 642,66	995 476,09	690 166,57
6022016	ATELIER ELECTRIC			
6022126	PIÈCE DE RECHANGE			
6022020	FOURNITURE LABORATOIRE	151 507,36	89 474,45	62 032,91
6022022	FOURNITURE INFORMATIQUE			
6022124	PIECE DETACHEE PRODUCTION	366 341,22	216 347,11	149 994,11
6022128	PIECE DETACHEE MATERIELS TRANSPORT	742 160,53	438 291,63	303 868,90
6022334	FOURNITUR DROGUERIE			
6022336	FOURNITUR PEINTURE	163 126,57	96 336,31	66 790,25
6022338	FOURNITURE JARDINAGE	27 473,96	16 225,07	11 248,89
6022440	FOURNITEUR SERRURE			
6022442	FOURNITURE PLOMBERIE			
6022446	FOURNITEUR ELECTRIQUE			
6022448	FOURNITEUR QUINCAILLERIE DIVERS	2 431 313,83	1 435 840,97	995 472,86
6022550	FOURNITEUR PHARMACEUTIQUE	1 965 376,68	1 160 676,31	804 700,38
6022552	FOURNITEUR HABILLEMENT	33 323,48	19 679,57	13 643,91
6022554	FOURNITEUR BUREAUX	138 947,73	82 057,22	56 890,52
6022590	CONSOMATION EAU	630 187,34	372 164,54	258 022,80
6022756	FOURNITEUR PETITE OUTILLAGE			
6022758	FOURNITEUR DIVERSES			
6026110	FOURNITURE SACS JUTE SEMOULE			
6026514	FOURNITURE SACHETS			
6026750	FOURNITURE ETIQUETTES			
6026751	FOURNITURE FICELLES			
6071000	ACHATS NON STOCKES ELECTRICITE			
6073000	ACHATS NON STOCKES EAU			
611000	GARDIENNAGE ET SECURITE	14 892 711,76	8 795 066,02	6 097 645,74
6141000	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES DE COPROPRIETE	162 919,93	96 214,28	66 705,65
6159000	AUTRES ENTRETIEN REPARATION ET MAINTENANCE			
6169000	AUTRES ASSURANCE	7 594 908,42	4 485 262,46	3 109 645,96
6181000	DOCUMENTATION GENERALE	3 429 533,87	2 025 351,54	1 404 182,32
6220100	FRAIS DE FORMATION	40 428,06	23 875,27	16 552,79
6222700	ETUDES D'ARCHITECTURE INGÉNIER CONSEIL	278 567,80	164 511,49	114 056,31
6222300	HONORAIRES COMMISSAIRE AUX COMPTE			
6222500	VISITE TECHNIQUE	357 385,00	211 057,91	146 327,09
6222800	ANALYSES LABORATOIRE	32 581,19	19 241,21	13 339,99
6223000	FRAIS D'ACTE ET DE CONTENIEUX	228 454,81	134 916,67	93 538,13
6224000	DIVERS COMMISSIONS	24 667,60	14 567,74	10 099,86
		41 028 606,48	28 454 629,70	12 573 976,78

6071000	ACHATS NON STOCKÉS ÉLECTRICIT	27 579 095,86	2 757 909,59	24 821 186,27	24 821 186,27	100%	24 821 186,27	17 374 830,39	1 241 059,31	6 205 296,57
6073000	ACHATS NON STOCKÉS EAU	603 407,14	60 340,71	543 066,43	543 066,43	100%	543 066,43	380 146,50	19 007,32	143 912,60
607	ACHATS NON STOCKÉS DE MATIÈR	28 182 503,00	2 818 250,30	25 364 252,70	25 364 252,70	100%	25 364 252,70	17 754 976,89	1 260 066,64	6 349 208,17
61000	ACHATS CONSOMMÉS	1 298 405 688,95	16 998 331,99	1 281 407 356,96	1 281 407 356,96	100%	1 281 407 356,96	1 269 797 445,98	1 606 449,32	10 003 461,66
611	GARDIENNAGE ET SECURITE	335 562,40	335 562,40			100%				
6141000	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES	2 856 932,56	2 856 932,56			100%				
614	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES	2 856 932,56	2 856 932,56			100%				
6152000	BÂTIMENTS INDUSTRIEL	21 962,88		21 962,88	21 962,88	100%	21 962,88	10 981,44		10 981,44
6152100	BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS & CO	4 409 005,01	2 204 502,51	2 204 502,51	2 204 502,51	100%	2 204 502,51	1 102 251,25		1 102 251,25
6153000	MATÉRIEL DE PRODUCTION	4 661 141,37		4 661 141,37	4 661 141,37	100%	4 661 141,37	2 330 570,69		2 330 570,69
6153100	MATÉRIEL INFORMATIQUE	106 430,00	53 215,00	53 215,00	53 215,00	100%	53 215,00	26 607,50		26 607,50
6154000	MATÉRIEL DE TRANSPORT	1 008 459,11	1 008 459,11			100%				
6155000	MOBILIERS DE BUREAU	296 461,79	148 230,90	148 230,90	148 230,90	100%	148 230,90	74 115,45		74 115,45
6155100	MATÉRIEL DE BUREAUX	475 869,45	237 934,73	237 934,73	237 934,73	100%	237 934,73	118 967,36		118 967,36
6157000	ENTRETIEN ET RÉPARATION DES A	1 339 605,24	1 071 684,19	267 921,05	267 921,05	100%	267 921,05	133 960,52		133 960,52
6157200	MOBILIER ET MATÉRIEL SOCIAL					100%				
6159000	AUTRES ENTRETIEN, RÉPARATION					100%				
615	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAIN	12 318 934,85	4 724 026,43	7 594 908,42	7 594 908,42	100%	7 594 908,42	3 797 454,21		3 797 454,21
6161000	ASSURANCES INCENDIE CASSE & R	495 437,00	247 718,50	247 718,50	247 718,50	100%	247 718,50	123 855,25		123 855,25
6162100	ASSURANCES RESPONSABILITÉ CIV	4 276 049,52	2 138 024,76	2 138 024,76	2 138 024,76	100%	2 138 024,76	1 069 012,38		1 069 012,38
6163000	ASSURANCES TRANSPORT ET MAN	231 166,29	115 583,15	115 583,15	115 583,15	100%	115 583,15	57 791,57		57 791,57
6164200	ASSURANCES VOL DE MARCHANDIS	50 998,85	25 499,33	25 499,33	25 499,33	100%	25 499,33	12 749,66		12 749,66
6165100	ASSURANCES AUTOMOBILE	1 144 839,12	572 419,56	572 419,56	572 419,56	100%	572 419,56	286 209,78		286 209,78
6165200	ASSURANCE MATÉRIEL INFORMATI	296 911,25	148 455,63	148 455,63	148 455,63	100%	148 455,63	74 227,81		74 227,81
6167000	ASSURANCES CATAS TROPHESES NAT	363 665,90	181 832,95	181 832,95	181 832,95	100%	181 832,95	90 916,48		90 916,48
6168000	ASSURANCES BRIS DE MACHINE					100%				
616	PRIMES D'ASSURANCES	6 859 067,73	3 429 533,87	3 429 533,87	3 429 533,87	100%	3 429 533,87	1 714 766,93		1 714 766,93
6181000	DOCUMENTATION GÉNÉRALE	67 380,10	26 952,04	40 428,06	40 428,06	100%	40 428,06	20 214,03		20 214,03
618	DOCUMENTATION GÉNÉRALE	67 380,10	26 952,04	40 428,06	40 428,06	100%	40 428,06	20 214,03		20 214,03
621	SERVICES EXTERIEURS	1 224 437 877,64	11 973 007,29	1 064 870,35	1 064 870,35	100%	1 064 870,35	5 592 435,17		5 592 435,17
6220100	FRAIS DE FORMATION	557 135,60	278 567,80	278 567,80	278 567,80	100%	278 567,80	139 283,90		139 283,90
6222200	HONORAIRES MÉDECIN	9 205,00	1 841,00	7 364,00	7 364,00	100%	7 364,00	3 682,00		3 682,00
6222300	HONORAIRES COMMISSAIRE AUX C	714 770,00	357 385,00	357 385,00	357 385,00	100%	357 385,00	178 692,50		178 692,50
6222500	VISITE TECHNIQUE	325 811,94	293 230,75	32 581,19	32 581,19	100%	32 581,19	16 290,60		16 290,60
6222700	ETUDES D'ARCHITECTURE INGÉNIE	278 436,72	278 436,72			100%				
6222800	ANALYSES LABORATOIRES & CONT	456 909,61	228 454,81	228 454,81	228 454,81	100%	228 454,81	114 227,40		114 227,40
6223000	FRAIS D'ACTE ET DE CONTENIEUX	123 338,00	98 670,40	24 667,60	24 667,60	100%	24 667,60	12 333,80		12 333,80
6229000	AUTRES HONORAIRES	339 932,58	169 966,30	169 966,30	169 966,30	100%	169 966,30	84 983,15		84 983,15
622	RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRE	2 805 539,46	1 706 562,77	1 098 986,69	1 098 986,69	100%	1 098 986,69	549 493,35		549 493,35
6230000	PUBLICITÉ	2 563 551,45	2 563 551,45			100%				
6231000	ANNONCES ET INSERTIONS	844 190,00	675 352,00	168 838,00	168 838,00	100%	168 838,00	84 419,00		84 419,00
6232000	PUBLICITÉ COMMERCIALE	62 670,08	62 670,08			100%				
6233000	FOIRES ET EXPOSITIONS	2 114,47	2 114,47			100%	2 114,47	1 057,24		1 057,24

62350000 SPONSORING									
623	PUBLICITÉ, PUBLICATION, RELATION	3 472 526,00	738 022,08	2 734 503,92	100%	2 734 503,92	1 367 251,96	546 900,78	820 351,18
62500000	FRAIS DE VOYAGE ALGER	222 773,00	44 554,60	178 218,40	100%	178 218,40	53 465,52	124 752,88	
6251100	FRAIS DE SEJOURS EN ALGERIE	431 454,00	86 290,80	345 163,20	100%	345 163,20	103 548,96	241 614,24	
62551000	AUTRES FRAIS DE RECEPTION	69 888,00	13 977,60	55 910,40	100%	55 910,40	16 773,12	39 137,28	
6257000	AUTRES FRAIS D'HERBERGEMENT	2 938 820,92	587 764,18	2 351 056,74	100%	2 351 056,74	705 317,02	1 645 739,72	
625	DEPLACEMENTS, MISSIONS ET REC	3 662 935,92	732 587,18	2 930 348,74	100%	2 930 348,74	879 104,62	2 051 244,12	
62600000	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATI	551 034,75	275 517,38	275 517,38	100%	275 517,38	107 930,16	77 117,31	
6262000	TELEPHONE	159 718,00	159 718,00	159 718,00	100%	159 718,00	107 930,16	77 117,31	
62650000	INTERNET	706 642,75	423 985,65	282 657,10	100%	282 657,10	110 716,79	79 115,72	
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILE	706 642,75	423 985,65	282 657,10	100%	282 657,10	110 716,79	79 115,72	
62750000	FRAIS BANCAIRE	706 642,75	423 985,65	282 657,10	100%	282 657,10	110 716,79	79 115,72	
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILE	11 355 396,88	4 036 383,06	7 322 013,83	100%	7 322 013,83	2 135 382,25	3 566 931,81	
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS	23 341 648,42	4 785 037,93	18 556 610,49	100%	18 556 610,49	4 975 027,27	6 522 648,59	
6310000	TRAITEMENTS & SALAIRE	2 059 200,00	422 136,00	1 637 064,00	100%	1 637 064,00	438 896,86	575 428,00	
6310020	TRAITEMENTS & SALAIRE PARTIE V	841 426,98	172 492,53	668 934,45	100%	668 934,45	179 341,33	235 130,46	
6310100	HEURES SUPPLEMENTAIRE 100 %	381 998,50	78 309,69	303 688,81	100%	303 688,81	81 418,97	106 746,62	
6310150	HEURES SUPPLEMENTAIRE 50 %	490 712,60	100 586,08	390 116,52	100%	390 116,52	104 590,24	137 125,96	
6310175	HEURES SUPPLEMENTAIRE 75 %	12 825 488,01	2 649 725,04	10 275 762,97	100%	10 275 762,97	2 754 932,05	3 611 930,68	
6310200	INDEMNITE D'XPRIENCE PROFESS	797 154,11	163 416,59	633 737,52	100%	633 737,52	169 905,03	222 787,4	
6310220	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	1 608 921,60	329 828,93	1 279 092,67	100%	1 279 092,67	342 924,75	449 601,07	
6310230	INDEMNITE DE NUISANCE	353 563,95	72 480,61	281 083,34	100%	281 083,34	75 338,44	98 800,79	
6310250	INDEMNITE FORFAITAIRE DE SERV	241 600,00	49 528,00	192 072,00	100%	192 072,00	51 494,50	67 513,31	
6310260	INDEMNITE PARTICULIERES SERV	768 722,76	157 588,17	611 134,59	100%	611 134,59	163 845,18	214 813,81	
6310270	INDEMNITE FORFAITAIRE DE FONC	983 676,40	201 853,66	782 022,74	100%	782 022,74	209 660,30	274 880,99	
6310280	INDEMNITE CAISSE	1 471 873,99	301 734,17	1 170 139,82	100%	1 170 139,82	313 714,49	411 304,15	
6310340	INDEMNITE DE PANIER	381 711,13	78 250,78	303 460,35	100%	303 460,35	81 357,72	106 666,31	
6310350	INDEMNITE DE RESTAURATION	698 814,40	143 256,95	555 557,45	100%	555 557,45	148 944,95	195 278,44	
6310370	INDEMNITE D'INTERIM (REPLACEM	6 305 670,00	1 292 662,35	5 013 007,65	100%	5 013 007,65	1 343 987,35	1 762 072,19	
6310400	PRIME D INVENTAIRE DE FIN D'ANNI	112 200,00	23 001,00	89 199,00	100%	89 199,00	23 914,25	31 353,45	
6310410	PRIME DE BILAN	879 043,39	180 203,89	698 839,50	100%	698 839,50	187 358,87	265 838,54	
6310420	PRIME DE PERMANENCE	120 000,00	24 600,00	95 400,00	100%	95 400,00	25 576,74	33 533,10	
6310500	INDEMNITE POUR SALAIRES UNICOU	184 000,00	37 720,00	146 280,00	100%	146 280,00	39 217,67	51 417,42	
6310510	INDEMNITE DE CONGES ANNUIEL	285 000,00	7 841,25	30 408,75	100%	30 408,75	8 152,59	10 688,68	
6310520	ALLOCATION DE FIN DE CARRIERE	1 367 000,00	54 325,00	210 675,00	100%	210 675,00	56 481,87	74 052,26	
6310530	ALLOCATION DECES	1 367 000,00	280 235,00	1 086 765,00	100%	1 086 765,00	80 140,77	11 567,49	
6310540	PRIMES DE RENDEMENT COLLECTIF	14 080 226,03	2 886 446,34	11 193 779,69	100%	11 193 779,69	291 361,70	413 405,41	
6310545	PRIMES DE RENDEMENT INDIVIDUE	23 440 155,78	4 805 231,93	18 634 923,85	100%	18 634 923,85	3 001 052,34	4 258 113,80	
6310560	PRIMES D'INTRESSEMENT	9 326 928,30	1 912 020,30	7 414 908,00	100%	7 414 908,00	4 996 023,08	7 088 725,03	
6310580	INDEMNITE DE ZONE	3 064 519,47	628 226,49	2 436 292,98	100%	2 436 292,98	1 987 936,83	2 606 340,16	
6310900	AUTRES PRIMES ET INDEMNITES	16 331 099,71	3 347 875,44	12 983 224,27	100%	12 983 224,27	653 170,15	856 356,98	
6311000	FRAIS D'APPRENTISSAGE	1 185 364,39	243 003,80	942 360,59	100%	942 360,59	3 480 802,43	4 563 603,33	
631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	124 045 989,92	25 429 427,93	98 616 561,99	100%	98 616 561,99	25 765,24	331 246,78	
63500000	COTISATION SECURITE SOCIALE	12 691 771,12	5 076 708,45	7 615 062,67	100%	7 615 062,67	26 439 100,27	34 663 721,54	
6350020	COTISATIONS CHOMAGE	2 411 111,51	494 277,86	1 916 833,65	100%	1 916 833,65	2 041 598,30	2 896 760,84	
63520000	COTISATION ACCIDENT DE TRAVAIL	915 341,37	187 644,98	727 696,39	100%	727 696,39	513 903,10	673 767,03	

6352100	COTISATIONS RETRAITE LEGALE	8 322 010,49	3 328 804,20	4 993 206,29	100%	4 993 206,29	1 338 678,61	1 899 415,67	1 755 112,01
6352500	COTISATIONS RETRAITE ANTICIPÉE	485 980,39	99 625,98	386 354,41	100%	386 354,41	103 581,62	146 960,22	135 803,58
635	COTISATIONS AUX ORGANISMES SC	24 826 214,88	9 187 061,46	15 639 153,42	100%	15 639 153,42	4 192 857,03	5 949 133,96	5 497 162,43
6370000	UVRES SOCIALES	3 837 243,01	786 634,82	3 050 608,19	100%	3 050 608,19	817 866,36	1 160 451,36	1 072 288,78
637	AUTRES CHARGES SOCIALES	3 837 243,01	786 634,82	3 050 608,19	100%	3 050 608,19	817 866,36	1 160 451,36	1 072 288,78
63	CHARGES DE PERSONNEL	152 709 447,81	35 403 324,22	117 306 323,60	100%	117 306 323,60	31 449 825,36	44 629 325,50	41 233 172,74
6420010	TAP SUR VENTE DE MARCHANDISE	3 356 082,00	3 356 082,00	-	100%	-	-	-	-
6420040	TAP SUR PRODUCTION VENDUE	3 356 082,00	3 356 082,00	-	100%	-	-	-	-
642	IMPÔTS ET TAXES NON RUCUPÉRABLES	3 356 082,00	3 356 082,00	-	100%	-	-	-	-
6451000	DROIT D'ENREGISTREMENT	1 728,00	1 728,00	-	100%	-	-	-	-
6451200	DROIT DE TIMBRE	10 330,00	10 330,00	-	100%	-	-	-	-
6451300	TAXE FONCIÈRE	104 500,00	52 250,00	52 250,00	100%	52 250,00	-	-	52 250,00
6451400	VIGNETTE	1 270 891,87	284 178,37	1 016 713,50	100%	1 016 713,50	-	-	1 016 713,50
6451800	TAXE D'APPRENTISSAGE	32 854,00	32 854,00	-	100%	-	-	-	-
6458800	DIVERS DROITS IMPÔTS ET TAXES	1 420 303,87	351 340,37	1 068 963,50	100%	1 068 963,50	-	-	-
645	AUTRES IMPÔTS ET TAXES (HORS I	4 776 385,87	3 707 422,87	1 068 963,50	100%	1 068 963,50	-	-	1 068 963,50
64	IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS A	382 222,20	191 111,10	191 111,10	100%	191 111,10	-	-	191 111,10
6530000	JETONS DE PRÉSENCE	382 222,20	191 111,10	191 111,10	100%	191 111,10	-	-	191 111,10
653	JETONS DE PRÉSENCE	382 222,20	191 111,10	191 111,10	100%	191 111,10	-	-	191 111,10
6563000	DONS ET CADEAUX	211 278,80	211 278,80	-	100%	-	-	-	-
656	AMENDES ET PÉNALITÉS, SUBVENT	61 120,44	61 120,44	-	100%	61 120,44	-	-	61 120,44
6571000	FRAIS DE CONSEIL D'ADMINISTRATI	1 177,40	1 177,40	-	100%	1 177,40	-	-	1 177,40
6579000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	62 297,84	62 297,84	-	100%	62 297,84	-	-	62 297,84
657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE G	655 795,64	402 389,90	253 405,64	100%	253 405,64	-	-	62 297,84
65	AUTRES CHARGES OPÉRATIONNEL	9 594,71	9 594,71	-	100%	9 594,71	-	-	9 594,71
6810230	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	2 584 329,80	1 037 731,92	1 556 597,88	100%	1 556 597,88	-	-	1 556 597,88
6811310	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	7 504 087,44	3 001 634,98	4 502 452,46	100%	4 502 452,46	-	-	4 502 452,46
6811320	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	129 121,80	129 121,80	-	100%	-	-	-	-
6811330	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	656 720,64	656 720,64	-	100%	-	-	-	-
6811340	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	355 647,96	355 647,96	-	100%	-	-	-	-
6811343	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	78 088,08	78 088,08	-	100%	-	-	-	-
6811344	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	111 000,00	22 200,00	88 800,00	100%	88 800,00	-	-	88 800,00
6811345	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	184 500,00	184 500,00	-	100%	184 500,00	-	-	184 500,00
6811350	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	46 607,16	37 285,73	9 321,43	100%	9 321,43	-	-	9 321,43
6811351	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	122 235,00	97 788,00	24 447,00	100%	24 447,00	-	-	24 447,00
6811360	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	294 728,00	294 728,00	-	100%	-	-	-	-
6811361	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	705 776,76	705 776,76	-	100%	705 776,76	-	-	705 776,76
6811362	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	37 323,48	37 323,48	-	100%	37 323,48	-	-	37 323,48
6811371	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	204 300,00	81 720,00	122 580,00	100%	122 580,00	-	-	122 580,00
6811372	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	46 001,28	46 001,28	-	100%	46 001,28	-	-	46 001,28
6811500	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	7 232,16	3 616,08	3 616,08	100%	3 616,08	-	-	3 616,08
6811512	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	1 339 080,59	1 339 080,59	-	100%	1 339 080,59	-	-	1 339 080,59
6811524	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	12 365 695,56	7 419 417,34	4 946 278,22	100%	4 946 278,22	-	-	7 419 417,34
6811542	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	1 089 813,45	1 089 813,45	-	100%	1 089 813,45	-	-	1 089 813,45
6811535	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	42 895,22	42 895,22	-	100%	42 895,22	-	-	42 895,22
		38 929,14	15 571,66	23 357,48	100%	23 357,48	-	-	23 357,48

TAXE D'AS SAINISSEMENT		T. Réalisation		AMORT-RZALISE			
Code	Description	T. Prévision	AMORT-RZALISE	T. Réalisation	AMORT-RZALISE		
6459100*	TAXE D'AS SAINISSEMENT	-	-	80%	9 594,71	85%	5 545,74
6530000	JETONS DE PRESENCE	191 111,10	312 862,91	80%	1 556 597,88	85%	899 713,57
6561000	AMENDES ET PENALITES FISCALES	-	-	80%	4 502 452,46	85%	2 602 417,52
6563000	DONS	-	-	80%	-	85%	-
6579000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	62 297,84	36 790,72	80%	-	85%	-
6580000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	-	-	80%	-	85%	-
6810230	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS LIVRES SOCIAUX	-	-	80%	-	85%	-
6811310	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS LOGEMENTS DU PERSONNEL	-	-	80%	-	85%	-
6811320	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS TRIMER DE REC	60 384,00	35 660,48	80%	88 800,00	85%	51 326,40
6811330	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS INDUSTRIELS	125 460,00	74 091,88	80%	184 500,00	85%	106 641,00
6811340	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS COMMERCIAUX	6 338,57	3 743,32	80%	9 321,43	85%	5 387,79
6811350	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	16 623,96	9 817,48	80%	24 447,00	85%	14 130,37
6811362	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS BÂTIMENTS LIVRES SOCIAUX	17 050,54	10 069,40	80%	25 074,33	85%	14 492,96
6811500	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT OUTILLAGE MACHINE	479 928,20	283 427,24	80%	196 500,96	85%	407 938,97
6811542	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT OUTILLAGE LABORATOIRE	25 379,97	14 988,44	80%	37 323,48	85%	23 572,97
6811548	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT OUTILLAGE HYGIENE	83 354,40	49 225,92	80%	122 580,00	85%	70 851,24
6811556	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT OUTILLAGE MA	31 280,87	18 473,29	80%	46 001,28	85%	26 588,74
6811802	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT TRANSPORT CAMION	293 359,46	173 246,88	80%	431 410,97	85%	246 355,54
6811807	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT TRANSPORT SEMI	910 574,80	537 750,65	80%	1 339 080,59	85%	773 988,58
6811809	AUTRES DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MATÉRIEL DE TRAN	5 045 203,79	2 979 504,41	80%	7 419 417,34	85%	4 288 423,22
6811810	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MOBILIER DE BUREAU	741 073,15	437 649,46	80%	1 089 813,45	85%	629 912,17
6811813	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MATÉRIEL DE BUREAU	29 168,75	17 225,95	80%	42 895,22	85%	24 793,44
6811814	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MAT CHAUFFAGE ET CLIMAT	15 883,09	9 379,95	80%	23 357,48	85%	13 500,63
6811830	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS AGENCEMENT AMÉNAGEMENT	17 050,54	10 069,40	80%	25 074,33	85%	14 492,96
6811831	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS INSTALLATIONS	411 730,31	24 644,33	80%	61 368,11	85%	35 470,77
6811851	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS MATÉRIEL ET ÉQUIPEMENT S	-	-	80%	-	85%	-
1 419 533 636,50		1 034 121 708,89	385 411 927,60	17 744 886,83		10 256 544,59	
CHARGE ISSUSE		144 102 360,55	63 151 643,31				
CHARGE EMBALLAGE		21 925 457,44	7 672 445,68				
CHARGE PROD		868 093 890,90	314 587 838,61				
QUANTITE		253 405,65	175 686,90				
COUT MOYEN PRODUCTI		3 425,71	1 790,62				

6811548	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	41 730,55	16 716,22	25 074,33	100%	25 074,33		25 074,33	
6811550	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	61 368,11	-	61 368,11	100%	61 368,11	61 368,11		
6811558	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	76 701,37	-	76 701,37	100%	76 701,37	76 701,37		
6811556	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	1 013 078,76	810 463,01	76 701,37	100%	76 701,37	76 701,37		
6811801	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	103 333,33	103 333,33	202 615,75	100%	202 615,75	202 615,75		
6811804	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	1 021 130,65	1 021 130,65	-	100%	-	-		
6811809	AUTRES DOTATION AUX AMORTISS	34 078,91	-	20 447,35	100%	20 447,35	20 447,35		
6811810	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	100 935,44	100 935,44	-	100%	-	-		
6811811	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	374 593,87	374 593,87	-	100%	-	-		
6811815	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	213 364,04	85 353,62	128 030,42	100%	128 030,42	128 030,42		128 030,42
6811830	DOTATION AUX AMORTISSEMENT A	127 628,66	127 628,66	-	100%	-	-		
6811851	DOTATION AUX AMORTISSEMENT A	44 176,96	44 176,96	-	100%	-	-		
6811805	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	-	-	-	100%	-	-		
6811807	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	-	-	-	100%	-	-		
6811809	AUTRES DOTATION AUX AMORTISS	-	-	-	100%	-	-		
6811810	DOTATION AU AMORTISSEMENT MA	-	-	-	100%	-	-		
6811811	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	-	-	-	100%	-	-		
6811812	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	-	-	-	100%	-	-		
6811815	DOTATION AUX AMORTISSEMENT M	-	-	-	100%	-	-		
6811811	DOTATION AU AMORTISSEMENT MA	-	-	-	100%	-	-		
6811830	DOTATION AUX AMORTISSEMENT A	-	-	-	100%	-	-		
6811833	DOTATION AUX AMORTISSEMENT A	-	-	-	100%	-	-		
68118	DOTATION AUX AMORTISSEMENT	-	-	-	100%	-	-		
6811	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	-	-	-	100%	-	-		
681	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	31 175 908,88	13 456 096,38	17 719 812,50	100%	17 719 812,50	17 719 812,50		
6850000	DOT AUX AMORTISSEMENT PROVIS	14 454 908,85	5 781 963,54	8 672 945,31	100%	8 672 945,31	8 672 945,31		8 425 238,18
685	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENT	14 454 908,85	5 781 963,54	8 672 945,31	100%	8 672 945,31	8 672 945,31		8 672 945,31
688	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	45 630 817,75	19 238 059,92	26 392 757,81	0%	26 392 757,81	26 392 757,81		8 672 945,31
69	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF	513 595,06	513 595,06	-	0%	-	-		17 088 163,49
692	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF	513 595,06	513 595,06	-	0%	-	-		
69	IMPOTS SUR LES RESULTATS ET AS	513 595,06	513 595,06	-		-	-		
6	CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	1 536 488 008,78	91 672 313,61	1 444 815 694,97		1 444 815 694,97	1 314 882 841,78	51 227 444,14	78 605 409,65

(02) الملاحق

CALCUL COUT DE PRODUIT SEMOULE
AU 31/12/2016

INTITULE	MANTANS	SEM SUP				SEM COMP		TOTAL
		50 KG	25 KG	10 KG	S.GROS	25KG	10 KG	
EMBALAGES	19 298 689,31	-	13 246 518,53	6 010 394,50	27 237,07	-	14 539,21	19 298 689,31
SEM SUP	868 093 890,90	-	703 959 118,21	119 731 252,88	35 551 146,46	-	8 852 373,35	868 093 890,90
SEM COUR	-	-	-	-	-	-	-	#DIV/0!
SEM COMP	-	-	-	-	-	-	-	-
CHARGES SEM	887 392 580,21	-	717 205 636,74	125 741 647,38	35 578 383,53	-	14 539,21	#DIV/0!
QUANTITES PRODUITS	-	-	205 493,00	34 950,80	10 377,75	-	2 584,10	253 405,65
		-	0,81	0,14	0,04095	-	0,01	1,00
		-	717 205 636,74	125 741 647,38	35 578 383,53	-	8 866 912,56	13 947,51
		#DIV/0!	3 490,17	3 597,68	3 428,33	#DIV/0!	3 431,33	13 947,51
		tot qua sem sup	253 405,65	253 405,65	253 405,65	tot qua sem comp	253 405,65	253 405,65

TOTAL CHARGES	TOTAL	SEM SUP	SEM COUR	SEM COMP
Ble mise en oeuvre	393 460,78	393 460,78	0,00	0,00
%	1,000000	1,000000	0,000000	0,000000
868 093 890,90		868 093 890,90	0,00	0,00

المحقوق (03)

CALCUL COUT DE PRODUIT FARINE
AU 31/12/2016

INTITULE	FAR SUP				FAR COUR				TOTAL
	05 KG	02KG	01 KG	50 KG	25 KG	05 KG	02KG	01 KG	
EMBALAGES	7 672 445,68								7 651 754,
FAR SUP	256 880,73			6 777 696,00	160 687,32	456 490,48	9 300,00	11 391,15	1 622 903,
FAR COUR	1 622 903,83								312 964 934,
CHARGE FAR	312 964 934,78			303 207 006,14	7 000 313,47	2 757 615,17			322 260 284,29
QUANTITES PRODUITS	322 260 284,29			309 984 702,14	7 161 000,79	3 214 105,66	9 300,00	11 391,15	322 239 593,
	836,75			169 398,50	3 911,00	1 540,65			175 686,
	2 246,53	#DIV/0!	#DIV/0!	1 829,91	1 830,99	2 086,20	#DIV/0!	#DIV/0!	

TCT QX FAR SUP 836,75

TOT QX FAR CORT 174 850,15

7 993,64

TOTAL CHARGES	TOTAL	FAR SUP	FAR COUR
Ble mise en oeuvre	235 069,00	1 212,68	233 856,32
100,00%		0,005159	0,994841
314 587 838,61		1 622 903,83	312 964 934,78

المطوق رقم 02

COUT DE PRODUCTION ISSUES

AU 31/12/2016

	Valeur	Quantité	Prix -ql-	T.d'occupation	Charge issus	Cout de produ
7016410	161 688 775,75	103 199,10	1 566,77	35,60%	104 134 519,63	1 009,06
7016420	87 851 995,65	58 877,80	1 492,11	28,12%	63 151 643,31	1 072,59
7011500	61 275 088,88	44 914,75	1 364,25	35,60%	42 090 558,47	937,12
7035000	782 635,03	897,20	872,31	35,60%	504 050,59	561,80
total		207 888,85	Total charge		209 880 771,99	

ISSUS SEMOULE	144 102 360,55
EMBALLAGE SSF	2 626 768,14
ISSUS MENOTRE	63 151 643,31
TOTAL	209 880 771,99

	temps de marche	taux
s2x220t	5688	48,47%
s1x150t	0	0,00%
m1*150t	6048	51,53%
total	11736	100,00%

Taux d'occupation

	SUP	COURT	COMP	TOTAL	TOTAL /3	TAUX ISSUES
sem	64,40		0,00%	64,40%	64,40%	35,60%
men	69,00	74,77	0,00%	143,77%	71,88%	28,12%

الطاقة رقم (03)

AU 31/12/2016

PRODUIT	ENTREE		SAC		PRIX	MONTANT	ETIQUETTES	FIGELLES	PERT	TOTAL
	ENTREE	NUM	TOTAL	NUM						
S.SUP 50KG	-									
S.SUP 25KG	205 493,00	2	821 972,00	4	15,46	12 707 189,00	193 361,52	-	-	-
S.SUP 10KG	34 950,80	10	349 508,00	4	16,63	5 813 746,97	82 218,61	345 968,01	-	13 246 518,53
S.GROS 25KG	10 377,75	4	41 511,00	4	-	-	9 765,09	17 471,98	-	6 010 394,50
S.COUR 25KG	-	4	-	4	#DIV/0!	-	-	-	-	27 237,07
S.COMP 10KG	2 584,10	10	25 841,00	10	-	-	6 078,86	8 460,34	-	14 539,21
S.COMP 25KG	-	4	-	4	#DIV/0!	-	-	-	-	-
TOTAL	253 405,65		18 520 935,97			18 520 935,97	291 424,08	486 329,26		19 298 689,31
F.COUR 50KG	169 398,50	2	338 797,00	2	19,26	6 523 686,00	79 698,95	174 311,06	-	6 777 696,00
F.COUR 25KG	3 911,00	4	15 644,00	4	9,62	150 422,65	3 680,11	6 584,56	-	160 687,32
F.COUR 05KG	1 540,65	20	30 813,00	20	14,39	443 476,89	7 248,48	5 765,11	-	456 490,48
F.COUR 02KG	-	50	-	50	#DIV/0!	9 300,00	-	-	-	9 300,00
F.SUP 01 KG	-	100	-	100	#DIV/0!	11 391,15	-	-	-	11 391,15
F.SUP 02 KG	-	50	-	50	#DIV/0!	-	-	-	-	-
F.SUP 05 KG	836,75	20	16 735,00	20	14,93	249 812,85	3 936,76	3 131,12	-	256 880,73
TOTAL	175 686,90		7 388 089,54			7 388 089,54	94 564,29	189 791,85		7 672 445,68
3SSF 25KG	44 914,75	4	179 659,00	4	13,96	2 508 886,50	42 263,16	75 618,47	-	2 626 768,14
SON GROS SEM	103 199,10	3	309 597,30	3	27,00	6 297 054,47	72 829,98	159 287,81	-	6 529 172,26
SON GROS MIN	58 877,80	3	176 633,40	3	27,00	4 769 101,80	41 551,42	90 877,88	-	4 901 531,10
TOTAL	206 991,65		13 575 042,77			13 575 042,77	156 644,56	325 784,17		#####
TOT PRODUITS	636 084,20		39 484 068,28			39 484 068,28	542 632,93	1 001 905,27		41 028 606,48
BALANCE			39 484 068,28			39 484 068,28	542 632,04	1 001 894,67		41 028 584,99
ECART							0,89	20,60		21,49

Balance Générale
Arrêté à : Clôture

المحاسبة رقعة (04)

Compte	Initié	Solde		Traitements		Taux de réaj	Charges liées à la production	PRODUCT-COD	SOUTIEN-APP	ADMINISTR
		Débit	Credit	Patr Distribution	Par Production					
SCF										
6001600	SEMOULE D'ORGE	2 658 387,78		2 658 387,78		100%				
6001	ACHATS DE MARCHANDISES VENDU	2 658 387,78		2 658 387,78	0,00	100%				
6003300	PATES SUP. 500G	60 131,83		60 131,83	0,00	100%				
6003	ACHATS DE MARCHANDISES VENDU	60 131,83		60 131,83	0,00	100%				
6007110	MARCHANDISES POIDS CHICHES					100%				
6007111	MARCHANDISES LENTILLES					100%				
6007112	MARCHANDISES HARICOTS					100%				
6007113	MARCHANDISES RIZ					100%				
60071	LEGUMES SECS CONDITIONNÉS	1 535 792,10		1 535 792,10		100%				
6007	LEGUMES SECS	1 535 792,10		1 535 792,10	0,00	100%				
600	ACHATS DE MARCHANDISES VENDU	4 254 311,71		4 254 311,71						
6010000	BLES DUR	903 792 741,90		903 792 741,90		100%		903 792 741,90		
6010	BLES DUR	903 792 741,90		903 792 741,90		100%		903 792 741,90		
6011000	BLES TENDRE	302 208 166,09		302 208 166,09		100%		302 208 166,09		
6011	BLES TENDRE	302 208 166,09		302 208 166,09		100%		302 208 166,09		
601	MATIÈRES PREMIÈRES	1 206 000 907,99		1 206 000 907,99		100%		1 206 000 907,99		
6021200	CARBURANT ET LUBRIFIANT	1 983 249,88		1 983 249,88		100%		594 974,96		
6021240	HUILE	269 839,84		188 887,89		100%		80 951,95		
6021250	FLUIDES DIVE	7 610,00		5 327,00		100%		2 283,00		
6021	MATIÈRES CONSOMMABLES	2 260 699,72		1 582 489,80		100%		678 209,92		
6022010	ATELIER MAINTENANCE	5 618 808,88		3 933 166,22		100%		1 685 642,66		
6022022	FOURNITURE INFORMATIQUE	407 045,80		40 704,58		100%		366 341,22		
6022124	PIÈCE DÉTACHÉ PRODUCTION	1 484 321,05		742 160,53		100%		742 160,53		
6022126	PIÈCE DE RECHANGE	168 341,51		16 834,15		100%		151 507,36		
6022128	PIÈCES DÉTACHÉES MATÉRIELS TR	2 842 130,95		2 842 130,95		100%		106 055,15		
6022334	FOURNITURE DROGUERIE	326 253,13		163 126,57		100%		163 126,57		
6022336	FOURNITURE PEINTURE	54 947,92		27 473,96		100%		27 473,96		
6022446	FOURNITURE ÉLECTRIQUE	2 701 459,81		270 145,88		100%		2 431 313,83	2 747,40	5 494,79
6022448	FOURNITURE QUINCAILLERIE DIVER	2 183 751,87		218 375,19		100%		1 965 376,68	243 131,38	972 525,53
6022550	FOURNITURE PHARMACEUTIQUE	37 026,09		3 702,61		100%		33 323,48	9 997,04	589 613,00
6022552	FOURNITURE HABILLEMENT	154 386,37		15 438,64		100%		138 947,73	9 997,04	13 329,39
6022564	FOURNITURE BUREAUX	700 208,16		70 020,82		100%		630 187,34	31 509,37	472 640,51
6022	FOURNITURES CONSOMMABLES BL	16 678 681,54		8 343 280,18		100%		126 037,47	346 382,68	3 654 252,49
6026514	FOURNITURE SACHETS	38 781 478,54				100%		38 781 478,54		
6026524	SACS DE SEMOULE SUPÉRIEUR 10KGS					100%				
6026548	FOURNITURE SACS KRAFT	702 589,74				100%				
6026750	FOURNITURE ÉTIQUETTES	542 632,04				100%				
6026751	FOURNITURE FICELLES	1 001 884,67				100%				
6026	EMBALLAGES	41 028 584,99				100%			0,00	0,00
602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS	59 967 966,25		9 925 769,98				46 041 561,10	346 382,68	3 654 252,49

الفهرس

I.....	الاهـداء
III.....	شكر و عرفان
IV.....	المخلص
VI.....	قائمة الجداول
VII.....	قائمة الأشكال
أ	مقدمة

الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

2.....	تمهيد
	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف.
3.....	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
3.....	أولاً: تعريف محاسبة التكاليف
4.....	ثانياً: أهمية محاسبة التكاليف
4.....	المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
4.....	أولاً: أهداف محاسبة التكاليف
6.....	ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف
7.....	ثالثاً: مزايا محاسبة التكاليف
8.....	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية والمالية
8.....	الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
8.....	أولاً: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
10.....	ثانياً: أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
10.....	الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية
	المبحث الثاني: تصنيفات التكاليف وطرق حسابها.

المطلب الأول: تعريف التكاليف وتصنيفاتها	12.....
أولاً: تعريف التكاليف	12.....
ثانياً: تصنيفات التكاليف	13.....
المطلب الثاني: نظريات التكاليف ثانياً: تصنيفات التكاليف	21.....
أولاً: نظرية التكاليف الإجمالية ثانياً: تصنيفات التكاليف	21.....
ثانياً: نظرية التكاليف المباشرة ثانياً: تصنيفات التكاليف	22.....
ثالثاً: نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية) ثانياً: تصنيفات التكاليف	23.....
المطلب الثالث: الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ثانياً: تصنيفات التكاليف	25.....
أولاً: نظام التكلفة المستهدفة ثانياً: تصنيفات التكاليف	25.....
ثانياً: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ثانياً: تصنيفات التكاليف	31.....
خاتمة الفصل الأول ثانياً: تصنيفات التكاليف	37.....

الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

تمهيد	39.....
المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات	40.....
المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار	40.....
المطلب الثاني: خصائص وأهمية اتخاذ القرار	41.....
المطلب الثالث: أسس القرار وأهدافه	42.....
المبحث الثاني: تصنيفات القرار، صعوباته، مراحل اتخاذها	
المطلب الأول: تصنيفات القرار	44.....
أولاً: تصنيف القرارات وفقاً لطبيعة المشكلة وإمكانية برمجته	44.....
ثانياً: تصنيف القرارات حسب المستوى التنظيمي	45.....
ثالثاً: تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني	46.....
المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار	47.....
أولاً: تحديد الهدف وجمع المعلومات لاتخاذ القرار	47.....
ثانياً: تحديد المشكلة	47.....
ثالثاً: تحديد البدائل	48.....

48.....	رابعاً: تقييم البدائل.....
48.....	خامساً: اتخاذ القرار.....
48.....	سادساً: تنفيذ القرار ومتابعتها.....
49.....	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.....
	المبحث الثالث :أساليب اتخاذ القرار،أنواع اتخاذا لقرارات.
52.....	المطلب الأول: أساليب اتخاذ القرار وفعاليتها.....
54.....	المطلب الثاني: معوقات اتخاذ القرارات.....
56.....	المطلب الثالث: حالات اتخاذ القرارات.....
57.....	المطلب الرابع : العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار.....
57.....	أولاً : دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار.....
58.....	ثانياً: دور أسلوب التكلفة وفقاً للأنشطة (ABC) في اتخاذ القرار.....
60.....	خلاصة الفصل الثاني.....

الفصل الثالث: دراسة حالة مطاحن الزيبان - القنطرة -

62.....	تمهيد.....
	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان . القنطرة
62.....	المطلب الأول : التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة.....
63.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
72.....	المطلب الثالث :النشاط الإنتاجي لمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة.....
	المبحث الثاني : خصائص نظام التكاليف في المؤسسة
74.....	المطلب الأول : دراسة وتحليل نظام التكاليف في المؤسسة.....
76.....	المطلب الثاني : محاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة.....
80.....	خلاصة الفصل.....
80.....	اعتذار.....

81.....	الخاتمة
82.....	قائمة المراجع
92	قائمة الملاحق
104.....	فهرس المحتويات