

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة-

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة جباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: المالية والمحاسبة  
رقم: .....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب: عبد الغني جبلاحي

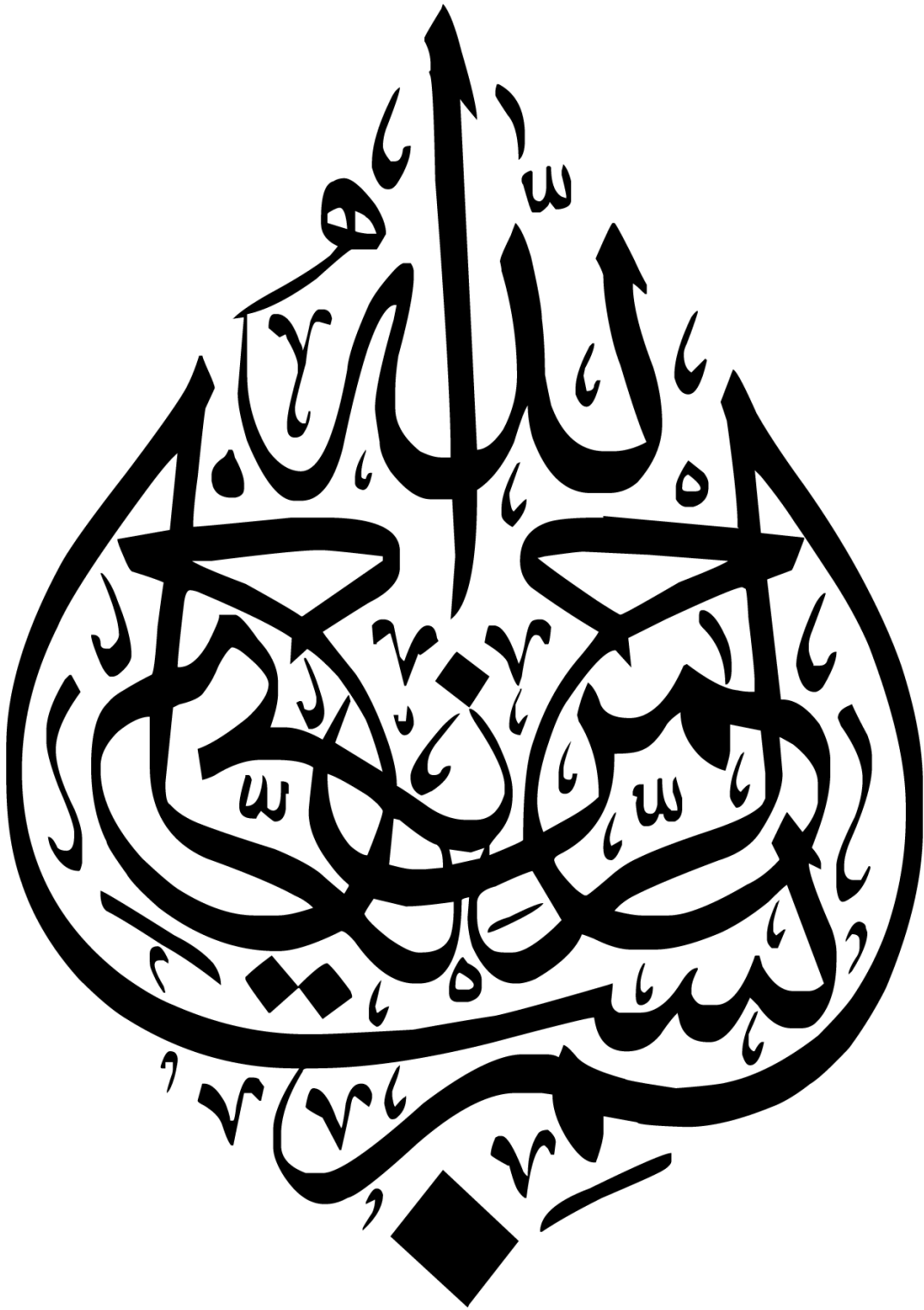
تحت عنوان

إمكانية تطبيق نموذج العلاقة بين (التكلفة، الحجم والربح)  
في الواقع العملي  
-دراسة ميدانية ملبنة الحضنة-

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	حمزة غربي
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	الأخضر لقلبيطي
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	حسان بوبعاية

السنة الجامعية: 2109/2018



# إهداء

إلى قرة العين ومنبع الحنان وأطيب قلب، وأغلى كيان

إلى من علمتني وعانته الصعاب لأصل إلى ما أنا عليه

إلى أمي الغالية حفظها الله

إلى من علمني النجاح والصبر،

ووهب لي الأمان. إلى أبي الغالي حفظه الله

إلى من أحبهم قلبي إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى أصدقائي، إلى زملائي وزميلاتي، إلى أساتذتي الكرام

إلى كل من علمني حرفاً ووهبني معلومة

أهدي هذا البحث المتواضع راجياً من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

جراحتي عبد الغني

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي ينتهي إليه حمد الجامدين ولديه يزداد شكر الشاكرين،

الحمد لله الذي خلق الإنسان وعلمه البيان

والصلاة والسلام على خير الأنام سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الكرام

وأشكر الله تعالى أن هداني للخوض في هذا البحث وأعانني على إنجازه

بتوفيقه.

ثم أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من مدَّ يد العون والمساعدة لإكمال هذا

البحث، وأخص بالشكر أستاذي الكريم لقلبي لخصر المشرف على الرسالة، الذي

أكرمني بتواضعه وحسن تعامله وخلقه وتوجيهاته التي كان لها أبلغ الأثر في تذليل

المصاعب وتخطي العقبات.

كما أشكر قسم العلوم المالية، رئيساً وإدارة وأساتذة على مساعدتهم لي،

وأقدم الشكر والعرفان لجامعة المسيلة التي فتحت لنا أبوابها ومكتباتها

لمساعدتنا في إنهاء دراستنا.

جولاحي عبد الغني



فهرس

المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	الاهداء
-	شكر وتقدير
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
أ- ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: مدخل حول محاسبة التكاليف</b>	
07	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
07	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف
08	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف
10	المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف
12	المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
13	المطلب الأول: مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
13	المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
14	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف
16	المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة
16	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة
17	المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف
22	المطلب الثالث: العلاقة بين التكلفة والكمية والربح
23	المبحث الرابع: عتبة المردودية في ظل حالة التأكد
23	المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وكيفية حسابها في حالة التأكد
24	المطلب الثاني: استخدام نموذج CVP التكلفة-الحجم-الربح
27	المطلب الثالث: تحليل التعادل في حالة عدم التأكد
<b>الفصل الثاني: الجانب التطبيقي دراسة حالة ملبنة الحضنة</b>	
34	المبحث الأول: تعريف عام بمؤسسة ملبنة الحضنة
34	المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة محل الدراسة
35	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ومنتجاتها

37	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الحضنة
39	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في مؤسسة ملبنة الحضنة
39	المطلب الأول: مسؤوليات قسم محاسبة التكاليف بالمؤسسة
40	المطلب الثاني: استعمال محاسبة التكاليف بالمؤسسة
46	المطلب الثالث: حساب عتبة المردودية للمنتوجين في حالة التأكد
48	المطلب الرابع: تحليل التعادل في ظل حالة عدم التأكد
51	خاتمة
-	قائمة المراجع
-	الملاحق

## قائمة الجداول:

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
15	الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	01
19	العلاقة بين حجم الانتاج ونصيب الوحدة (التكاليف الثابتة)	02
20	العلاقة بين حجم الانتاج ونصيب الوحدة (التكاليف المتغيرة)	03
40	الاستهلاك العام	04
41	بطاقة المخزون لكل بند	05
42	أسعار المواد	06
42	جدول النسب المئوية للمنتوجين في الشهر	07
43	جدول حساب النتائج الصنف 6	08
43	جدول الأعباء لكل وحدة	09
44	تكلفة المواد الأولية للياغورت المعطر	10
44	تكلفة منتجات الياغورت المعطر	11
45	تكلفة المواد الأولية للياغورت بالفواكه	12
45	تكلفة منتجات الياغورت بالفواكه	13

## قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	طبيعة الوظيفة داخل المؤسسة	رقم 01
24	خريطة التعادل	رقم 02
26	منحنى دالة الربح	رقم 03
28	مثال فرضي يوضح العلاقة بين شجرة القرار والتحليلات الحجم-التكلفة-الربح	رقم 04
37	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الحضنة	رقم 05
39	التكلفة الوسطية المرجحة	رقم 06
49	شجرة القرار والتحليلات الحجم-التكلفة-الربح	رقم 07



مقدمة

أثبتت محاسبة التكاليف من خلال ما تعتمد عليه من تقنيات علمية وأساليب مبسطة لمستخدم المعلومة مدى وشدة ارتباطها بتسيير المؤسسات أو المنشآت، لا سيما في ظل ما تشهده الساحة العالمية من تغيرات واسعة النطاق في شتى المجالات العلمية منها والعملية هذا من جانب ومن جانب آخر ظهورها في وسط صناعي مما سهل وساعد على تأقلمها مع هذه التطورات، وذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بمحاسبة التكاليف واعتمادها كمصدر رئيسي لنتائج المحاسبة المالية، إذ تلعب دورا رياديا في التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي في النفقات والمصاريف الخاصة بالاستعمال، أي أنها تعد الأداة التي تمكن من تحليل التكاليف بطريقة مفصلة ودقيقة.

إذ تعتبر تحليلات الربح، الحجم والتكلفة في ظل ظروف التأكد من أهم الموضوعات التي تشغل المؤسسات ومسيرها سواء كانت كبيرة الحجم أو صغيرة، وهي إحدى الأدوات المفيدة للغاية في اتخاذ القرارات الإدارية.

### 1- إشكالية البحث:

ومما سبق ذكره نتوصل الى طرح الإشكالية التالية:  
ما مدى تطبيق تحليل التعادل في ظل عدم التأكد في الواقع العملي؟  
الأسئلة الفرعية:

ومن هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي محاسبة التكاليف؟
2. فيما تبرز أهمية محاسبة التكاليف للمؤسسة الاقتصادية؟
3. فيما يتمثل تحليل التعادل في ملبنة الحضنة؟

### 2- الفرضيات:

1. تعتمد المؤسسات على محاسبة التكاليف كتقنية هامة تساعد على تحديد قيمة التكاليف وبالتالي تمكنها من دخول السوق والمنافسة بتوزيع التكاليف على مراحل الانتاج ومراحل التحليل بدلا من تحميلها على المنتج النهائي.

2. تعد محاسبة التكاليف الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة لما تتوفر عليه من تقنيات تحليلية وإمكانية اعتمادها على معايير تقنية ومحاسبية، وهذا ما يؤهلها لأن تكون أداة رقابية لمختلف العناصر المكونة لنشاط المؤسسة.
3. تحليل التعادل في ظل التأكد التام لا يعبر عن الواقع العملي.

### 3- أهداف البحث:

وتتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- المفاضلة بين المنتجات واختيار منتج بأكبر ربح أو أقل تكلفة.
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم وبالتالي تسهيل عملية تحديد النتائج وتحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
- مراقبة المردودية وتحديد الفعالية وكذا مراقبة التكاليف التموين، الانتاج والتوزيع.
- تطوير الأنظمة التي بها المؤسسات من تقليدية الى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

### 4- أهمية البحث:

تعتبر المحاسبة التحليلية تقنية لمعالجة المعلومات وتحليلها وبالتالي تساهم في صنع القرارات الرشيدة والسليمة.

كما أن تشجيع الدولة للمؤسسات الاقتصادية من خلال البرامج التموينية والمخططات دعم الشباب أدى إلى زيادة المؤسسات وبالتالي إيضاح أهمية استعمال محاسبة التكاليف والدور الفعال الذي تلعبه في توفير البيانات للإدارة ومستخدمين.

### 5- أسباب اختيار البحث:

يرجع اختيار الموضوع الى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية نذكر منها:

#### أ- الأسباب الموضوعية:

- اعتبار محاسبة التكاليف تقنية جديدة في المؤسسات الجزائرية وهي أداة ضرورية لإظهار الدورة الحقيقية للمؤسسة.

- الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف.
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق وتحقيق أهدافها.

#### ب- الأسباب الذاتية:

- حب التطلع على هذه التقنية وسعياً للتحكم فيها.
- الشعور بأهمية وقيمة الموضوع في المؤسسات الجزائرية.
- الميل الشخصي لمواضيع محاسبة التكاليف وتحصيل معلومات ميدانية وعملية وكيفية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية.

#### 6- المنهج المتبع في البحث:

إعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي الذي ينطبق مع موضوع هذه الدراسة بدءاً بوصف محاسبة التكاليف بهدف جمع الحقائق والبيانات وتفسيرها.

#### 7- صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع والبحوث والسرية في المعلومات.
- عدم وجود عقود رسمية تربط الجامعة بالمؤسسات أدى إلى ضرورة اللجوء إلى العلاقات الشخصية لا سيما عندما يتعلق الأمر بالأرقام والمعلومات ذات الصبغة السرية.
- عدم استغلال البرمجيات الحديثة للإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة.

#### 8- الدراسات السابقة:

#### 1/ دراسة **Alexander A. Robichek و Robert K. Jaedicke (1964)**:

بعنوان "Cost-Volume-Profit Analysis under Conditions of Uncertainty" لقد كان كل من Alexander A. Robichek و Robert K. Jaedicke من بين الأوائل الذين اقترحوا استخدام مفهوم الاحتمال في تحليلات الربح- الحجم- التكلفة، ولقد اتفقوا بأن تحليلات الربح- الحجم- التكلفة التقليدية لا تشمل على التعديلات بالنسبة للمخاطرة وعدم التأكد، والتي قد تحد بشكل كبير من فائدة النموذج التقليدي بسبب التغيرات العشوائية.

#### 2/ دراسة **عفاف لومايزية و زهية خياري (2018)**:

بمقال عنوانه استخدام أسلوب تحليل التعادل في تحليل حساسية ربحية المشاريع الاستثمارية: دراسة حالة مشروع " إنتاج زيت الزيتون " حيث هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أسلوب تحليل التعادل باعتباره أداة مهمة في مجال تخطيط الأرباح وشكل من أشكال تحليل الحساسية حيث يمكن من فحص

تأثير تغيرات عوامل التكلفة، الحجم والسعر على الربحية، ولهذا الغرض تم اختيار مشروع إنتاج زيت الزيتون بولاية سوق أهراس والممول من الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب كنموذج. أظهرت نتائج الدراسة أن المشروع يتمتع بمخاطرة منخفضة إذ تبين أن نقطة التعادل للمشروع بحدود 24 % من مبيعاته وهي نسبة منخفضة توضح بأن المشروع أمامه فرصة كبيرة لتعظيم الأرباح وأن هامش الأمان هو بحدود 76 % . كما أظهر تحليل حساسية الربحية للعوامل المؤثرة بأن المشروع حساس نوعاً ما لعامل السعر في حين أنه قليل الحساسية لعامل الكمية المباعة والتكلفة المتغيرة وهذا ما أكدته نتيجة التحليل باستخدام نقطتي التعادل المحاسبية والمالية.

### 3/ دراسة سليمان محمد و لقلبي الأخضر (2018):

الدراسة كانت على شكل مقال بعنوان قراءة في نظرية تحليل التعادل بين الواقع وإمكانية التطبيق. إن تطبيق تحليلات الربح، الحجم والتكلفة في ظل التأكد يسمح باتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تغيير سعر البيع للوحدة أو حجم النشاط المباع أو التكلفة المتغيرة للوحدة، أو مقدار النقص في التكاليف الثابتة إلا أن هذا تحليل يفترض مجموعة من الشروط أو الفرضيات بحيث إذا غاب أي عنصر فإن النموذج يكون غير صالح أو يصبح الهدف المرجو منه لا معنى له، بالإضافة إلى ما سبق توجد هناك فرضيات بالنسبة لهذا النموذج تتنافى والواقع العملي في ظل عدم التأكد وضبابية المعلومة، وبالتالي يجب البحث عن توسيعات أخرى للتحليل الربح الحجم - التكلفة تتأقلم مع هذا الواقع، وهذا ما أدى لظهور ما يسمى بتحليلات الربح - الحجم - التكلفة في ظل العشوائية أو عدم اليقين التي تختلف عن سابقتها في أن فروضها تقترب من الواقع العملي، وانت هذه الورقة إلى تبين على هاته الإشكالية وأظهرت مختلف طرق تحليل التكلفة والحجم والتكلفة في ظل عدم التأكد.

### 9- أقسام البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة وغيرها كان موضوع الدراسة يتناول كل الجوانب المتعلقة بالمحاسبة التكاليف، وعلى هذا الأساس تم تقسيم البحث إلى جانبين جانب نظري وجانب تطبيقي، يتضمن الجانب النظري كالتالي:

تناولنا في الفصل الأول مدخل حول محاسبة التكاليف والذي بدوره مقسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان ماهية محاسبة التكاليف ويتضمن نشأة محاسبة التكاليف وتطورها، مفهوم محاسبة التكاليف، أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية، أما المبحث الثاني فيضم كل من مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فيتضمن كل من مفهوم التكاليف وسعر التكلفة، تصنيفات التكاليف، العلاقة بين التكلفة والكمية والربح، أما المبحث الرابع فيتضمن كل من مفهوم عتبة المردودية

وكيفية حسابها في حالة التأكد، استخدام نموذج (التكلفة، الحجم والريح)، تحليل التعادل في حالة عدم التأكد.

أما الفصل الثاني فتناولنا فيه الجانب التطبيقي من دراسة ميدانية لمدينة الحضنة، وقسمناه إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة لمدينة الحضنة، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه محاسبة التكاليف في مؤسسة لمدينة الحضنة والذي يتضمن أربعة مطالب، الأول بعنوان مسؤوليات قسم محاسبة التكاليف بالمؤسسة والثاني بعنوان استعمال محاسبة التكاليف بالمؤسسة، أما المطلب الثالث فتناولنا فيه حساب عتبة المردودية للمنتوجين في حالة التأكد، وفي الأخير يأتي المطلب الرابع بعنوان تحليل التعادل في ظل حالة عدم التأكد.

# الفصل الأول:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

المطلب الثالث: العلاقة بين التكلفة والكمية والربح

المبحث الرابع: عتبة المردودية في ظل حالة التأكد

المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وكيفية حسابها

المطلب الثاني: استخدام نموذج  $cvp$

المطلب الثالث: تحليل التعادل في ظل حالة عدم التأكد

**تمهيد:**

لقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار.

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصر أساسيا من العناصر اللازمة على الوحدات المنتجة.

ومما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل الى أربعة مباحث هي المبحث الأول بعنوان ماهية محاسبة التكاليف أما المبحث الثاني دور محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، بالنسبة للمبحث الثالث تحدثنا فيه عن التكاليف وسعر التكلفة، وفيما يخص المبحث الرابع ناقشنا فيه عتبة المردودية في ظل حالة التأكد وعدم التأكد.

**المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف**

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية، وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، إذ تناولنا في المطلب الأول نشأة محاسبة التكاليف وتطورها، وتناولنا في المطلب الثاني مفهوم محاسبة التكاليف، في حين خصصنا المطلب الثالث لأهمية وأهداف محاسبة التكاليف.

**المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف****1-نشأة محاسبة التكاليف وتطورها:**

ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب، وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت بعد هذا الاخيرة الى ان ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر بالتحديد سنة 1494 على يد لوكا باتشولي بالإيطالية: (Luca Pacioli) هو عالم رياضيات إيطالي تنسب إلى أعماله أصول علم المحاسبة في كتابه SUMMAE ALITHETICA الذي نشر في هذه

السنة في البندقية بإيطاليا. وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو محاسبة الصناعية.<sup>1</sup>

وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار، وأصبحت ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الخدمية).

## 2- ظهور محاسبة التكاليف:

يمكن تقسيم فترة ظهور محاسبة التكاليف الى:

**2-1- محاسبة التكاليف التقليدية:** في منتصف القرن الثامن عشر ومن أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية.

ونتيجة لذلك، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى سنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

## 2-2- محاسبة التكاليف المعاصرة :

المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الاخيرة أدى الى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها الى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى انواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها، هذا وتعتبر ولادة المحاسبة التحليلية وتطورها طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 07.

## المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة مفاهيم يمكن ذكرها وفق الآتي:

**1-التعريف الاول:** تعرف محاسبة التكاليف بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة<sup>1</sup>.

**2-التعريف الثاني:** تعتبر محاسبة التكاليف تقنية التحليل الأعباء والنواتج لمؤسسة ما، ومنها من يرى محاسبة التكاليف أداة لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى تحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري<sup>2</sup>.

**3-التعريف الثالث:** تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة نشاط متعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب التخطيط وقياس كفاية التنفيذ وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولى اهتماما بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون فيها النشأة، بينما تتولى الثانية اهتماما بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة<sup>2</sup>

**4-التعريف الرابع:** تعرف محاسبة التكاليف على أنها نظام للمعلومات الأساسية والضرورية الذي تعتمد عليها المؤسسة من أجل معرفة النتائج واتخاذ القرارات.

**5-التعريف الخامس:** عبارة عن مجموعة من المبادئ وطرق والمفاهيم والاساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع.

<sup>1</sup> - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، رمل إسكندرية، 2003، ص 08.

<sup>2</sup> - سعد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دارالأفاق، الجزائر، 1999، ص 05.

<sup>1</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2015، ص 08.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول، الحدية العامة، الجزائر، 1999، ص 08.

<sup>3</sup> بديس فهيم، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 08.

<sup>4</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2015، ص 10.

قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعمليات التسجيل والتبويب والتحليل وتفسير الأحداث لتكلفة المشروع المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

#### 1- أهمية محاسبة التكاليف:

ان موضوع محاسبة التكاليف بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها واستخراجها تحديدها وحسابها، ومنه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية، فإن موضوعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق المعالجة الجيدة لما يلي:

- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاط السلع والخدمات.
- تقييم مردودية أسعار البيع.
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض معلومات التكلفة الحدية وعتبة المردودية التي توضح درجة النشاط التي يجب ان تأخذه.
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط.
- ومنه نجد أن محاسبة التكاليف تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة التسيير، ووسيلة لاتخاذ القرارات وخاصة في التخطيط للمدى القصير وبالتالي فإن فائدة المحاسبة التحليلية هي إعطاء القدرة للمؤسسة على:

- معرفة تكاليف منتوجها.
- توضيح القرارات التي يجب اتخاذها.
- مراقبة التكاليف التي تسيير المؤسسة<sup>1</sup>.

#### 2- أهداف محاسبة التكاليف:

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات وتتحصر فيما يلي:

- 2-1- تحديد التكاليف:** سعر التكلفة وسعر البيع وذلك حتى يمكن للمؤسسة ان تساير متغيرات السوق وتجنب كل العوامل المؤدية إلى الخسارة وذلك ب:

1- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

<sup>1</sup> صالح الرزق، ميادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص، 30.

2-تحديد التكاليف ومراقبتها.

3-تحديد سعر التكلفة.

4-تحديد سعر البيع للمنتجات.

## 2-2- تحديد أو قياس تكلفة الانتاج:

حيث تمكنا محاسبة التكاليف من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية للوحدات النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي للمنتجات التامة او قيد الإنجاز.

### 2-3- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها:

يكون ذلك من خلال المعلومات المقدمة من طرف محاسبة التكاليف بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بالضبط، ورقابة نشاط العمال، وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية، ولا يكون هذا إلا بعد دراسة ومتابعة بقصد التعديل السياسة الحالية أو التوجه نحو البديل الأفضل، أما على مستوى التنفيذ فيتم فيه تحديد مستويات الإنفاق للمسؤولين ومختلف أقسام النشاط<sup>1</sup>.

أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من أجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.

### 2-4- دراسة المردودية:

إن تسمح محاسبة التكاليف بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار وذلك عن طريق:

-مراقبة التكاليف عبر مختلف الأقسام.

- تسجيل الأعباء والمصاريف حسب اتجاهاتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، ط 4، دار الثقافة، عمان، 2011، ص52.

<sup>2</sup> ناصر داددي عدون، مرجع سابق، ص64.

**2-5- مراقبة التسيير:**

- إن استعمال المحاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير، تقتضي أن تكون هذه المراقبة ممارسة في شكلين:
  - مراقبة مبسطة لتطورات قيم محاسبة التكاليف.
  - مقارنة القيم المسجلة مع القيم المقدرة مع تحليل الانحرافات.

**2-6- إعداد التقارير الدورية:**

- إن إعداد التقارير الدورية لمختلف المستويات الإدارية ولكل النشاط يعطي صورة على وضعية المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات مناسبة.
- محاسبة التكاليف هي نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية، هدفها الأساسي هو السماح للمؤسسات الاقتصادية عن طريق تحليل عميق للتكاليف ب:
  - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج.
  - وضع سياسات تسعير المنتوجات المؤسسة.
  - مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
  - دراسة المردودية التحليلية لمراقبة سياسات الإنتاج والتوزيع والاستثمار.
  - تسمح بتحديد نتيجة كل منتج على حدى.
  - تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.
  - توضح الاختيار الموازي في مجال الاستثمار وذلك بحساب تكلفة المنتج أو السلعة التي تريد الوصول إليها، ومن هنا يمكنها عمل المفاضلة بين المشاريع.
  - متابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع تكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات.
  - توفير نظام ضبط ورقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها عند أقل مستوى ممكن والتأكد من الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي العدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار البعث، قسنطينة، الجزائر، 1988، ص08.

## المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

في هذا المبحث سيتم تناول دور محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية حيث قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول سوف نطراً إلى مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية، وفي المطلب الثاني العلاقة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف أما في المطلب الثالث أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة ضرورية لتوضيح المسار وتسديد سبل التسيير في المؤسسة فتظهر مكانة المحاسبة التحليلية جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن ان تصيبها، فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسة لإن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن لمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل والتعمق في التحليل كما تساعد المحاسبة التحليلية المسير في اتخاذ القرارات التي تمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لإن التحكم في التكاليف يسمح بـ:

- امكانية قياس هامش الربح على إجمالي الانتاج.
- معرفة العوامل المؤثرة في الأقسام الإنتاج.
- وضع التقديرات وحلول لتخفيف من هذه العوامل المؤثرة<sup>2</sup>.

## المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

تعد المحاسبة العامة المصدر الأساسي لتزويد محاسبة التكاليف بالمعلومات المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط، وذلك من خلال القيام بعمليات التصنيف، التوزيع، ثم الترتيب لمختلف الأعباء والمصاريف وهذا وفقا للوظائف والعمليات بالإضافة إلى عناصر الأعباء والمصاريف تختلف في جزء منها بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف.

على اعتبار ان هناك أعباء تعتبر غير معتبرة أو غير محصلة مثل بعض الأعباء كمخصصات الإهلاكات أعباء مالية، أعباء غير مفوترة.....الخ، والتي تعتبر من أعباء المحاسبة العامة دون التحليلية

<sup>1</sup> رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص ص 1-2.

<sup>2</sup> بديس فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، 2012، ص 12.

لعدم امكانية تحديدها في الوقت المناسب وفي حين هناك أعباء تعد من المحاسبة التحليلية دون العامة والتي تعرف بالعناصر الاضافية والمتعلقة بالرواتب والرأسمال الخاص.

هذا والجدير بالذكر، بأن الفرق بين الأعباء المسجلة بالمحاسبة العامة وتلك المسجلة بمحاسبة التكاليف تمثل ما يعرف بفرق التحصيل والتي تظهر في نهاية الدورة المحاسبية (لنهاية السنة) لعناصر المحاسبة يتم أخذها بعين الاعتبار للمساواة بين نتيجة المحاسبتين.<sup>1</sup>

وبما أن محاسبة التكاليف هي أحد الفروع المحاسبة المالية أو امتداد لها فهناك علاقة بينهما، وهذه العلاقة تتمثل في:

- إن من أهم اهداف المحاسبة المالية هو تحديد المركز المالي للمؤسسة من خلال إعداد القوائم المالية الختامية (كشف لمخلص الدخل ومن ثم كشف لحقوق الملكية وقائمة المركز المالي للمؤسسة) وإن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة والتي هي أحد العناصر الأساسية لكشف الدخل.
- كما أن المحاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن انتاج تحت التشغيل او من الإنتاج العام والتي تعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في قائمة المراكز المالية للوحدة الاقتصادية.
- كما أن المحاسبة المالية تمد المحاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينتج عن أجور إضافية الى بقية التكاليف التي تتفق من أجل العمليات الانتاجية وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المثبتة بقيمتها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز الكلفة ومن ثم تحميلها على وحدة المنتج.
- تعتبر البيانات المقدمة من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بمثابة أداة رقابة على صحة ودقة البيانات المقدمة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص27.

<sup>2</sup> محمد علي أحمد السيدية محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012، ص15.

### المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

هناك علاقة قوية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة إذ يستخلص محاسب التكاليف من السجلات الخاصة بالمحاسبة العامة المرتبطة بكل وظيفة أو قسم ثم يقوم بتجميعها وإعادة ترتيبها وتصنيفها وتحليلها حسب المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية، مثلا نجد في المحاسبة التحليلية للتكاليف حساب تكلفة المبيعات والتخزين والاستهلاك المواد الأولية بحيث نجد هذه المعلومات مصنفة في المحاسبة العامة تحت عنوان " مواد اولية مستهلكة " انتاج مخزن، انتاج مباع.... الخ.

وتزودنا المحاسبة التحليلية بقاعدة حساب تكلفة الصنع للوحدات المنتجة تامة الصنع وقيد التنفيذ ونصف مصنعة، كما تزودنا في إعداد الكشوفات المحاسبة الرئيسية. وعليه تعد المحاسبة العامة بنك المعلومات وأهم مصادر محاسبة التكاليف إلا أنه هناك بعض الفوارق بينهما نبينها فيما يلي<sup>1</sup>:

1- تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة خلال السنة المالية لأنها لا تبالي بالوضعية العامة للمؤسسة الى جانب عملها على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طول فترة الاستغلال. أما محاسبة التكاليف قاعدة زمنية المستعملة هي الشهر عادة إلا في الحالات الخاصة فيستهل الفصل او السنة كمقياس للتحليل.

2- محاسبة التكاليف تهدف إلى الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الشهرية وهذا لكل منتج على حدى أما الهدف الأساسي للمحاسبة العامة هو تحديد نتائج أعمال السنة المالية للمؤسسة إما ربح أو خسارة إلى جانب إعداد الميزانية.

3- محاسبة التكاليف ترتب التكاليف المتعلقة بالتموين، الإنتاج والتوزيع أما المحاسبة العامة ترتب العلاقات مع الغير كالزبائن والموردين.

4- المعلومات التي تستخدم في المحاسبة العامة مصدرها الأعمال التي يقوم بها المحاسب بينما محاسبة التكاليف تستخدم المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة وأدوات أخرى كعتبة المردودية.

ولإيضاح أكثر لدينا الجدول التالي:

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009، ص، 11.

## الجدول 01: جدول يمثل الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	اجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف إقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والإجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر، المستقبل

المصدر: بويغقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2015، ص11.

## المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

في هذا المبحث سنقوم بدراسة كل من التكاليف وسعر التكلفة حيث نتناول في المطلب الأول مفهوم التكاليف وفي المطلب الثاني تصنيفات التكاليف، أما في المطلب الثالث العلاقة بين التكلفة والكمية والربح.

## المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

## 1- مفهوم التكاليف:

إن كلمة تكلفة أصبحت تعطي معنا عاما واسعا بعد التطور الذي عرفه كل من مجمل المحاسبة والاقتصاد فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل تعريفها وليظهر المجال الذي تستخدم فيه، والغرض منها وكذلك إعطائها خاصية لتمكين تسجيلها وعملية قياسها.

وتعرف الكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".

أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة".

حيث أن التكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة وبالتالي فالخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة.<sup>1</sup>

## 2- مفهوم سعر التكلفة:

سعر التكلفة ما كلف إنتاج المنتجات المباعة، مضافا إليه مصاريف التوزيع أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية الشراء للمواد الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف التوزيع.<sup>2</sup>

- "سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها) وتحسب فيها تكاليف البيع".

وتحسب التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:

### -في المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع (المباشرة وغير مباشرة)

### -في المؤسسة الصناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير مباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة (المباشرة وغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير مباشرة)

**والنتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة**

## المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

هناك عدة تصنيفات وتبويبات للتكاليف، سوف نتعرض ونبين بعض منها وهي كالتالي:

- تبويب التكاليف حسب وظيفة عنصر التكاليف.

-تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بحجم النشاط.

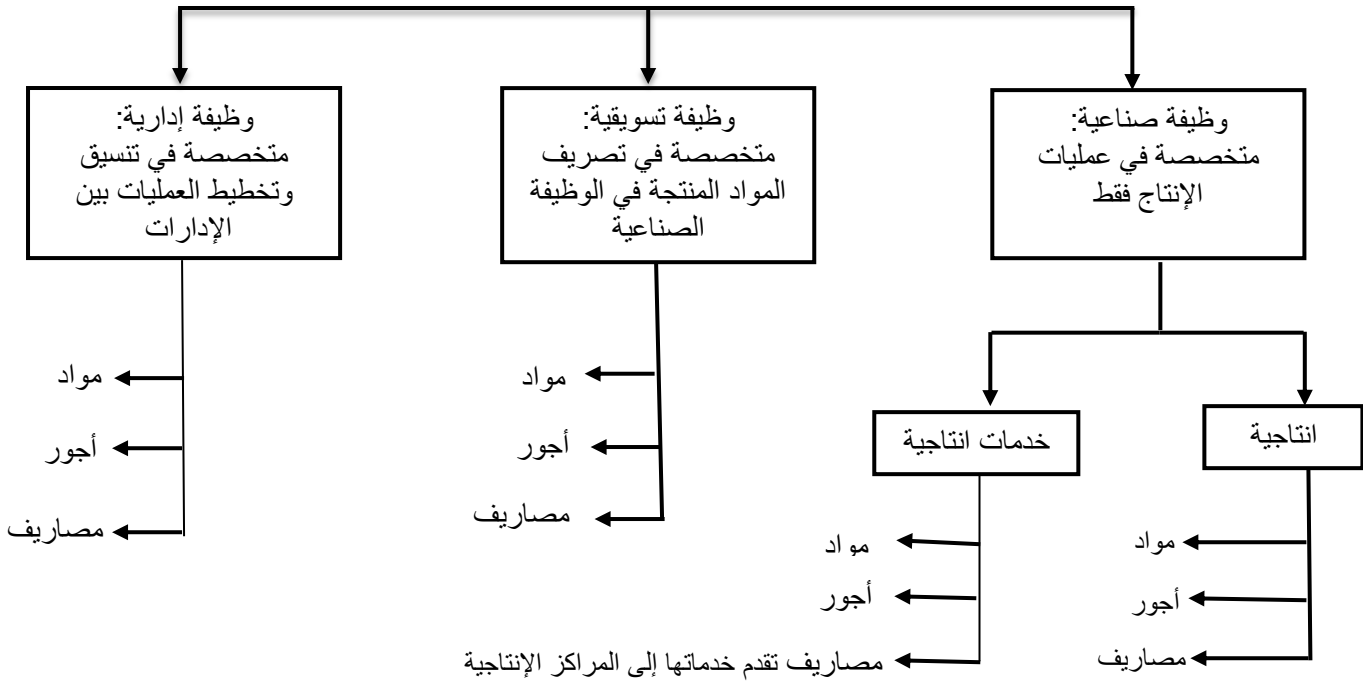
<sup>1</sup> أحمد محمود نور وآخرون مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص36.

<sup>2</sup> صالح رزق عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص14.

-تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج.

### 1-التبويب حسب وظيفة عنصر التكاليف :

طبيعة الوظيفة داخل المؤسسة



المصدر: محمود علي الجبالي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 22.

### 1-2- التكلفة الإنتاجية (الكلفة الصناعية)

وهي تلك التكاليف من مواد متمثلة في الخدمات أو المواد الأولية التي تحول وتصنع لتصبح منتج تام وأجور متمثلة في أجور العمال الذين يقومون بالعملية الإنتاجية وضمن الوظيفة الصناعية، بالإضافة إلى مصاريف الإنتاج مثل مصاريف شراء المواد الأولية. وهذه التكاليف قد تكون مباشرة في العملية الإنتاجية أو غير مباشرة، وهذه الأخيرة تقوم بها مراكز الخدمات الإنتاجية دون أن يكون لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية.<sup>1</sup>

ولا يفوتنا أن نشير إلى أن، مجموع التكاليف السابقة الذكر والتي تنفق ضمن العملية الإنتاجية تسمى بالتكاليف الصناعية.

<sup>1</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 23.

**1-3 - التكلفة التسويقية:**

هي تلك المصاريف التي تقدمها المؤسسة لتصريف منتجاتها من المواد والأجور والمصاريف، وتشمل المواد التسويقية مواد التعبئة والتغليف واللف والحزم. أما الأجور فتتمثل في مرتبات إدارة المبيعات وعمولات عمال المبيعات والمصاريف التسويقية هي مصاريف الإشهار والإعلانات، تكلفة العينات، مصاريف انتقال عمال البيع نفقات الشحن للخارج، وإجمالي هذه التكاليف تمثل التكاليف التسويقية.<sup>1</sup>

**1-4 - التكلفة الإدارية:**

إن دور الإدارة يكمن في الإشراف والتنسيق ومع هذا فهي تستخدم مواد مكتبية وتحتاج إلى أجور متمثلة في رواتب الإدارة العليا ورواتب الموظفين داخل هذه الوظيفة وكذلك لها مصاريف، وهي كافة المصاريف التي تتحملها الإدارة من مصاريف البريد، الهاتف، نفقات الإدارة الثانوية، المطبوعات، ونتيجة لذلك تمثل محصلة هذه العناصر التكاليف الإدارية.

**2- التوبوب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط:**

تسلك عناصر لتكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط سلوك مختلف، فإما أن تكون ثابتة مهما تغير مستوى النشاط، وإما أن تكون متغيرة مع أقل تغير في حجم النشاط، كما قد تكون شبه متغيرة أو شبه ثابتة.

**2-1 - التكاليف الثابتة:**

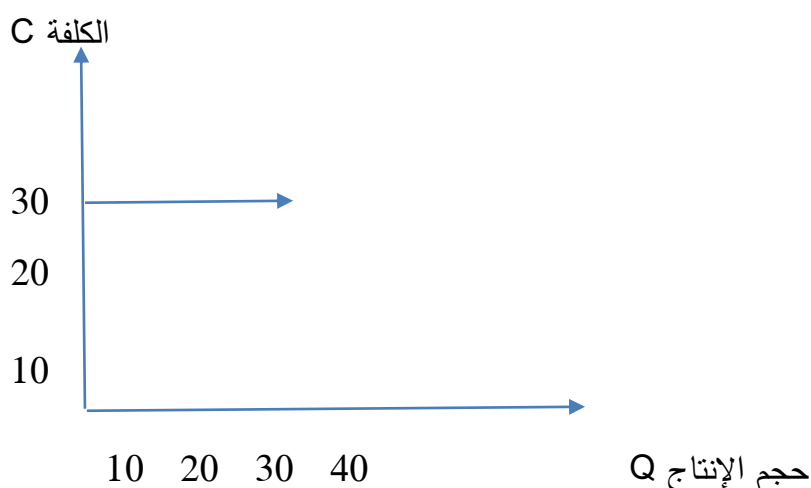
هي تكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة لحجم الإنتاج، بينما يتغير نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف وفق علاقة عكسية، فيزداد نصيب الوحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض لزيادته. كما هو مبين في الشكل أدناه.<sup>2</sup>

**الجدول 02: جدول يوضح العلاقة بين حجم الإنتاج ونصيب الوحدة (التكاليف الثابتة)**

نصيب الوحدة	حجم الإنتاج	التكاليف الثابتة
3	10	30
1.5 ↓ ينخفض	20 ↓ يزيد	30
1	30	30

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 20.

<sup>2</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 25.



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 24.

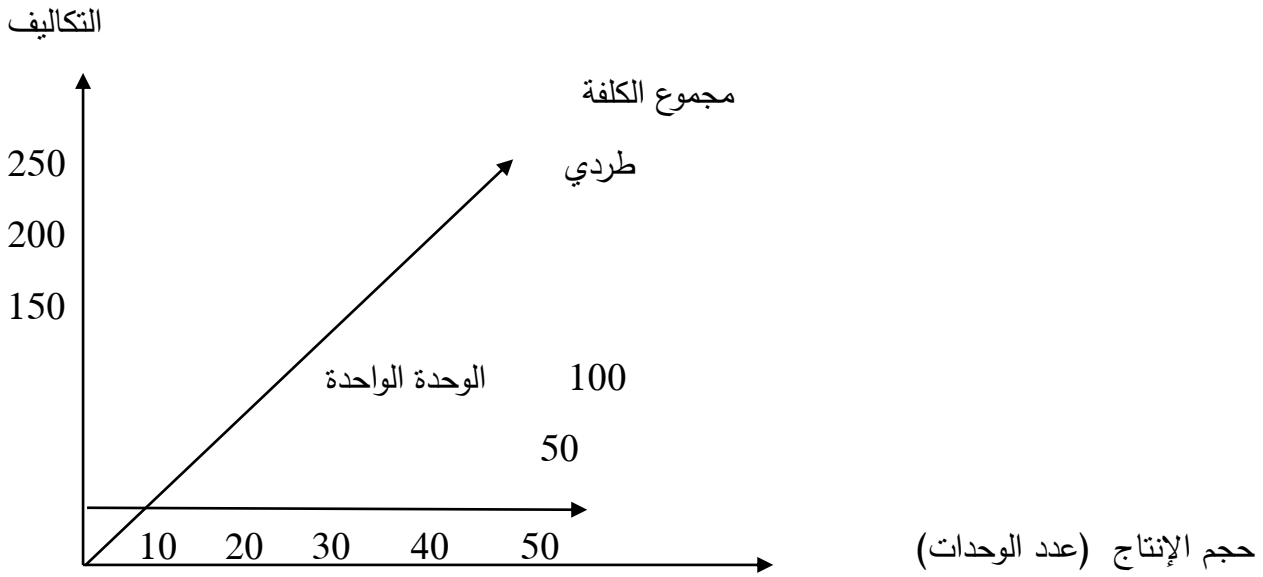
إن عدم الإنتاج لا يمنع وجود هذه التكاليف التي تتمثل عموماً في إيجار مبنى المؤسسة ومرتب مشرف المصنع، أقساط التأمين، فهي تكلفة زمنية.

## 2-2- التكاليف المتغيرة:

هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج، في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتاً، وترتبط هذه التكاليف علاقة طردية وحجم الإنتاج (مستوى النشاط)، إذ تزداد بازدياد الإنتاج وتتناقص بانخفاضه، كما هو مبين في الشكل التالي والجدول:

الجدول 03: جدول يوضح العلاقة بين حجم الإنتاج ونصيب الوحدة (التكاليف المتغيرة)

نصيب الوحدة الواحدة	حجم الإنتاج (عدد الوحدات)	مجموع التكلفة المتغيرة
0	0	0
6	10	60
6	20	120
6	30	180



رسم يظهر علاقة التكاليف المتغيرة بحجم الإنتاج

المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 26.

### 2-3- التكاليف شبه الثابتة (شبه المتغيرة):

وهي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة، ثم تسلك سلوك الكلفة المتغيرة، ومثال ذلك مصاريف الصيانة بحيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدء العمليات الإنتاجية وزيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة.

ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج، فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر وبالتالي تصبح تكلفة متغيرة.

### 3- التنبؤ حسب علاقة العنصر بوحدة الإنتاج:

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقة عناصرها بوحدة الإنتاج سلوكين فإما أن تكون مباشرة بوحدة الإنتاج أو غير مباشرة<sup>1</sup>.

### 3-1- التكاليف المباشرة:

هي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة الإنتاج سواء كانت مواد، أجور أو مصاريف.

<sup>1</sup> محمود علي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص28.

**3-2- المواد المباشرة:**

هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج والتي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

**3-3- الأجر المباشرة:**

وهي الأجر الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام والورش الإنتاجية فقط.

**3-4- المصروفات الصناعية المباشرة:**

هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.

**3-5- التكاليف غير المباشرة:**

وهي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة وتتمثل في المواد غير المباشرة، الأجر غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.

**3-6- المواد غير المباشرة:**

هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت، لتشحيم الآلات مواد التنظيف... الخ.

**3-7- الأجر غير المباشرة:**

وهي الأجر الخاصة بالملاحظين، وعمال الحراسة والمفتشين، عمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة مرتبات إدارة المبيعات.

**3-8- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى:**

وتشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان، تكلفة العينات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمود علي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

**المطلب الثالث : العلاقة بين التكلفة والكمية والربح**

يعتبر تحليل العلاقات بين الحجم والتكاليف والأرباح، أو ما يسمى بتحليل التعادل، أحد الأساليب التي يعتمد عليها المحاسب الإداري في توفير البيانات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات في الأجل القصير للتحليل التعادل (نقطة التعادل)<sup>1</sup>.

تعرف بأنها ذلك المستوى من النشاط الذي تتعادل عنده الإيرادات الإجمالية مع التكاليف الإجمالية، بحيث لا يكون هناك ربح أو خسارة، أو بعبارة أخرى المستوى الذي تكون عنده الأرباح تساوي الصفر، وأي مستوى نشاط أعلى من نقطة التعادل يحقق ربح، وأي مستوى نشاط أقل من نقطة التعادل يحقق خسارة.

**1- تحديد نقطة التعادل:**

- طريقة المعادلة:

$$Q \times P = Q \times V_C + F$$

حيث: Q = كمية مبيعات التعادل P = سعر بيع الوحدة  $V_C$  = التكلفة المتغيرة للوحدة

$$F = \text{التكاليف الثابتة}$$

ولتوضيح المعادلة السابقة يمكن ادراج المثال التالي:

فيما يلي بعض البيانات المستخدمة من سجلات إحدى المنشآت.

سعر بيع الوحدة 100 دج، تكلفة متغيرة للوحدة 60 دج، تكاليف ثابتة 120000 دج.

المطلوب: تحديد كمية التعادل (نقطة التعادل بالكمية).

**الحل:**

$$120000 + 60 \times Q = 100 \times Q$$

$$3000 = 40 \div 120000 = Q \text{ وحدة}$$

<sup>1</sup> لقلبي الاخضر، وسليمانى محمد، "قراءة فى نظرية تحليل التعادل بين الواقع وإمكانية التطبيق"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 35، 2018، ص: 499

**2- طريقة هامش المساهمة:**

هامش المساهمة أو الربح الحدي = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة.

سعر بيع الوحدة 60 دج والتكلفة المتغيرة للوحدة 35 دج .

مثال: عليه هامش المساهمة =  $60 - 35 = 25$  دج.

وهذا يعني أن كل وحدة تبيعها المنشأة تغطي تكلفتها المتغيرة ويبقى مبلغ 25 دج يساهم في تغطية جزء

من التكاليف الثابتة.

**المبحث الرابع: عتبة المردودية في ظل حالة التأكد**

سيتم تناول في هذا المبحث عتبة المردودية في ظل حالة عدم التأكد حيث فسمنا هذا المبحث إلى

ثلاث مطالب، المطلب الأول مفهوم عتبة المردودية وكيفية حسابها في ظل حالة التأكد، وفي المطلب الثاني

استخدام نموذج CVP التكلفة والحجم والربح، أما في المطلب الثالث اتخاذ القرار في حالة التأكد.

**المطلب الأول: مفهوم عتبة المردودية وكيفية حسابها في حالة التأكد**

عتبة المردودية هي التسمية المتداولة بين الباحثين الفرنكوفون احد أهم الأدوات التي تدخل ضمن

الأساليب الكمية المساعدة في اتخاذ القرار ولا يخلو تقريبا كتاب من ذكرها، وهي مستخدمة لتحليل العلاقة

بين التكاليف والكمية والربح والقرارات التي تستند على نتائج هذه العلاقة، فامن خلال نتائج هذا التحليل

يمكن تحديد على سبيل المثال لا الحصر أثر التغير في الكميات على التكاليف أو الأرباح أو رقم الأعمال،

تخطيط الأرباح بحيث تتطلب هذه العلاقة دراسة العوامل مثل سعر البيع والتكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة،

والكمية المباعة مما يسمح للإدارة من اتخاذ قرار المناسبة، ويعرف تحليل التعادل على أنه: "عبارة عن رقم

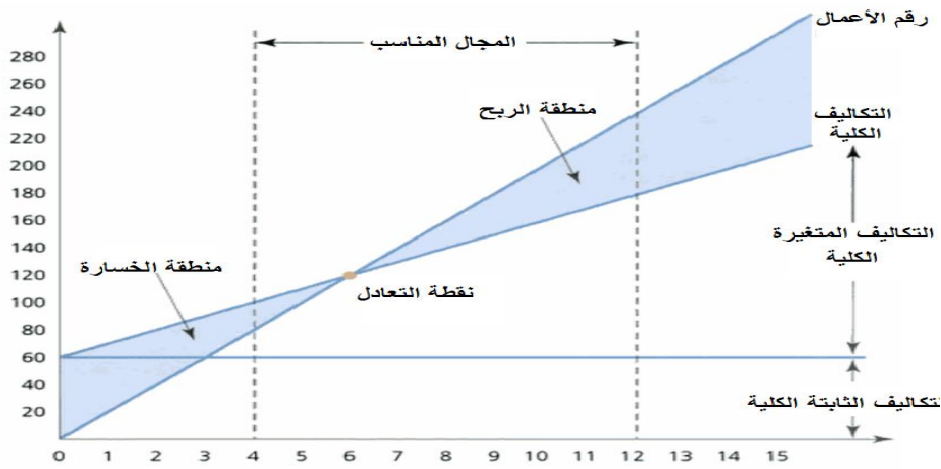
الأعمال بحيث من خلاله الشركة لا تحقق لا ربح ولا خسارة.

أي بمعنى آخر تساوي مجموع التكاليف (التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة) مع رقم الأعمال الإجمالي.

ويسمح تحليل التعادل بتحديد ومعرفة حجم النشاط أو الكمية المباعة التي من خلالها يمكن معرفة متى

يتحقق الربح، أي إمكانية تحديد منطقة الربح أو الخسارة من خلال خريطة التعادل كما يلي:

الشكل رقم (01): خريطة التعادل



المصدر: لقلبي الأخضر، سليمان محمد، مرجع سابق، ص:497

### المطلب الثاني: استخدام نموذج (CVP) (التكلفة - الحجم - الربح)

يعرف تحليل cvp هو دراسة آثار التغيرات في التكاليف وحجم النشاط على أرباح المؤسسة، وبالتالي يعتبر أداة مهمة للمدبرين والتي تساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة، حجم النشاط والربح، وذلك بالتركيز على العلاقات بين العناصر الخمسة التالية:

- 1 أسعار البيع.
- 2 حجم أو مستوى النشاط.
- 3 التكلفة المتغيرة الوحودية.
- 4 إجمالي التكاليف الثابتة.
- 5 توليفة المنتجات المباعة<sup>1</sup>.

نموذج: CVP هو الصيغة أو المعادلة الرياضية التي تحدد لنا قيمة نتيجة المؤسسة، وذلك بالاعتماد على الصيغة التالية:

<sup>1</sup> جمال أمغار، نموذج CVP وعتبة المردودية، محاضرة ماستر 1، 2013، ص1

رقم الاعمال (CA)
- التكاليف المتغيرة (CV)
الهامش على التكلفة المتغيرة M/cv
- التكاليف الثابتة (CF)
النتيجة (RT)

$$RT = CA - CT = CA - (CV + CF) = (CA - CV) - CF = M/cv - CF$$

وتكون الصيغة الرياضية لنموذج CVP كما يلي:

$$RT = M/cv - CF = TM/cv - CA - CF$$

مثال: تنتج مؤسسة electech نوع من أجهزة التلفاز المحمولة portatif ، وقد كانت المعلومات

المحاسبية لشهر جوان 2012 كما يلي:

سعر البيع الوحدوي = 5000 دج.

التكلفة المتغيرة للوحدة = 3000 دج.

إجمالي التكاليف الثابتة السنوية = 24000000 دج.

عدد الوحدات المباعة = 1600 تلفاز.

المطلوب: أحسب لشهر جوان:

(1) إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة، الهامش الوحدوي، نسبة الهامش.

(2) أكتب معادلة الربح (نموذج CVP) وأرسم المنحنى الخاص بها.

(3) أحسب النتيجة<sup>1</sup>.

الحل:

(1) حساب إجمالي الهامش :

$$\text{رقم الأعمال} = 1600 * 5000 = 8000000 \text{ دج}$$

$$\text{- التكاليف المتغيرة} = 1600 * 3000 = 4800000 \text{ دج}$$

$$\text{الهامش/التكلفة المتغيرة} = 3200000 \text{ دج}$$

<sup>1</sup> جمال أمغار، مرجع سبق ذكره، ص2.

(2) حساب الهامش/التكلفة المتغيرة الوحدوي:

-الطريقة الأولى: الهامش/ت م الوحدوي = الهامش الإجمالي/ حجم النشاط =  $2000 = 1600/3200000$  د.ج.

-الطريقة الثانية: الهامش/ت م الوحدوي = سعر البيع الوحدوي - التكلفة المتغيرة الوحدوية.  
 $3000 - 5000 = 2000$  د.ج

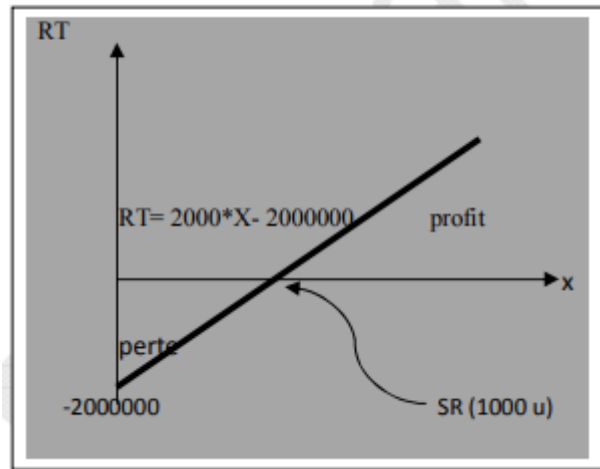
(3) حساب نسبة الهامش/التكلفة المتغيرة:

نسبة ه/ت م = جمالي الهامش/رقم الأعمال \* 100 =  $100 * 8000000/3200000 = 40\%$   
 أو: نسبة ه/ت م = الهامش الوحدوي/سعر البيع وحدوي \* 100 =  $100 * 5000/2000 = 40\%$

(4) دالة الربح:  $RT = M/cvU.X - CF = 2000 * X - 2000000$

التكاليف الثابتة الشهرية = التكاليف الثابتة السنوية / 12 =  $24000000/12 = 2000000$  د.ج/لشهر<sup>1</sup>.

(5) رسم المنحنى الخاص بدالة الربح:



حساب النتيجة:  $DA = 2000.X - 2000000 = 2000.1600 - 2000000 = 1200000$

<sup>1</sup> جمال أمغار، مرجع سبق ذكره، ص.3.

### المطلب الثالث: تحليل التعادل في حالة عدم التأكد

إن حجم المبيعات المقدر يعتبر من العناصر الأساسية في تحليل التعادل بغرض تخطيط الأرباح حيث تتوقف الأرباح أو الخسائر لمنتج معين أو خط منتجات على هذا الحجم، وحيث إن هذا الحجم مجرد تقدير فإن ذلك يعني عدم التأكد، وعلى هذا الأساس فإنه من الأهمية بمكان أن تكون الإدارة على علم بالاحتمالات التقريبية لحدوث التعادل أو تحقق الخسائر، ويتم ذلك عن طريق استخدام منحني التوزيع الطبيعي الاحتمالي في تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح.

#### 1- مقارنة المتغير المنقطع:

مدخل واحد لتحليلات الربح-الحجم-التكلفة في ظل عدم التأكد هو مقارنة المتغير المنقطع التي تستند على تحليل شجرة الاحتمالات (شجرة القرار) بحيث يتم إعداد مستويات الاحتمالات لكل مستوى لمتغيرات في نموذج تحليل التعادل.

وفي سياق نموذج تحليل التعادل يتم تخصيص الاحتمالات لمستويات المختلفة لسعر بيع الوحدة، التكلفة المتغيرة للوحدة والتكلفة الثابتة الكلية.

ومنه فإن التحليلات تتم كما يلي:<sup>1</sup>

تتم قسمة كل تقدير لتكلفة الثابتة على التقديرات هامش المشاركة للحصول على كل التوليفات من أحجام التعادل.

يتم تخصيص احتمال مشترك لكل واحدة من هذه التوليفات من أحجام التعادل وذلك بضرب احتمالات التكلفة الثابتة، سعر بيع الوحدة وتكلفة المتغيرة للوحدة المستعملة في التوليفة.

القيام بضرب كل توليفة من توليفات أحجام التعادل باحتمالها المشترك ثم تجمع النتائج فينتج المتوسط (القيمة المتوقعة) لنقطة التعادل.

ولتوضيح مثل هذا التحليلات، فإننا سنستخدم شجرة القرار والتي تظهر القيم والاحتمالات المرتبطة بها لبدلين من أسعار البيع للوحدة، لثلاثة بدائل من التكاليف المتغيرة للوحدة ولبدلين من التكاليف الثابتة، إن العمود رقم 04 يشير إلى وجود 12 من توليفات التعادل، الأعمدة رقم 05 ورقم 06 توضح على الترتيب توليفات التعادل واحتمالات المشتركة الموافقة لها.

<sup>1</sup> Ahmed Riahi-Belkaoui, **Advanced Management Accounting**, Greenwood Publishing Group, 2001, pp:50-51

العمود رقم 07 يوضح توليفة التعادل مضروبة باحتمال النقطة الموافقة لها، والتي تتوافق بالمبلغ الذي تساهم كل حالة به في القيمة المتوقعة لحجم التعادل. وأخيرا نجد المجموع في العمود 07 الذي يظهر حجم التعادل المتوقع، وفي هذا المثال هو 6267 وحدة.

الشكل رقم (03): مثال فرضي يوضح العلاقة بين شجرة القرار وتحليلات الربح - الحجم - التكلفة

الرقم (01) السعر	الرقم (02) التكاليف المتغيرة	الرقم (03) التكاليف الثابتة	الرقم (04) رقم الحالة	الرقم (05) نقطة التعادل	الرقم (06) الاحتمال المشترك	الرقم (07) حجم التعادل المتوقع	
\$10 p=0.7	\$8 p=0.4	\$20,000 p=0.8	1	10,000	0.224	2.240	
		\$10,000 p=0.2	2	5,000	0.056	280	
		\$20,000 p=0.8	3	5,000	0.168	840	
		\$10,000 p=0.2	4	2,500	0.042	105	
		\$20,000 p=0.8	5	4,000	0.168	672	
		\$10,000 p=0.2	6	2,500	0.042	105	
	\$9 p=0.3	\$7 p=0.4	\$20,000 p=0.8	7	10,000	0.096	960
			\$10,000 p=0.2	8	5,000	0.024	120
			\$20,000 p=0.8	9	6.666	0.072	480
		\$6 p=0.3	\$10,000 p=0.2	10	3,333	0.018	60
			\$20,000 p=0.8	11	5,000	0.072	360
			\$10,000 p=0.2	12	2,500	0.018	45

6267 وحدة

## 2-مقاربة المتغير المستمر:

لقد كان كل من <sup>1</sup>Robert K.Jaedicke و Alexander A. Robichek من بين الأوائل الذين اقترحوا استخدام مفهوم الاحتمال في تحليلات الربح-الحجم-التكلفة، ولقد اتفقوا بأن تحليلات الربح-الحجم-التكلفة التقليدية لا تشتمل على التعديلات بالنسبة للمخاطرة وعدم التأكد، والتي قد تحد بشكل كبير من فائدة النموذج التقليدي بسبب التغيرات العشوائية.

## 3-تحليل التعادل الاحتمالي:

إذا كانت قيم سعر البيع الوحدة، التكلفة المتغيرة للوحدة والتكلفة الثابتة الكلية معطاة أي قيم معروفة يقين (محددة)، وكان حجم المبيعات متغير عشوائي، عندئذ يمكن أن تكتب معدلة الربح والذي نرمز له بالرمز  $Y$  كما يلي:

$$Y = R > 0 \Rightarrow p_q - (V_q + F) > 0$$

حيث أن:

$$Y = p.Q - (V.Q + F)$$

وبالانتقال من حالة اليقين الى حالة العشوائية نجد:

$$E(Y) = E(Q)(p - V) - F$$

حيث:

الربح الكلي المتوقع  $E(Y)$ :

حجم المبيعات الكلي المتوقع  $E(Q)$ :

يخضع الاستغلال، حيث لنتيجة المعياري الانحراف استنتاج يمكن المبيعات لحجم المعياري الانحراف بمعرفة الطبيعي للتوزيع النتيجة توزيع

وتحسب وفق الآتي: <sup>1</sup>

$$\sigma_Y = (p - V)\sigma_Q$$

<sup>1</sup> Robert K. Jaedicke and Alexander A. Robichek, "Cost-Volume-Profit Analysis under Conditions of Uncertainty", The Accounting Review, Vol. 39, No. 4 (Oct., 1964), p. 917.

## 4- افتراض الاعتدالية:

إذا كانت المبيعات تتبع التوزيع الطبيعي فإن الأرباح تتوزع طبيعياً بناءً على ذلك أيضاً، ويمكن كتابة ذلك كما يلي:

$$E(Y) = E(Q)(p - V) - F$$

$$Y \sim N(E(Y), \sigma_Y)$$

$$Q \sim N(E(Q), \sigma_Q)$$

صياغات مختلفة للاحتمال يمكن أن تتم حيال مستوى الربح المتوقع، واحدة من الخصائص المهمة للتوزيع الطبيعي هي أن 50% من المساحة تحت المنحنى الطبيعي تحتوي على  $\pm 0.67$  من الانحرافات المعيارية عن المتوسط، و68% من المساحة تحت المنحنى الطبيعي تحتوي على  $\pm 1.96$  من الانحرافات المعيارية عن المتوسط.

هناك خاصية أخرى للتوزيع الطبيعي وهي إمكانية معايرة أي متغير عشوائي طبيعي ليصبح متغير عشوائي طبيعي معياري وبالتالي استخراج الاحتمال الموفق له بكل سهولة من الجدول التوزيع الطبيعي المعياري دون حسابات معقدة.

من خلال الصيغة الآتية:

$$Z = \frac{Y - E(Y)}{\sigma_Y}$$

$$Z \sim N(0,1)$$

حيث:

$Y$ : يمثل الربح الفعلي

$E(Y)$ : متوسط الربح

$\sigma_Y$ : الانحراف المعياري للربح

$Z$ : عدد الانحرافات المعيارية عن المتوسط.

## 5- افتراضات الاعتدالية مرة ثانية:

يمكن تمديد تحليل التعادل الاحتمالي ليشمل كل المدخلات واعتبارها متغيرات عشوائية، حيث يمكن افتراض أن المدخلات تتبع التوزيع الطبيعي وكذلك أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وكنتيجة لفرضية الاستقلال فإنه يمكن التعبير عن كل من الربح المتوقع والانحراف المعياري كما يلي:<sup>1</sup>

$$E(Y) = E(Q)[E(P) - E(V)] - E(F)$$

و

$$\sigma = \sqrt{\sigma_Q^2(\sigma_P^2 + \sigma_V^2) + E(Q)^2(\sigma_P^2 + \sigma_V^2) + [E(P) - E(V)]^2 \sigma_Q^2 + \sigma_F^2}$$

إن الربح المتوقع مفترض أن يتبع التوزيع الطبيعي وعلى كل حال وكما بينته نظرية كل من C.C.Craig و L.A. Aroian بأن حاصل ضرب متغيرين عشوائيين طبيعيين مستقلان إحصائياً يقترب من التوزيع الطبيعي فقط إذا كان معاملا الاختلاف لهما يقتربان من الصفر.<sup>2</sup>

وقد بين كل من W.L.Ferrera وزملاؤه بعد مسح للأدبيات الموضوع وكذا تحقق باستخدام تقنية المحاكاة بالحاسب الآلي بأن فرضية الاعتدالية للربح التي اعتمدها النموذج المحاسبي أو ببساطة فرضية Jaedicke-Robichek هي صحيحة ولكن في ظل شروط معينة، وهذه الشروط مرتبطة بمعاملات الاختلاف للمتغيرات الأصلية، وعليه لا يمكن أن ترفض فرضية اعتدالية الربح عند مستوى معنوية 0.05 إذا كان مجموع المعاملات بالنسبة لـ  $Y$  و  $P-V$  هي أقل من تساوي 12 %.

وهكذا فإن تحليل التعادل الاحتمالي يكون سليم فقط عندما تكون معاملات الاختلاف صغيرة أو عندما تكون قيم كل من  $P$  و  $V$  محددة أي يقينية.

<sup>1</sup> محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1993، ص 87-90

<sup>2</sup>William L. Ferrara, Jack C. Hayya, David A. Nachman: **Normalcy of Profit in The Jaedicke-Robichek Model**, The Accounting Review, Vol. 47, No. 2 (Apr., 1972), pp. 299-307, p.300

## خلاصة:

من خلال هذا الفصل رأينا أن محاسبة التكاليف هي واحدة من العلوم المحاسبية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو صناعية، تهدف بدرجة أساسية الى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة وقياسها من خلال تبويبها وإعداد قوائمها، لهذا التحديد و القياس له أهمية كبيرة لدى إدارات الوحدات الاقتصادية لأن تحديد التكلفة ستكون الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير الغير دقيق لها بالإضافة الى الأهداف تسعى لتحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في الرقابة على عناصر التكاليف تمكنها من استخدام الطاقات البشرية والمادية وإمكانية متابعة أي استخدام غير رشيد لعوامل الإنتاج و اتخاذ القرارات المناسبة.

ان تطبيق تحليلات الربح والحجم-التكلفة في ظل التأكد يسمح بإتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تغيير سعر البيع للوحدة أو مقدار نقص في التكاليف الثابتة، إلا أن هذا تحليل يفترض مجموعة من الشروط أو الفرضيات بحيث اذا غاب أي عنصر فان النموذج يكون غير صالح أو يصبح الهدف المرجو منه لا معنى له، بالإضافة إلى ما سبق توجد هناك فرضيات بالنسبة لهذا النموذج تتنافى والواقع العملي في ظل عدم التأكد وضبابية المعلومة، وبالتالي وجب البحث عن توسيعات أخرى للتحليل الربح الحجم- التكلفة تتأقلم مع هذا الواقع، وهذا ما أدى لظهور ما يسمى بتحليلات الربح - الحجم - التكلفة في ظل العشوائية أو عدم اليقين التي تختلف عن سابقتها في أن فروضها تقترب من الواقع العملي من خلال دراسة التكاليف وتحديد مسؤولية كل مستوى عملي داخل المؤسسة، مما يسمح بالتعرف على كل عنصر ربحي وكل عنصر من شأنه أحداث خسائر، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة الوضعية.

# الفصل الثاني:

المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة ملبنة الحضنة

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة ملبنة الحضنة

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ومنتجاتها

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في مؤسسة ملبنة الحضنة

المطلب الأول: مسؤوليات قسم محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: إستعمال محاسبة التكاليف بالمؤسسة

المطلب الثالث: حساب عتبة المرردوية للمنتوجين في حالة التأكد

المطلب الرابع: تحليل التعادل في ظل حالة عدم التأكد

**تمهيد:**

أثبتت محاسبة التكاليف من خلال ما تعتمد عليه من تقنيات علمية في المؤسسة ضرورة الاهتمام بها واعتمادها كوسيلة للرقابة على التكاليف.

حيث تقوم محاسبة التكاليف داخل المؤسسة دور مهم في اعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصر أساسيا من العناصر اللازمة على الوحدات المنتجة.

ومما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل الى مبحثين المبحث الأول تعريف بالمؤسسة محل الدراسة ملبنة الحضنة أما المبحث الثاني فتناولنا فيه عن محاسبة التكاليف في مؤسسة ملبنة الحضنة وتضمن أربع مطالب، المطلب الأول مسؤوليات قسم محاسبة التكاليف، المطلب الثاني استعمال محاسبة التكاليف بالمؤسسة، المطلب الثالث حساب عتبة المردودية للمنتوجين في حالة التأكد أما في المطلب الأخير فتضمن تحليل التعادل في ظل حالة عدم التأكد.

## المبحث الأول: تعريف عام بمؤسسة ملبنة الحضنة

سنتطرق في هذا العنصر الى دراسة حالة ملبنة الحضنة حيث سنقوم بتقديم لمحة عامة حول مؤسسة ملبنة الحضنة، تشمل هذه اللوحة نشأة المؤسسة ومراحل تطورها الاقتصادية والإنتاجية، بالإضافة الى الإشارة لهماكلها المادية والبشرية.

## المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة محل الدراسة

هي شركة ذات مسؤولية محدودة عدد شركائها 4 تقوم بإنتاج الحليب ومشتقاته تأسست في 1998/12/15 برأسمال 6000.000 دج حيث تقع بالمنطقة الصناعية بالمسيلة ومرت المؤسسة بعدة مراحل يمكن تلخيصها كما يلي:

### 1-مرحلة الإنشاء (ديسمبر/1998/ديسمبر 2000):

في هذه المرحلة اكتفت المؤسسة بإنتاج اكياس الحليب (عادي، لبن، رائب، حليب البقرة) حيث كانت قيمة هذه الاستثمارات خلال هذه الفترة هي 58541691.88 دج بطاقة إنتاجية تصل 40000 لتر/يومياً واستمرت مبيعات المؤسسة في الارتفاع لتصل إلى 1271792000 دج سنة 2000.

### 2-مرحلة التوسع الأولى (2001/2003):

بقيت نفس المنتجات السابقة وكانت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 29596968.27 دج بطاقة إنتاجية فاقت 140000 لتر/يومياً بعدما كانت 40000 لتر/يومياً حيث تطور رقم الأعمال كما يلي:

- 335937000 دج لسنة 2001 بـ 40 عامل.
- 496255000 دج لسنة 2002 بـ 39 عامل.
- 519355000 دج لسنة 2003 بـ 53 عامل.

### 3-مرحلة التوسع الثانية (جانفي/2004 / ديسمبر 2004):

في هذه المرحلة أضافت المؤسسة إنتاج مادة ياغورت وتحسين المنتجات السابقة حيث وصلت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 513938339.31 دج وفاقت القدرة الإنتاجية 320000 لتر/يومياً ومن بين أهم أنواع المنتجات خلال هذه الفترة منتج الياغورت بثلاث أنواع قارورة الحليب، لبن، رائب. وحققت المؤسسة خلال سنة 2004 مبيعات قدرت بـ 5731000 دج باستخدام 58 عامل.

**4-مرحلة التوسع الثالثة (2005/2009):**

بقيت المؤسسة تنتج نوعين من المنتجات الحليب ومشتقاته حيث بلغت قيمة الاستثمارات 5566445.65 دج والطاقة الإنتاجية فاقت 510000 لتر/يومياً. وتطور رقم الأعمال من سنة إلى أخرى ليصل إلى 5018264160 دج باستخدام 471 عامل.

**5-ما بعد 2009:**

وسع نشاط المؤسسة ليصل رأس مالها إلى 1091000000 دج في سنة 2011 وقد استخدمت المؤسسة 865 عامل.

**المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ومنتجاتها****1- أهداف المؤسسة:**

- توفير مناصب الشغل.
- تحقيق سمعة طيبة للمؤسسة.
- تحقيق مزايا تنافسية.
- المساعدة في تنشيط المبيعات من خلال جهاز كسب العلاقات العامة.
- كسب ثقة الجمهور الداخلي والخارجي.
- تنويع المنتجات من فترة إلى أخرى.
- تطوير المجمع الخاص بتربية الأبقار الحلوب.

**2- منتجات المؤسسة:**

بالإضافة إلى أكياس الحليب بنوعيه (العادي+ البقرة) واللبن والرائب تتمثل منتجات المؤسسة الأخرى فيما يلي:

- المنتجات الموضوعة في القارورة: تتمثل في:
  - ياغورت 1لتر، ML250.
  - ياغورت بالفواكه 1لتر، ML250 .
  - لبن 1 لتر.
  - حليب 1 لتر.
- المنتجات الموضوعة في العلب تتمثل في:
  - كرام ديسار بالشكولاتة.

- كرام ديسار مزدوجة.
  - كرام ديسار بالكراميل.
  - ياغورت طبيعي 110 غ.
  - ياغورت موجه لمرضى السكري (لايت).
  - الجبن 50 غ.
- 3- المتعاملون مع المؤسسة:**
- موردون من خارج الوطن 32 حيث تستورد: مسحوق الحليب، معطر، فواكه، أغلفة، خمائر.
  - موردون من داخل الوطن 234.
  - زبائن الجملة 998 زبون.
  - جامعي الحليب 47 من عند الفلاحين.
  - مراكز البيع (الجزائر، عنابة) بالإضافة إلى مركز الأم بالمسيلة.



وسوف نتطرق إلى شرح بعض المصالح فيما يلي:

**1- المدير العام:** يترأس المدير العام الهرم السلطوي وهو المسؤول الأول حيث تتمثل مهامه فيما يلي:

- التصرف باسم الوحدة وتمثيلها أما القضاء في جميع النشاطات.

- ممارسة السلطة التامة على جميع المستخدمين في الوحدة.

- توزيع المسؤوليات توزيعاً أمثل لتحقيق الأهداف المرجوة.

- ترأس الاجتماعات العادية لتقييم النشاط ومراقبة أداء أقسام الوحدة.

**2- مصلحة الإنتاج (الورشات):** وتعتبر من أهم المصالح لأنها هي المصلحة المكلفة بالعملية الإنتاجية

وفقاً للبرنامج المسطر وتحتوي على:

- ملبنة الحليب: تهتم بتحضير مادة الحليب.

- ملبنة مختلفة: تهتم بعملية تصنيع "الياغورت" بمختلف الأحجام والأنواع.

**3- إدارة الجودة (مصلحة نوعية):** وتهتم بـ:

- التحليل الميكروبيولوجي.

- التحليل البيوشيمي (تحليل الماء).

- توقيف الإنتاج غير المطابق للمعايير.

- مراقبة معايير النظافة.

**4- المصلحة التقنية:** وتنقسم إلى:

- قسم الميكانيك: وتسهر على صيانة العتاد وآلات المؤسسة.

- قسم الكهرباء: وتسهر على صيانة الوسائل الكهربائية للمؤسسة.

**5- المصلحة التجارية:**

- تقوم بالإشراف على العمليات التجارية من بيع وتوزيع واتصال بالزبائن.

- استلام طلبات الزبائن وانجاز وصلات التحميل والفواتير.

- تسيير المواد التامة الصنع.

## المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في مؤسسة ملبنة الحضنة

## المطلب الأول: مسؤوليات قسم محاسبة التكاليف بالمؤسسة

## 1- أهداف محاسبة التكاليف بالمؤسسة

- تعريف قيمة الإنتاج لكل منتج.
- تعريف تكلفة الإنتاج.
- تحديد تكلفة المبيعات لكل منتج.
- معرفة الأرباح.

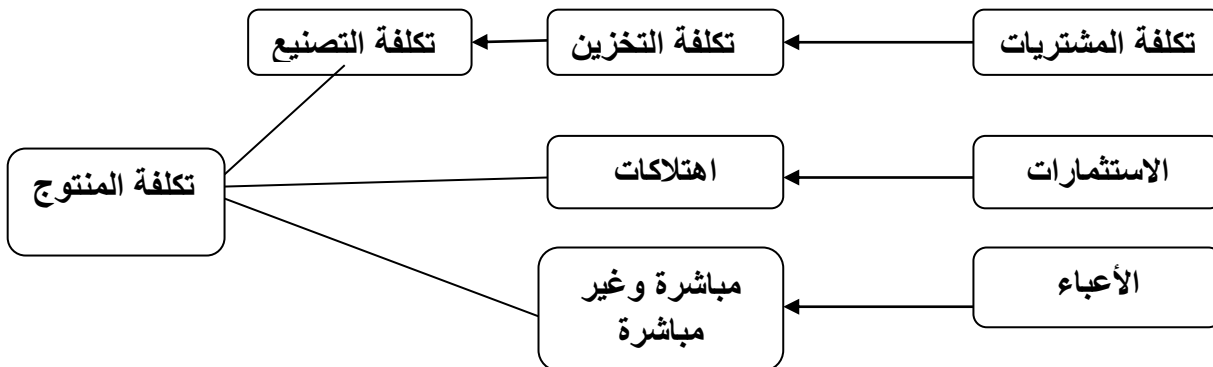
- في حالة الخسارة تقوم بدراسة أسباب الخسارة وفي هذه الحالة إما الزيادة في قيمة المبيعات أو إعادة وصفات المنتجات أو إلغاء المنتج (حالة نقص الطلب على هذا المنتج) أو إنقاص في وزن المنتج مع بقاء نفس السعر.

## 2- الطريقة المستعملة في المؤسسة:

تستعمل المؤسسة طريقة CMP (التكلفة الوسطية المرجحة) والتي تعتمد على المراحل التالية:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال: حيث يتم الإخراج بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن الإخراج يختلف في عملية تقسيمها (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالقيمة. وتستعمل العلاقة = (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بالكمية.
- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: حيث يتم تقييم الإخراجات بتكلفة الوحدة مشتركة تحسب عند دخول كل المشتريات أو إنتاج الفترة (مجموع إدخلات شهرية بالقيمة).
- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة: تستعمل هذه الطريقة في حساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن وتحسب في آخر الفترة بعد الاطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية وتحسب بها مجموع الإخراجات بنفس تكلفة الوحدة أو بتكلفة مشتركة.

## شكل رقم 01: التكلفة الوسطية المرجحة



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة لملبنة الحضنة

## المطلب الثاني: استعمال محاسبة التكاليف بالمؤسسة

لمعرفة كيفية استخدام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة يمكن إعطاء مثال توضيحي بحيث الأرقام المعطاة عشوائية نظرا لسرية المعلومات ولذلك سوف نجد بعض النتائج غير منطقية واقعيا.

وقد أخذنا كمثال منتوجين من ياغورت معطر وياغورت بالفواكه لشهر معين (أفريل 2018)

الإنتاج اليومي: يتم تسجيل الإنتاج لكل يوم ولكل منتج

الاستهلاك العام: يتم الاستهلاك العام كما يلي:

جدول رقم 04: الاستهلاك العام:

مرجع	المواد	ياغورت معطر		ياغورت بالفواكه	
		232000	3200000	232000	3750000
S001	السكر (كغ)	400	5517.24	400	6465.52
P0054	مسحوق حليب (كغ)	600	1612.30	600	1487.70
A0039	معطر	2	5.37	2	4.96
OP100	غطاء 90غ	3200000	161230.00	3750000	148770.00
DEC100	ديكور 90غ	3200000	161230.00	3750000	148770.00
BPS	ورقة من بلاستيك	100	268.72	100	247.95
CAR48	علبة كرتون	1250	3358.96	1250	3099.38
FR	فواكه	0	0	2000	4959.00
	إستهلاك عام				

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

شرح أرقام الجدول نأخذ مثال:

232000 تمثل الطاقة الإنتاجية لآلة الواحدة يوميا.

3200000 تمثل مجموع الإنتاج الشهري للياغورت المعطر.

400 كغ من السكر.

وبعدها يتم حساب الاستهلاك الشهري للسكر بالطريقة الثلاثية كما يلي:

$$232000 \longrightarrow 3200000$$

$$400 \longrightarrow X$$

$$x = \frac{400 \times 3200000}{232000} = 5517.24 \text{ kg}$$

والاستهلاك العام للسكر يساوي 5517.24 + 6465.52 = 11982.76

وهكذا بالنسبة لبقية المواد.

بطاقة المخزون لكل بند:

يتم حساب المدخلات والمخرجات والمخزون النهائي كما يلي:

جدول رقم 05: بطاقة المخزون لكل بند

مرجع	المواد	الفترة السابقة		المدخلات		المخرجات	
		كمية	سعر (دج)	كمية	سعر (دج)	كمية	سعر (دج)
S001	السكر (كغ)	2000.00	82000.00	30000.00	1320600.00	2066.67	94570.67
P0054	مسحوق حليب (كغ)	10000.00	159000.00	340000.00	54060000.00	3100.00	495752.00
A0039	معطر	5.00	600.00	25.00	2500.00	10.33	1377.54
OP100	غطاء 90 غ	100000.00	400000.00	24000.00	768000.00	310000.00	930000.00
DEC100	ديكور 90 غ	4000000.00	8000000.00	90000.00	387000.00	310000.00	1680200.00
BPS	ورق من البلاستيك	100.00	12000.00	3000.00	462000.00	516.67	88644.50
CAR48	علبة كارتون	5000.00	40000.00	6000.00	31800.00	6458.33	57866.67
FR	فواكه	5000.00	910000.00	50000.00	9200000.00	4959.00	966211.56

مرجع	المواد	المخزون النهائي		CMP
		كمية	سعر (دج)	
S100	السكر	29933.33	1308029.33	43.70
P0054	مسحوق حليب	346900.00	55154248.00	158.99
A0039	معطر	64.67	7122.46	110.14
OP100	غطاء 100 غ	30000.00	238000.00	7.93
DEC100	ديكور 100 غ	3780000.00	6706800.00	1.77
BPS	ورق من البلاستيك	2583.33	385355.50	149.17
CAR48	علبة كارتون	4541.67	13933.33	3.07
FR	فواكه	50041.00	9143788.44	182.73

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

الجدول نأخذ عينة (سكر) كما يلي:

• 2000.00 كغ كمية سكر للفترة السابقة حيث سعر السكر 41 دج للكغ

ومنه السعر الإجمالي = 41X 2000.00 = 82000.00 دج.

- 30000.00 كغ كمية المدخلات من السكر بحيث سعر السكر أصبح 44.02 دج لكغ  
ومنع السعر الإجمالي = 44.02 X 30000.00 = 1320600.00 دج.
- 2066.67 كغ كمية مخرجات من السكر لشهر فيفري حيث سعر الإخراج بحساب تكلفة التخزين أصبح بالتقريب 45.759 دج.  
ومنه السعر الإجمالي = 45.759 X 2066.07 = 94570.67 دج.
- المخزون النهائي للسكر: مخزون أول مدة + المدخلات - المخرجات  
= 29933.33 = 2066.67 - 30000 + 2000 دج.  
ومنه السعر الإجمالي للمخزون النهائي للسكر يحسب كما يلي:  
= السعر الإجمالي لمخزون أول مدة + السعر الإجمالي للمدخلات - السعر الإجمالي للمخرجات =  
1308029.33 = 94570.67 - 1320600 + 82000 دج.
- سعر التكلفة المرجحة = السعر الإجمالي للمخزون النهائي / كمية المخزون النهائي  
سعر التكلفة المرجحة للسكر = 29933.33 / 1308029.33 = 43.70 دج.

وهكذا مع بقية المواد حيث أسعار هذه المواد كما يلي:

**جدول رقم 06: أسعار المواد (دج)**

المواد	سعر الفترة السابقة	سعر المدخلات	سعر المخرجات
السكر (كغ)	41	44.02	45.759
مسحوق حليب (كغ)	159	159	159.92
معطر	120	100	133.35
غطاء 90 غ	4	3.2	3
ديكور 90 غ	2	4.3	5.42
ورق من البلاستيك	120	154	171.56
علبة كارتون	5	5.3	8.96
فواكه	182	184	194.84

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

**جدول رقم 07: جدول النسب المئوية للمنتوجين في الشهر**

6950000 القدرة الإنتاجية		
الياغورت المعطر 90 غ	الياغورت بالفواكه 90 غ	
3200000	3750000	مجموع الإنتاج الشهري (وحدة)
%46.04	% 53.96	النسبة المئوية

3200000 و 3750000 الإنتاج خلال شهر أفريل من المنتوجين حيث يمثل الأول 46.04 % والثاني 53.96 %

$$Aromatise = \frac{100 \times 3200000}{6950000} = 46.04\%$$

$$Fruité = \frac{100 \times 3750000}{6950000} = 53.96\%$$

### جدول رقم 08 : جدول حساب النتائج الصنف 6

الأصناف	مجموع	الياغورت المعطر 90 غ	الياغورت بالفواكه 90 غ
الصنف 60	4314622.93	2244021.47	2070601.46
الصنف 62	10000.00	5200.97	4799.03
الصنف 63	100000.00	52009.68	47990.32
الصنف 64	365500.00	190095.37	175404.63
الصنف 65	456921.00	237643.14	219277.86
الصنف 66	354789.00	184524.61	170264.39
الصنف 67	1254783.00	652608.59	602174.41
	6856615.93	3566103.83	3290512.10

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

### جدول رقم 09: جدول الأعباء لكل وحدة (دج)

الأعباء	الياغورت المعطر 90 غ	الياغورت بالفواكه 90 غ
الأعباء	7104000	8250000
الإنتاج / لتر	3200000	3750000
تكلفة الوحدة	2.22	2.2

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

حيث: 4314622.93 مجموع الاخراجات من الجدول رقم (10)

حصة الياغورت المعطر:  $4314622.93 \times 46.04\% = 1986452.39$

حصة الياغورت بالفواكه:  $4314622.93 \times 53.96\% = 2328170.53$

أما بقية الأرقام فهي مقترحة

أعباء الوحدة الواحدة للياغورت المعطر:  $7104000 / 3200000 = 2.22$  دج.

أعباء الوحدة الواحدة للياغورت بالفواكه:  $8250000 / 3750000 = 2.2$  دج.

## حساب تكلفة المواد الأولية لكل منتج

يمكن توضيح ذلك في الجدولين التاليين: 7000000 الطاقة الإنتاجية للآلة

## جدول رقم 10 : تكلفة المواد الأولية الياغورت المعطر

المواد المستعملة وتغليفات	Alimentaire	Production	et Emballages
المواد	السعر للوحدة الواحدة	تكلفة الإنتاج	الكمية
مسحوق الحليب	158.99	95395.07	600
السكر	43.70	17479.23	400.00
معطر	110.14	220.28	2.00
فواكه	182.73	365451.87	2000.00
<b>مجموع</b>		478546.45	
ديكور 90 غ	1.77	12301500	6950000
غطاء 90 غ	1.53	10633500	6950000
ورق من البلاستيك	149.17	14916.99	100.00
علبة كرتون	3.07	3834.86	1250.00
<b>مجموع</b>		23910844.75	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

## جدول رقم 11: تكلفة منتجات الياغورت معطر

المنتجات	السعر (دج)
تكلفة المواد الاولية للوحدة	6.12
تكلفة الأغلفة	1.53
تكلفة الأعباء	2.22
مجموع تكلفة المنتجات	9.87
سعر البيع	10.03
النتيجة التحليلية	0.16

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

شرح الجدول نأخذ مادة السكر لمنتج الياغورت بالفواكه:

- 400 استهلاك السكر كما هو موضح في جدول الاستهلاك.
  - 43.70 سعر التكلفة المرجحة المحسوب سابقا في جدول بطاقة المخزون
- التكلفة الإجمالية =  $43.70 \times 400 = 17479.23$  دج.

وبنفس الطريقة يتم حساب تكاليف تغليف المنتجات.

7000000 الطاقة الإنتاجية الصافي.

• حساب الربح الصافي:

تكاليف المواد الأولية للوحدة:  $478546.45 / 70000 = 6.12$  دج.

تكاليف التغليف للوحدة:  $601208.99 / 70000 = 1.53$  دج.

المجموع 9.87 دج وبيع بـ 10.03 دج وبالتالي الربح 0.16 دج.

6950000 وحدة الطاقة الإنتاجية للآلة:

جدول رقم 12: تكلفة المواد الأولية للياغورت بالفواكه

المواد المستعملة وتغليفات	Alimentaire	Production	et Emballages
المواد	السعر للوحدة الواحدة	تكلفة الإنتاج	الكمية
مسحوق الحليب	158.99	95395.07	600
السكر	43.70	17479.23	400.00
معطر	110.14	220.28	2.00
<b>مجموع</b>		113094.58	
ديكور 90 غ	1.77	12301500	6950000
غطاء 90 غ	1.53	10633500	6950000
ورق من البلاستيك	149.17	14916.99	100.00
علبة كرتون	3.07	3834.86	1250.00
<b>مجموع</b>		23910844.75	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

جدول رقم 13 : تكلفة منتجات الياغورت بالفواكه

المنتجات	السعر (دج)
تكلفة المواد الاولية للوحدة	9.19
تكلفة الأغلفة	1.77
تكلفة الأعباء	2.2
مجموع تكلفة المنتجات	13.16
سعر البيع	13.40
النتيجة التحليلية	0.24

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

ملاحظة: نفس المعلومات في منتج الياغورت المعطر

المطلب الثالث: حساب عتبة المردودية للمنتوجين في حالة التأكد

1- حساب عتبة المردودية لمنتوج الياغورت المعطر لسنة 2018

لدينا

$$Q \times P = Q \times V_C + F$$

$$3201000 \times 10.03 = 3201000 \times 8,85 + 1536480,54$$

إذا النتيجة المحققة في نهاية سنة 2018 لمنتوج الياغورت المعطر هو 512160 دج

حيث: Q = كمية مبيعات التعادل P = سعر بيع الوحدة  $V_C$  = التكلفة المتغيرة للوحدة

= التكاليف الثابتة F

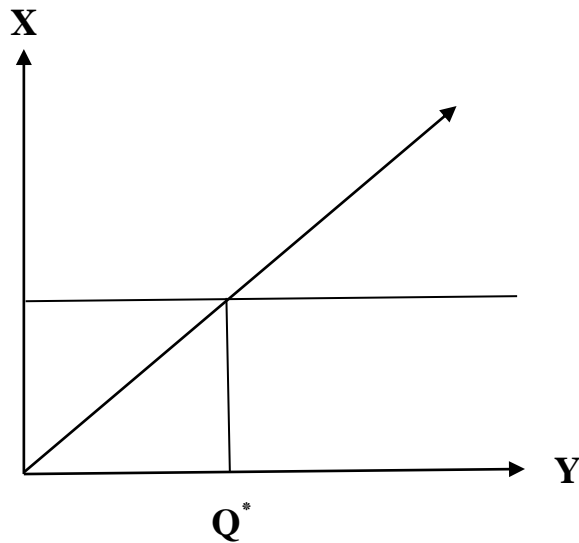
ولتوضيح المعادلة السابقة يمكن حساب الكمية المباعة وفق الآتي:

$$Q \times 10,03 = Q \times 8,85 + 1536480,54$$

$$Q \times (10,03 - 8,85) = 1536480,54$$

$$Q = 1302102$$

	0	3201000
x	0	28328850
y	1536480.54	0



## 2- حساب عتبة المردودية لمنتوج الياغورت بالفواكه لسنة 2018

لدينا

$$Q \times P = Q \times V_C + F$$

$$3699158 \times 13.40 = 3699158 \times 12.01 + 1997545.93$$

إذا النتيجة المحققة في نهاية سنة 2018 لمنتوج الياغورت بالفواكه هو 887798 دج

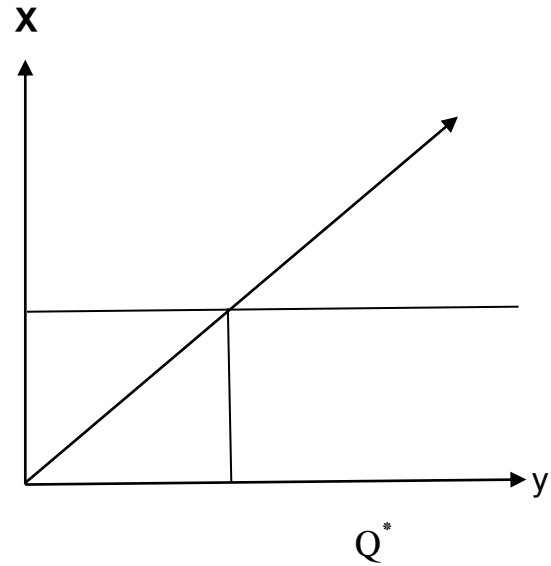
ولتوضيح المعادلة السابقة يمكن حساب الكمية المباعة وفق الآتي:

$$Q \times 13,40 = Q \times 12,01 + 1997545.93$$

$$Q \times (13.40 - 12.01) = 1997545.93$$

$$Q = 1437083$$

	0	
X	0	44426887.58
Y	1997545.93	0



**المطلب الرابع: تحليل التعادل في ظل حالة عدم التأكد****1- تحليل التعادل الاحتمالي****1-1 لمنتوج الياغورت المعطر لسنة 2018**

$$E(Y) = E(Q)(p - V) - F$$

حيث:

 $E(Y)$ : الربح الكلي المتوقع $E(Q)$ : حجم المبيعات الكلي المتوقع

بمعرفة الانحراف المعياري لحجم المبيعات يمكن استنتاج الانحراف المعياري لنتيجة الاستغلال، حيث يخضع توزيع النتيجة للتوزيع الطبيعي وتحسب وفق المعادلة الآتية:

$$E(Y) = E(Q)(P - V) - F$$

$$E(Y) = 3201000(10.03 - 8.85) - 1536480.54$$

$$E(Y) = 2240700$$

$$\delta = \sqrt{E(Y)}$$

$$\delta = 1.4968$$

**1-2 لمنتوج الياغورت بالفواكه لسنة 2018**

$$E(Y) = E(Q)(P - V) - F$$

$$E(Y) = 3699158(13.40 - 12.01) - 1997545.93$$

$$E(Y) = 3144284$$

$$\delta = \sqrt{E(Y)}$$

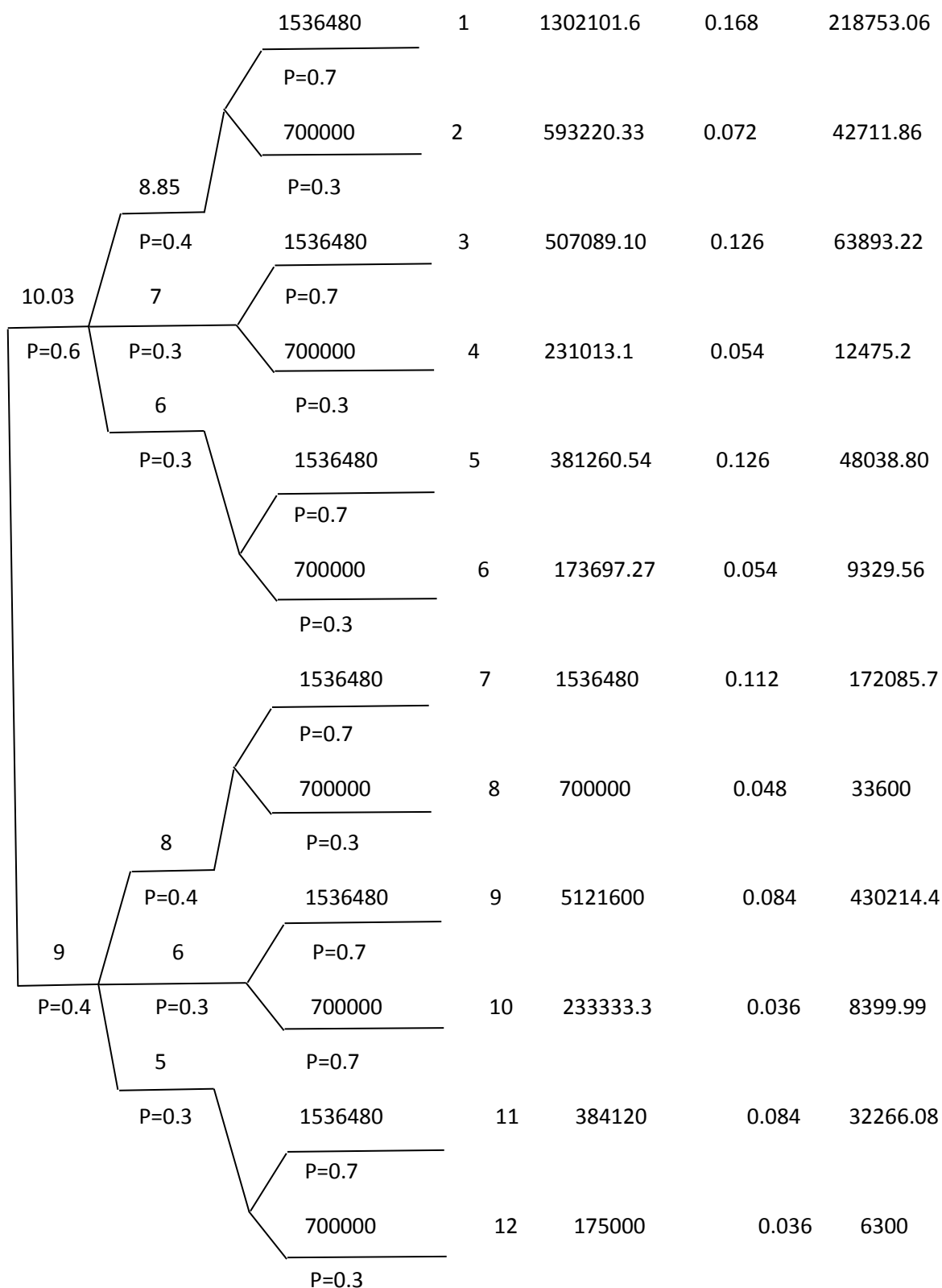
$$\delta = 1.7732$$

**2- مقارنة المتغير المتقطع**

تستخدم شجرة القرار والتي تظهر القيم والاحتمالات المرتبطة بها لبديلين من أسعار البيع للوحدة، لثلاثة بدائل من التكاليف المتغيرة للوحدة ولبديلين من التكاليف الثابتة، إن العمود رقم 04 يشير إلى وجود 12 من توليفات التعادل، الأعمدة رقم 05 ورقم 06 توضح على الترتيب توليفات التعادل واحتمالات المشتركة الموافقة لها.

ويتم تمثيلها وفق الشكل الموالي:

الرقم 01 السعر	الرقم 02 التكاليف المتغيرة	الرقم 03 التكاليف الثابتة	الرقم 04 رقم الحالة	الرقم 05 نقطة التعادل	الرقم 06 الاحتمال المشترك	الرقم 07 حجم التعادل المتوقع
-------------------	----------------------------------	------------------------------	------------------------	--------------------------	---------------------------------	------------------------------------

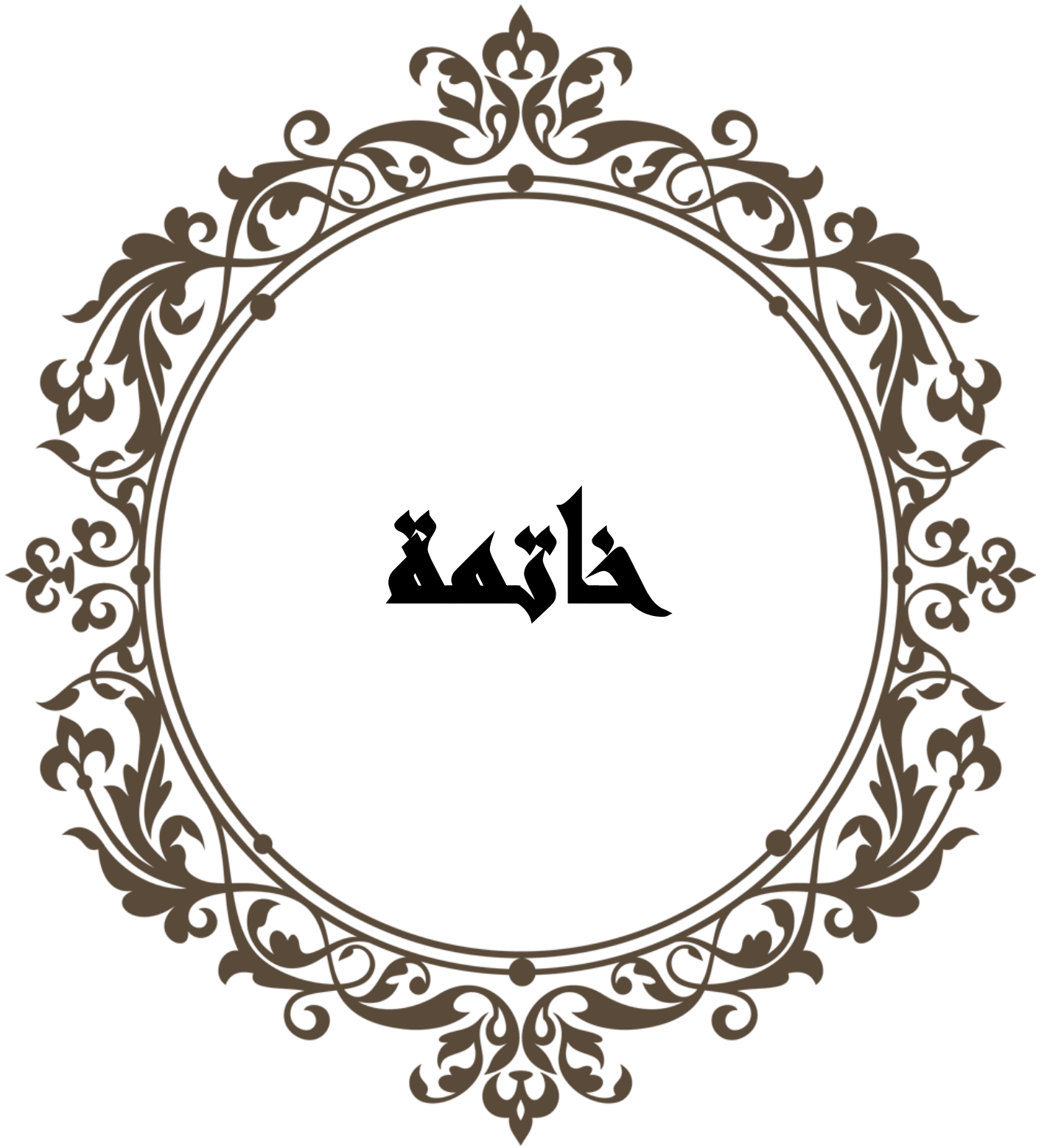


المصدر: من اعداد الطالب

**خلاصة:**

من خلال هذا الفصل رأينا أن لمحاسبة التكاليف مكانة في المؤسسة الاقتصادية وذلك راجع لكونها وسيلة ضرورية لتوضيح المسار داخل المؤسسة وكذلك المتابعة الدقيقة لعمليات تتم بالاعتماد على تقسيم الأداء داخل المؤسسة، الذي هو مجموع الدراسات التي تهدف الى مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المستقبلية.

ان تطبيق تحليلات الحجم، التكلفة، الربح في ظل التأكد يسمح باتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تغير سعر البيع للوحدة أو حجم النشاط المباع أو التكلفة المتغيرة للوحدة، أو مقدار النقص في التكاليف الثابتة إلا أن هذا التحليل يفترض مجموعة من الشروط أو الفرضيات بحيث إذا غاب أي عنصر فإن النموذج يكون غير صالح أو يصبح الهدف المرجو منه لاعمى له، بالإضافة الى ما سبق توجد هناك فرضيات بالنسبة لهذا النموذج تتنافى مع الواقع العملي في ظل عدم التأكد وضبابية المعلومة، وبالتالي وجب البحث عن توسيعات أخرى للتحليل الربح، الحجم و التكلفة تتأقلم مع هذا الواقع.



تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن نموذج العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كان القصد منه التعرض بالتفصيل لمختلف المجالات التي تمت في إطار الأدبيات، وفي ظل الواقع العملي للتأقلم مع المجهول. إن تطبيق تحليلات الربح-الحجم-التكلفة في ظل التأكد يسمح باتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تغيير سعر البيع للوحدة أو حجم النشاط المباع أو التكلفة المتغيرة للوحدة، أو مقدار النقص في التكاليف الثابتة إلا أن هذا تحليل يفترض مجموعة من الشروط أو الفرضيات بحيث إذا غاب أي عنصر فإن النموذج يكون غير صالح أو يصبح الهدف المرجو منه لا معنى له.

#### أولاً- اختيار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** تساهم محاسبة التكاليف في تحديد قيمة التكاليف وبالتالي تمكينا من دخول السوق والمنافسة بتوزيع التكاليف على مراحل الانتاج ومراحل التحليل بدلا من تحميلها على المنتج النهائي. **الفرضية الثانية:** تعد محاسبة التكاليف الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة لما تتوفر عليه من تقنيات تحليلية وإمكانية اعتمادها على معايير تقنية ومحاسبية، وهذا ما يؤهلها لأن تكون أداة رقابية لمختلف العناصر المكونة لنشاط المؤسسة.

**الفرضية الثالثة:** لا يمكن الاعتماد على تحليل التعادل في ظل التأكد نظرا للانتقادات الموجهة. ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع بوضع جملة من النتائج والاقتراحات الممكنة التي نرجو أن تساهم ولو بشكل بسيط في تفعيل دور محاسبة التكاليف في خدمة إدارة المؤسسة، تتجسد أهمها فيما يلي:

#### ثانياً- النتائج:

لقد عرضنا في الفصل الأول من هذه الدراسة الذي خصصناه لمدخل حول محاسبة التكاليف والذي ارتأينا من خلال توجيه الانتباه لاحتواء الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف، الأمر الذي أفضى بنا الى رصد مجموعة من النتائج الخاصة بهذا الفصل نوردنا على النحو التالي:

- فيما يتعلق بالتطور التاريخي لمحاسبة التكاليف، أفضت بنا الدراسة أن اللجوء إلى فكرة محاسبة التكاليف كان أمرا ضروريا ومفروضا نتيجة لتطور نشاط المؤسسات بمختلف أشكالها صناعية، تجارية، خدمية.

بالإضافة الى ذلك، وجدنا أن ظهور محاسبة التكاليف مرت بمرحلتين فترة محاسبة تقليدية، وأخرى معاصرة.

- فيما يتعلق بمفهوم محاسبة التكاليف، خلصنا الى وجود تباين في تحديد مفهوم جامع ومانع لمحاسبة التكاليف وذلك بحسب كل زاوية التي ينظر بها لهذا الموضوع وبحسب التخصص.

- فيما يتعلق بأهمية وأهداف محاسبة التكاليف انتهينا بدراسة الى أنه تبرز أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في المؤسسات الصناعية الذي له دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة وتزويدها بالمعلومات التكلفة اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها وتحديد أهدافها.

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تبين أنه لا يمكن تحليل التعادل في ظل التأكد نظرا للانتقادات الموجهة له.

وعلاوة على ذلك يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج.

بالإضافة الى ذلك، فإن المتابعة الدقيقة لعمليات تتم بالإعتماد على تقنيات تقسيم الأداء في المؤسسة الاقتصادية الذي هو مجموعة الدراسات التي تهدف الى مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على إتخاذ القرارات المستقبلية.

فيما يتعلق بمكانة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وعلاقتها بالمحاسبة المالية توصلنا إلى أن لمحاسبة التكاليف مكانة داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك راجع لكونها وسيلة ضرورية لتوضيح المسار داخل المؤسسة.

وفي الأخير وجدنا أن هناك علاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تبرز في كون أن هذه الأخيرة هي إحدى فروع المحاسبة المالية وإمتداد لها.

### ثالثا - الإقتراحات:

اتساقا مع ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة، فإننا نختتم موضوعنا هذا بوضع جملة من

الإقتراحات الممكنة وتتمثل فيما يلي:

- 1- توظيف محاسبة التكاليف واعتمادها كوسيلة فعالة للرقابة على التكاليف.
- 2- زيادة عدد عمال الإدارة وتقسيم العمل بينهم لأنها عملية تساهم في ضمان سيرورة حسنة للمؤسسة وذلك

- بالنسبة لمصلحة التجارة، توسيعها واقامة فروع خارج المنطقة الصناعية لبيع المنتج.
- 4- توسيع المخبر الخاص بجغرافية الجودة و النوعية الخاصة بالمؤسسة للتخلص من مصاريف هذه العملية التي تقوم بها المؤسسة كثيرة و تلجا إلى مخابرة أخرى.
- 5- ضرورة الاهتمام أكثر بقسم الدراسات وإنشاء مصلحة تكون مهامها الاهتمام بالتكاليف من حيث إحصائها تصنيفها، معالجتها، وإتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.
- 6- نقترح على المؤسسة إبرام عقود مع مركز التكوين والكليات من أجل ضمان خدمة إعادة التأهيل والنهوض بالكفاءات وتسهيل إدماج جميع العاملين في تحقيق القيمة المضافة.



قائمة

المراجع

## قائمة المراجع:

### 1. المراجع باللغة العربية:

#### أولاً: الكتب

1. أحمد محمود نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. بديس فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.
4. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2015.
5. رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
6. رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة، ط4، عمان، 2011.
7. سعد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق للنشر والتوزيع، الجزائر، 1999.
8. صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
9. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، 2008.
10. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
11. محمد علي أحمد السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012.
12. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
13. ناصر دادي العدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، ج2. دار البعث، قسنطينة الجزائر، 1988.
14. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ج1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
15. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2009.

#### ثانياً: قائمة الدوريات والمجلات العلمية

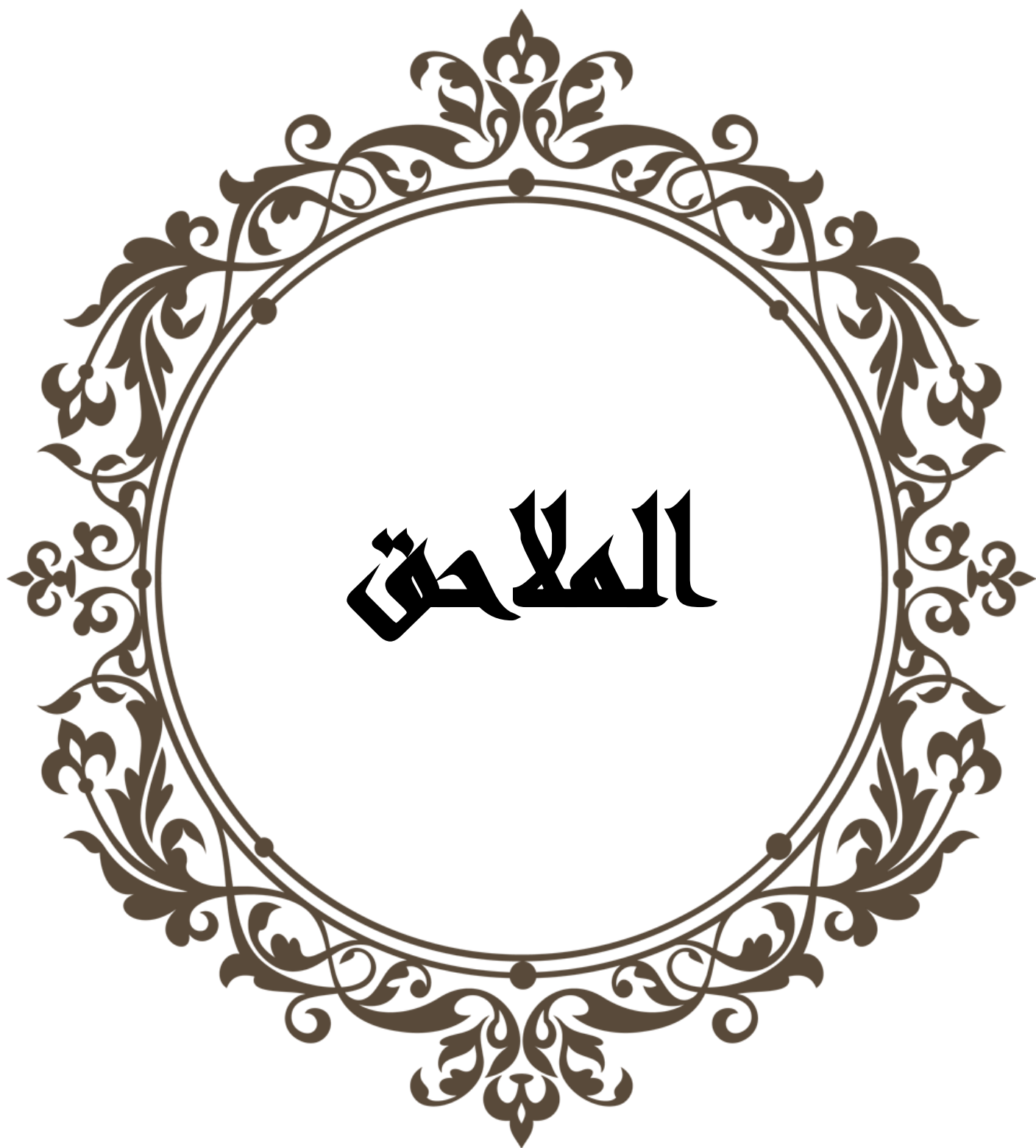
- 1- لقليطي الاخضر، وسليمانني مجمد، "قراءة في نظرية تحليل التعادل بين الواقع وإمكانية التطبيق"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد 35، 2018.

ثالثا: قائمة الأطروحات والرسائل العلمية

1- جمال أمغار، نموذج CVP وعتبة المردودية، محاضرة ماستر 1، 2013.

II. قائمة المراجع باللغات الأجنبية:

- 1) Ahmed Riahi-Belkaoui, **Advanced Management Accounting**, Greenwood Publishing Group, 2001.
- 2) Robert K. Jaedicke and Alexander A. Robichek, **Cost-Volume-Profit Analysis under Conditions of Uncertainty**, The Accounting Review, Vol. 39, No. 4 (Oct., 1964).
- 3) William L. Ferrara, Jack C. Hayya, David A. Nachman: **Normalcy of Profit in The Jaedicke-Robichek Model**, The Accounting Review, Vol. 47, No. 2 (Apr., 1972).



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F | 0919128105612112161414

Designation de l'entreprise : SARL HODNA LAIT  
 Activité : PRODUCTION LAIT ET DERIVES  
 Adresse : ZONE INDUSTRIELLE DE M.SILA BP 451 CA

Exercice du : 01/01/2017 Au : 31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT

2018  
 43218975  
 2018

TCR	2017		2016	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Produits fabriqués	10 015 807 147			
Production vendue		1 200 000		
Prestations de services				9 896 044 119
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés	1 559 514			
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		10 015 447 633		9 896 044 119
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée		165 942 545		126 324 347
Subventions d'exploitation		94 258 308		105 132 176
I-Production de l'exercice		10 275 648 486		10 127 500 641
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	7 741 613 650		7 487 921 033	
Autres approvisionnements	810 160		49 726	
Variations des stocks			13 000	
Achats d'études et de prestations de services	163 000		113 548 836	
Autres consommations	126 464 584			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		14 165 450		
Sous-traitance générale				
Locations	109 767 022		127 174 799	
Entretien, réparations et maintenance	47 708 330		48 817 980	
Primes d'assurances	30 292 459		33 890 041	
Personnel extérieur à l'entreprise	3 078 782		8 391 929	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	57 559 632		14 354 085	
Publicité	28 840 998		24 649 053	
Services extérieurs	266 415 106		259 439 821	
Autres services				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	8 398 548 273		8 118 250 303	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	0	1 877 100 213	0	2 009 250 338
Charges de personnel				
Impôts et taxes et versements assimilés	606 703 345		615 895 745	
IV-Excédent brut d'exploitation	0	1 215 646 723	0	1 351 496 793



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F | 09|99|28|05|62|12|64|41

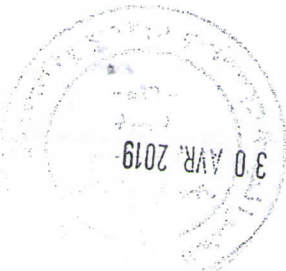
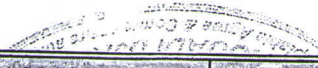
Designation de l'entreprise : SARL HODNA LAIT  
 Activité PRODUCTION LAIT ET DERIVES  
 Adresse ZONE INDUSTRIELLE DE M.SILA BP 451 CA

Exercice du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

COMPTE DE RESULTAT

30 AVR. 2019

TGR		2018		2017	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
		(en Dinars)	(en Dinars)	(en Dinars)	(en Dinars)
<b>Ventes de marchandises</b>					
Ventes de marchandises					
Produits fabriqués			11 401 964 390		10 017 007 147
Production vendue			0		
Prestations de services					
Vente de travaux					
Produits annexes			4 140 505		
Rabais, remises, ristournes accordés					
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b>					
Production stockée ou destockée			11 397 823 885		10 017 007 147
Production immobilisée			78 822 824		165 942 545
Subventions d'exploitation			69 797 428		94 258 308
<b>I-Production de l'exercice</b>					
Achats de marchandises vendues			11 546 444 137		10 277 208 000
Matières premières					
Autres approvisionnements			8 951 488 551		7 741 613 650
Variations des stocks			0		810 160
Achats d'études et de prestations de services			0		163 000
Autres consommations			137 399 063		126 464 584
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Sous-traitance générale					
Locations			67 895 602		109 767 022
Entretien, réparations et maintenance			63 795 812		47 708 330
Primes d'assurances			0		30 292 459
Personnel extérieur à l'entreprise			3 084 759		3 078 782
Rémunération d'intermédiaires et honoraires			14 397 122		57 559 632
Publicité			37 543 612		28 840 998
Déplacements, missions et réceptions			275 494 833		266 415 106
Autres services					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
<b>II-Consommations de l'exercice</b>					
III- Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		9 537 281 652		8 398 548 273	
Charges de personnel		631 534 536		606 703 345	
Impôts et taxes et versements assimilés		64 340 263		54 750 145	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>					
		0	1 313 287 686	0	1 217 206 237





SIEGE SOCIAL & Usine d'Akhou : Z.A.C. Taharacht Akhou 06001 - W. Bejaia - Algérie  
 Tél : 00 213 34 19 64 64 - Fax : 00 213 34 19 61 89  
 contact@generalemballage.com  
 Usine SETIF : Zone Ain Sihha Lot N°22 - 19000 Sétif  
 Tél : 00 213 36 93 50 51 / Fax : 00 213 36 93 60 96  
 setif.contact@generalemballage.com  
 Usine ORAN : ZI Hassi Ameur N° 04 - Ilt N°10 commune Hassi Bounif 31121 Oran  
 Tél : 00 213 40 23 97 20 / Fax : 00 213 40 23 79 65  
 oran.contact@generalemballage.com  
 www.generalemballage.com

**HODNA LAIT SARL**

Z.I.M'SILA  
 M'SILA  
 Forme Juridique : S.A.R.L.  
 Activité: CONDITIONNEMENT  
 N.I.S. : 099928010505922  
 N.I.F. : 099928056212644  
 N° d'article : 28012002333  
 N° RC : 99B0562126-28/00  
 N° Téléphone : 035 36 50 12  
 N° FAX :

**FACTURE N°19301773**

<b>Date</b>	SETIF, 10/02/2019
<b>N° Client</b>	CS0623 / C00265
<b>Règlement</b>	CHQ
<b>Echéance</b>	30 J. NET

Code	Libellé	UN	Quantité	P.U. HT	Remise	TVA	Montant HT
19011349-5	- BAQUETTE H 94 SPO Votre commande : 19011349 BL : 19001747-7 du 10/02/2019 livrée : 2 400 -	UNI	2 400.00	19.96	0.00	19.00	47 904.00
19011750-2	- BAQUETTE H106 Votre commande : 19011750 BL : 19001747-6 du 10/02/2019 livrée : 530 -	UNI	530.00	18.21	0.00	19.00	9 651.30
19020349-1	- BAQUETTE H106 Votre commande : 19020349 BL : 19001747-3 du 10/02/2019 livrée : 560 -	UNI	560.00	18.21	0.00	19.00	10 197.60
19020349-2	- BAQUETTE 132 Votre commande : 19020349 BL : 19001747-4 du 10/02/2019 livrée : 710 -	UNI	710.00	20.01	0.00	19.00	14 207.10
19020349-3	- BAQUETTE H 94 SPO Votre commande : 19020349 BL : 19001747-2 du 10/02/2019 livrée : 18 300 -	UNI	18 300.00	19.96	0.00	19.00	365 268.00
19020349-4	- BAQUETTE H103 MACHINE DRO Votre commande : 19020349 BL : 19001747-1 du 10/02/2019 livrée : 18 880 -	UNI	18 880.00	18.69	0.00	19.00	352 867.20

A reporter HT Brut : 800 095.20

**BENDIA Rabah-Ismail**  
**- AGENT FACTURIER -**



# COUT DE REVIENT

CODE	PRODUITS	C,R	P V	MARGE
L00016	MILKOSS GRENADINE UHT	71,27	72,65	1,38
L00017	MILKOSS CHOCO UHT	83,53	85,47	1,94
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	63,13	64,10	0,97
Y00004	YAOURT A BOIRE FRUITE	67,50	68,38	0,88
Y00016	HAYLE 90	10,54	10,68	0,14
Y00017	FROMAGE FRAIS NATURE 50	7,65	7,69	0,04

CA	2 0 1 6	2 0 1 7
CHIFFRE D'AFFAIRE GLOBAL	9 896 044 119	10 122 567 130
CA EXONERE ANDI	85 335 625	119 893 317
CA EXONERE LAIT DE VACHE	219 434 465	266 859 318

IMPOT	2 0 1 6	2 0 1 7
TVA A PAYER	635 644 639	798 113 359
TAP A PAYER	43 828 833	57 627 433
IRG A PAYER	75 695 863	75 957 476

SARL HODNA LAIT



Date: No. 2-2019

N° 001178

# BON DE RECEPTION

Fournisseur

GIE ENMARGE

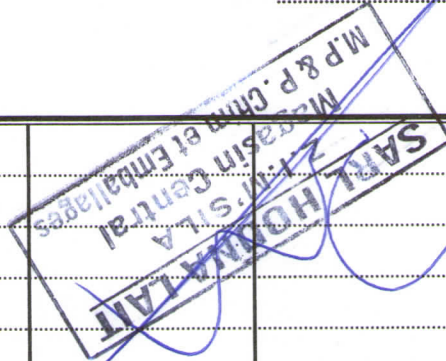
Facture N°

1930173 clu No. 2-2019

Bon de Livraison N°

Observations	U M	Quantité	Désignation
	Caune	18880	QARTON H 103
	~	90700	H 94
	~	1090	H 106
	~	310	H 132
	~	8400	Caune 1x6 NORM

Cachet et signature



Etabli par :

Nom

Prénom

# LISTE DES PRIX DE VENTES DU SARL HODNA LAIT

REFIRENCE ARTICLE	INTITULE	TVA%	PRIX HT	PRIX TTC
		0%	23,20	23,20
L01	LAIT PASTEURISE	19%	43,70	52,00
L03	LAIT FERMENTE SACHET	19%	64,71	77,00
L04	LEBEN BOUTEILLE 1L	19%	64,71	77,00
L05	LEBEN ENTIER BOUTEILLE 1L	19%	64,71	77,00
L06	RAIB BOUTEILLE 1L	19%	43,70	52,00
L07	RAIB EN SACHET	0%	70,00	70,00
L11	LAI UHT BADWA 1/2 ECREME 1L	0%	70,00	70,00
L12	LAI UHT BADWA ECREME 0%1L	0%	70,00	70,00
L13	LAIT VACHE UHT EL HODNA ENTIER 1L	0%	70,00	70,00
L14	LAIT VACHE UHT EL HODNA 1/2 ECREME	0%	70,00	70,00
L15	LAIT UHT MILKOS VITAMINES 1L	19%	79,83	95,00
L16	LAIT UHT MOLKOS VITAMINES GRENADINE 1L	19%	92,44	110,00
L17	LAIT UHT MOLKOS VITAMINES CHOCO 1L	0%	70,00	70,00
L19	LAIT UHT BADWA ENTIER 1L	0%	35,00	35,00
L20	LAIT DE VACHE 0%	19%	67,23	80,00
L21	LEBENE EU BIFIDUS 1L	19%	69,75	83,00
Y03	YAOURT ABOIRE ARROMATISE 1L	19%	72,27	86,00
Y04	YAOURT ABOIRE OH FRUIT 1L	19%	10,50	12,50
Y05	CREME DESSERT 100G	19%	11,76	13,99
Y07	FLANIA CARAMEL 100G	19%	14,71	17,50
Y08	YAOURT BRASSE FRUITIER 125G	19%	12,18	14,49
Y10	BIFIDUS 110G	19%	10,08	12,00
Y11	YAOURT LIGHT 110G	19%	13,45	16,01
Y13	YAOURT BRASSE FRUITIER 100G	19%	13,45	16,01
Y14	FRIANDISE 100G	19%	11,76	13,99
Y16	CREME DESSERT HAYLA	19%	9,66	11,50
Y17	FROMAGE FRAIS NATURE 50G	19%	10,08	12,00
Y19	FROMAGE FRAIS ARROMATISE 50G	19%	10,50	12,50
Y21	FROMAGE FRAIS NATURE SUCRE 50G	19%	10,08	12,00
Y23	YAOURT NATURE 110G	19%	23,53	28,00
Y24	YAOURT ABOIRE 250ml	19%	36,13	42,99
Y25	YAOURT ABOIRE 0.5L	19%	40,34	48,00
Y26	YAOURT ABOIRE OH FRUIT 0.5L	19%	25,64	30,51
Y27	YAOURT ABOIRE OH FRUIT 250ml	19%	7,14	8,50
Y28	YAOURT ARROMATISE 75G	19%	10,08	12,00
Y32	YAOURT BRASSE ARROMATISE 90G	19%	10,08	12,00
Y33	YAOURT ARROMATISE 100G	19%	75,63	90,00
Y34	YAOURT ABOIRE FRUITE TARTE 1L	19%	7,14	8,50
Y38	YAOURT BRASSE AROMATISE 75G	19%	7,56	9,00
Y40	CREME DESSERT 75G	19%	14,29	17,01
Y41	BRASSE CEREGALIS 90G	19%	37,82	45,01
Y42	YAOURT AROMATISE - S -0,5 L	19%	11,76	13,99
Y43	CREME DESSERT RAWAA	19%	9,40	11,19
Y44	YAOURT AROMATISE FAIDA			

**IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE**

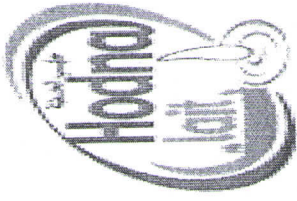
SARL HODNA LAIT Z.I M'SILA

N° TEL : (035) 36 - 55 - 55

**RESPONSABLE DE L'ENTREPRISE**

NOM : DILMI SMAIL

QUALITE : GERANT



**TABLEAU DES EFFECTIFS ANNUEL DU PERSONNEL : 2015 AU 30/04/2019**

ANNEE	2015	2016	2017	2018	2019
NBRE D'EFFECTIF	950	958	985	999	1005

