

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

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: علوم التسيير  
تخصص: إدارة مالية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

رقم: 2017/M06/572

رقم: 2017/M06/395

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي  
إعداد الطالبين : الطيب بن نويوة – نبيل بلحامدي

تحت العنوان

أهمية نظام محاسبة التكاليف  
في اتخاذ القرار المالي  
دراسة حالة - وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة	د/ عز الدين عبد الرؤف
مشرفا و مقررا	جامعة المسيلة	د/ مهني بوريش
مناقشا	جامعة المسيلة	د/ سعودي بلقاسم

السنة الجامعية: 2018/2019





## إهداء

إلى الذين كانا ولا زالا الركيزة المثلى  
والراية الأعلى في مسيرتي منذ الولادة  
أمي الغالية وأبي الكريم رحمه الله  
إلى إخوتي وأخواتي  
إلى زوجتي وولديا عيسى ومرام  
إلى كل الأهل والأحباب  
إلى أساتذتي الأفاضل  
إلى كل الزملاء والزميلات

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة بحثي هذا

**الطيب بن نويوة**

## إهداء

إلى أُمي وأبي  
إلى أهلي وعشيرتي  
إلى أساتذتي  
إلى زملائي وزميلاتي  
إلى الشموع التي تحترق لتضيء للآخرين  
إلى كل من علمني حرفا  
أهدي هذا البحث المتواضع  
راجيا من المولى عز وجل  
أن يجد القبول والنجاح

**نبيل بلحامدي**

# كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن نصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة ونخص

بالذكر:

الأستاذ المشرف : د مهني بوريش

إلى أعضاء لجنة المناقشة

إلى الذين حظينا بشرى الجلوس متعلمين تحت أيديهم،

وبكل الشكر والعرفان إلى كل من قدم لنا يد المساعدة

وأخص بالذكر عبد الرحمان بن حامد ورئيسة مصلحة المحاسبة

وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيطة وجميع الموظفين بها

وكافة من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

A decorative border made of black and white scrollwork, featuring intricate patterns and flourishes that frame the central text.

# فهرس المحتويات

	إهداء
	شكر وتقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	مقدمة
<b>الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المالية</b>	
05	المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف
05	المطلب الأول : مصطلحات و مفاهيم للتكلفة
05	أولا: مفهوم التكلفة
06	ثانيا: التكلفة والمصطلحات ذات الصلة
06	ثالثا : تصنيف التكاليف
09	المطلب الثاني: ماهية نظام محاسبة التكاليف
09	أولا : مفهوم نظام محاسبة التكاليف
10	ثانيا :أهداف نظام محاسبة التكاليف
12	المطلب الثالث: طرق حساب التكلفة
12	أولا: طريقة التكلفة الكلية
13	ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة
14	ثالثا: طريقة التحميل العقلاني
15	رابعا طريقة التكاليف المعيارية
16	خامسا: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
19	المبحث الثاني : الإطار النظري للقرارات المالية
19	المطلب الأول: أساسيات حول القرار المالي
19	أولا: مفهوم القرار المالي
19	ثانيا: خصائص القرارات المالية
20	المطلب الثاني : قرار الاستثمار
20	أولا: مفهوم قرار الاستثمار

20	ثانيا: مبادئ القرار الاستثماري
20	ثالثا: آلية دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الاستثمارية
22	رابعا: العوامل الواجب أخذها بالحسبان عند اتخاذ قرار الاستثمار
23	المطلب الثالث: قرار التمويل
23	أولا: مفهوم التمويل
23	ثانيا: أنواع التمويل
24	ثالثا: مصادر التمويل
28	رابعا: العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار التمويل
29	المطلب الرابع: قرار توزيع الأرباح
30	المبحث الثالث : أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي
30	المطلب الأول : مراحل اتخاذ القرار
31	المطلب الثاني : نظام محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبية المساعدة في اتخاذ القرارات:
32	أولا: نظام معلومات المحاسبة المالية
32	ثانيا: نظام معلومات المحاسبة الإدارية
33	المطلب الثالث : استخدام نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المالية
33	أولا: في مجال القرارات المرتبطة بالاستثمار
34	ثانيا : في مجال القرارات المرتبطة بتخطيط الأرباح
36	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة</b>	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: تقديم عام لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
39	المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة
39	أولا: النشأة
39	ثانيا : بطاقة تقنية عن الوحدة
40	المطلب الثاني : أهداف وطبيعة نشاط وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
40	أولا: طبيعة نشاط وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
42	ثانيا : أهداف وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
43	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
43	أولا : شكل الهيكل التنظيمي

45	ثانيا : المهام والوظائف
49	المبحث الثاني : واقع حساب التكاليف وسعر التكلفة في وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
49	المطلب الأول : مسار العملية الإنتاجية في وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
49	أولا : الدورة الإنتاجية للوحدة
51	ثانيا: مسار العملية الإنتاجية
52	المطلب الثاني : آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات
52	أولا: تكلفة المواد الأولية
53	ثانيا : التكاليف الثابتة بالوحدة
53	ثالثا : التكلفة النهائية
53	رابعا: هامش الربح
53	المطلب الثالث : تحديد التكلفة النهائية والنتيجة لمنتج غذاء النمو ( 1202 EV )
53	أولا : تكلفة الشراء
55	ثانيا : تكلفة المواد
55	ثالثا: التكلفة الثابتة بالوحدة
55	رابعا : حساب التكلفة النهائية والنتيجة
57	المبحث الثالث: مساهمة نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بالوحدة
57	المطلب الأول : مستويات ونماذج اتخاذ القرارات بوحدة تغذية الأنعام 108 بالمسيلة
57	أولا : نماذج التسيير المساعدة على اتخاذ القرار
59	ثانيا : مستويات اتخاذ القرار بالمؤسسة
59	المطلب الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف في مساعدة الوحدة على اتخاذ القرار المالي
59	أولا: أسئلة متعلقة بنظام محاسبة التكاليف واتخاذ القرار المالي بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
60	ثانيا : استخدام نقطة التعادل في تخطيط الأرباح بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
62	ثالثا : استخدام نظام محاسبة التكاليف في القرار الاستثماري بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة
64	خلاصة
66	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

## قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
10	دور ووظائف نظام محاسبة التكاليف	01
21	آلية دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الاستثمارية	02
31	يوضح تقسيم نظام المعلومات المحاسبية	03
44	الميكمل التنظيمي لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة	04
50	دورة الإنتاج بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة	05

## قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
7	يوضح المعايير التي تم الاعتماد عليها في تصنيف عناصر التكاليف	01
54	يوضح تكلفة الشراء مادة الصوجا	02
54	يوضح تكلفة الإنتاج لمنتج غذاء النمو EV1201	03
55	يوضح مجمل الأعباء الثابتة بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة	04
55	يوضح حساب التكلفة النهائية وهامش الربح لمنتج غذاء النمو EV1201	05
56	التكلفة النهائية لمنتجات وهامش الربح	06
58	يوضح نماذج التسيير المساعدة على اتخاذ القرار بالموحدة	07
59	يوضح مستويات اتخاذ القرار بالمؤسسة	08
60	يبين البيانات الخاصة بالمنتج غذاء النمو 1202VE خلال سنتين 2017-2018	09
61	إعداد حساب النتائج التفاضلي بالوحدة	10

## قائمة الملاحق :

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
	ETAT DES VENTES PAR GAMME	01
	ETAT GLOBALE DES COUTE DE REVIENT	02
	TABEAU DES ACQUISITION	03



# مقدمة

لاشك أن عملية اتخاذ القرار أو رسم سياسات المؤسسة من بين الوظائف العامة التي تقوم بها الإدارة، بالإضافة إلى التخطيط، والتنظيم، والتوجيه... الخ، وهي جميعها عصب الوظيفة الإدارية في أي مؤسسة محاسبة التكاليف، وحينما تقوم محاسبة التكاليف بتقديم حصيلة غنية من المعلومات المتوافرة من خلال التقارير التي ترفع إلى مختلف مستويات الإدارة فغنها بذلك تجعلها قادرة على مواجهة التغيرات والمشاكل، فاتخاذ القرار يرتبط بمدى توفر المعلومة من السرعة والصحة وكيفية تحليلها ومعالجتها، والوقوف عنها لإحداث النقلة النوعية والكمية على الإجراءات المتخذة في مجال المالي بشقيه جانب القرارات الاستثمارية التي تعد من أصعب واعقد القرارات المالية، وكذا أهميتها في حياة المؤسسة.

والشق الآخر يتمثل في القرارات التمويلية وكيفية الحصول على مصادر تمويلية تجمع بين أقل تكلفة وأكبر عائد . ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية أداة فعالة لتجميع وتبويب وتحليل البيانات والمعلومات الكمية اللازمة لممارسة المستويات الإدارية لمختلف وظائفها، وهذا النظام يعمل على إنتاج المعلومات المفيدة التي تصلح لأطراف خارجية وذلك من خلال محاسبة المالية ولأطراف داخلية للمؤسسة وذلك من خلال محاسبة التكاليف.

فمحاسبة المالية كنظام معلومات لم تستطع مسايرة المتطلبات المتحسدة للمؤسسة الاقتصادية من قياس تكلفة السلع والخدمات المختلفة ومن تخفيض وترشيد تكلفة الإنتاج ومن ترشيد القرارات الإدارية في المجالات المختلفة وذلك نظرا لاهتمامها وبصفة رئيسية بقياس الدخل والمركز المالي على نحو إجمالي وتاريخي فقد أتت أهمية محاسبة التكاليف كنظام معلومات في ترشيد القرارات.

من خلال ما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي :

- ما أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بالمؤسسة الاقتصادية؟
- للإجابة عن هذا التساؤل الرئيسي السابق يمكن تحليله إلى أسئلة فرعية :
- 1. ما هو البعد المفاهيمي لنظام محاسبة التكاليف، القرارات المالية؟
- 2. هل توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المالية ؟
- 3. ما هو واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة وما أهمية استخدامه في عمليات اتخاذ القرار المالي؟

### الفرضيات :

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم أجزاء نظام المعلومات بالمؤسسة القادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات.
- يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرار المالي .
- نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة الاقتصادية غير متكامل يؤثر في القرار المالي.

## أسباب اختيار الموضوع :

من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار دراسة هذا الموضوع ما يلي :

للوصول إلى اتخاذ قرار مالي صائب لابد من وجود نظام المعلومات المحاسبية يعمل على توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وهو ما جعل تخميننا ينصب حول دراسة إمكانية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي، باعتبار أحد فروع نظم المعلومات المحاسبية .

## أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة في :

☞ التعرف على مضمون نظام محاسبة التكاليف.

☞ بيان الأثر الذي يؤديه نظام محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرار المالي من الجهة النظرية .

☞ توضيح أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة .

## أهمية الدراسة :

تظهر أهمية الدراسة في كونها محاولة لإظهار الأثر الذي يؤديه نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المالية بالمؤسسة الاقتصادية، كما تنبع أهمية الدراسة في التعرف على أهم الجوانب النظرية لنظام محاسبة التكاليف واتخاذ القرار المالي ودراسة الأثر بينهما

## حدود الدراسة :

تحدد الدراسة :

☞ الحدود الموضوعية : طبيعة المتغيرات التي تعالجها والمواضيع التي تشمل عليها : نظام محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار المالي.

☞ الحدود الزمنية : جانفي إلى ماي 2019

☞ الحدود المكانية : تقتصر على وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة .

## المنهج وأدوات الدراسة :

يهدف الإمام بكل جوانب الموضوع اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليل من أجل إيضاح ومحاولة الإجابة بقدر الإمكان على السؤال الرئيسي والتساؤلات المطروحة بغية الفهم العميق للبحث .

كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة كمحاولة إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع في المؤسسة الاقتصادية وبالتحديد بوحدة إنتاج أغذية الأنعام 108 بالمسيلة واستخدام أسلوب المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة المالية .

## الدراسات السابقة :

من بين البحوث والدراسات الجامعية التي اعتمدنا عليها لانجاز هذا العمل نذكر:

كـ أطروحة دكتوراه لـ درحمون هلال بعنوان: المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية \_ دراسة مقارنة \_ مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نوقشت خلال السنة الجامعية 2004/2005 بجامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية .

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ، ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف .

ومن بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها :

- لا يمكن لنظام محاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تمكن في أنه يذهب إلى أعمق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى.
- يحتاج نظام المحاسبة التحليلية إلى أن يبنى على أساس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات ، المعالجة والمخرجات.

- كما توصلت الدراسة كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أنما ما زالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.

كـ أطروحة دكتوراه لـ أبو بكر سليمان علي الجباس بعنوان : دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات في الشركات الصناعية ، دراسة ميدانية في مصنع جونسون للأسلاك والأدوات الكهربائية ، نوقشت خلال السنة 1437 هـ / 2016 م بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة والتمويل.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية نظام المحاسبة ودوره في ترشيد القرارات الإدارية ثم التعرف على العلاقة بينه وبين نظم الرقابة المختلفة التي تؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية .

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها نجد:

- يوفر نظام محاسبة التكاليف بيانات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.
- اتخاذ القرارات الإدارية يعتمد بصورة أساسية على مخرجات نظام محاسبة التكاليف .
- ضعف التأهيل الخاص بالكوادر العاملة خاصة في مجال محاسبة التكاليف.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

- الإشكالية المراد معالجتها تتشكل من متغيرين هما نظام محاسبة التكاليف كمتغير مستقل واتخاذ القرارات المالية كمتغير تابع وهو الأمر الذي يضيف على دراستنا ميزة الاختلاف عن باقي الدراسات السابقة في مستواها النظري .  
وسنحاول في هذه الدراسة إسقاط الجزء النظري على عينة من المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة الصناعية بالمسيلة وهي الخاصية التي تميز دراستنا عن الدراسة السابقة كونها تختلف عنهم في بعدها الزماني والمكاني .

### هيكل الدراسة :

تمثل الدراسة على فصلين وخاتمة ونتائج وتوصيات ، الفصل الأول جاء بعنوان " الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المالية ، يحتوي على ثلاث مباحث :

المبحث الأول : الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف .  
المبحث الثاني : الإطار النظري للقرارات المالية .  
المبحث الثالث : أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي .

أما الفصل الثاني فكان للدراسة الميدانية بعنوان أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة ، ويحتوي على ثلاث مباحث :

المبحث الأول : تقديم عام لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة .  
المبحث الثاني : واقع حساب التكاليف وسعر التكلفة في وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة .  
المبحث الثالث : مساهمة نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بالوحدة

# الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة

التكاليف واتخاذ

القرارات المالية

## المبحث الأول: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف:

تعد أنشطة التكاليف بمثابة الإطار الشامل والجامع لمختلف العوامل المتداخلة والمتسببة في خلق وحساب تكلفة المنتج، حيث نجدتها تهتم بحساب وقياس وتحليل مختلف عناصر التكاليف وتصنيفها ضمن تقارير تقود في النهاية إلى تحديد تكلفة المنتجات والحصول على المعلومات الإدارية المتعلقة بها، وتحليلها لاتخاذ مختلف القرارات الرشيدة.

ولالإلمام بالإطار النظري سيتم التطرق في هذه النقطة لمختلف المفاهيم المرتبطة بنظام محاسبة التكاليف وذلك ضمن ثلاثة

مطالب هي:

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التكاليف.

المطلب الثاني: ماهية نظام محاسبة التكاليف.

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.

## المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التكاليف:

سنحاول في هذه النقطة التطرق لمختلف المفاهيم للتكلفة وشرح جوانب الاختلاف والتشابه بين المصطلحات ذات الصلة بمهما وأهم تصنيفاتها.

## أولاً: مفهوم التكلفة :

يرى "محمد العشماوي" التكاليف بأنها تمثل جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات نهائية، وهي بذلك عبارة عن كافة النفقات المرتبطة مباشرة بالإيرادات المحققة، كنتيجة للعلاقة النسبية بينهما، وبين تلك الإيرادات المترتب عنها<sup>(1)</sup>.

يعرفها كذلك كل من تشارلز هورنغرن "charles horagren" و"سريكانت داتار" srikant datar و"جورج فوستر" george foster بأنها مورد اقتصادي ضائع ومضحى به من أجل تحقيق هدف محدد، وتقاس بقيم أو وحدات نقدية، كما يفرقون بين التكلفة الفعلية التي حدثت فعلاً.

والتكلفة المخطط لها أو المتنبأ بها عند إعداد الموازنة، حيث تبرز حاجة إدارة المؤسسة لمعرفة التكلفة الخاصة بشيء محدد يراد قياس ومعرفة قيمة تكلفته من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة<sup>(2)</sup>.

كما تعرفها "لبنى هاشم نعمان العاني" بأنها تضحية اقتصادية اختيارية تقاس بوحدة النقد وتتحملها أي مؤسسة اقتصادية في سبيل إنتاج المنتجات والخدمات<sup>(3)</sup>.

1- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف من المنظورين التقليدي والحديث، دار البازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص1.

2- تشارلز هورنغرن وآخرون، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص63.

3- لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص.ص 20، 21.

من خلال ما تقدم يمكن القول بأنّ التكلفة على أنّها مقدار التضحية بالموارد الاقتصادية المتاحة والقابلة للقياس بقيمة نقدية والتي تتحملها أي مؤسسة اقتصادية في سبيل الحصول على قيمة استعمالية وقيمة تبادلية على شكل منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تتوافق في الغالب مع رغبة المستهلكين في السوق أو في سبيل تحقيق هدف معين .

### ثانيا: التكلفة والمصطلحات ذات الصلة :

يشترك كل من مصطلح التكلفة والأصل والمصرف والخسارة في كونها تضحية اقتصادية إلا أن هناك معيار أساسي الذي يتم من خلاله التفرقة بين التكلفة والمصرف والخسارة يتمثل في الاستنفاد حيث تعالج التكلفة تبعا وفقا للأصل أو للمصرف . عندما تتم عملية التضحية نقول أن المؤسسة قد ملكت أصلا أي أن المؤسسة أصبحت تمتلك عنصر ذا قيمة اقتصادية متوقعة هذا الأصل سيظهر في القوائم المالية للمؤسسة كأصل من أصولها (ثابت أو متداول) . عندما يستخدم الأصل فإنه يفقد كل أو بعض منفعته الاقتصادية وهنا نقل أن الأصل قد استنفذ ، فإذا ما أدى إلى استنفاد الأصل إلى تحقيق إيراد عادي للمؤسسة نقول أن الأصل قد تحول إلى مصرف أما إذا ما تم استنفاد الأصل دون تحقيق أي إيراد فإننا نقول أن الأصل قد تحول إلى خسارة<sup>(1)</sup> .

### ثالثا : تصنيف التكاليف :

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وأن لكل تصنيفات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسة وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج . والجدول التالي يوضح لنا المعايير التي تم الاعتماد عليها في تصنيف عناصر التكاليف :

1- خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013 ، ص 32.

جدول رقم (01) يوضح المعايير التي تم الاعتماد عليها في تصنيف عناصر التكاليف

التصنيف حسب المعيار	تصنيف التكاليف
التصنيف الأساسي (الطبيعي)	عنصر تكلفة المواد تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية
	عنصر تكلفة المواد (الأجور) وهو يشمل كل ما يدفع من أجر العاملين في مختلف أقسام المنشأة (الإنتاجية، الخدمة، الإدارية...)
	عنصر تكلفة المصروفات تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف الصيانة ومن الإيجار ومن مصاريف الإدارة الأخرى
التصنيف الوظيفي	الوظيفة الصناعية والتي تخصص بالعمليات الإنتاجية وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية
	الوظيفة التسويقية تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وان هذه الوظيفة أيضاً ينفق عليها مواد وأجور ومصاريف
	الوظيفة الإدارية يتحسد من نشاطها في الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وأن هذه الوظيفة ينفق عليها مواد وأجور ومصاريف
	عناصر التكاليف المباشرة وهي تلك العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية مثل: المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة ...
عناصر التكاليف الغير مباشرة	عناصر التكاليف الغير مباشرة وهي تلك العناصر التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج مثل اللوازم وأجور المشرفين على الأقسام في الشركة، مصاريف الكهرباء.

تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان	التكاليف المتغيرة	تصنيف عناصر التكاليف
وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة	التكاليف الثابتة	
وهي التكاليف التي بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف أهمها: طريقة المربعات الصغرى	التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة	حسب علاقتها بحجم النشاط
هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة مثل: التكاليف الثابتة	التكاليف الخاضعة للرقابة	تصنيف عناصر التكاليف لأغراض الرقابة
هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها مثل التكاليف المتغيرة ورقابته ضمن مستوى إداري معين	التكاليف الغير خاضعة للرقابة	
وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع المؤسسة إيقافها.	التكاليف الغارقة	تصنيف عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات
وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة (الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول)	تكاليف الفرصة البديلة	
وهي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات	التكاليف التفاضلية	

من إعداد الطالب اعتماد على كتاب اسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار حامد

للتشر، عمان، الأردن، 2006

## المطلب الثاني: ماهية نظام محاسبة التكاليف:

يكاد يجمع أغلب المفكرين في مجال محاسبة التكاليف حول فكرة استحالة وجود نظام محاسبة التكاليف صالح للتطبيق داخل جميع المؤسسات الاقتصادية، كنتيجة حتمية لاختلاف طبيعة النشاط الممارس، وتباين حجم مختلف المؤسسات وحجم هيكلها التنظيمية وطبيعتها القانونية، لذلك سنعمل في هذه النقطة على توضيح الجوانب العلمية المرتبطة بمصطلح نظام محاسبة التكاليف، انطلاقاً من المفاهيم المرتبطة به وتعريفه وأهدافه.

## أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف :

يحتل نظام محاسبة التكاليف Cost Accounting System أهمية بالغة في الأدب الاقتصادي والإداري العالمي، حيث يعتبر بمثابة آخر مصطلح تم استعماله من طرف المنظرين والباحثين في مجال دراسة وتحليل التكاليف، فلهذا النظام القدرة على حل جميع المشاكل التي تواجهها إدارة المؤسسة في قياس التكاليف، نظراً للتقنيات والأدوات والآليات التي يعتمد عليها في جمع ومعالجة البيانات المرتبطة بالتكلفة، إذ يكتسي أهمية جد بالغة داخل المؤسسات الاقتصادية، لاسيما الصناعية منها، باعتباره الأداة الرئيسية التي يتم من خلالها التحكم في جميع الأنشطة الممارسة والمسئولة عن تحمل التكلفة.

الأمر الذي من شأنه أن يسمح للإدارة بتبني السياسة التسعيرية المناسبة التي تضمن تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح للملاك حيث يعرف بأنه مجموعة من القواعد والإجراءات والأسس المنظمة، التي تهدف لتجميع وتعيين جميع عناصر التكاليف على المنتجات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها<sup>(1)</sup>.

يعرف كذلك بأنه عبارة عن العمليات الممارسة بغرض تجميع وتخصيص مختلف عناصر التكاليف على المنتجات والخدمات المصنعة بالمؤسسة، وذلك وفقاً لأسس وقواعد وإجراءات منظمة ومتفق عليها مسبقاً، من أجل مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة جميع الأنشطة الممارسة<sup>(2)</sup>.

كما يعرف أيضاً بأنه فرع من فروع نظام المعلومات المحاسبية، المتخصص في تحديد تكلفة وحدة نشاط معينة والقيام بالرقابة الدقيقة عليها، حيث يتكون من مجموعة من المدخلات، المتمثلة أساساً في المستندات الخاصة بجميع عناصر التكاليف، والتي تعالج بطرق معينة تمهيداً لتوفير مجموعة من المعلومات الدقيقة والمناسبة التي تخص تكلفة جميع أغراض التكلفة<sup>(3)</sup>.

حيث تكمن مزايا هذا النظام في توفير معلومات مفصلة تتعلق بالأنشطة الممارسة عند كافة المشاريع التي تنفذها المؤسسة والأنشطة التي تؤديها، ودراسة وتحديد مدى مساهمة كل منها في تحقيق النتائج النهائية سواء كانت إيجابية أو سلبية.

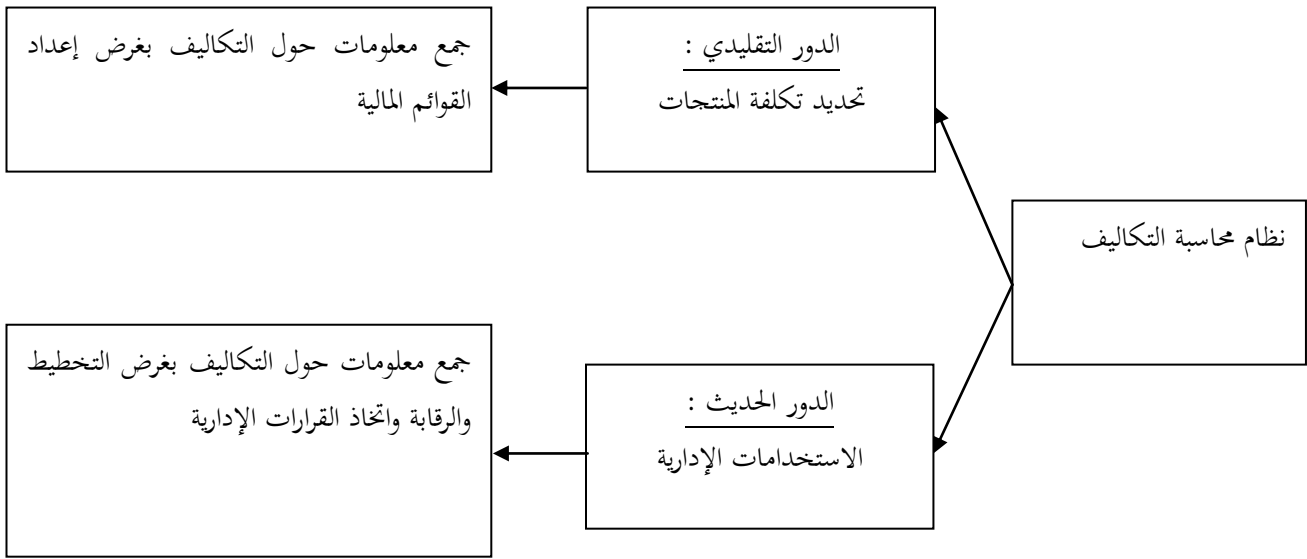
1 محمود علي الجبالي، قصى السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 10.

2 لبي هاشم، مرجع سابق، ص 69.

3 محمد العشماوي، مرجع سابق، ص 63.

بالإضافة لمراقبة وإدارة جميع عناصر التكاليف واتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بتطبيق أحسن الطرق لتخفيضها وتحقيق أقصى الأرباح<sup>(1)</sup> تماشياً مع ذلك، فقد طرأت العديد من التطورات على نظام محاسبة التكاليف، بحيث لم يبقى مقتصرًا على تحديد تكاليف الإنتاج، بل امتد ليشمل العديد من الأساليب الفنية والتي بدورها استخدمت لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ العديد من القرارات التي تخص مختلف جوانب المؤسسة.

### الشكل رقم (01) دور ووظائف نظام محاسبة التكاليف



### ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف:

تتعدد كثيراً الأهداف التي يسعى لتحقيقها القائمون على تصميم وتشغيل نظام محاسبة التكاليف، حيث يمكننا حصرها ضمن نوعين أساسيين من الأهداف هما: الأهداف المرتبطة بحساب وتقدير تكاليف الإنتاج، والأهداف المرتبطة بإدارة مختلف الموارد الاقتصادية التي تحوزها المؤسسة، وبصفة أكثر دقة ووضوح يمكننا عرض جميع تلك الأهداف كالآتي:

#### 1- تحديد تكلفة السلع والخدمات المنتجة :

يقوم نظام محاسبة التكاليف داخل أي مؤسسة اقتصادية بتحديد دقيق لجميع عناصر التكاليف، بهدف حساب تكلفة كل السلع والخدمات المنتجة والمقدمة.

1 المطارنة ، غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص.ص18 ، 19.

إذ يعتبر هذا بمثابة الهدف الرئيسي لأي نظام لمحاسبة التكاليف، ويتم ذلك من خلال الاستعانة بمختلف الطرق العلمية المستخدمة في قياس التكاليف النهائية للإنتاج، كما أن تحديد وقياس تكلفة السلع والخدمات المنتجة يسهل عملية دراسة وفهم سلوك التكاليف، بالإضافة لإعداد القوائم المالية وتحديد المركز المالي للمؤسسة المعنية خلال الفترة المحددة، وتحديد وضعية جميع المتغيرات ذات الطابع التشغيلي<sup>(1)</sup>.

## 2- تحديد أسعار السلع والخدمات المنتجة :

يقوم نظام إدارة التكاليف بتحديد دقيق لمختلف تكاليف وحدات الإنتاج، الأمر الذي من شأنه أن يساعد القائمين على وظيفة التسويق بالمؤسسة على تحديد أسعار بيع السلع والخدمات، وتبني السياسة التسعيرية المناسبة التي من شأنها تعظيم الأرباح والصمود أمام المنافسين<sup>(2)</sup>.

## 3- الرقابة على عناصر التكاليف وتخفيضها :

تتحقق الرقابة على التكاليف انطلاقاً من وضع مجموعة من المعايير المحدد مسبقاً والمرتبطة بمختلف التكاليف الفعلية، ليتم اتخاذها كمرجع لإجراء المقارنة معها بعد وقوع وحدوث التكاليف الفعلية بالإضافة لمحاولة الوصول بالتكاليف الفعلية لمستوى التكاليف المعيارية وتخفيضها إذن فالهدف من إدراج التكاليف في عملية الرقابة كنشاط إداري يتمثل في محاولة الوصول بالمؤسسة لتحقيق الكفاءة المتميزة عند استعمال مختلف عوامل الإنتاج<sup>(3)</sup>.

حيث يتم وضع مجموعة من المعايير المحددة مسبقاً، والمتعلقة بكافة الأنشطة الممارسة أثناء أداء العملية الإنتاجية وجميع الموارد الاقتصادية المستخدمة، من يد عاملة و مواد أولية وتوريدات ووسائل إنتاج، ليتم إجراء مقارنة بينها وبين التكاليف الفعلية، الناتجة عن الأداء الفعلي للأنشطة والعمليات الإنتاجية واتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود انحرافات والحيلولة دون اتساع الفجوة بينهما.

## 4-المساهمة في التخطيط واتخاذ القرارات :

تقوم إدارة المؤسسة باستخدام مخرجات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات ذات الطابع الاستراتيجي والتشغيلي، حيث يتحدد تبعاً لذلك نوع وخصائص وجودة المنتجات التي ستعمل المؤسسة على إنتاجها، وعدد ومواصفات الإنتاج النصف المصنع الذي سيتقرر تخزينه وشراؤه، ونوع وحجم الأسواق التي ستعمل على توجيه إنتاجها إليها، وطريقة تنظيم ورشتها والسياسة التسعيرية المناسبة، والكثير من القرارات المتنوعة<sup>(4)</sup>.

1 نائل عدس نضال الحلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دار البازوري، الأردن ، 2013، ص 17.

2 مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، رسالة دكتوراه ، جامعة سطيف، 2019/2018، ص 105.

3 ليني هاشم العاني، مرجع سابق، ص 17 .

4 مزهود هشام، مرجع سابق، ص 106.

**5- المساهمة في إعداد القوائم المالية:**

يقوم نظام محاسبة التكاليف بجمع البيانات اللازمة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة، ومن ثم محاولة تقدير هامش الربح المحقق لكل وحدة إنتاج، والمساهمة تبعاً لذلك في حساب نسبة الأرباح المحققة، وتقدير جميع النسب والقوائم المالية للمؤسسة، كقائمة الدخل وقائمة المركز المالي<sup>(1)</sup>.

**6- المساهمة في تعديل أداء الأنشطة والعمليات :**

تحتاج الإدارة العليا للمؤسسة لتقارير تتضمن معلومات مفصلة عن تكاليف المنتجات، وذلك لاستعمالها في عمليتي التخطيط والرقابة، في إطار التغذية العكسية، من أجل محاولة تعديل أداء العمليات وتطويرها وجعلها أكثر كفاءة وفعالية وأكثر قرباً من المستهلك، في إطار عملية خلق وتعظيم القيمة المنتجة له<sup>(2)</sup>.

**المطلب الثالث: طرق حساب التكلفة :**

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية وفعالية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها، فقد تنوعت هذه الطرق واتخذت أشكالاً مختلفة ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف.

فمن هذا المنطلق سنقوم بعرض طرق التكاليف والمتمثلة في : الطريقة الكلية، الطريقة الجزئية، طريقة التحليل العقلاني، وطريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

**أولاً: طريقة التكلفة الكلية:**

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات .

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ الأساسية التالية<sup>(3)</sup>:

1. تصنيف الأقسام ، حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل وأقسام متجانسة أساسية وأخرى ثانوية.
2. تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة .
3. معالجة الأعباء غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة.

1 المطارنة، مرجع سابق، ص 17، 18.

2 مزهود هشام ، مرجع سابق، ص 106 .

3 حسين بلعجوز ، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 245.

كما تتسم هذه الطريقة بالمزايا التالية :<sup>(1)</sup>.

1. تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
  2. دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
  3. القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
  4. إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تحفيض التكاليف في بعض المراحل ، إعادة تنظيم المسار، ...).
- كما تتسم هذه الطريقة بالعيوب التالية نذكر منها<sup>(2)</sup>:
1. في المؤسسات الكبيرة ذات الإنتاج المتنوع، يصعب تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة بشكل حقيقي، مما يؤدي إلى وجود عدد كبير ومتباين للأقسام نظرا لكبر حجم هذه الأخيرة ؛
  2. من جهة أخرى ففي داخل القسم المتجانس يصعب تحديد وحدة القياس، نظرا لوجود عدة مراكز عمل والتي تتغير تكلفتها حسب عدد الوحدات المنتجة ؛
  3. إجراءات الحساب فهي ثقيلة ومعقدة؛
  4. لا تسمح بمعرفة تكلفة الإنتاج قبل الإنجاز الفعلي، أي أنها لا تسمح بتقدير تكلفة الإنتاج باعتبارها تكاليف تاريخية ؛
  5. تحميل التكاليف غير مباشرة على مختلف المنتوجات يؤدي إلى صعوبة تحديد المسؤولية وبالتالي صعوبة الرقابة عليها؛
  6. لا تأخذ بعين الاعتبار التغير في حجم النشاط .

### ثانيا : طريقة التكاليف المتغيرة :

إن طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح ومركزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح.

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ الأساسية :

1. تقييم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.
2. اعتبار التكاليف المتغيرة تكلفة الإنتاج المباشرة (متغيرة) .
3. اعتبار التكاليف الثابتة أعباء زمنية أو ثابتة.
4. حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج.

1 حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010، 2011، ص 51 .  
2 حسين بلعجوز ، مرجع سابق، ص252.

5. حساب النتيجة الإجمالية للفترة عن طريق طرح مجموع الهوامش المتغيرة من التكاليف الثابتة<sup>(1)</sup>.  
كما تتسم هذه الطريقة بالمزايا التالية<sup>(2)</sup> :

- توضح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط .
- هذه الطريقة مناسبة وأحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج.
- أداة لإعداد التقديرات المستقبلية المتعلقة بالتكاليف المتغيرة.
- أداة لاتخاذ القرارات الإنتاجية والتمويلية .

كما تتسم هذه الطريقة بالعيوب التالية نذكر منها :<sup>(3)</sup>

1. صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بسبب ارتباط التكلفة وحجم الإنتاج.
2. عدم مقدرة هذه الطريقة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل بسبب تغير التكاليف.
3. إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

### ثالثا: طريقة التحميل العقلاني :

إن هذه الطريقة حاولت إيجاد توافق ( طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة ) حيث أن هذه تحمل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من تكاليف الإنتاجية والتسويقية الثابتة يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة ، أما الجزء غير المستغل عن الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة فيحمل على حساب الأرباح والخسائر<sup>(4)</sup> .

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ الأساسية :

1. فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف.

2. تحديد معامل التحميل العقلاني في التكاليف الثابتة

النشاط الفعلي

معامل التحميل العقلاني =  $\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$

النشاط العادي

3. حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلايا .

التكاليف الثابتة المحملة عقلايا = التكاليف الثابتة الفعلية X معامل التحميل العقلاني

4. حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلايا ، هذا الفرق يمثل :

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلايا يسمى عجز النشاط.

1 حسين بلعجوز ، مرجع سابق، ص 269.

2 حابي أحمد، مرجع سابق ، ص 53 .

3 حسين بلعجوز ، مرجع سابق، ص 273.

4 المرجع نفسه، ص 254.

- إذا كانت الفعلية أقل من الحملة عقلايا يسمى فائض النشاط<sup>(1)</sup>.

كما تتسم هذه الطريقة بالمزايا التالية<sup>(2)</sup>:

1. تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية ، وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدجة وفق معامل التحميل.
  2. يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى عدم نقل الجزء غير المحمل من التكاليف الثابتة على عاتق المستهلك عند تحديد أسعار المنتجات.
  3. تساعد هذه الطريقة في توجيه نظر الإدارة وإلى الطاقة غير المستغلة وتكلفتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها.
  4. تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي.
- كما تتسم هذه الطريقة بالعيوب التالية<sup>(3)</sup>:

1. يترتب على تطبيق هذه الطريقة تقويم المخزون مضافا إليه قدر من التكاليف الثابتة ، مما يتعارض مع مبدأ السنوية في المحاسبة .
2. كما أن هذه الطريقة تخلط بين التكاليف المتغيرة أو تكلفة المنتج وبين التكاليف الثابتة.
3. من الصعب قياس الطاقة القصوى والطاقة المستغلة بالنسبة لنشاط التسويق والنشاط الإداري العام، ويحتاج ذلك إلى دراسات طويلة ومعقدة .

#### رابعا : طريقة التكلفة المعيارية :

يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها: تكاليف إنتاجية مقدما تحسب بقياس كميات معينة وأسعار معينة ومستوى تشغيل معين .

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ الأساسية وهي<sup>(4)</sup>:

- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة ...)
  - والمناسبة له
  - القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغرض حساب الانحرافات .
  - العمل على تعديل المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.
- كما تتسم هذه الطريقة بالمزايا التالية<sup>(5)</sup>:
- إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد تحليل وتفسير الانحرافات.

1 جابي أحمد، مرجع سابق ، ص55.

2 المرجع نفسه ، ص 57.

3 حسين بلعجوز ، مرجع سابق، ص257.

4 جابي أحمد، مرجع سابق، ص57.

5 حسين بلعجوز ، مرجع سابق، ص267.

- إمكانية إحداث تخفيض في التكاليف.

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها .

كما تتسم هذه الطريقة بالعيوب التالية<sup>(1)</sup>:

1. من الصعب وضع معايير خاصة في الأقسام التي تقدم خدمات لأقسام أخرى مثل قسم الصيانة.

2. وضع المعايير يتطلب دراسة مستمرة خاصة في حالة تغير نمط التكنولوجيا

3. إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في خلل في سير النظام وعدم فعاليته عن الحصول على معلومات غير دقيقة

وتسجيل انحرافات غير صحيحة .

### خامسا: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الحديثة لحساب ومراقبة التكاليف والتي نشأت كبديل لمختلف الطرق التقليدية، وقد ظهرت خلال الثمانينيات بفضل أعمال المجتمع الدولي للصناعات المتقدمة (\*CAM-I) وهذا من طرف الباحثين الأمريكيين Robin Cooper و Robert Kaplan وذلك انطلاقا من الهدف الأساسي الذي خصت به طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وهو: " أفضل معرفة لسعر تكلفة المنتجات " وهذا في إحدى المقالات الخاصة تحت عنوان " قيسوا جيدا أسعار تكلفتكم " .

يصلح على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة باختصار (ABC) وتعرف على أنها " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولا ثم يتم تحميل تكاليف هذه الأخيرة على المنتجات أو الخدمات وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات " إن نظام ال ABC يقوم على مجموعة من المبادئ يتقدمها حسب الأهمية مبدأين هما :

- إن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف؛

- إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

ولقد حدد Kaplan و cooper أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتي تمثلت في

العناصر التالية<sup>(2)</sup>:

### أ-الموارد :

تعرف الموارد بكونها : عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات ، فالموارد إذن تمثل العناصر الاقتصادية الموجهة لتنفيذ وأداء الأنشطة حيث باستهلاكها تحدث هناك تكلفة فهي مصدر التكلفة، وبمعنى آخر فالموارد هي كل الوسائل المتمثلة أساسا في الأفراد، التجهيزات، المعدات، المواد، المعلومات، التكنولوجيا والخدمات التي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد مخرجات هذا النشاط.

1 المرجع السابق ، ص267.

2- د.مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التمويل، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، 2012 ، ص 30.

ب- الأنشطة :

تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في نظام ال ABC حيث يعرف النشاط على أنه: " سلسلة من المهام الأساسية المستقرة نسبياً والمتكررة تساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح " كما يعرف بأنه : " عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتاً معيناً، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد التي تمثل المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة ".

تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة عدة مزايا نذكر منها ما يلي :

- تسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، من خلال اعتمادها في تتبع الأعباء على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، ويفضل ذلك يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية؛

- تسمح عملية ترتيب الأنشطة من خلال طريقة ال ABC إلى إظهار تلك التي تتمتع بأهمية كبيرة في هيكله تكاليف المؤسسة من تلك التي تقل أهميتها، وبالتالي فإن خريطة الأنشطة ستسمح للمسيرين بتركيز اهتمامهم على الأنشطة المولدة للقيمة خاصة تلك التي تضيف حقيقة قيمة للمنتج والتي يكون الزبون مستعد لدفعها الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق أرباح تؤهلها لمواجهة المنافسة على المدى البعيد، والأنشطة غير المولدة للقيمة حيث أن حذفها سيسمح بتخفيض تكاليف المؤسسة دون تقليص قيمة المنتج المعروض للزبون.

- مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، وتقديم مسار للتحسين الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف الالاجودة وتكاليف الحصول على الجودة.

- تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف مصطلح تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة والمنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع .

وبالتالي يمكن القول أن قوة ال ABC تتمثل في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف

والأداء داخل المؤسسة وبالاستعمال الأحسن للموارد المتاحة فهي تهتم بالثنائية ( تكلفة - قيمة) .

لكن رغم المزايا التي يحققها تطبيق هذه الطريقة إلا أنه وجهت لها عدة انتقادات منها ما يلي<sup>(1)</sup>:

- العيب الرئيسي لطريقة ال ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقها الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام .

- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومسببات التكاليف، يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة ال ABC مشابه إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة، وبالتالي لا يمكن اعتبار هذه الطريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها ؛

1- د.مهني بوريش، مرجع سابق، ص 31.

- مشكل تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات ؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير صحيحة ؛
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة، حيث أنه ليس من السهل تحديد أفضل مسبب تكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها ؛
- استعمال طريقة الـ ABC لا تقضي على مشكلة التحميل العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة من خلال كل ما سبق ذكره عن الطرق المختلفة لحساب التكاليف، يمكن القول أنه لا يمكن تفضيل طريقة عن طريقة أخرى بل ينصح فقط باستعمال إحداها بدلا من الأخرى وذلك لأسباب قد ترجع إلى طبيعة نشاط المؤسسة أو إلى حجمها، وكما يقول H.BOUQUIN: لا توجد طريقة ممتازة خالية من العيوب.

## المبحث الثاني : الإطار النظري للقرارات المالية:

تعد القرارات المالية من أهم القرارات التي تعتمد عليها المؤسسة بمختلف نشاطاتها إذ تهدف إلى تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة ، وتشمل هذه القرارات على كل من قرار الاستثمار، قرار التمويل و قرار توزيع الأرباح.

## المطلب الأول: أساسيات حول القرار المالي :

يعد القرار المالي من أهم عمليات اتخاذ قرارات المؤسسة إذ تعطى له أهمية بالغة وتؤخذ بعناية ومن خلال هذا المطلب سنحاول إعطاء مفهوم للقرار المالي والخصائص التي يتميز بها عن باقي القرارات .

## أولاً: مفهوم القرار المالي :

لقد أعطيت تعاريف عديدة للقرار المالي نذكر منها :

يعرف القرار المالي على أنه : " القرار يشمل عدة قرارات كالاختيار بين إعادة استثمار السيولة الفائضة وتوزيع الأرباح والاختيار بين التمويل الداخلي والتمويل الخارجي <sup>(1)</sup>

كما يعرف بأنه : " اختيار البديل الأمثل من بين العديد من المواقف المالية والذي يترتب عليه زيادة القيمة السوقية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة حيث يقوم المحلل المالي بتحليل القوائم و التقارير المالية والبحث عن المعلومات المحاسبية والمالية وتحليلها وتعديلها لتساعده في اتخاذ القرار المالي الرشيد<sup>(2)</sup> .

ثانياً: خصائص القرارات المالية: تمتاز القرارات المالية عن غيرها بما يلي <sup>(3)</sup> :

☞ القرارات المالية تتغلغل في جميع أوجه نشاطات المؤسسة وبالتالي تشكل نوع من التشابك مع كل الوظائف ، ومنه وجود علاقة ترابط في كل قرار مالي بين جميع وظائف المؤسسة .

☞ القرارات المالية مصيرية لكونها تمثل رهان ومخاطرة لإدارة المالية .

☞ توفير سيولة نقدية كافية لمواجهة الالتزامات الدورية

☞ ضمان التشغيل الفعال وتحمل لمصاريف وأعباء مما يمكن ضمان بقاء المؤسسة.

☞ محاولة سد الديون في تواريخ استحقاقها من دون تباطأ.

1 مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، العدد 4، ديسمبر 2015، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية.ص71.

2 عبد الغفار حنفي حنفي "أساسيات التمويل والإدارة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية،(مصر)، 2002 ، ص 07 .

3 محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص33.

**المطلب الثاني : قرار الاستثمار:**

إن نجاح المشروع الاستثماري يتوقف إلى حد كبير على مدة سلامة القرارات الاستثمارية وما قد يترتب عليه من مخاطر وتماشيا مع هذا المطلب سيتم التطرق إلى المشروع ، مفهوم القرار الاستثماري، والمبادئ التي يتركز عليها ودراسة الجدوى للمشاريع الاستثمارية وأهم العوامل المؤثرة فيه .

**أولاً: مفهوم قرار الاستثمار:**

يستند مفهوم القرار الاستثماري الرشيد على مبدأ الرشادة الاقتصادية، ومن هنا يمكن القول: أن القرار الاستثماري الرشيد هو ذلك القرار الذي يقوم على اختيار البديل الاستثماري الذي يعطي أكبر عائد استثماري من بين بديلين على الأقل أو أكثر والمبني على مجموعة من دراسات الجدوى التي تسبق عملية الاختيار وتمر بعدة مراحل تنتهي باختيار قابلية هذا البديل للتنفيذ في إطار منهجي معين وفقاً لأهداف المشروع الاستثماري<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: مبادئ القرار الاستثماري :**

يرتكز القرار الاستثماري على مجموعة من المبادئ الأساسية هي:

**1. مبدأ الاختيار:**

أي أن المستثمر الرشيد يبحث دائماً عن فرص استثمارية متعددة لما لديه من مدخرات ليقوم بالاختيار المناسب منها بدلاً من توظيفها في أول فرصة استثمارية متاحة.

**2. مبدأ الملائمة :**

يطبق المستثمر هذا المبدأ عملياً عندما يختار من بين مجالات الاستثمار وأدواته ما يلاءم رغباته وإمكانياته إلى جانب الملائمة لمجموعة من عناصر الأخرى نذكر منها: معدل العائد، درجة المخاطرة، مستويات السيولة .

**3. مبدأ المقارنة :**

يقوم على مبدأ المفاضلة من بين البدائل الاستثمارية المتاحة للاختيار المناسب منه بالاستعانة بمعطيات ونتائج التحليل لكل بديل ومقارنة هذه النتائج مع بديل آخر.

**4. مبدأ التنويع :**

يلجأ المستثمر إلى توزيع استثماراته للتقليل من درجة المخاطرة<sup>(2)</sup>

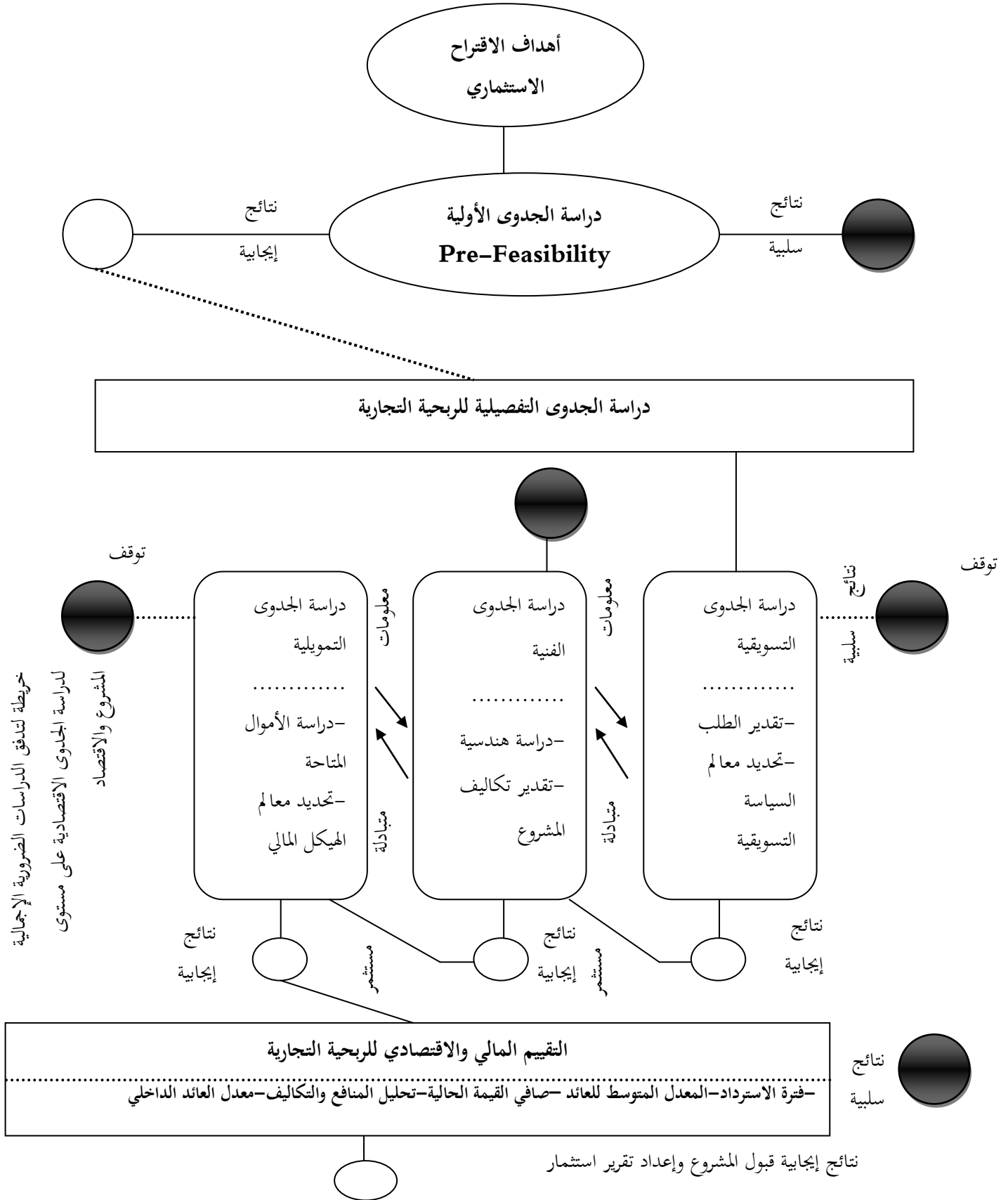
**ثالثاً: آلية دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الاستثمارية:**

تعتبر دراسة الجدوى الاقتصادية بمثابة المنهجية لاتخاذ القرارات الاستثمارية التي تعتمد على مجموعة متكاملة من الدراسات القائمة على مدى صلاحية فكرة معينة للمشروع الاستثماري لغايات يسعى المستثمر تحقيقها.

1 عباس بنحاس، "القرار الاستثماري في ظل عدم التأكد والأزمة المالية"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2013، ص 64

2 دروس ومحاضرات للأستاذ قروش عيسى ضمن مقياس دراسة الجدوى واختيار المشاريع الاستثمارية 2017، 2018

ويمكن توضيح هذه الآلية بالشكل الآتي: <sup>(1)</sup> شكل رقم (02)



1 دروس ومحاضرات للأستاذ قروش عيسى ضمن مقياس دراسة الجدوى واختيار المشاريع الاستثمارية 2017، 2018.

وتتم آلية اتخاذ قرار المشروع الاستثماري عبر مراحل بدأ من الدراسة الجدوى المبدئية وهي دراسة أولية تمثل الخطوط العامة عن كافة جوانب المشروع والتي يمكن من خلالها التوصل إلى اتخاذ القرار إما بالتخلي عن المشروع أو الانتقال إلى الدراسة التفصيلية.

أما المرحلة الثانية وتمثل في الدراسة الجدوى التفصيلية وهي تعد امتداد للدراسة المبدئية عندما تقدم هذه الأخيرة مؤشرات إجابة عن قبول الفرصة الاستثمارية وتغطي الدراسة التفصيلية المجالات التالية:

- دراسة الجدوى التسويقية ؛
- الدراسة الفنية والهندسية ؛
- الدراسة المالية.

عملية التقييم المالي للمشاريع تعتبر عملية لاحقة لدراسة الجدوى وسابقة لتنفيذ المشروع، أي أن قرار تنفيذ هذا الأخير يرتبط مباشرة بنتائج التقييم، وذلك باستخدام الأساليب الفنية لترتيب المشاريع واتخاذ القرار فيما إذا يتم قبول المشروع أو رفضه وهي فترة الاسترداد، المعدل المتوسط العائد ، صافي القيمة الحالية، معدل العائد الداخلي، تحليل المنافع والتكاليف، مؤشر الربحية.

#### رابعاً: العوامل الواجب أخذها بالحسبان عند اتخاذ قرار الاستثمار :

يمكن إجمال العوامل فيما يلي<sup>(1)</sup>

#### 1. التدفقات النقدية الداخلة والخارجة :

ويضاف إليها تكاليف شراء الأصول الثابتة ونفقات تركيب الآلات وإعدادها للتشغيل، أي كافة ما يتم إنفاقه على المشروع المقترح في مراحل دراسته وتجهيزه حتى يصبح جاهز للعمل، وهي عبارة عن \_النفقات المبدئية( تدفق نقدي خارجي)\_ .

#### 2. التدفقات النقدية السنوية المتعلقة بتشغيل وإدارة الأصل الاستثماري :

تتعلق هذه التكاليف بالجانب الاستغلالي للمشروع وترتبط بحجم المشروع المراد إنجازه، وتعتبر المبيعات أهم التدفقات الداخلة، ثم يأخذ أيضاً الأعباء والنفقات النقدية للعمليات( تدفقات نقدية خارجة ) وعلى مدى العمر الاقتصادي للأصل الاستثماري، ومن الضروري الأخذ في الحسبان كلما كان ذلك ممكن التغييرات المتوقعة في الأصول المتداولة خلال الفترة.

1 عبد الغفار حنفي، إستراتيجية الإدارة المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية"، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مصر، 2002، ص 266.

### 3. التدفقات النقدية المتوقعة في نهاية المدة للأصل الاستثماري :

كأموال المتحصلة من بيع الأصل كخردة، وعلى الرغم من تقدير هذه القيمة إلا أن إهمالها يؤدي التي اتخاذ قرار خاطئ مع عدم نفقات تجريد الأصل.

### 4. الأخذ بالحسبان التدفقات النقدية الخارجة والممثلة بالضرائب:

فبافتراض أن الشركة رابحة فان كل الأعباء المترتبة على الاستثمار تخضم من الإيرادات قبل الوصول إلى الربح الضريبي فهي تحقق وفراً أو مكاسب ضريبية عن كل فترة.

توجد العديد من العوامل التي تلعب دوراً مهماً في تحديد قرارات الاستثمار، وبالتالي الإنفاق الاستثماري ولكن تأتي في مقدمتها عامل الربح أو الإيرادات المستقبلية للمشروعات الخاصة وعامل توفير السلعة أو الخدمة بأسعار ميسرة لأفراد المجتمع للمشروعات العامة والحكومية، ويعتبر عامل اتخاذ القرار من أصعب المراحل المحددة لمسار أي مشروع بسبب صعوبة تقدير كل العوامل المؤثرة أو التي لها علاقة بالمشروع، مع إمكانية تغير تلك العوامل من فترة زمنية إلى أخرى.

### المطلب الثالث: قرار التمويل:

تكمن مهمة الإدارة المالية (المدير المالي) في تحديد مصادر التمويل والاختيار أو المفاضلة بين البدائل للوصول إلى الهيكل المالي الأمثل والذي يمكن تحقيقها وهو تعظيم قيمة المؤسسة ، وتماشياً مع هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم التمويل وأنواعه ومصادره والعوامل المؤثرة على القرار .

### أولاً: مفهوم التمويل :

يعرف التمويل على أنه مجموعة الأسس التي تعمل على تدوير للأموال سواء لإنشاء مؤسسة أو لضمان سير نشاطها أو توسعها.

### ثانياً: أنواع التمويل:

يمكن النظر للتمويل من عدة زوايا والتي رصد خلالها أنواع التمويل<sup>(1)</sup>:

1. من زاوية مدة التمويل ويقسم إلى :

- التمويل قصير الأجل.
- التمويل متوسط الأجل.
- التمويل الطويل الأجل.

1 نوي نبيلة، دروس ومحاضرات ، مقياس إدارة مصادر التمويل.

2. من زاوية مصدر الحصول على التمويل : يقسم إلى :

- تمويل ذاتي : أي أن المؤسسة تمويل نفسها دون اللجوء إلى مصادر خارجية .

- تمويل خارجي : أي أن المؤسسة تلجأ إلى الأسواق المالية.

3. من زاوية الغرض الذي تستخدم لأجله:

- تمويل الاستغلال والتي تعلق بدوره الاستغلال في المؤسسة.

- تمويل الاستثمار : والتي تعلق بدوره للاستثمار

### ثالثاً: مصادر التمويل:

يوجد العديد من مصادر التمويل، تختلف باختلاف الغرض والغاية التي يوجه إليها، ويحقق أهداف المؤسسة، حسب احتياجاتها من الموارد المالية المتاحة. (1)

### 1. التمويل طويل الأجل :

التمويل طويل الأجل تلك الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من باقي المتعاملين الاقتصاديين سواء في صورة نقدية أو أصول تستخدم في مشاريع إنتاجية تفوق مدتها خمس سنوات ، وينقسم هذا النوع من التمويل إلى نوعين :

- التمويل عن طريق حقوق الملكية .

- التمويل عن طريق الاقتراض .

#### 1.1. التمويل عن طريق حقوق الملكية :

ينقسم هذا النوع من التمويل إلى التمويل بالأسهم العادية والتمويل بالأسهم الممتازة والتمويل بالأرباح المحتجزة .

#### أ.. التمويل بالأسهم العادية :

السهم العادي عبارة عن سند ملكية لحامله له قيمة اسمية وقيمة دفترية وقيمة سوقية وقيمة تصفوية، يتمتع صاحبه بحق التصويت في الجمعية العمومية وحق الاطلاع على دفاتر المؤسسة والمشاركة في الأرباح والخسائر وحق البيع والتداول وتكون مسؤوليته محدودة حسب حصته في رأس المال.

حملة الأسهم العادية يتحملون أكثر المخاطر وبالتالي يطلبون معدل عائد مرتفع لأنهم آخر من يأخذ حصته بعد الدائنين وحملة الأسهم الممتازة .

1 نوي نبيلة، دروس ومحاضرات، مقياس إدارة مصادر التمويل، عز الدين عبد الرؤوف دروس ومحاضرات في مقياس أسواق رأس المال

**ب.. التمويل بالأسهم الممتازة :**

السهم الممتاز هو عبارة عن وثيقة مالية تجمع بين صفات السهم العادي وبعض صفات السند، كالسهم الممتاز له نصيب محدد من الأرباح يحد أعلى أو أدنى وهو بذلك يشبه للسند، كما أنه يمثل جزء من الملكية يحق لحامله المشاركة في الأرباح المتحققة وهو بذلك يشبه بالسهم العادي للسهم الممتاز أيضا قيمة اسمية وقيمة دفترية وقيمة سوقية .

**ج.. التمويل بالأرباح المحتجزة :**

تمثل الأرباح المحتجزة مصدرا داخليا هاما وهي أرباح لم يتم توزيعها بغرض إعادة استثمارها .

ومن أهم مزايا استخدام الأرباح المحتجزة في عملية التمويل:

- لا تحتاج المؤسسة إلى جهد للوصول إلى هذا المصدر التمويلي لأنه ملك لها ؛
- نستطيع المؤسسة استخدامه في أي وقت إذا تحقق الربح؛
- غير مكلف كالاقتراض الخارجي .

**1.2. التمويل عن طريق الاقتراض :**

يمثل جزءا من التمويل طويل الأجل الذي يكون مصدره من خارج المؤسسة وينقسم إلى قسمين :

- قروض طويلة الأجل .
- السندات .

**أ.. التمويل بالقروض طويلة الأجل :**

تلك الأموال التي تحصل عليها من البنوك التجارية تستخدم في تمويل عمليات شراء المعدات والتجهيزات أو تجديدها، فتح وحدات إنتاجية جديدة .

**ب.. التمويل عن طريق السندات :**

السند عبارة عن مستند مديونية طويلة الأجل تصدره المؤسسات ، يعطي لحامله حق الحصول على القيمة الاسمية للسند في تاريخ استحقاق، كما يعطيه الحق أيضا في معدل فائدة دوري يتمثل في نسبة من القيمة الاسمية ، وتتمثل أهم مزايا التي تحصل عليها المؤسسة باللجوء إلى التمويل بإصدار سندات نذكر منها :

- سهولة تحديد تكلفة التمويل بالسندات.
- لا يحق لحملة السندات المشاركة في الإدارة فذلك يعطي مرونة أكبر عمل المسيرين .
- تمثل تكلفة السندات عبئا مما يؤدي إلى تقليل الوعاء الضريبي.
- السندات محددة المدة والقيمة والفائدة .

ومن أهم مساوئ التي تنجر عن اللجوء إلى هذا النوع من التمويل نذكر<sup>(1)</sup> :

- تكلفة السندات تكلفة ثابتة واجبة الدفع مهما كان الوضع المالي للمؤسسة مما تزيد من المخاطر المالية إذا تعرضت المؤسسة لعسر مالي.

## 2. التمويل متوسط الأجل :

وتلك الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من باقي المتعاملين سواء في صورة نقدية أو أصول يتم استخدامها لتمويل حاجة دائمة للمشروع كتغطية تمويل أصول ثابتة أو لتمويل مشروعات تحت التنفيذ، ويتم سدادها في فترة تزيد عن سنة ولكن تقل عن سبعة سنوات ، وينقسم هذا النوع من التمويل إلى نوعين :

- التمويل عن طريق الاقتراض.

- التمويل بواسطة الاستئجار.

### 1.2. التمويل عن طريق الاقتراض :

وتلك الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من البنوك التجارية بمعدل فائدة يرتبط عادة بسعر الفائدة السائد في السوق وحجم القرض وتاريخ استحقاقه.

تسدد القروض عادة على أقساط دورية قد تكون هذه الأقساط متساوية أو غير متساوية ويكون الدفع وفق جدول تسديد يتم الاتفاق عليه بتناسب مع التدفقات النقدية للمؤسسة .

### 2.2. التمويل بواسطة الاستئجار :

يعرف التمويل بالاستئجار بأنه التزام تعاقدي بتأجير تجهيزات وأدوات إنتاجية من مؤسسة مالكة إلى مؤسسة مستخدمة لفترة معينة مقابل أقساط إيجار محددة مع إمكانية التنازل عنها في نهاية فترة التعاقد عليها.

ومن أهم المزايا التي تعود على المؤسسة باللجوء إلى هذا النوع من التمويل نذكر:

- يجنب المؤسسة مشاكل تمويلية الناتجة عن تجميد جزء من أموالها لشراء احتياجاتها من الأموال العينة ومن ثم فهو يساهم في توفير الأموال لاستخدامها في أوجه استثمارية أخرى.

- يوفر للمستأجر حياة أصول عينة بتكلفة أقل نسبياً عنها في حالة شراء هذه الأصول باستخدام أساليب التمويل الأخرى التقليدية .

- يمكن للمؤسسة بالقيام بعملية تحديد استثماراتها .

1 نوي نبيلة ، مرجع سابق.

### 3. التمويل قصير الأجل

هو تلك الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من باقي المتعاملين الاقتصاديين تستخدم لتمويل الاحتياجات الضرورية كأجور العمال، يتم سدادها في فترة زمنية أقل من سنة.

مصادر التمويل قصيرة الأجل عديدة منها (1):

#### 1.3. الائتمان التجاري :

هو التمويل الذي تحصل عليه المؤسسة من الموردين والممثل في القيمة الآجلة للمشتريات كالمواد الأولية، البضائع... عند قيام المؤسسة باستخدام الائتمان التجاري فإنه يسجل في نقود دفاتها كحساب الدائن (الموردين) ، وله عدة أشكال أهمها :

- الحساب الجاري
- السحب
- الكمبيالة

#### 2.3. الائتمان المصرفي :

هو عبارة عن المبالغ التي تحصل عليها المؤسسة من القطاع المصرفي لمدة لا تزيد عن سنة وهذا النوع من الائتمان يهدف عادة إلى تمويل العمليات الجارية ومن أنواعه نجد :

#### أ.. الائتمان المصرفي غير المكفول بضمان :

يقصد به تلك القروض التي تقدمها البنوك للمؤسسات باشتراط ضمانات وقد تكون :

- ضمانات شخصية أو أوراق مالية ، أصول متداولة .
- كما يشمل التمويل المضمون عدة أنواع منها :
- التمويل بضمان الحسابات المدنية .
- التمويل بضمان المخزون .

#### 3.3. أوراق سوق النقد:

هي تلك الأوراق التي يتم تداولها في السوق المفتوح أهمها :

#### أ.. الأوراق التجارية:

والأوراق التجارية هي عبارة عن أوراق وعد بالدفع غير مضمونة تصدرها المؤسسات الكبيرة المعروفة ذات المراكز المالية وتباع عن طريق وكلاء متخصصين في تداولها وتمويلها إلى المستثمرين النهائيين الذين يشملون البنوك التجارية شركات التأمين التي يوجد لها فائض سيولة. والورقة التجارية تتضمن قيمة اسمية ومعدل فائدة وتاريخ استحقاق محدد .

1 نوي نبيلة ، مرجع سابق .

### ب.. القبولات المصرفية:

وهو التزام من طرف البنك لضمان طرف آخر يدفع مبلغ معين بتاريخ محدد إلى طرف آخر، بموجب هذا القبول فإن البنك يتعهد بالدفع في تاريخ الاستحقاق المثبت في حالة عدم قدرة المصدر على الدفع، يشاع استخدام هذا النوع من الأوراق المالية في التجارة الخارجية .

### 4.3.3. المستحقات:

قد تدفع المؤسسات أجور العمال إما على أساس أسبوعي أو شهري ، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور أجور مستحقة غير مدفوعة في الميزانية ونفس الأمر بالنسبة للضريبة على الدخل اقتطاعات الضمان الاجتماعي وضريبة المبيعات وهذا النوع من التمويل يعد من مصادر التمويل قصير الأجل الخالية من الكلفة (مجانية) .

### 5.3.3. مدفوعات الزبائن:

هي عبارة عن الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من زبائنها مقدما مقابل تسليمهم السلع لاحقا وهي تساعد المؤسسة على شراء المواد الأولية الضرورية للعملية الإنتاجية .

### رابعاً: العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار التمويل<sup>(1)</sup>:

إن غرض المدير المالي لا يقتصر على مجرد التعرف على مصادر التمويل بل يقع على عاتقه أيضا أن يحصل عليها بأفضل الشروط وأن يحدد المزيج التمويلي الذي يترتب عليه أكبر عائد ممكن أو أقل تكلفة وتبعاً لعدة عوامل أهمها :

### أ.. الملائمة بين طبيعة المصدر وطبيعة الاستخدام :

يقتضي مبدأ الملائمة بتمويل احتياجات المؤسسة القصيرة الأجل من مصدر قصير الأجل لأن تمويلها من مصدر طويل الأجل يتعارض مع هدف الربحية .

تعتبر عملية الملائمة جد ضرورية لإيجاد ارتباط بين التدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من الأصول .

### ب.. المرونة:

تعني قدرة المؤسسة على زيادة أو تخفيض الأموال المقترضة وذلك تبعاً للتغيرات في الحاجة للأموال، كما أنها تعني أيضاً تعدد الخيارات المستقبلية المتاحة أمام المؤسسة.

1 نوي نبيلة ، مرجع سابق.

### ج..الخطر:

ينتج خطر التمويل عن زيادة الاعتماد على الاقتراض في تمويل عمليات المؤسسة ويؤدي مثل هذا الاعتماد المتزايد إلى زيادة أعباء خدمة الدين وقد تتعرض المؤسسة للفشل وذلك في حالة عجزها عن سداد ديونها .

د..الإدارة والسيطرة : معنى ذلك بقاء سيطرة المالكين الحاليين على المؤسسة وهي العوامل التي تلعب دورا بارزا في تخطيط مصادر الأموال.

ه..حجم المؤسسة : يعتبر حجم المؤسسة عاملا يحدد قدرتها على التوسع في الاقتراض .

رغم أهمية العناصر السابقة الذكر في تحديد الهيكل التمويلي الأمثل إلا أن تكلفة التمويل تعد أهم من هذه العناصر .

### المطلب الرابع: قرار توزيع الأرباح:

تعد القرارات الخاصة بالتصرف بالأرباح في نشأة الأعمال من أكثر الموضوعات اهتماما في فكر الإدارة المالية المعاصرة فما بين توزيع الأرباح واحتجازها داخل المؤسسة وحدث الإدارة المالية نفسها بين تيارين الأول ينظر إلى عملية توزيع الأرباح مسألة لا بد منها منطلقتين من عملية توزيع الأرباح دون احتجازها سوف يؤثر بشكل مباشر في القيمة السوقية للمؤسسة ، وبالتالي التأثير في تعظيم ثروة الملاك، في حين يرى التيار الثاني من أن توزيع الأرباح ليس له علاقة تأثير في القيمة السوقية للمؤسسة .

وهناك مجموعة من الأسباب وراء إعطاء الملاك قيمة لاستقرار توزيعات الأرباح واستعداد لدفع ما يقابل في شكل زيادة في سعر السهم في سوق الأوراق المالية، ومن هذه الأسباب ما يلي<sup>(1)</sup>:

- المحتوى المعلوماتي لسياسة توزيع الأرباح؛
- مدى رغبة المستثمرين في العوائد الحالية؛
- الاعتبارات القانونية .

1 سفيان خليل المناصير، القرارات المالية وأثرها في تحديد الخيار الاستراتيجي، دار جليس الزمان، عمان، 2009، ص ص 48،49.

### المبحث الثالث : أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي:

يتعلق نجاح العملية الإدارية العملية المتضمنة اتخاذ القرارات حيث نجد في هذا الصدد أن هدف نظام محاسبة التكاليف يتمثل في محاولة تقديم يد العون للقيادة على مختلف مستوياتها من أجل اتخاذهم للقرارات الرشيدة، فانطلاقاً من كون نظام محاسبة التكاليف نظاماً فرعياً لنظام معلومات المحاسبة الإدارية نجد دوره الأساسي يتمثل في محاولة إيصال البيانات والمعلومات لتحقيق تحسينات جزئية أو جذرية في الأداء الكلي للمؤسسة، وتماشياً مع ذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى النقاط الرئيسية التالية:

- مراحل اتخاذ القرار كمطلب أول.
- نظام محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبية المساعدة في اتخاذ القرارات كمطلب ثاني.
- استخدام نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المالية كمطلب ثالث.

### المطلب الأول : مراحل اتخاذ القرار :

تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الرئيسية للإدارة الناجحة وبصفة عامة يمكن القول أن عملية اتخاذ القرارات ما هي إلا عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة ونتيجة لأثر القرارات على مستقبل المؤسسة فإن عملية اتخاذها تمر بعدة مراحل نوجزها فيما يلي<sup>(1)</sup>:

#### 1. وضع الأهداف :

تعتبر أول خطوة وضع الأهداف التي ينبغي تحقيقها من أهم مراحل اتخاذ القرار، فالقرار المتخذ يجب أن يبنى على هدف واضح ومحدد ، وقد يكون هدف المؤسسة إما تعظيم الربح أو دعم المركز التسويقي أو غيرها .

#### 2. تحديد المشكلة :

إن تحديد أو التعرف على الموضوع أو المشكلة التي تحتاج إلى اتخاذ قرار تعد خطوة بالغة الأهمية لاتخاذ قرار سليم، وقد تتمثل المشكلة في المؤسسة ما بكيفية تعظيم الأرباح أو في كيفية استثمار رؤوس الأموال أو غيرها.

#### 3. تحديد الحلول البديلة للمشكلة :

وفي هذه الخطوة يجب البحث عن كافة البدائل التي يمكن إتباعها لحل المشكلة ، إن عدم الإلمام بكافة البدائل التي يمكن خلالها حل المشكلة يؤدي إلى التسرع في اتخاذ القرار وقد ينتج عن ذلك نتائج غير دقيقة .

#### 4. تجميع المعلومات اللازمة عن كل بديل :

لاتخاذ قرار رشيد يجب تجميع المعلومات الكافية والمناسبة لدراسة كل بديل مقترح لحل المشكلة، ومن الجدير بالذكر أن المعلومات التي تجمع تختلف عن أن يكون نظام المعلومات المحاسبية في الشركة أو في المؤسسة موضوع اتخاذ القرار قادراً على تزويد متخذي القرارات بكمية المعلومات المناسبة التي تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب .

1 د.خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، ط3، دار وائل للنشر ، 2013، ص ص 16، 17.

### 5. مقارنة البدائل المتوفرة لاتخاذ القرار :

بعد أن تجمع المعلومات عن البدائل الممكنة لحل المشكلة يجب أن تقارن هذه البدائل لتقرير أيها يحقق أهداف المؤسسة بدرجة أكبر لاختياره ومن ثم اتخاذ قرار بشأنه.

### 6. تنفيذ القرار :

بعد أن تقرر الإدارة أي البديل أفضل واتخاذ القرار المناسب بذلك يجب إصدار الأوامر بالتنفيذ .

### 7. متابعة القرار :

بعد أن يتم تنفيذ القرار يجب تجميع المعلومات حول النتائج الفعلية للقرار لبيان هل كان القرار المتخذ لحل المشكلة مريحا حقا؟ وهل أدى إلى تحقيق أهداف المؤسسة كما كان متوقعا ؟

وفي هذا المجال يقوم نظام المعلومات المحاسبية بدور رئيسي وفعال خاصة فيما يتعلق بالمسائل المالية والتي يمكن قياسها نقديا.

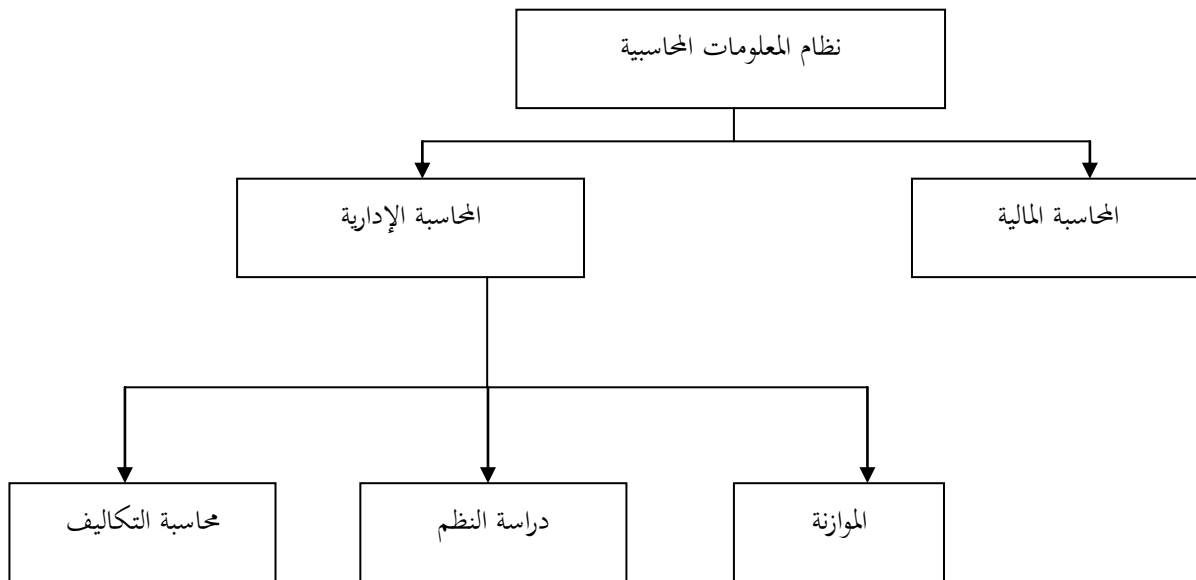
### المطلب الثاني : نظام محاسبة التكاليف ضمن نظام المعلومات المحاسبية المساعدة في اتخاذ القرارات:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية في أي مؤسسة أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية حيث يقوم بتحويل البيانات المالية إلى معلومات مناسبة ونافعة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات .

إن النظرة الحديثة لنظام المعلومات المحاسبية تؤكد أنه نظام متكامل متماسك ويقوم هذا النظام بخدمة نوعين رئيسيين من مستخدمي المعلومات التي يصدرها هذا النظام، سواء كانوا استخدموه خارجيون أو داخليون .

وبناء على ذلك يمكن تقييم نظام المعلومات المحاسبية في أي مؤسسة إلى نظامين فرعيين لكل منهما مجال اختصاص معين كما يتضح في الشكل :

### شكل رقم (03) يوضح تقسيم نظام المعلومات المحاسبية



المصدر: .خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، ط3، دار وائل للنشر ، 2013، ص20

### أولاً: نظام معلومات المحاسبة المالية:

يتضمن نظام معلومات المحاسبة المالية بصفة رئيسية بتزويد الأطراف الخارجية بمعلومات مالية تتعلق برجحية المؤسسة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية الفترة ومقدار رأس المال العامل ومصادره واستخداماته، بمعنى أن هذا النظام يهدف إلى إعداد التقارير المالية الدورية مشتملة على القوائم المالية<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: نظام معلومات المحاسبة الإدارية<sup>(2)</sup> :

يختص نظام معلومات المحاسبة الإدارية بقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية لمتخذي القرار في الوحدة الاقتصادية بمعنى أنه يقتصر استخدام معلومات هذا النظام على الأطراف الداخلية فقط، كما يساهم نظام معلومات المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات اللازمة من خلالها نظمها الفرعية الثلاثة كما سبق أن وضحناها في شكل رقم (03)

وهي : - الموازنة - دراسة النظم - محاسبة التكاليف

إن نظام محاسبة التكاليف يخدم إدارة المشروع بالدرجة الأولى عن طريق تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات، فهذا يعني أنه يمكن الاستفادة منها لأغراض إعداد القوائم المالية التي تستفيد منها الأطراف الخارجية، فمثلاً لا يمكن تحديد رقم ربح الفترة دون معرفة تكلفة البضاعة المباعة، كما تعتبر تكلفة المخزون أحد العناصر الرئيسية في قائمة المركز المالي. ويعني هذا أنه يوجد ارتباط وثيق بين نظام المعلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات محاسبة التكاليف، إذ يأخذ محاسب التكاليف من السجلات العامة بعض البيانات مثل مشتريات المواد، أجرة المصنع، وتكاليف المصنع غير المباشرة المتفرقة ويجزئها ويعيد تصنيفها ويلخصها ويرد المعلومات النهائية إلى نظام معلومات المحاسبة المالية كتكلفة المبيعات وتكلفة المخزون التي تظهر في القوائم المالية.

وبناء على ما سبق يمكن تلخيص أغراض نظام معلومات محاسبة التكاليف بما يلي:

- تحديد ربح الفترة؛
  - تقييم المخزون؛
  - مراقبة التكاليف وإبقائها عند أقل مستوى معين .
- من اجل تحقيق هذه الأهداف يجب أن تزود بنوعين من المعلومات :
- معلومات المحاسبة العامة؛
  - معلومات خاصة ذات طابع كمي.

1 المرجع السابق ، ص 20.

2 المرجع نفسه، ص 21.

## المطلب الثالث : استخدام نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المالية :

تقوم إدارة المؤسسة باستخدام مخرجات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المالية وذلك في مجالين هما :  
مجال مرتبط بالاستثمار ومجال مرتبط بتخطيط الأرباح

## أولاً: في مجال القرارات المرتبطة بالاستثمار :

تهدف محاسبة التكاليف إلى إمداد الإدارة بالبيانات الكمية التي تساعد في اتخاذ قرارات إدارية سليمة في الإنفاق الاستثماري وبصفة عامة في المشكلات التي تتعلق بالاختيار بين البدائل مثل<sup>(1)</sup> :

## 1. قرار التصنيع أو الشراء :

هذا النوع من القرارات يعتبر من أهم القرارات التي تعترض المؤسسات وتجدها نفسها مضطرة لاتخاذ القرار المناسب فيها، ويتوقف اتخاذ هذا النوع من القرارات على قيام عملية مفاضلة بين شراء ما تحتاجه المؤسسة أو قيامها بتصنيعه، ومن أجل اتخاذ هذا القرار على المؤسسة النظر في كثير من العناصر المالية وغير المالية.

فمن ناحية العناصر المالية أو ما يطلق عليه ( عوامل التكلفة) على المؤسسة دراسة كاملة للتكاليف المالية بعملية الاسترداد وتلك الخاصة بعملية التصنيع ومن ثم المفاضلة .

## 2. قرار استبدال الآلات القديمة أو الإبقاء على الوضع القائم :

تواجه المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر تطورات تكنولوجية مستمرة في الآلات والمعدات الخاصة بها مما قد يترتب عليه نشأة موقف أمام الإدارة يتمثل في هل يتم استبعاد الآلات القديمة وإحلال آلات جديدة أفضل وأكثر إنتاجية، وتظهر أهمية إجراء التحليل التفاضلي في هذه الحالة لتقييم البدائل التكنولوجية المختلفة، حيث يتعلق بالآثار المستقبلية لقرار الإحلال، ويهمل الآثار الماضية المتعلقة بحيازة الآلات والمعدات القديمة.

## 3. قرار إضافة أو التخلص من أحد خطوط الإنتاج أو أحد المنتجات :

في بعض الأحيان قد تواجه إدارة المؤسسة مشكلة الاختيار بين إضافة منتج جديد إلى تكيلة المنتجات التي تقوم بإنتاجها من عدمه، أو الاختيار بين إسقاط منتج من تشكيلة المنتجات أو الإبقاء عليه ففي حالة إضافة منتج إلى تشكيلة المنتجات فإن القرار سوف يتخذ في ضوء نتيجة المقارنة بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية فإذا كانت نتيجة المقابلة بين الإيرادات والتكاليف ربح تفاضلي، فإن القرار يكون باتجاه إضافة المنتج إلى تشكيلة منتجات المؤسسة .

أما في حالة إسقاط منتج معين من تشكيلة المنتجات فإن القرار سوف يتخذ في ضوء المقارنة بين الوفر في التكاليف نتيجة التوقف عن إنتاج هذا المنتج الذي تم إسقاطه والإيرادات المفقودة نتيجة بيع هذا المنتج الذي تم إسقاطه، فإذا كانت نتيجة المقابلة هي موجبة فإن القرار يكون باتجاه إسقاط ذلك المنتج لأن إيقاف إنتاجه سوف يحقق للمؤسسة وفر في التكاليف .

1 مصعب محمد عوض، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة، في دعم القرارات الاستراتيجية ، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، جامعة السودان لعلوم التكنولوجيا، أكتوبر 2014 ، صص 205، 209.

## ثانيا : في مجال القرارات المرتبطة بتخطيط الأرباح:

تتم محاسبة التكاليف بتوفير البيانات والمعلومات التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات السليمة لتخطيط الأرباح المستهدفة في كل من الأجل القصير والأجل الطويل وذلك باستخدام نظريات قياس التكاليف وتحليلات التعادل ومفاهيم التكلفة الفرصة البديلة والتكاليف التفاضلية .

### 1. مفهوم نقطة التعادل وأهميتها :

يعتبر تحليل التعادل الأداة الرئيسية الهامة التي يستخدمها المديرون في تخطيط الأرباح عند مستويات من النشاط في المؤسسة الاقتصادية فهو يساعدهم على العلاقات المتشابكة بين التكلفة والحجم والربح ودراستها وتحليلها وبيان الآثار الربحية التي نستنتجها في العناصر الخمسة<sup>(1)</sup> :

- التغيرات في أسعار بيع المنتجات ؛
  - التغيرات في مستوى النشاط؛
  - التغيرات في مستوى التكاليف الثابتة الإجمالية؛
  - التغيرات في مستوى التكاليف المتغيرة للوحدة؛
  - التغيرات في التشكيلة النسبية للمزيج السلعي للبضائع المباعة أو المنتجة.
- إن التغيرات في العوامل المذكورة أعلاه تؤثر على أرباح المؤسسة الاقتصادية بصورة انفرادية أو بصورة مجتمعة وبتأثير متبادل فيما بينها .

إن تحليل التعادل هو تجسيد لتحليل العلاقة المتشابكة للعناصر المذكورة مما يساعد المدراء على تفهم العلاقات المتداخلة بينهما بهدف اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الأرباح ، فإن هذا التحليل يعتبر بدون شك أفضل أداة لاكتشاف أسباب نقص أو زيادة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

تبدأ دراسة التعادل بعد دراسة سلوك التكاليف حيث يعتبر تحليل سلوك التكاليف أحد المفاهيم الأساسية المحاسبية الإدارية التي يركز عليها معظم الأدوات التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل.

حتى يتمكن المحاسب الإداري من استخدام تحليل التعادل يلجأ إلى تصنيف عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ودراسة سلوكها تجاه المستويات المختلفة لحجم النشاط ، وكذلك دراسة سلوك الإجراءات كلا على حدا، وتحديد العناصر الأساسية لطبيعة كل نشاط لغرض مقدار الاستجابة للتغيرات التي تحصل في كل عنصر من عناصر التكلفة أو الإجراءات تبعا للتغير في مستوى النشاط .

1 د.عبد الرزاق الساكي، د علي اليوسف، الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين الكلفة وحجم الربح (نقطة تعادل)، العدد 30، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، الجامعة، 2012 ، ص342 ، 343 .

تعرف نقطة التعادل تحت مصطلح تحليل التعادل بأنها ذلك المستوى من النشاط الذي يتساوى عنده الإجراءات الكلية مع التكاليف الكلية بحيث لا يكون ربح أو خسارة .

## 2. أهمية استخدام تحليل التعادل ومجالات استخدامه :

إن تحليل التعادل أداة تسهل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة، وفي إعداد الموازنات التقديرية المرنة وتقييم الأداء ، أن تحليل التعادل يفيد في توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على الإجابة على مجموعة التساؤلات التي يطرح المدير الحصول على إجابة لها بشكل موضوعي والتي يكون لها تأثير على تطوير ونمو المؤسسة الاقتصادية ومدى إمكانية استمرارها في السوق التنافسية، ومن هذه الأمثلة على سبيل المثال<sup>(1)</sup>:

- في ضوء الأسعار الحالية وهيكل التكاليف القائم ما هو حجم المبيعات اللازم لتحقيق الأرباح ؟
- إذا تم تخفيض الأسعار ما هو حجم الزيادة في الإيرادات اللازمة للمحافظة على مستوى الأرباح السابقة؟
- إذا أمكن تخفيض التكاليف المتغيرة عن طريق الحصول على بعض الآلات الحديثة (وتم زيادة التكاليف الثابتة) ما هو مقدار التخفيض اللازم في التكاليف المتغيرة لتحقيق الأرباح بغرض استمرار التشغيل في المستقبل بالمعدل الحالي؟
- إذا ازدادت التكاليف المتغيرة ماذا يحدث للأرباح بغرض الإيرادات ستزيد ؟
- ما هو عدد الوحدات التي يجب إنتاجها لتحقيق رغبة الإدارة للوصول إلى الأرباح المستهدفة ؟
- ما هي التشكيلة النسبية للمزيج السلعي للسلع المنتجة المباعة من قبل المؤسسة في حالة إنتاج وبيع عدة أصناف من السلع ذات هوامش مساهمة مختلفة وتأثير ذلك على الربح.
- من خلال الإجابة على هذه التساؤلات يمكن استخدام نقطة التعادل في وضع السياسات المختلفة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية .

1 د.عبد الرزاق الساكني، د علي اليوسف ، مرجع سابق، ص 347، 348 .

## خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق لمختلف المفاهيم المرتبطة بنظام محاسبة التكاليف والقرارات المالية بالمؤسسة الاقتصادية، وباعتبار أن عملية اتخاذ القرارات المالية من المهام الرئيسية للإدارة المالية الناجحة، إذ تهدف إلى تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة، ولاتخاذ هذا النوع من القرارات سواء كانت قرار استثمار أو قرار تمويل يجب على نظام المعلومات المحاسبية أن يقوم بمساعدة متخذي القرار بتحويل البيانات المالية إلى معلومات مناسبة ونافعة .

فنظام محاسبة التكاليف كنظام فرعي ضمن نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة والذي يتمثل دوره بصفة أساسية في محاولة قياس وتحليل تكاليف المنتجات والمساهمة في حساب كمية الأرباح المحققة وكيفية تبويب التكاليف في القوائم المالية لتستخدم لاحقاً كمعلومات داخلية في تحديد مسار القرار المالي والعمل على تخفيض درجة عدم التأكد (المخاطرة) .

## الفصل الثاني

أهمية نظام محاسبة  
التكاليف في المساعدة  
على اتخاذ القرار المالي  
بوحدة أغذية الأنعام

108 بالمسلة

**تمهيد:**

حتى لا تبقى دراستنا منحصرة في الجانب النظري فقط، تأتي المرحلة التطبيقية نموذجاً تبين أهمية الموضوع المعالج لما له من تأثير على حياة المؤسسات الاقتصادية، فحسب أهداف هذه الأخريرة وفي ظل السوق الحرة وجب التوفيق بين رغبات المستهلكين وموارد المؤسسة المتاحة، مع مراعاة جانب أهم وهو تعدد أهداف المؤسسة ، ولا يأتي هذا إلا باتخاذ القرار الرشيد. ولإجراء دراستنا التطبيقية اخترنا مؤسسة إنتاجية عمومية وهي وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة التابعة لمجمع تربية الدواجن للوسط (GAC) .\*

## المبحث الأول: تقديم عام لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة:

لقد أصبحت ولاية المسيلة من بين الولايات الصناعة الجديدة هذه الولاية التي لم يكن لها قاعدة صناعية تذكر قبل 1978، أما اليوم فينتشر على تراب الولاية الكثير من المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية ومنها التجارية، وتعتبر وحدة أغذية الأنعام بالمسيلة من بين هاته المؤسسات المتخصصة في إنتاج أغذية الأنعام بكل أنواعها.

وفي هذا المبحث سنتعرض لتقاسم عام لهذه المؤسسة من خلال مطلبين :

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي بالمؤسسة

### المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة :

يتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى التعريف لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة، وذلك بتقديم مختلف البيانات المتعلقة بها من حيث النشأة، التسمية، العنوان، الموقع، السجل التجاري ..

#### أولا: النشأة :

وحدة أغذية الأنعام بالمسيلة هي مؤسسة ذات طابع اقتصادي، تتمثل وظيفتها أساسا في إنتاج أغذية الأنعام بكل أنواعها (دواجن، أبقار، أغنام ... الخ) .

كانت بداية إنجاز مشروع هذه الوحدة سنة 1982 من طرف الشركة الإيطالية GIZA وابتداء من فيفري 1984 بدأت باستقبال المواد الأولية بمخازنها، وتم تدشين المؤسسة رسميا في جوان 1985 برأسمال قدره 100.000.000 دج، وبدأت العملية الإنتاجية في جويلية 1985، ويقدر رأس مال الوحدة حاليا بـ 238.690.000 دج<sup>(1)</sup> .

ثانيا : بطاقة تقنية عن الوحدة<sup>(2)</sup> :

#### 1. التسمية :

مجمع تربية الدواجن للوسط - وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة

Group Avicole Centre «GAC» Unité d'aliment du bétail U 108

#### 2. العنوان :

المنطقة الصناعية جنوب مدينة المسيلة

BP 411 Zone Industrielle M'sila 28000 Algérie (DZ)

Tél : 213 0 35 55 00 19 / 13 75 fax : 213 0 35 55 13 75

1- وثائق مقدمة من طرف دائرة الإدارة والمالية بالوحدة .

2- وثائق مقدمة من طرف دائرة الإدارة والمالية بالوحدة .

### 3. الموقع :

تقع الوحدة بالمنطقة الصناعية ولاية المسيلة وبالضبط في الجهة الجنوبية للمدينة، لها واجهتين، حيث يحدها شمالا مؤسسة مغرب بايب (MAGHREB PIPE) ، ومن الشرق مؤسسة جراد لسخانات المياه إيكو شود (ECO CHAUD) ، ومن الغرب مؤسسة ماتريكس (MATRIX) ، تتربع الوحدة على مساحة إجمالية تقدر بحوالي 4 هكتار منها ما يقارب 336.060 متر مربع مغطاة والباقي غير مستغلة .

### 4. السجل التجاري الوطني :

رقم السجل التجاري الوطني الخاص بالوحدة هو 80 B 0373.

### 5. السجل التجاري المحلي :

رقم السجل التجاري المحلي الخاص بالوحدة هو 87 B 007.

المطلب الثاني : أهداف وطبيعة نشاط وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة:

أولا: طبيعة نشاط وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة:

من خلال اسم المؤسسة يتبين لنا أنّ نشاطها الأساسي هو إنتاج أغذية الأنعام بكل أنواعها، حيث تتمثل تشكيلة منتجات الوحدة في الآتي:

### 1. أغذية الدجاج الأبيض للاستهلاك :

#### 1.1. في أوائل مرحلة التربية :

☞ **التركيب :** الذرى، بذور الصوجا، مخلفات الطحين، الحجر الكلسي (CALCAIRE) ، فوسفات، ملح، حوامض أمينية، العناصر النادرة للفيتامينات، مضادات للتأكسد، مضادات للكوكسيديا.

☞ **التكميلات :** مضادات للكوكسيديا، المضادات للتأكسد (BHT)، فيتامينات (A ,E,D3).

☞ **التوصيات :** يستهلك قبل ثلاث أشهر من تاريخ الإنتاج.

☞ **الاستعمال :** من اليوم الأول إلى اليوم العاشر.

☞ **ضوابط الاستعمال :** تهيأ كمية قدرها 250 غرام للرأس الواحد طوال المرحلة الأولى، والتي تستغرق عشرة (10) أيام مع الانتقال التدريجي إلى غذاء النمو لغاية اليوم الخامس عشر.

#### 2.1. في مرحلة النمو :

☞ **التركيب :** الذرى، بذور الصوجا، مخلفات الطحين، الحجر الكلسي (CALCAIRE) ، فوسفات، ملح، حوامض أمينية، العناصر النادرة للفيتامينات، مضادات للتأكسد، مضادات للكوكسيديا .

☞ **التكميلات :** مضادات للكوكسيديا، المضادات للتأكسد (BHT)، فيتامينات (A ,E,D3).

☞ التوصيات : يستهلك قبل ثلاث أشهر من تاريخ الإنتاج.

☞ الاستعمال : من اليوم العاشر إلى اليوم الثاني والأربعين 42.

☞ ضوابط الاستعمال : تهيأ كمية قدرها 225 غرام للرأس الواحد طوال مرحلة النمو .

### 3.1. في نهاية مرحلة التربية :

☞ التركيب : الذرى، بذور الصوجا، مخلفات الطحين، الحجر الكلسي (CALCAIRE) ، فوسفات، ملح، حوامض أمينية، العناصر النادرة للفيتامينات، مضادات للتأكسد، مضادات للألوسومونيا .

☞ التكميلات : مضادات للكوكسيديا، المضادات للتأكسد (BHT)، فيتامينات (A ,E,D3).

☞ التوصيات : يستهلك قبل ثلاث أشهر من تاريخ الإنتاج.

☞ الاستعمال : من اليوم الأول الثالث والأربعين (43) إلى الخمسين (50) يوم.

☞ ضوابط الاستعمال : تهيأ كمية قدرها 160 غرام للرأس الواحد ولليوم الواحد .

☞ ملاحظة : السحب الإجباري لهذا الغذاء خمسة (05) أيام قبل الذبح .

### 2. أغذية الدجاج البيوض للاستهلاك :

☞ التركيب : الذرى، بذور الصوجا، مخلفات الطحين، الحجر الكلسي (CALCAIRE) ، فوسفات، ملح، حوامض أمينية، العناصر النادرة للفيتامينات، مضادات للتأكسد، عامل النمو، مضادات حيوية.

☞ التكميلات : المضادات الحيوية ( فلافوميسين)، مضادات التأكسد (BHT)، فيتامينات (A ,E,D3).

☞ التوصيات : يستهلك قبل ثلاث أشهر من تاريخ الإنتاج.

☞ الاستعمال : ابتداء من الأسبوع الثامن عشر.

☞ ضوابط الاستعمال : من 110 إلى 125 غرام للرأس الواحد ولليوم الواحد .

### 3. أغذية الدجاج البيوض المنتج :

☞ التركيب : الذرى، بذور الصوجا، مخلفات الطحين، الحجر الكلسي (CALCAIRE) ، فوسفات، ملح، حوامض أمينية، العناصر النادرة للفيتامينات، مضادات للتأكسد، عامل النمو، مضادات حيوية.

☞ التكميلات : المضادات الحيوية ( فلافوميسين)، مضادات التأكسد (BHT)، فيتامينات (A ,E,D3).

☞ التوصيات : يستهلك قبل ثلاث أشهر من تاريخ الإنتاج.

☞ الاستعمال : زمن بيض الطير.

☞ ضوابط الاستعمال : حسب ضوابط أصل الدجاج .

#### 4. أغذية مركزة لتسمين الأغنام :

☞ التركيب : الشعير، مخلفات الطحين، الحجر الكلسي (CALCAIRE) ، فوسفات، ملح، العناصر النادرة للفيتامينات.

☞ التكميلات : فيتامينات (A ,E,D3).

☞ التوصيات : يستهلك قبل ثلاث أشهر من تاريخ الإنتاج.

ملاحظة : الغذاء مركز يجب أن يوزع بنسبة 70 % مع إضافة 30 % من مخلفات الطحين، أي الخليط المخصص لتسمين الأنعام مكون من 3/4 من الغذاء المركز و 1/4 تقريبا من النخالة .

#### ثانيا : أهداف وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة:

إن النشاط الرئيسي الذي أنشأت من أجله الوحدة هو إنتاج أغذية الأنعام بكل أنواعها، لذلك فهي دائما تسعى من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها ومنها<sup>(1)</sup> :

- توفير الكميات المناسبة من المنتجات لتغطية احتياجات السوق المحلية؛

- توفير مناصب الشغل وبالتالي تخفيض نسبة البطالة؛

- تكوين العمال وتأهيلهم ورفع من مستواهم المهني؛

- تلبية رغبات المستهلكين على المستوى الوطني، والحرص على النوعية الجيدة للمنتجات؛

- التقليل من فاتورة الاستيراد التي تؤثر سلبا على تحقيق طموحات الوحدة؛

- توفير الطلبات في الوقت المناسب.

وتسعى وحدة أغذية الأنعام بالمسيلة أيضا إلى تقديم مجموعة متكاملة من المنتجات ذات الجودة العالية .

وقبل إنشاء الديوان القومي لأغذية الأنعام كانت الجزائر بحاجة إلى المواد الغذائية الموجهة للأنعام باعتبارها مهمة في الاقتصاد

الوطني، وقد كانت تلي احتياجاتها الداخلية عن طريق الاستيراد من الخارج .

وبالتالي دفع مجموعة من المصاريف والتكاليف بالعملة الصعبة من أجل تلبية طلبات المستهلكين، لذلك قررت الدولة إنشاء

مؤسسة مختصة في أغذية الأنعام لتلبية مختلف الاحتياجات المحلية من هذه المواد، وعليه أصبح مجمع ORAC يحتل مكانة بارزة في

تلبية متطلبات القطاعات من المادة التي تنتجها.

1- وثائق مقدمة من طرف دائرة الإدارة والمالية.

### **المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة:**

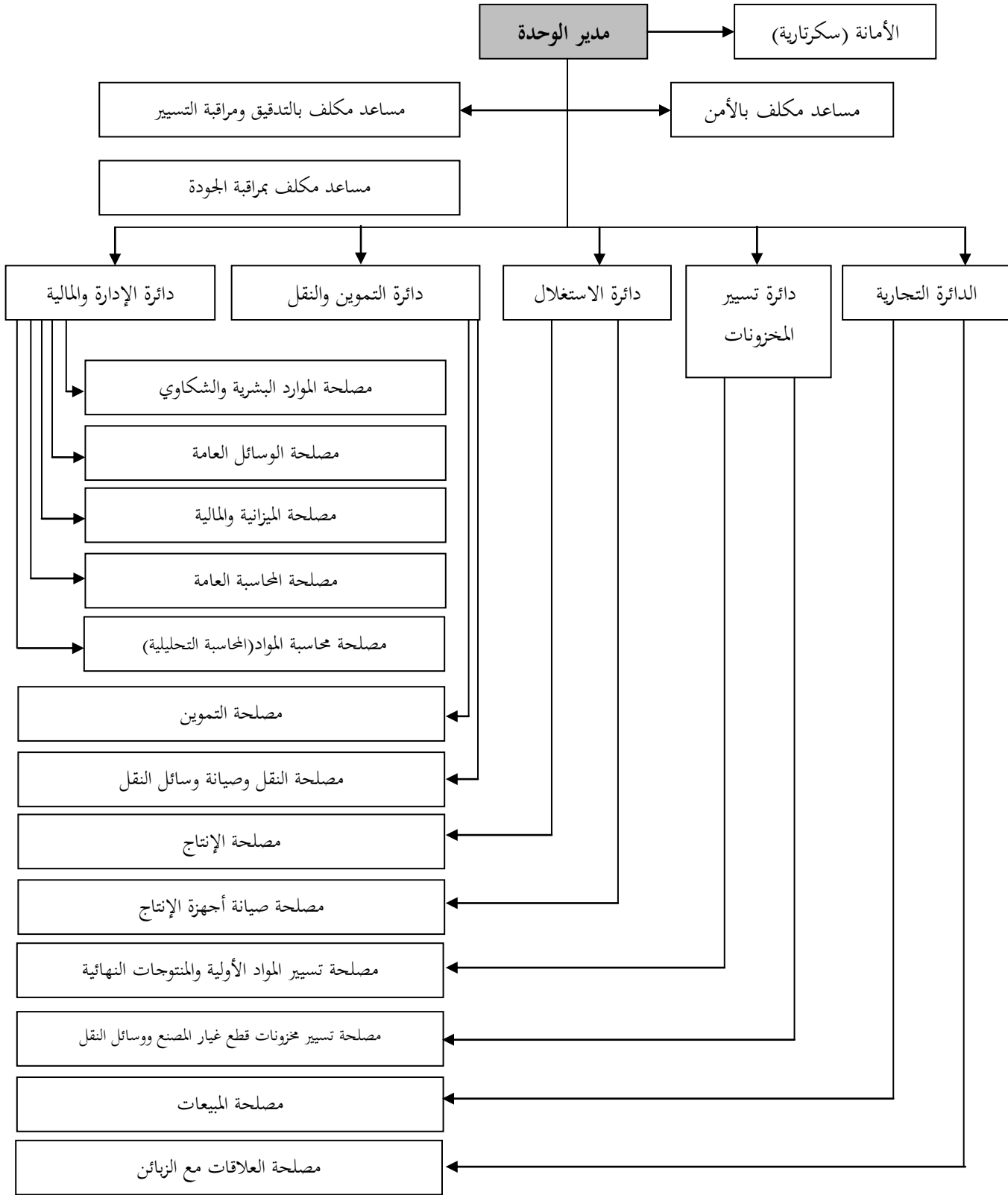
يمثل الهيكل التنظيمي لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة مجموع الوسائل والإمكانيات التي تهدف إلى تقسيم العمل بين النشاطات المختلفة وتحديد العلاقة اللازمة بين هذه النشاطات.

حيث يقسم الوظائف الرئيسية إلى دوائر، وسنحاول في هذا المطلب عرض شكل الهيكل التنظيمي وعرض مختصر لمختلف المهام والوظائف .

#### **أولا : شكل الهيكل التنظيمي :**

من خلال الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل الموالي يمكن لنا ملاحظة من النظرة الأولية له هو وجود مركزية في اتخاذ القرار، أي المدير وحده فقط من يحق له اتخاذ القرارات، أما المصالح التابعة له فتربطه علاقات سلمية أي حسب التدرج السلمي للهيكل وبالتالي للسلطة، كما نلاحظ إتباع أسلوب التصميم الوظيفي للمهام أي الاعتماد في إعداد الهيكل على طبيعة ونوعية المهام الموجودة في الوحدة وتخصيص لكل وظيفة دائرة خاصة بها وترتبط بين تلك الوظائف وعلاقات وظيفية، لأن معظم الوظائف تحتاج إلى بعضها البعض، وبالتالي ما يمكن الخروج به هو تميز الهيكل التنظيمي للوحدة بنوع من الليونة والتجانس في المهام وتعتمد الوحدة في تنظيم أقسامها على الهيكل التنظيمي الهرمي والذي نوضحه في الشكل الموالي :

الشكل (04) : الهيكل التنظيمي لوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق دائرة الإدارة والمالية بالوحدة.

## ثانيا : المهام والوظائف :

من خلال الهيكل التنظيمي الموضح سابقا يتضح أن الوحدة تضم عددا متوسطا من الدوائر، وهذا راجع إلى صغر قاعدتها الصناعية، ويمكن شرح الهيكل التنظيمي كالتالي<sup>(1)</sup> :

### 1. الإدارة العامة :

تعتبر السلطة الأعلى لاتخاذ القرار في المؤسسة ممثلة في مدير الوحدة، وتشرف مباشرة على المصالح التالية :

#### ☞ الأمانة ( السكرتارية ) :

هي همزة وصل بين مدير الوحدة وباقي الدوائر والمصالح.

#### ☞ مساعد مكلف بالتدقيق ومراقبة التسيير :

يعمل هذا المساعد تحت الإشراف المباشر لمدير الوحدة ومن مهامه نجد :

- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية؛
- مراقبة ومتابعة ميزانيات مختلف المصالح؛
- تحليل الفروقات بين الميزانية التقديرية وميزانية النشاط الحقيقي لمعرفة النقائص الموجودة وذلك قصد رفع مستوى أداء مصالح وهيكل الوحدة؛
- تقديم تقرير شهري مفصل إلى مدير الوحدة.

#### ☞ مساعد مكلف بالأمن :

مهمته السهر على حماية ممتلكات الوحدة وسلامة العمال وهذا وفقا للقوانين المعمول بها بحيث يقوم المساعد المكلف بتنظيم عمل الأفواج وتقديم التقارير اليومية والأسبوعية للإدارة، ويساعده في ذلك رؤساء فرق الأمن التي تضم 4 فرق مكونة من 12 عون وقاية وأمن تعمل وفق التناوب 6 x 4 في حراسة الوحدة ومنشأتها

#### ☞ مساعد مكلف بمراقبة الجودة :

يعمل هذا المساعد تحت الإشراف المباشر لمدير الوحدة ويسهر على تطابق المواصفات المعمول بها والواجب توفرها في منتجات الوحدة.

### 2. الدائرة التجارية :

تشكل هذه الدائرة من 5 أفراد ( 3 إطارات وعوئي إدارة) وتنقسم إلى مصطلحتين:

1- وثائق مقدمة من طرف دائرة الإدارة والمالية بالوحدة .

### مصلحة المبيعات :

تسهر هذه المصلحة على :

- استلام طلبيات الزبائن من منتجات الوحدة؛
- تقدير المبيعات على أساس طلبيات سابقة للعملاء قصد استعمالها في إنتاج المبيعات المطلوبة في الوقت الحالي.

### مصلحة العلاقات مع الزبائن :

تسهر هذه المصلحة على عرض منتجات الوحدة وأسعارها بالإضافة إلى إرشاد الزبائن حول كيفية تسديد الفواتير والوثائق اللازمة لها.

### 3. دائرة تسيير المخزونات :

تشكل هذه الدائرة من 7 أفراد ( 3 إطارات و 4 أعوان إدارة ) وتنقسم إلى مصلحتين:

### مصلحة تسيير المواد الأولية والمنتجات النهائية :

تتولى هذه المصلحة المهام التالية:

- تسيير المخزون من المواد الأولية داخل الوحدة ؛
- تقدير احتياجات الوحدة من المواد الأولية؛
- تقدير المعلومات إلى ورشات التصنيع حول نوعية وكمية المنتجات المطلوبة من طرف الزبائن؛
- تقدير المعلومات إلى مصلحة التموين.

### مصلحة تسيير مخزونات قطع غيار المصنع ووسائل النقل :

تندرج مهام هاته المصلحة فيما يلي :

- تسيير المخزون من قطع الغيار؛
- تقدير احتياجات المصلحة من قطع الغيار وذلك اعتمادا على الأفراد العاملين بالمصلحة.

### 4. دائرة الاستغلال :

تشكل هذه الدائرة من 16 فرد ( 3 إطارات، 7 تقنيين، و 6 عمال ورشات ) وتنقسم إلى مصلحتين :

### مصلحة الإنتاج :

تختص ب :

- تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة؛
- الإشراف على العمليات التقنية للإنتاج ابتداء من غرفة التحكم؛
- ضمان السير الحسن لوسائل الإنتاج من خلال المراقبة والمتابعة الدورية لها.

### مصصلحة صيانة أجهزة الإنتاج :

يسهر أفراد هذه المصلحة على :

- التنسيق مع مصلحة الإنتاج فيما حدث خلل أو عطب تقني أو ميكانيكي في إحدى وسائل الإنتاج؛
- الصيانة الدورية لوسائل الإنتاج؛
- تعتبر هاته المصلحة مسؤولة عن ضمان الوضعية الجيدة للمعدات التقنية والآلات وصيانتها من التلف والعطب.

### 5. دائرة التموين والنقل :

تشكل هذه الدائرة من 12 فرد ( 3 إطارات و9 أعوان) وتنقسم إلى مصلحتين:

#### مصصلحة التموين :

من مهامها الأساسية تحرير طلبيات الشراء لمختلف المصالح في الدوائر الأخرى، من أجل الحصول على الاعتمادات المالية الخاصة بالمشتريات التي هي نوعان كالأستثمارات التي هي ليست من صلاحيات الوحدة وإنما تعود لإدارة المجمع بالجزائر العاصمة، وباقي المشتريات الخاصة بالوحدة فهي من مهام المصلحة.

#### مصصلحة النقل وصيانة وسائل النقل:

- تسيير وسائل النقل الخاصة بالوحدة رغم قلتها، ولهذا تعتمد الوحدة على وسائل نقل المتعاملين الخواص بشكل كبير؛
- توفير ما تحتاجه وسائل النقل من صيانة أو قطع غيار.

### 6. دائرة الإدارة والمالية :

تعتبر هذه الدائرة الحملة العصبية للوحدة لأنها تنقل للإدارة صور عن سير العمل في مختلف الأقسام الموجودة في الوحدة وتقوم كذلك بمراقبة ما يجري في المصالح الأخرى ثم تحلل كل العمليات وتخططها للمراقبة من خلال وثائقها وتنظيم تقارير دورية ( كل ثلاثة أشهر) تقدمها لمدير الوحدة ومن جانب آخر نلاحظ أن هذه الدائرة تلعب دورا أساسيا في التسيير وتساعد في اتخاذ القرار لأنها بمثابة الرأس المفكر والجامع لمختلف العمليات التي تجري داخل الوحدة حيث تقوم بتسجيل كل العمليات استنادا على وثائق محاسبية تثبت صحة العملية، تشكل هذه الدائرة من 13 فرد (6 إطارات، 4 أعوان إدارة، سائقين ومنظفة تعمل بدوام جزئي).

وتنقسم إلى خمسة (5) مصالح :

#### مصصلحة الموارد البشرية والشكاوي :

تتولى هاته المصلحة مسؤولية تسيير العمال وتكوينهم خلال مدة العمل من جميع الجوانب وتسمى بمصلحة المستخدمين، بالإضافة إلى هاته المهمة لديها مجموعة أخرى من المهام نوجزها فيما يلي :

- التحكم في أجور العمال وتكوينهم؛
- المتابعة اليومية لكل عامل ( حضور، غيابات، ...الخ) عن طريق التتقيط اليومي والمبررات المقدمة من طرف كل عامل؛
- متابعة الحياة المهنية للعمال ( ترقية، تحويل ، ...الخ) ؛

- الاستماع إلى انشغالات العمال وشكاويهم.

#### مصلحة الوسائل العامة :

تتم بالمحافظة على كل ما له علاقة مع الوسائل المادية للوحدة ( تجهيزات مكتبية، آلات، ... الخ ) .

#### مصلحة الميزانية والمالية: تتمثل مهامها فيما يلي :

- معالجة جميع العمليات المتعلقة بالمقبوضات؛

- معالجة جميع العمليات المتعلقة بالمدفوعات؛

- القيام بعملية المقاربة البنكية؛

- إعطاء صورة لوضعية الخزينة؛

- تقدير تقرير دوري متعلق بنشاط المصلحة.

#### مصلحة المحاسبة المالية :

يتمثل عمل المصلحة في :

- تقوم بالتسجيل المحاسبي حسب الطريقة المتبعة؛

- تقوم بجمع مختلف الوثائق المحاسبية الخاصة بكل عملية وتقوم بفحص ومقارنة مدى تطابقها مع ما يجري؛

- معرفة نتائج الأعمال وحسابها من الربح أو الخسارة وتحليلها؛

- مراقبة مختلف العمليات الجارية داخل الوحدة؛

- تخصيص الميزانية والمالية إضافة إلى التنسيق مع هاته الأخيرة ومصلحة محاسبة المواد (التحليلية) من أجل ضمان السير الحسن لعمل الدائرة .

#### مصلحة محاسبة المواد ( المحاسبة التحليلية ) :

تتمثل مهام هاته المصلحة فيما يلي :

- تتحكم في عملية تسيير المخزونات من المواد الأولية والمنتجات التامة من حيث السعر والكمية وتحديد السعر المرجعي لها؛

- تتحكم في عملية تسيير المخزونات من المنتجات التامة؛

- العمل على إيجاد التكلفة الحقيقية لأي منتج من منتجات الوحدة؛

- تسجيل جميع التكاليف الخاصة بنشاط الوحدة والمتعلق بالعملية الإنتاجية؛

- تقوم هاته المصلحة بإجراء القيود المحاسبية الخاصة بالأحور.

وللإشارة فإن الوحدة تطبق المحاسبة التحليلية للمواد ( محاسبة المواد) وليس المحاسبة التحليلية بمفهومها الواسع على غرار معظم المؤسسات الجزائرية إن لم نقل كلها، كما تعتمد في نشاطها بصفة كلية على ما تقدمه لها مصلحة المحاسبة العامة من معلومات.

**المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف وسعر التكلفة في وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة**

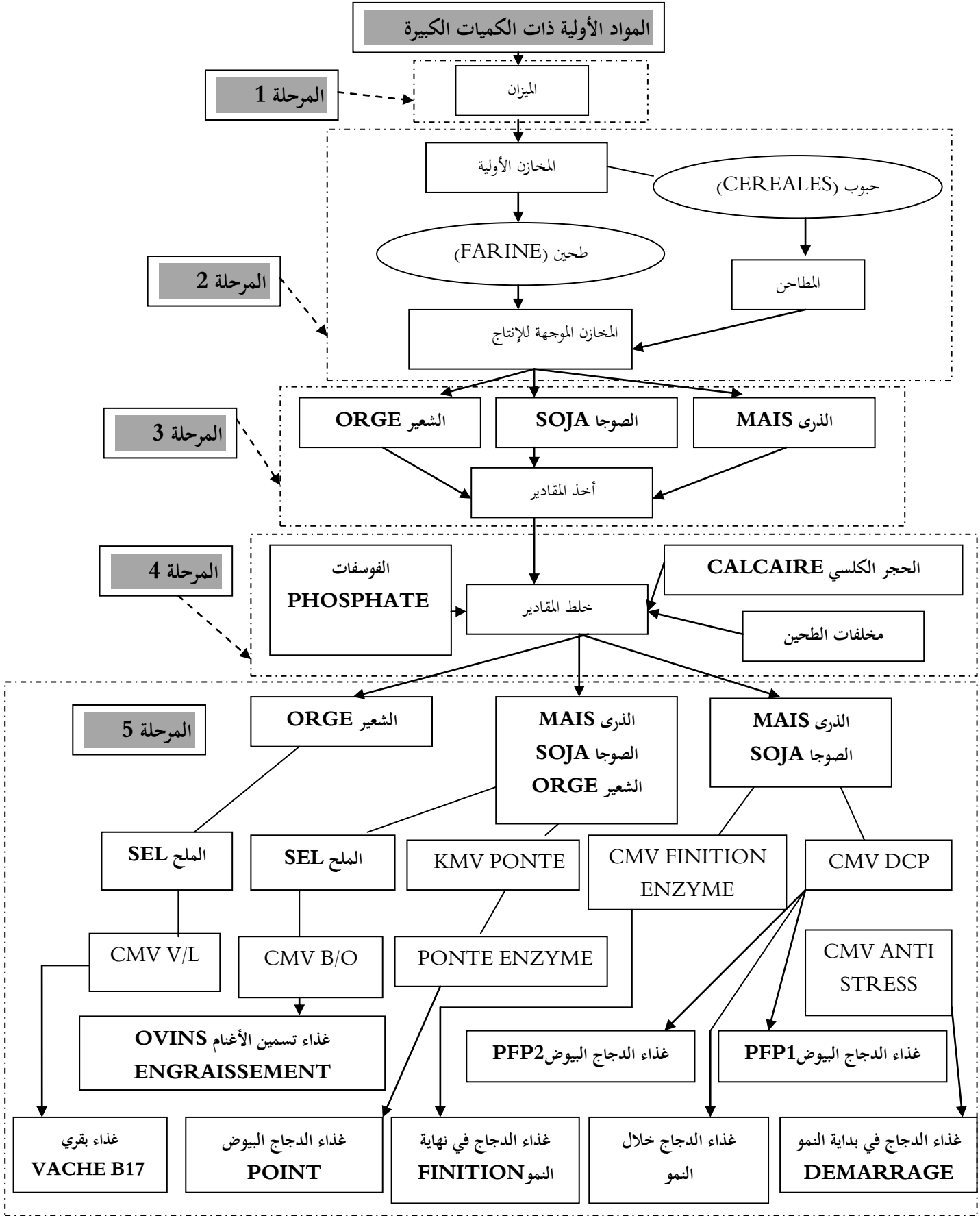
سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة الطريقة المتبعة في المؤسسة محل الدراسة بحيث سنتطرق إلى معرفة مسار العملية الإنتاجية بالمؤسسة كمطلب أول وعرض الخطوات المتبعة في المؤسسة لتحديد التكاليف الكلية وسعر البيع للمنتج كمطلب ثاني، وتحديد التكاليف الكلية وسعر بيع المنتجات باعتماد على المنتج الأكثر إنتاجا وبيعا في ثلاث الأشهر الأخيرة .

**المطلب الأول : مسار العملية الإنتاجية في وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة:**

سنقوم في هذا المطلب بعرض المراحل التي يمر بها المنتجات عند عملية إنتاجها

**أولا : الدورة الإنتاجية للوحدة :** يمكن توضيح الدورة الإنتاجية لوحدة أغذية الأنعام بالمسيلة في الشكل التالي :

الشكل (05) : دورة الإنتاج بوحدة أغذية الأنعام بالمسيلة و 108



المصدر: من إعداد الطالب اعتماد على وثائق دائرة الاستغلال بالوحدة

من الدورة الإنتاجية للوحدة نلاحظ أن :

- وجود ورشة واحدة تقدر مساحتها بحوالي 6.000 متر مربع تتم فيها حل مراحل الإنتاج؛
- وجود مخازن بجوار الورشة على شكل أقلام (les stylos) عددها 28 مخزن ، وهي عبارة عن مخازن أولية، بارتفاع حوالي 20 متر، مقسمة إلى 14 مخزن خاص بالطحين ( مخلفات الطحين + الصوجا) و 14 مخزن خاص بالحبوب ( ذرى + شعير) ؛
- وجود مخازن داخل الورشة على شكل أقلام متوسطة الحجم عددها 28 مخزن، وهي عبارة عن مخازن موجهة للإنتاج المباشر، بارتفاع 10 أمتار ، مقسمة إلى 16 مخزن للمواد الأولية كبيرة الحجم و12 مخزن للمركبات المعدنية .
- كل مراحل العملية الإنتاجية مرتبطة ببعضها البعض وأي خلل في أحد المراحل يؤثر بشكل مباشر على العملية الإنتاجية؛
- المواد: الحجر الكلسي، مخلفات الطحين، والفوسفات تدخل ضمن مكونات كل منتجات الوحدة خلال سنة 2019؛
- يوجد منتجات أخرى بالوحدة بنفس المكونات وبنسب تكوين مختلفة لكن انعدم الطلب عليها خلال 2019؛
- تعتبر المرحلة الثالثة أهم مرحلة في العملية الإنتاجية كونها تتم فيها أخذ الكميات بدقة وبسرية، وهنا يكمن سر نجاح الوحدة على الصعيد المحلي؛
- ترتبط المرحلتين الرابعة والخامسة ببعضهما وتختلفان في أن الأولى يتم فيها خلط المقادير من المكونات كبيرة الحجم مع المكونات صغيرة الحجم أما الثانية فيتم فيها خلط هاتاه المكونات مع المركبات المعدنية.
- هناك مرحلة إضافية سادسة تسمى بمرحلة الضغط، حيث يتم فيها القيام بعملية ضغط وتدوير المنتجات، لكنها تتم وفقا لطلب الزبائن ، وخلال سنة 2019 لم يتم طلبها كثيرا لذلك سنقوم بإهمالها في دراستنا.

### ثانيا: مسار العملية الإنتاجية:

تمر العملية الإنتاجية بخمسة مراحل أساسية تمثل دورة الإنتاج بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة وهي :

#### -المرحلة الأولى : الميزان :

يتم فيها وزن المواد الأولية كبيرة الحجم والتي تأتي على شاحنات ثقيلة الوزن سواء غير مطحونة أو على شكل طحين معبأ في علب قبل تحويله إلى المخازن الأولية، أما المكونات صغيرة الحجم فهي تأتي في أكياس محددة الوزن فتوجه مباشرة إلى المخازن الموجهة للإنتاج وبالتالي لا تمر على هذه المرحلة، يقدر الحجم الأقصى للميزان بـ 600 قنطار.

#### -المرحلة الثانية: الطحن والتخزين :

يتم فيها تحويل المواد الأولية من المخازن الأولية إلى المخازن الموجهة للإنتاج مع تمرير الحبوب (céréales) إلى المطاحن المخصصة لذلك، يوجد بالمؤسسة مطحنتين يقدر الحجم الأقصى لهما بـ 4.000 قنطار كحد أقصى لكل واحدة وبطاقة إنتاجية تقدر بـ 200 قنطار في الساعة لكل واحدة، ويقدر الحجم الأقصى للمخازن الأولية بـ 4.000 قنطار أما الحجم الأقصى للمخازن الموجهة للإنتاج فيقدر بـ 2500 قنطار.

### **-المرحلة الثالثة: أخذ المقادير :**

يتم فيها أخذ مقادير المواد الأولية كبيرة الحجم ( ذرى، الصوجا، الشعير) بدقة وسرية فائقة، عن طريق ميزانين إلكترونيين مخصصان لهاته العملية، أحدهما كبير مخصص للمواد الأولية والآخر صغير مخصص للمركبات المعدنية والحجر الكلسي.

### **-المرحلة الرابعة: خلط المقادير :**

يتم خلط المقادير المأخوذة في المرحلة السابقة مع المواد الأولية الأساسية الأخرى ( الحجر الكلسي، مخلفات الطحين والفسفات) المكونة لكل منتجات الوحدة.

تكون مخرجات هاته المرحلة في شكل خليط من ثلاث أنواع : خليط مشكل من (الذرى + الصوجا) ، خليط مشكل من ( الذرى + الصوجا+ الشعير) ، خليط مشكل من (الشعير) فقط، يقدر الحجم الأقصى للخلط بـ 30 قنطار، أما الطاقة القصوى النظرية فتقدر بـ 200 قنطار في الساعة.

### **-المرحلة الخامسة : مزج المركبات المعدنية :**

تدخل في هاته المرحلة المركبات المعدنية والملح في الأنواع الثلاثة الناتجة عن المرحلة السابقة، لتعطينا في الأخير منتجات تامة الصنع موجهة للاستهلاك .

يتم أيضا في هاته المرحلة تعبئة المنتوجات في أكياس ورقية ذات 50 كغ وخطاطتها، ووضع الملصقات عليها (Etiquettes) بواسطة آلة السحب والتغليف لتكون جاهزة للبيع المباشر، حيث تقدر الطاقة الإنتاجية القصوى للآلة بـ 300 قنطار في الساعة.

### **المطلب الثاني : آليات تحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر بيع المنتجات :**

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف منتجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية فهي بذلك تقوم بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات.

وقد لوحظ أنه رغم تقسيم المؤسسة إلى مصالح وأقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل وهذا راجع إلى العدد الكبير من منتجاتها وعدم وجود مقاييس دقيقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة.

وفي ما يلي نقوم بعرض الخطوات التي تنتهجها المؤسسة في تحديد التكاليف النهائية وسعر بيع المنتج :

### **أولا: تكلفة المواد الأولية :**

من اجل تحديد تكلفة هذه المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية حيث تبين هذه الأخيرة كمية ونوعية المواد الضرورية لإنتاج وحدة معينة من المنتج عادة ما تكون بالقنطار الواحد، بعدها يتم الاتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الشراء من كل مادة التي تضم بدورها عنصرين هما : ثمن الشراء ومصاريف الشراء (مصاريف النقل) وفي هذا الصدد تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم مخزوناتنا .

أما تكلفة الأغلفة تتمثل في : أكياس ورقية وخيط وملصقات تقوم المؤسسة بشراؤها وتحسب بتكلفة شراؤها .

### ثانيا : التكاليف الثابتة بالوحدة :

من أجل حساب تكاليف الثابتة يعتمد المحاسب على المعلومات الخاصة بحسابات الأعباء (الصف 6) التي مصدرها من المحاسبة المالية.

وتتمثل هذه الأعباء في :

611/ـ مواد أولية وتجهيزات .

62/ـ خدمات خارجية.

63/ـ أعباء المستخدمين.

64/ـ الضرائب والرسوم.

65/ـ الأعباء التشغيلية الأخرى.

66/ـ الأعباء المالية.

68/ـ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

بمجموع مبالغ هذه الأعباء تقسم على الكمية المنتجة والمباعة للشهر الفارط، والناتج يمثل تكلفة الثابتة للقنطار الواحد الذي يتم إنتاجه (تحمل بنفس التكلفة على جميع المنتجات )

### ثالثا : التكلفة النهائية :

وتحسب بالعلاقة التالية :

التكلفة النهائية = تكلفة المواد + تكلفة الأغلفة + التكلفة الثابتة بالوحدة

هذه التكلفة تحسب لكل قنطار منتج

### رابعا: هامش الربح :

ويحسب بالعلاقة التالية :

هامش الربح = سعر البيع - التكلفة النهائية

علما أن تسعير هذه المنتجات يتم على مستوى المديرية العامة بالعاصمة

### المطلب الثالث : تحديد التكلفة النهائية والنتيجة لمنتج غذاء النمو ( 1202 EV ) :

سنقوم في هذا المطلب بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وهامش الربح لمنتج غذاء النمو نظرا لحجم المبيعات خلال

الأشهر الماضية، وذلك بتطبيق الخطوات التي تتبعها المؤسسة السالفة الذكر:

**أولا : تكلفة الشراء :** تتمثل المشتريات في : الذرى ، الصوجا (مواد مستوردة) ، النخالة، الكلس، فوسفات ، فيتامينات .

**الفصل الثاني: أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة**

وسنقوم بحساب تكلفة شراء مادة الصوجا خلال شهر مارس 2019 :

الجدول رقم (02) يوضح تكلفة الشراء مادة الصوجا

المبلغ (دج)	ثمن الوحدة (دج)	الكمية (كغ)	البيان
8624798	5462.19	1579	ثمن الشراء
137862.49	87.31	1579	مصاريف الشراء
8762660.49	5549.49	1579	تكلفة الشراء
13190781.66	5430.54	2429	مخزون أول المدة
21953442.15	5477.40	4008	المجموع

ثانيا : تكلفة المواد :

يتم حساب هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية والتي تبين الكمية اللازمة من المواد المستعملة لإنتاج قنطار واحد من منتج غذاء النمو EV1201 .  
وتحسب وفق الجدول الآتي :

جدول رقم (03) يوضح تكلفة الإنتاج لمنتج غذاء النمو EV1201

المبلغ	النسبة	تكلفة المادة المستعملة	اسم المادة	رمز المادة
645.7250	% 25	2582.90	الذرى	10001
1369.3250	% 25	5477.30	الصوجا	11001
477.7000	% 30	1659.00	النخالة	12001
3.5000	% 10	35.00	الكلس	18002
273.5350	% 05	5470.70	فوسفات	18003
872.8580	% 05	17457.16	فيتامينات	24800
3662.643	%100	تكلفة المواد المستعملة		

من خلال الجدول يتضح لنا مجموع التكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي 3662.643 دج لإنتاج قنطار واحد من منتج غذاء النمو VE12002 هذا المنتج لا يتم وضعه في أكياس بل يباع ، وبالتالي لا تضاف إليه تكلفة الأغلفة التالفة .

ثالثا: التكلفة الثابتة بالوحدة :

كانت الأعباء خلال شهر مارس والتي تم استخراجها من المحاسبة المالية كما يلي :

جدول رقم (04) يوضح مجمل الأعباء الثابتة بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة

المبالغ	اسم الحساب	د/ح
385980.02	مواد أولية وتجهيزات	611
384043.98	خدمات خارجية	62
2255306.47	أعباء المستخدمين	63
00	ضرائب ورسوم	64
5072.56	أعباء عملياتية أخرى	65
00	أعباء مالية	66
256346.83	مخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
<b>3284749.95</b>	المجموع	

من الجدول يتضح لنا أن مجموع الأعباء يقدر بـ 3284749.95 دج خلال شهر مارس وبعدها تحميلها على جميع منتجات الوحدة .

رابعا : حساب التكلفة النهائية والنتيجة :

المنتج غذاء النمو VE1202

جدول رقم (05) يوضح حساب التكلفة النهائية وهامش الربح لمنتج غذاء النمو EV1201

الرمز	تكلفة المواد المستعملة	تكلفة مواد التغليف	تكلفة الوحدة الثابتة	التكلفة النهائية	سعر البيع	هامش الربح
VE1202 غذاء النمو	3662.64	00.00	637.65	4300.29	4520.00	219.71

من خلال الجدول يتضح لنا أن هذا المنتج يحقق هامش ربح قدره 219.71 للقنطار الواحد المباع وفي ما يلي نعرض عليكم المنتجات التي تم إنتاجها خلال شهر مارس

جدول رقم (06) يوضح :

التكلفة النهائية لمنتجات وهامش الربح

لشهر مارس

الكمية المنتجة الإجمالية 5151.20

CODE/P	COUT MAT تكلفة المواد المستعملة	COUT SOC/ET تكلفة مواد التغليف	CHARGE UNIT تكاليف الوحدة الثابتة	COUT REVIENT التكلفة الكلية	PRIX ثمن البيع	MARGE هامش الربح
1110SF	3937.54	65.34	637.65	4640.53	4800.00	159.47
1110VE	3937.54	00.00	637.65	457.19	4790.00	214.81
1202SF	3662.64	65.34	637.65	4365.63	4530.00	164.37
1202VE	3662.64	00.00	637.65	4300.29	4520.00	219.71
1250SE	3832.56	65.34	637.65	4535.55	4640.00	104.45
1250SF	3832.56	65.34	637.65	4535.55	4600.00	64.45
1250VE	3832.56	00.00	637.65	4470.21	4590.00	119.79
1302SF	3540.07	65.34	637.65	4243.00	4285.00	41.94
1350VE	3611.04	00.00	637.65	4248.69	4380.00	131.31
1410SF	3461.45	65.34	637.65	4164.44	4180.00	15.56
2307SF	3149.93	65.34	637.65	3852.92	3965.00	112.08
2350SF	3373.06	65.34	637.65	4076.05	4170.00	93.95
2350SE	3373.06	65.34	673.65	4076.05	4210.00	133.92
2350VE	3373.06	00.00	673.65	4010.71	4010.00	109.29
3712SF	3136.33	65.34	673.65	3839.32	3830.00	-9.32
4220SF	1721.56	65.34	673.65	2460.25	4759.95	160.55
5202SF	4047.21	65.34	673.65	4786.2	4665	121.2

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

### **المبحث الثالث: مساهمة نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بالوحدة:**

للحصول على قرار استثماري وقرار تمويلي سليمين لابد من الاعتماد على مخرجات نظام محاسبة التكاليف. ولمعرفة ذلك على مستوى الوحدة اعتمدنا في دراستنا على المقابلة التي تعد من أهم الأدوات فائقة الاستخدام حيث تمت المقابلة المغلقة مع مسؤولة مصلحة المحاسبة المالية بالوحدة لطرح مجموعة من الأسئلة بقصد الحصول على إجابات بما يتوافق مع الإشكالية المطروحة، وما ينطوي تحتها من أسئلة فرعية ، وتمثلت في معرفة : نماذج التسيير المساعدة على اتخاذ القرار ومستويات اتخاذ القرار بالمؤسسة، بالإضافة إلى أسئلة توضح لنا مساهمة نظام محاسبة التكاليف في مساعدة الوحدة على اتخاذ القرار .

### **المطلب الأول : مستويات ونماذج اتخاذ القرارات بوحدة تغذية الأنعام 108 بالمسيلة**

#### **أولا : نماذج التسيير المساعدة على اتخاذ القرار :**

تعتمد المؤسسة على بعض التقنيات والنماذج المساعدة على اتخاذ القرارات إلا أنها تبقى غير كافية وأن التسيير أصبح اليوم يعتمد على الجانب العلي أكثر من أي وقت مضى، وإن كان هذا لا ينقص من أهمية الخبرات والمهارات التي اكتسبها المسيرون خلال تواجدهم ومن خلال مقابلتنا مع بعض مسؤولي المؤسسة والاطلاع على واقعها من حيث نماذج التسيير المستخدمة بما تم حوصلة الجدول التالي :

الجدول رقم (07) يوضح نماذج التسيير المساعدة على اتخاذ القرار بالموحدة :

النموذج / التقنية	ملاحظات حول النموذج / التقنية
المحاسبة المالية	موجودة وتعتمد على النظام المركزي من خلال الإعلام الآلي مخصص لتسجيل العمليات والأحداث المالية للمؤسسة. يتم إعداد الكشوف المالية ( الميزانية، حساب النتائج ..... دون وجود تحليل لهذه الكشوف المالية .
المحاسبة التحليلية	موجودة بشكل جزئي وتعتمد على حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة على طريقة التكاليف الكلية ، محاسبة المواد
نظام الموازنات التقديرية	موجودة بشكل جزئي
التحليل المالي	غير موجود
تسيير المخزون	يقيم من خلال مراقبة للإدخالات والإخراجات للمواد والمنتجات بتكلفة الشراء أو الإنتاج يعتمد في ذلك برنامج في الإعلام الآلي مخصص لمراقبة الإدخالات والايخراجات ومن خلاله تقييم الإدخالات والايخراجات بالاعتماد على التكلفة المتوسطة المرجحة

ثانيا : مستويات اتخاذ القرار بالمؤسسة :

عملية اتخاذ القرار بوحدة تغذية الأنعام 108 بالمسيلة تتمركز على مستواها وبدرجة أقل على مستوى الوحدة وهذا ما يمكن عرضه في الجدول التالي الذي يبين شكل مستوى في عملية اتخاذ القرارات:

جدول رقم (08) يوضح مستويات اتخاذ القرار بالمؤسسة

نوع القرار	على مستوى وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة	على مستوى المديرية العامة بالعاصمة
قرارات التوظيف		XX
قرارات التمويل	XX	XX
قرارات الإنتاج	XX	XX
قرارات التسويق	XX	
قرارات الاستثمار والتوسيع		XX
قرارات التمويل		XX
قرارات توزيع الأرباح		XX

#### من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن تركز القرارات على مستوى المؤسسة المركزية في حين أن على مستوى الوحدة بدرجة أقل متمركز على قرارات التمويل والتسويق والإنتاج، أما باقي القرارات الإستراتيجية فهي تتكون على مستوى المؤسسة المركزية وهذا قد يكون ناتج عن نظام التسيير.

المطلب الثاني : استخدام نظام محاسبة التكاليف في مساعدة الوحدة على اتخاذ القرار المالي :

أولا : أسئلة متعلقة بنظام محاسبة التكاليف واتخاذ القرار المالي بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة :

لمعرفة مساهمة نظام محاسبة التكاليف أكثر في مساعدة الوحدة على اتخاذ القرارات طرحنا مجموعة من الأسئلة تمثلت في ما

يلي :

- س1: هل نظام محاسبة التكاليف موجود على مستوى الوحدة وإلى أي إدارة يتبع ؟
- ج1: بوحدة المؤسسة قسم خاصة بمحاسبة التكاليف يطلق عليه محاسبة المواد ويتبع هذا القسم إلى مصلحة المحاسبة المالية.
- س2: هل يزيدكم نظام محاسبة التكاليف بالمعلومات المحاسبية ؟
- ج2: نعم يزيدنا بالمعلومات المحاسبية المرتبطة بالمنتجات من حيث تحديد التكلفة النهائية وهامش الربح لكل منتج .
- س3 : هل نظام محاسبة التكاليف لديكم نظام مدمج أو نظام مستقل ؟

## الفصل الثاني: أهمية نظام محاسبة التكاليف في المساعدة على اتخاذ القرار المالي بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة

ج3 : نظام محاسبة التكاليف نظام مدمج ويعود ذلك بالاعتماد على نظام محاسبة المالية كنظام عام يشمل نظام محاسبة التكاليف .

س4: ما الطريقة المتبعة لتحديد التكاليف :

ج4: المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية لتحديد تكلفة الإنتاج وهوامش الربح لكل منتج والتي رأينا سابقا.

س5: هل لديكم تية في تغيير هذه الطريقة ؟

ج5: في الوقت الحالي ليس لدينا أي نية في تغيير هذه الطريقة.

س6: هل يتم استخدام بيانات التكاليف في تسعير المنتجات .

ج 6 : تسعير المنتجات تحدد من طرف الوصاية .

س7: هل يتم استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات التالية :

- قرار له إضافة منتج جديد .

- قرار التخلص من أحد المنتجات .

- قرار تحديد التثبيتات .

ج7: مثل هذه القرارات لم يتم اتخاذها على مستوى الوحدة ولم نستفد من استثمارات جديدة في السنوات الأخيرة .

س8: يتم استخدام بيانات التكاليف في تخطيط الأرباح اعتمادا على تحليل نقطة التعادل.

ج8: هذه الطريقة لا يتم اعتمادها في تخطيط الأرباح، فالأرباح المحققة على مستوى الوحدة كلها توجه بالمديرية العامة بالعاصمة وهي

صاحبة التصرف فيها فيما بعد.

ثانيا : استخدام نقطة التعادل في تخطيط الأرباح بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة :

لاستخدام نقطة التعادل في تخطيط الأرباح بالوحدة تحصلنا على بعض البيانات والخاصة بالمنتج غذاء النمو 1202VE

خلال سنتين 2017، 2018 .

جدول رقم (09) يبين البيانات الخاصة بالمنتج غذاء النمو 1202VE خلال سنتين 2017-2018

السنة 2018	السنة 2017	البيان
2637872.00 دج	784676.20 دج	● المبيعات لرقم الأعمال
588.60 قنطار	177.80 قنطار	● الكمية المنتجة والمباعة
2084214.94 دج	603686.12 دج	● التكاليف المتغيرة
303028.93 دج	45324.77 دج	● التكاليف الثابتة

المصدر : اعتمادا على بيانات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة المالية بالوحدة

جدول (10) إعداد حساب النتائج التفاضلي بالوحدة

المبالغ سنة 2017	المبالغ سنة 2018	البيان
784676.20 ( 603686.12 )	2637872.00 ( 2084214.94 )	رقم الأعمال التكلفة المتغيرة
180990.08 ( 45324.77 )	553657.06 ( 303028.93 )	هامش التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة
135665.31	523363.99	النتيجة

على ضوء هذه النتائج فإن النتائج المتعلقة باحتساب نقطة التعادل تظهر كما يلي :

التكاليف الثابتة

$$\text{رقم أعمال نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة هامش التكلفة المتغيرة}}$$

نسبة هامش التكلفة المتغيرة

$$\frac{553657.06}{2637872.00} = 0.21$$

$$\text{نسبة هامش التكلفة المتغيرة} = 100 \times \frac{553657.06}{2637872.00} = 21\%$$

$$2637872.00$$

$$21\%$$

ومنه :

$$\frac{303028.93}{0.21} = 1442994.9$$

$$\text{رقم أعمال نقطة التعادل} = \frac{303028.93}{0.21} = 1442994.9 \text{ دج}$$

$$0.21$$

**01 : سنة 2018 :**

- تحديد نقطة التعادل بالكمية :

رقم أعمال نقطة التعادل

$$\text{نقطة التعادل كميا} = \frac{\text{رقم أعمال نقطة التعادل}}{\text{سعر بيع للقنطار الواحد}}$$

سعر بيع للقنطار الواحد

$$\frac{144299.9}{4481.60} = 321.98$$

$$= 321.98 \text{ قنطار}$$

$$4481.60$$

02 : سنة 2017 :

$$\begin{aligned} & 180990.08 \\ & 100 \times \frac{\quad}{784676.20} = \text{نسبة هامش التكلفة المتغيرة} \\ & = 23\% \\ & 45324.77 \\ & \text{رقم أعمال نقطة التعادل} = \frac{\quad}{0.23} = 197064.21 \text{ دج} \\ & 197064.21 \\ & \text{نقطة التعادل كليا} = \frac{\quad}{4413.25} = 44.65 \text{ قنطار} \end{aligned}$$

من خلال المقارنة نلاحظ ارتفاع نقطة التعادل بالكمية 321.98 قنطار في سنة 2018 في حين كانت 44.65 قنطار في سنة 2017 ، وتعود الأسباب إلى :

- ارتفاع في كمية المبيعات لسنة 2018 مع ارتفاع التكاليف .
  - انخفاض في هامش التكلفة المتغيرة للوحدة من 1017.71 دج للقنطار إلى 940.63 دج بالرغم من زيادة الأسعار
  - ارتفاع التكلفة المتغيرة للقنطار الواحد من 3395.51 دج لسنة 2017 إلى 3540.97 دج للقنطار سنة 2018
- ثالثا : استخدام نظام محاسبة التكاليف في القرار الاستثماري بوحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة :
- تعد عملية تخفيض التكاليف من العمليات التي يمكن تطبيقها داخل المؤسسة باعتبارها ذات أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر للمؤسسة، فمثلا عند تخفيض تكاليف الشراء لابد من :
- التقليل من عدد الطلبات أي الشراء بكميات كبيرة.
  - التقليل من مصاريف النقل ، وهنا يمكن طرح التساؤل ما إذا كان شراء الشاحنات لنقل المواد الأولية أو العكس من المفيد لها استئجارها .

هذا القرار يعتبر قرار استثماري لابد أن يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تستند عليها الدراسة لاتخاذ قرار مناسب، واختيار أفضل بديل .

فهذه الدراسة سوف تركز على عملية تحليل مقارن للتكاليف وتكون المعلومات المحصل عليها من خلال هذا التحليل أهمية إستراتيجية، ومن هذا المنظر يستوجب على نظام محاسبة التكاليف أن يكون مستعدا على توفير بعض العناصر الرقمية الضرورية لاتخاذ القرار .

خلاصة :

من خلال هذه الدراسة الميدانية التي قمنا بها في وحدة أغذية الأنعام 108 بالمسيلة والتي تطرقنا فيها إلى تقديم الوحدة بعرض نشأتها، البطاقة التقنية عنها، وطبيعة نشاطها، وأهدافها وإطار تنظيمها، كما تعرضنا إلى دراسة الطريقة المتبعة من طرف الوحدة لتحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها من خلال دراستنا لمنتج غذاء النمو EV 1202 كعينة.

أما الهدف من هذه المقابلة هو محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة تعتمد على نظام محاسبة التكاليف في حساب مختلف التكاليف وأسعار بيع لمختلف منتجاتها من جهة، وإذا كان هذا النظام يوفر لها بيانات ومعلومات تساعد الإدارة على اتخاذ مختلف القرارات فتوصلنا إلى النتائج التالية :

كـ الوحدة تتضمن امتلاكها لنظام محاسبة التكاليف ولكنه يرتبط بمصلحة المحاسبة والمالية (نظام محاسبة المالية) .

كـ وما يلاحظ أن هذا النظام لا يعتبر كمصدر للمعلومات يقيد الإدارة على اتخاذ القرار والسبب في ذلك راجع إلى أن هذه الوحدة لها أسعار بيع محددة من طرف الوصاية والهدف من وجوده يقتصر فقط إلى معرفة التكلفة النهائية بالمنتجات ومعرفة هامش الربح الحقيقية الذي تحققه الوحدة.

كـ أما بالنسبة لاستقلالية نظام محاسبة التكاليف أو إدماجه في نظام المحاسبة المالية ، فالوحدة غير قادرة على وضع نظام محاسبة التكاليف مستقل، وذلك لعدم تفكير مسؤولي الوحدة بإنشاء نظام محاسبة التكاليف ومقارنة تكلفة النظام وفائدة معلوماته .

كـ وما يلاحظ كذلك استخدام طريقة التكلفة الكلية لحساب التكاليف باعتباره السائدة في مختلف باقي الوحدات الموزعة عبر التراب الوطني والاكتفاء بهذه الطريقة رغم الانتقادات التي وجهت لها والتي رأيناها في الجانب النظري.

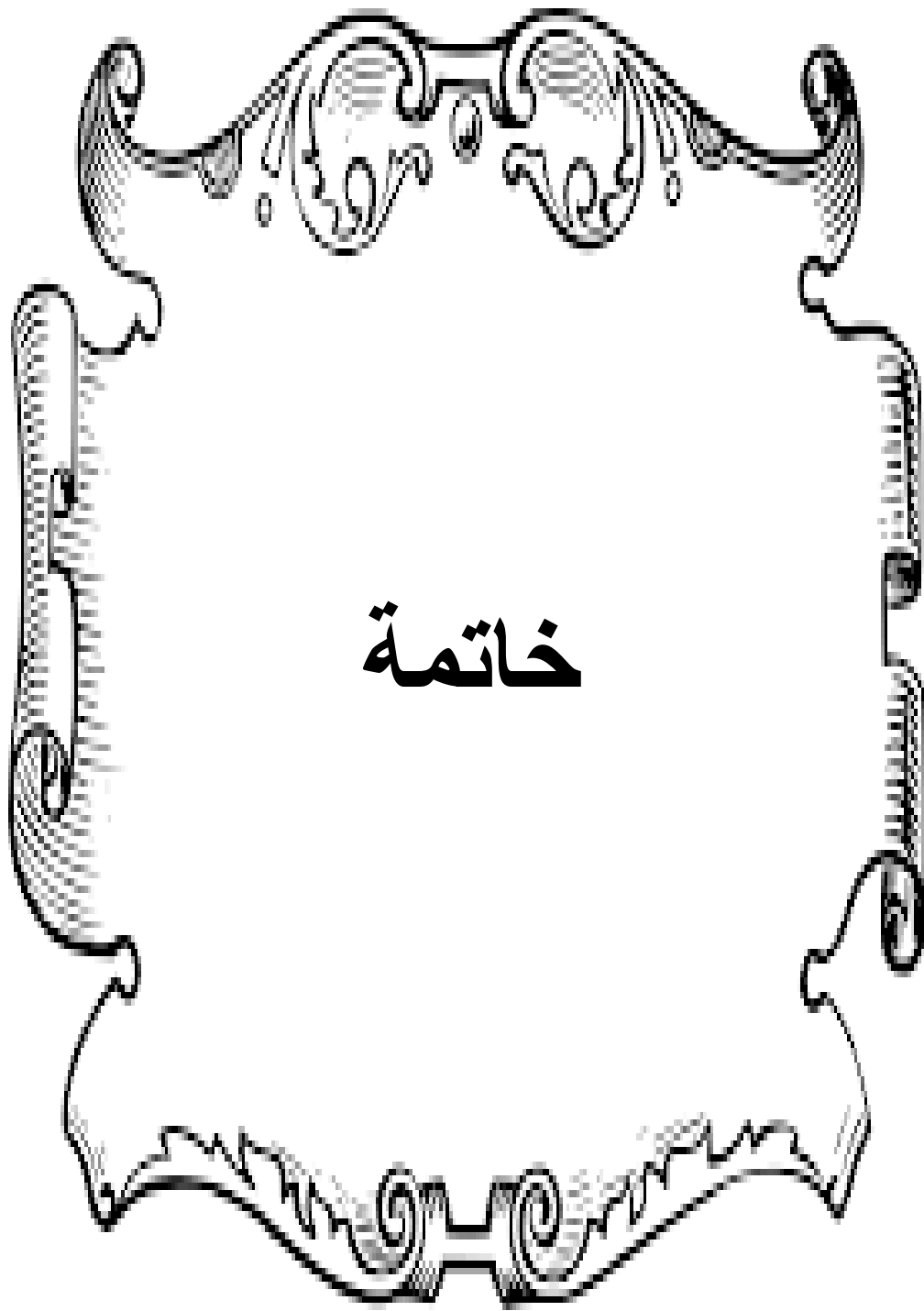
وبالتالي يتبين لنا أن هذه الوحدة لا تهتم بنظام محاسبة التكاليف إلا من حيث هدفين وهما :

- قياس تكلفة الإنتاج النهائية.

- تحديد هامش الربح.

وباستخدام نقطة التعادل في تخطيط الأرباح على باقي المنتجات يمكن للوحدة أن تكون لها فكرة عن الكمية التي يجب أن تبيعها من كل منتج حتى تبدأ بتحقيق الأرباح، حيث يبين لنا تحليل نقطة التعادل، عدد الوحدات، التي يجب على الوحدة بيعها لتغطية جميع التكاليف وتحقيق هاته الأرباح .

رغم أن نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات داخلية يساعد الإدارة على اتخاذ مختلف القرارات المالية إلا أن الدراسة الميدانية لوضعية الوحدة تبين أنه من الصعب الحصول على المعلومات المفيدة للتحليل خاصة عندما يتعلق الأمر بمساهمة نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات المالية.



خاتمة

نظام محاسبة التكاليف يعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والتكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة وتقديم معلومات مفيدة لأغراض إدارية بما فيها اتخاذ القرارات المالية فسواء كانت قرارات الاستثمار أو قرار التمويل، قرارات توزيع الأرباح، فالهدف من هذه الدراسة هو توضيح أهمية نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار المالي.

### اختبار الفرضيات :

بالنسبة للفرضية الأولى : والتي تنص على : " أن نظام محاسبة التكاليف من أهم أجزاء نظام المعلومات المحاسبية القادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات " .

قد تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة النظرية ، فنظام محاسبة التكاليف يوفر البيانات المتعلقة بتحديد تكلفة كل وحدة من المنتجات وتقدير هامش الربح المحقق لكل وحدة والمساهمة في حساب نسبة الأرباح المحققة .

الفرضية الثانية : والتي تنص على : " يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرار المالي " .

اتضح أن نظام محاسبة التكاليف يسعى إلى إيصال البيانات والمعلومات لتحقيق تحسينات جزئية أو جذرية في اتخاذ القرار المالي، وذلك من خلال تحديد التكاليف الملائمة لاختيار البديل المناسب من بين البدائل المتاحة، وكذا استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح .

الفرضية الثالثة : والتي تنص على : " نظام محاسبة التكاليف المطبق بالوحدة غير متكامل يؤثر في القرار المالي " .

اتضح أن نظام محاسبة التكاليف المطبق بوحدة أغذية الأنعام بالمسيلة نظام التكلفة الكلية والذي يتمثل دوره في حساب جميع عناصر التكاليف والوصول لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من كل المنتجات التي تقدمها الوحدة وتحديد هامش الربح ، وقد قلل من أهمية نظام محاسبة التكاليف ، هذه الوحدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

نتائج الدراسة : ولقد توصلنا من خلال الدراسة إلى النتائج التالية :

### 1.النتائج النظرية :

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام المعلومات التحليلية الكمية وأحد أهم فروع نظام المعلومات المحاسبية .
- من أبرز مخرجات نظام محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس وتساعد في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط واتخاذ القرارات.
- القرار المالي يشمل عدة قرارات كالاختيار بين إعادة استثمار السيولة الفائضة وتوزيع الأرباح ، والاختيار بين التمويل الداخلي والتمويل الخارجي .
- عند استخدام نظام محاسبة التكاليف الجيد يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مالية صائبة ، مما يمكننا من تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة .

- عند استخدام تحليل التكلفة والحجم والربح يساعد الإدارة في عملية تخطيط الأرباح وأثر التغيير في مدخلات العلاقة بين التكلفة والحجم والربح على نتائج التحليل.
- استخدام التكلفة التفاضلية يساعد الإدارة على اختيار في اتخاذ القرار على الاختيار بين البدائل المتاحة .

## 2. النتائج التطبيقية :

- تطبق وحدة أغذية الأنعام بالمسيلة نظام محاسبة التكاليف وبالضبط طريقة التكلفة الكلية في تحديد تكلفة منتجاتها .
- يقتصر نظام محاسبة التكاليف بالوحدة على توفير البيانات التالية: حساب وتحديد التكلفة النهائية للمنتجات وتحديد هامش الربح.
- نظام محاسبة التكاليف بوحدة أغذية الأنعام بالمسيلة غير منسجم وغير متكامل وبالتالي لا يقدم بيانات وتحليلات ويقلل من دوره في اتخاذ القرارات .

## التوصيات :

- على أساس النتائج التي توصلنا إليها يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة :
  - ضرورة إعطاء أهمية لنظام محاسبة التكاليف في كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
  - إنشاء وتصميم محاسبة التكاليف بمقومات تلائم طبيعة عملية التصنيع بالمؤسسة ونوع المعلومات التي تتطلبها الإدارة
  - على المؤسسة القيام بتأهيل وتدريب العاملين في مجال التكاليف من خلال الدورات التدريبية .
- آفاق الدراسة :
- دور نظام محاسبة التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية .
  - أهمية نظام محاسبة التكاليف في القرار الاستثماري بالمؤسسة الاقتصادية .
  - دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد تشكيلة المنتجات بالمؤسسة الاقتصادية .
- وفي الأخير نقول أن هذا اجتهاد بشري وجهد إنساني يلزمه النقص ويحتاج التصويب .



## قائمة المراجع

الكتب :

1. تشارلز هورنجر وآخرون، محاسبة التكاليف : مدخل إداري، تعريب : أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2009.
2. حسين بلعجوز ، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2009.
3. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013 .
4. سفيان خليل المناصير، القرارات المالية وأثرها في تحديد الخيار الاستراتيجي، دار جليس الزمان، عمان، 2009.
5. عباس بمناس ، " القرار الاستثماري في ظل عدم التأكد والأزمة المالية " ، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2013
6. عبد الغفار حنفي " أساسيات التمويل والإدارة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، (مصر)، 2002 .
7. عبد الغفار حنفي، إستراتيجية الإدارة المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية"، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مصر، 2002.
8. عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، " الإدارة المالية المتقدمة"، المطبعة العربية، عمان، الأردن، 2005 .
9. لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
10. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف من المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، الأردن، 2013
11. محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008
12. محمود علي الجبالي، قصى السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000
13. المطارنة ، غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 .
14. نائل عدس نضال الحلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دار اليازوري، الأردن ، 2013،

المذكرات والبحوث:

15. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010، 2011.
16. مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، رسالة دكتوراه ، جامعة سطيف، 2018/2019.
17. مصعب محمد عوض، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة، في دعم القرارات الإستراتيجية ، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان لعلوم التكنولوجيا، أكتوبر 2014.
18. مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التمويل، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، 2012

### دروس ومحاضرات :

19. دروس ومحاضرات للأستاذ قروش عيسى ضمن مقياس دراسة الجدوى واختيار المشاريع الاستثمارية 2017، 2018
20. نوي نبيلة، دروس ومحاضرات، مقياس إدارة مصادر التمويل، عز الدين عبد الرؤوف دروس ومحاضرات في مقياس أسواق رأس المال .

### المجلات :

21. عبد الرزاق الساكني، د علي اليوسف، الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين الكلفة وحجم الربح (نقطة تعادل)، العدد 30، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، الجامعة، 2012.
22. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، العدد 4، ديسمبر 2015، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية.
-



# الملاحق

ETAT DES VENTES PAR GAMME

DATE	DESIGNATION	QUANTITE	MONTANT HT
	REMARQUE	30,00	24500,00
	REMARQUE	247,70	112108,00
	PROTECTOR	3,00	22410,00
	CREISSANCE	4233,20	275464,00
	CREISSANCE	78,00	127000,00
	CREISSANCE	130,00	140000,00
	CREISSANCE	182,00	267200,00
	FIXATION	312,40	133548,00
	FIXATION	784,20	230548,00
	FIXATION DE RETENIR	710,00	41000,00
	TOTAL CHAÎNE	3500,60	1049544,00
	POSTE	40,00	18070,00
	POSTE	10,20	2302,00
	POSTE	70,00	29700,00
	POSTE	204,20	84304,00
	TOTAL POSTE	324,40	122776,00
	TOTAL POLAIRE	3825,20	1172320,00
	ETIQUETTE	4,00	1810,00
	ENCAS DÉPOSÉS	4,00	1810,00
	STYLO amélioré	1162,00	267000,00
	TOTAL STYLO	1162,00	267000,00
	TOTAL ADMINISITR	1162,00	267000,00
	STAMPES COLLECTIVES	100,00	40000,00
	TOTAL	1157,20	2034000,00

TOTAL MONTANT HT : 2049630,00  
 HT DES DÉPOSÉS : 0,00  
 HT DES ENCAS : 0,00  
 HT DES STYLOS : 267000,00  
 HT DES STAMPES : 40000,00  
 HT DES COLLECTIVES : 0,00  
 HT DES AUTRES : 0,00  
 TOTAL : 2049630,00

L.L.                      DES VENTES                      FAISEUR

**ETAT DES VENTES PAR GAMME**

Période du 01-01-2011 au 31-03-2011                      2011/2011

Code	Description	Quantité	Montant HT
10000	REMBASSAGE	4,00	49200,00
10001	REMBASSAGE	193,40	418389,50
10002	REMBASSAGE	133,40	647842,00
10003	REMBASSAGE	1322,00	3688860,00
10004	REMBASSAGE	251,20	649202,00
10005	REMBASSAGE	1904,70	8176100,00
10006	REMBASSAGE	82,00	111200,00
10007	REMBASSAGE	189,00	470448,00
	<b>TOTAL GAMME</b>	<b>3477,70</b>	<b>17433700,00</b>
20000	BOITE	93,00	371937,00
20001	BOITE	109,00	1082712,00
20002	BOITE	184,00	800024,00
	<b>TOTAL BOITE</b>	<b>386,00</b>	<b>2254673,00</b>
	<b>TOTAL VENTE</b>	<b>3863,70</b>	<b>19688373,00</b>
30000	BOITE 10000	10,00	14100,00
30001	BOITE 10000	70,00	280700,00
	<b>TOTAL BOITE</b>	<b>80,00</b>	<b>294800,00</b>
40000	BOITE 10000	80,00	112000,00
40001	BOITE	80,00	112000,00
40002	BOITE 10000	1700,00	2120000,00
40003	BOITE	100,00	112000,00
	<b>TOTAL BOITE</b>	<b>1960,00</b>	<b>2544000,00</b>
50000	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50001	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50002	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50003	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50004	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50005	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50006	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50007	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50008	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50009	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50010	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50011	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50012	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50013	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50014	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50015	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50016	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50017	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50018	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50019	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50020	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50021	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50022	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50023	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50024	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50025	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50026	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50027	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50028	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50029	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50030	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50031	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50032	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50033	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50034	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50035	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50036	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50037	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50038	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50039	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50040	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50041	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50042	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50043	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50044	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50045	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50046	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50047	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50048	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50049	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50050	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50051	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50052	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50053	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50054	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50055	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50056	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50057	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50058	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50059	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50060	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50061	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50062	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50063	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50064	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50065	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50066	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50067	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50068	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50069	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50070	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50071	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50072	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50073	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50074	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50075	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50076	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50077	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50078	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50079	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50080	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50081	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50082	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50083	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50084	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50085	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50086	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50087	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50088	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50089	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50090	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50091	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50092	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50093	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50094	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50095	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50096	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50097	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50098	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50099	BOITE 10000	1000,00	4200000,00
50100	BOITE 10000	1000,00	4200000,00

G.A.C.

OAB M'SILA

PAGE:1

## ETAT DES VENTES PAR GAMME

Situation du :01-03-2019

Au :31-03-2019

29/04/2019

CODE/P.	D E S I G N A T I O N	QUANTITE	MONTANT H.T
1110SF	DEMARRAGE	30.00	125500.00
1110VE	DEMARRAGE	247.20	1184088.00
1202SF	CROISSANCE	5.00	22650.00
1202VE	CROISSANCE	1273.20	5754864.00
1250SF	CROISSANCE	70.00	328300.00
1250SF	CROISSANCE	130.00	598000.00
1250VE	CROISSANCE	586.60	2692204.00
1302SF	FINITION	315.40	1351489.00
1300VE	FINITION	799.20	3500496.00
1410SF	FINITION DE RETRAIT	100.00	418000.00
.....	TOTAL CHAIR	3556.60	15995881.00
2307SF	PONTE	40.60	160979.00
2350SE	PONTE	10.20	42942.00
2350SF	PONTE	70.00	291900.00
2350VE	PONTE	204.20	841304.00
.....	TOTAL PONTE	325.00	1327125.00
.....	TOTAL VOLAILLE	3881.60	17333006.00
3712SF	VL B17	4.80	18384.00
.....	TOTAL BOVINS	4.80	18384.00
4220SF	OVIN engraissement	1164.80	2679040.00
.....	TOTAL OVINS	1164.80	2679040.00
***	TOTAL RUMINANTS	1169.60	2697424.00
5202SF	DINDE CROISSANCE	100.00	406500.00
TOTAL.	G E N E R A L	5151.20	20496930.00

TOTAL MONTANT HT: 20496930.00  
 TOT TVA PRODUIT : 0.00  
 TOT TVA MATIERE : 0.00  
 TOTAL TRANSPORT: 199251.55  
 TOT TVA TRANSP : 37857.78  
 TOT.T.PARAFISCALE: 0.00  
 TOT.Droit TIMBRE: 0.00  
 TOTAL T.T.C. : 20734039.33

# ETAT GLOBALE DES COUTE DE REVIENT

The image shows a document with a table titled "ETAT GLOBALE DES COUTE DE REVIENT". The table has several columns and rows, but the text is extremely faint and blurry, making it impossible to read. The document appears to be a financial or cost-related report.





هدفت الدراسة على واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في وحدة أغذية الأنعام بالمسيلة ومدى اعتماد إدارة الوحدة على المخرجات في نظام التكاليف في اتخاذ القرار المالي.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وعلى دراسة الحالة وبالتحديد بوحدة أغذية الأنعام بالمسيلة، وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات والمتمثلة في السجلات والوثائق وأسلوب المقابلة مع رئيس مصلحة قسم المحاسبة المالية . توصلت الدراسة إلى :

- أن نظام محاسبة التكاليف يوفر معلومات تحليلية كمية ملائمة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرار.
- أن نظام محاسبة التكاليف بوحدة أغذية الأنعام غير منسجم وغير متكامل لا يقدم البيانات والتحليلات المطلوبة ويقلل من دوره في اتخاذ القرار المالي.
- وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف من خلال التحسين والتطوير للنظام من حيث توفير مقوماته بصورة متكاملة .
- إنشاء إدارة منفصلة للتكاليف بموظفين مؤهلين في مجال التكاليف وإعطاء كل الصلاحيات للقيام بوظائفهم .

### الكلمات المفتاحية :

نظام محاسبة التكاليف - القرارات المالية .

### ABSTRACT :

This study aimed at the implementation of the cost accounting system in the Animal Feed Unit in M'sila and the extent to which the unit management relies on the outputs in the cost system in financial decision making.

The study was based on the analytical descriptive approach and on the case study, specifically the animal feed unit in M'sila, using a set of tools in the records and documents and the method of interviewing the head of the financial accounting department.

The study concluded:

- The cost accounting system provides adequate quantitative analytical information to assist management in the decision-making process.
- The cost accounting system of the feedstock unit is inconsistent and non-integrated, does not provide the required data and analyzes and reduces its role in financial decision-making.
- The study recommended increased attention to cost accounting through optimization and development of the system in terms of its components in an integrated manner.
- the establishment of a separate management costs with qualified staff in the area of costs and give all the powers to do their jobs.

### key words:

Cost Accounting System - Financial Decisions.