

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

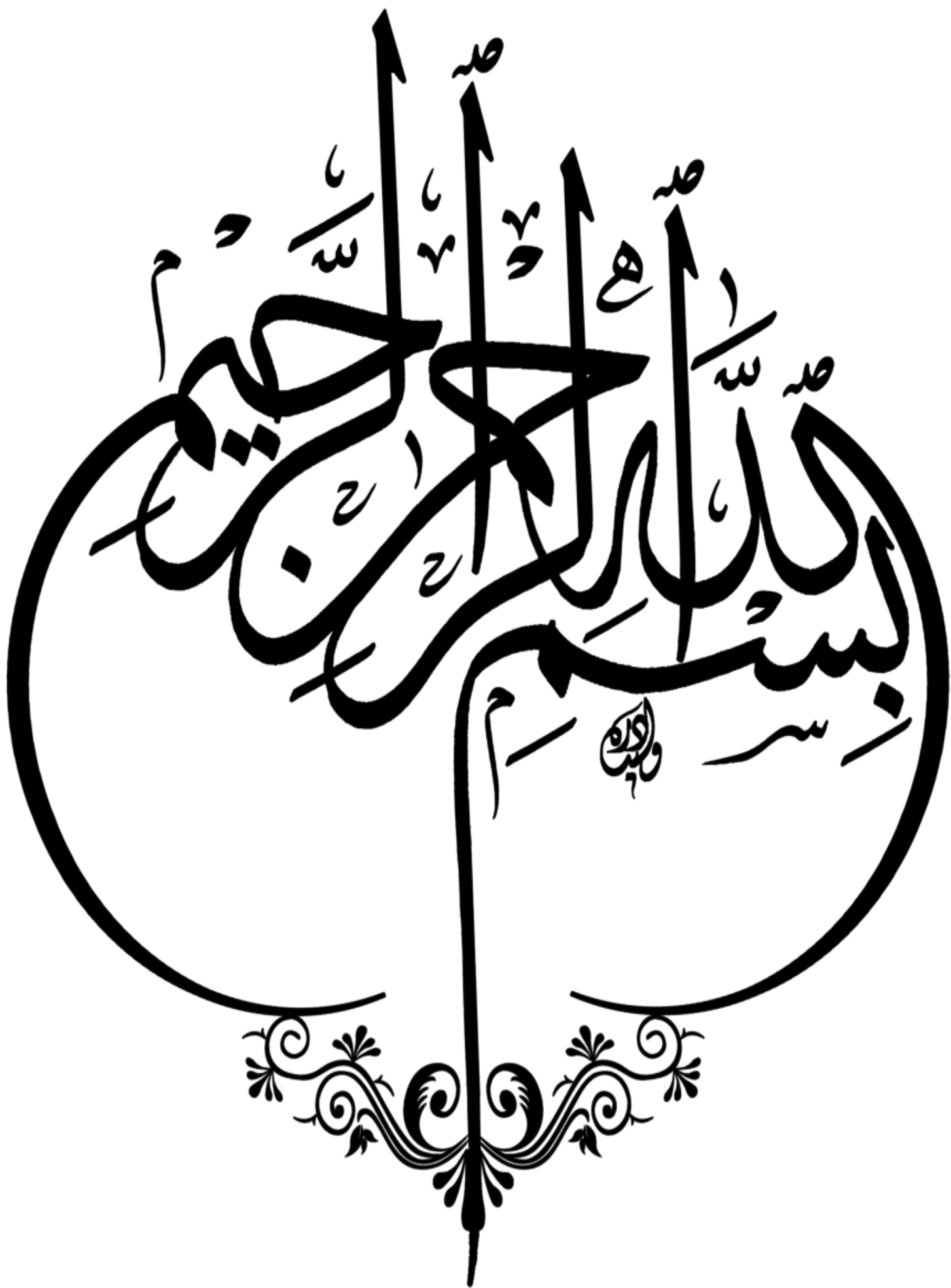
محاسبة التكاليف ودورها في عملية اتخاذ القرارات المالية
دراسة حالة وحدة الذبح والتحويل – بوقيراط -

مقدمة من طرف الطالب : تحت إشراف الأستاذ(ة):
- فتحي عشير - محمد خروبي

لجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. أحمد أمين بوخرص	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
مقرر	د. محمد خروبي	- أستاذ محاضر - ب-	جامعة مستغانم
مناقش	د. سيد علي بارد	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2025/2024



الشكر والإهداء

﴿وَمَنْ لَّمْ يَشْكُرِ النَّاسَ لَمْ يَشْكُرِ اللَّهَ﴾

يسرني أن أعبّر عن بالغ امتناني وعظيم شكري لكل من كان له الأثر الطيب في إنجاز هذه المذكرة العلمية، والتي لم تكن لترى النور لولا توفيق الله تعالى أولاً، ثم جهود ومساندة نخبة من الفضلاء، واليوم هنا أرفع أسى آيات الشكر والامتنان إلى أستاذي الفاضل والمشرف الأكاديمي الدكتور خروبي، الذي لم يدخر جهداً في توجيهي وإرشادي، كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى جميع أعوان وحدة الذبح والتحويل، الذين قدموا لي يد العون، وفتحوا لي أبوابهم بكل رحابة صدر، ووفّروا لي المعلومات الميدانية التي ساعدتني كثيراً في الجانب التطبيقي من هذه المذكرة.

ولا يفوتني أيضاً أن أعبّر عن شكري العميق إلى وزملائي الذين ساندوني خلال هذه الرحلة العلمية، وأخص بالشكر والدتي، سندي الدائم، التي دعمتني معنوياً في كل لحظة. دعاؤها الصادق كان البلمس الذي يخفف كل عناء، وتوجهاتها كانت النور الذي أضاء طريقي.

الملخص: تهدف هذه المذكرة إلى استكشاف وتحليل الدور المحوري لمحاسبة التكاليف وأثرها على عمليات اتخاذ القرارات المالية والإدارية داخل المؤسسات، مع التركيز على تطبيق دراسة حالة على وحدة ذبح وتحويل الدواجن. تنقسم المذكرة إلى جزء نظري وجزء تطبيقي، حيث يغطي الجزء النظري المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف، تطورها التاريخي، وظائفها، وأهم الطرق التقليدية والحديثة لحساب وتحميل التكاليف. وتوزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة، أما الجزء التطبيقي، فيركز على تحليل البيانات المالية لوحدة ذبح وتحويل الدواجن لتقديم رؤية عملية حول كيفية تأثير التكاليف على قرارات الإدارة.

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف، الأعباء، اتخاذ القرارات.

Summary: This dissertation aims to explore and Analyze the pivotal role of cost accounting and its impact on financial and administrative decision-making processes within institutions, with a focus on applying a case study on a poultry slaughtering and processing unit. The dissertation is divided into a theoretical part and an applied part. The theoretical part covers the basic concepts of cost accounting, its historical development, functions, and the most important traditional and modern methods for calculating and allocating costs. It also highlights direct and indirect costs. As for the applied part, it focuses on analyzing the financial data of the poultry slaughtering and processing unit to provide practical insights on how costs affect management decisions.

Keywords: Cost Accounting, Institutions, Costs, Decision-Making.

الفهرس و العناوين:

الصفحة	العنوان
-	المقدمة العامة
-	الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وعمليات اتخاذ القرارات
01	مقدمة الفصل الأول
02	مبحث الأول مفاهيم أساسية حول المحاسبة التكاليف تطورها، أهدافها
02	المطلب الأول: التعرف على المحطات تاريخية للمحاسبة، تعريفها، أهم فروعها
02	تعريف المحاسبة بشكل عام
03	مراحل تطور المحاسبة
03	أهم فروع المحاسبة
04	مطلب الثاني : عموميات حول تطور التاريخي لمحاسبة التكاليف ووظائفها
04	التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف
05	تعريف محاسبة التكاليف
07	علاقة محاسبة التكاليف بمحاسبات الأخرى
10	المطلب الثالث: وظائف محاسبة التكاليف وأهدافها
10	وظائف محاسبة التكاليف
12	الاهداف محاسبة التكاليف
15	المبحث الثاني : طرق تقييم التكاليف التقليدية والحديثة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات
15	المطلب الأول : مفهوم التكلفة وتصنيف عناصرها
15	أ/- مفهوم التكلفة
15	ب/- عناصر التكلفة
17	ج/- شروط التكلفة
17	د/- تصنيف وتبويب التكاليف
18	المطلب الثاني : الطرق التقليدية و الحديثة لتحصيل التكاليف
18	أ -طريقة التكاليف الكلية
18	1/- تعريف طريقة التكاليف الكلية
18	2/- خطوات طريقة التكلفة الكلية: تعمل وفق خطوات
19	3/- مزايا طريقة تكاليف الكلية
19	4/- عيوب طريقة التكاليف الكلية

20	ب/- طريقة التكاليف المتغيرة
20	1/- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة
22	2/- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة
23	3/- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة
22	4/- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة
23	ج/- طريقة التكاليف المعيارية
23	1/- تعريف التكاليف المعيارية :
25	2/- أهمية طريقة التكلفة المعيارية
26	3/- أنواع التكاليف المعيارية
27	4/- مزايا طريقة التكاليف المعيارية
27	5/- عيوب طريقة التكاليف المعيارية
28	د/- طريقة التكلفة المستهدفة TC
28	1/- مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة
29	2/- طرق تقدير التكلفة المستهدفة
31	3/- مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
31	4/- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة
32	5/- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة
32	ه/- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
33	1/- أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
33	2/- إجراءات تطبيق طريقة ABC
37	مطلب الثالث : دور الطرق تحميل التكاليف في عملية اتخاذ القرارات
37	1/- تعريف عملية اتخاذ القرار
38	2/- المشاركين في عملية اتخاذ القرارات
38	3/- أنواع القرارات
41	4/- أنواع القرارات الإدارية
42	5/- مراحل عملية اتخاذ القرارات
47	6/- أهمية عملية اتخاذ القرار
48	7/- العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار
52	8/- علاقة محاسبة التكاليف و اتخاذ القرار
52	أ- تأثير طريقة التكاليف الكلية على عملية إتخاذ القرار
55	ب- تأثير طريقة التكاليف المتغيرة على اتخاذ القرارات
57	ج- طريقة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات

57	د- تأثير طريقة التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار
58	هـ- تأثير طريقة التكلفة على أساس للأنشطة في اتخاذ القرار
-	الفصل الثاني : دراسة حالة وحدة الذبح والتحويل – بوقيرات- مستغانم
-	مقدمة الفصل
63	المبحث الأول : بطاقة التعريف بمؤسسة
63	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور "ORAVIO"
66	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليل المناصب وأقسام الوحدة الذبح والتحويل
66	أ/- الهيكل التنظيمي للوحدة
67	ب/- طبيعة و عدد العمال داخل وحدة الذبح والتحويل
67	ج/- التقسيمات حسب المستوى داخل الهرم الوظيفي للوحدة
68	د/- تحليل المناصب
70	المطلب الثالث: علاقة قسم الإنتاج بمختلف الأقسام وأهم ورشاته
70	أ/- قسم المحاسبة وعلاقته بالأقسام ومصالح الأخرى
71	ب/- منتوجات التي توفرها وحدة الذبح والتحويل
73	المبحث الثاني : حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية لدى وحدة الذبح والتحويل
73	المطلب الأول: حساب التكاليف منتوجات لدى ورشة الذبح – قسم الإنتاج -
73	أولا: طريقة تبويب عناصر التكاليف حسب وحدة الذبح والتحويل
78	ثانيا : تحليل وتوزيع التكاليف على المنتوجات ورشة الذبح
85	المطلب الثاني : منتوجات التقطيع لدى ورشة التحويل – مصلحة الإنتاج -
85	أولا : منتوجات التقطيع
90	ثانيا: منتوجات التحويلية لدى ورشة التحويل – مصلحة الإنتاج -
98	المطلب الثالث: تأثير التكاليف على عملية اتخاذ القرارات داخل وحدة الذبح والتحويل
102	الخاتمة الفصل الثاني
103	الخاتمة العامة
104	المراجع

فهرس الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول
16	الجدول رقم 1-1 : تبويب التكاليف وأهم عناصرها
21	جدول رقم 1-2 : حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة ص
36	الجدول رقم 1-3 : تصنيف المسببات التكلفة الخاصة بالعمليات وبالفتره الزمانية
67	الجدول الرقم 2-1 : تعداد العمال وحدة الذبح والتحويل فرع بوقيرات لسنة 2025
67	الجدول الرقم 2-2 : جدول يوضح التقسيمات العمال حسب المستوى داخل وحدة الذبح و التحويل – 2025
72	الجدول رقم 2-3 : ورشات قسم الإنتاج و جميع أهم المنتجات التي يتم انتاجها
73	الجدول الرقم 2-4 : عناصر التكاليف المباشرة مع ارقام حسابات والمبالغ
75	الجدول الرقم 2-5 : عناصر التكاليف الغير المباشرة
76	الجدول رقم 2-6 : تحليل نسب من نتيجة التكاليف الكلية
77	جدول رقم 2-7: تحليل نسب توزيع التكاليف المباشرة والغير لمباشرة على مختلف الوحدات
80	الجدول 2-8: توزيع التكاليف المتعلقة بالمنتوج الدجاج المنزوع الأحشاء
81	الجدول 2-9: توزيع التكاليف المتعلقة بالمنتوج الأحشاء الدجاج " الكبد، المعدة ..الخ
82	-الجدول 2-10: توزيع التكاليف المتعلقة بالمنتوج رقاب الدجاج
83	جدول رقم 2-11 : تحليل نسب استغلال الأعباء الإجمالية وتوزيعها على المنتوجات.
85	الجدول 2-12 : توزيع التكاليف على المنتج شرائح الرقيقة من صدر الدجاج
86	الجدول الرقم 2-13 : تكاليف الموزعة على المنتج افخاذ الدجاج
87	الجدول الرقم 2-14 : تكاليف الموزعة على المنتج صدر الدجاج
88	الجدول الرقم 2-15 : تكاليف الموزعة على المنتج اجنحة الدجاج
89	الجدول الرقم 2-16 : تكاليف الموزعة على المنتج الدجاج المطحون
90	جدول رقم 2-17 : تحليل النتائج التوزيع المادة الأولية
91	جدول رقم 2-18 : تكاليف الموزعة منتوج عجينة الدواجن PATE VOLAILLE
92	جدول رقم 2-19 : تكاليف الموزعة منتوج CACHIR
93	جدول رقم 2-20 : تكاليف الموزعة منتوج جالنتين
94	الجدول الرقم 2-21 : تكاليف الموزعة على المنتج مورتاديل
95	الجدول الرقم 2-22 : تكاليف الموزعة على منتج الدجاج المفروم
96	الجدول الرقم 2-23 : تكاليف الموزعة على منتج الدجاج المدخن
97	الجدول الرقم 2-24 : تكاليف الموزعة على منتوجات ورشة التحويل

فهرس المخططات والأشكال:

الصفحة	عنوان المخطط والشكل
09	المخطط رقم 01 : دور المحاسبة التكاليف كجزء من نظام المعلومات في المحاسبة الإدارية و المالية
10	المخطط رقم 02: وظائف محاسبة التكاليف
15	المخطط رقم 03 :يوضح العناصر التكاليف
30	المخطط رقم 04 : يمثل مراحل تطبيق تكلفة المستهدفة
37	مخطط 05: مراحل عملية اتخاذ القرار
51	المخطط رقم 06 : العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار
66	المخطط رقم 07: الهيكل التنظيمي الإداري داخل وحدة الذبح والتحويل بوقيرات
82	الشكل 01 : نسب التكاليف الموزعة على المنتجات
96	الشكل 02 : نسب توزيع الأعباء الإجمالية على المنتوجات بالكمية

فهرس الملاحق :

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
109	توزيع التكاليف الإجمالية على الورشات	الملحق رقم 01
110	توزيع التكاليف الجزئية على منتوجات ورشة الذبح	الملحق رقم 02
111	توزيع التكاليف الجزئية على منتوجات ورشة التحويل- منتوجات التحويل	الملحق رقم 03
112	توزيع التكاليف الجزئية على منتوجات ورشة التحويل- منتوجات التقطيع	الملحق رقم 04

المقدمة العامة

تمهيد :

تسعى المؤسسات الإقتصادية خاصة الصناعية منها ، دوما الى تحقيق أقصى ربح ممكن وأقل وادنى تكلفة ممكنة، وهذا عبر اجراءات وقرارات متعددة منها قرارات تتعلق بالمحيط الداخلي مثل القرارات التي تتعلق بالجانب التشغيلي للمؤسسة وكذا للجانب المالي أو الإقتصادي أو استراتيجي ، أو ما يمس بعلاقتها مع محيطها الخارجي، مع علاقات بالموردين أي شراء أو بيع أو مع زبائنهم الذين يتحكمون في خط الطلب على المنتجات، وعليه فأن أي قرار التسعير يجب أن لا يتجاهل هذا العنصر الأساسي لأنه جوهر الذي يمس استمرارية المؤسسة.

وحتى تتمكن المؤسسة من افتعال قرارات مدروسة على منهج علمي سليم خالي من الأخطاء ذات طابع تأثري جيد بعيد أو قصير المدى توجب عليها الاهتمام برأي وتفسير أحد الاقسام التي لها نفس السعي وهو دوام واستمرارية المؤسسة، ومن بين تلك الأقسام نذكر القسم المحاسبي والذي يعتبر احد الخلايا النظام المعلوماتي واعلامي لأي مؤسسة، خاصة بما يتعلق بتكلفة وتحليلها وتبويبها، فلب موضوعنا هنا يتمحور كليا حول هذا النوع من المحاسبة، حيث تطرقت في هذا الموضوع بفصليه النظري والتطبيقي الى العديد من الجوانب لرئيسية ساعين بذلك الى اجابة على بعض الإشكاليات والأسئلة التي منها بدأنا البحث والدراسة النظرية وحتى الميدانية .

إشكالية الدراسة :

وعليه كما ذكرنا في التمهيد أعلاه نطرح السؤال الرئيسي التالي:

- كيف تأثر محاسبة التكاليف على عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ؟
- وللإجابة على هذا السؤال توجب طرح اسئلة فرعية مكملة له وذلك للحصول على اجابات متدرجة خلال بحثي بغية الوصول للإجابة المطلوبة :
- ما هي المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها التاريخي؟
- ما هي الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة في تحميل التكاليف؟
- أي من تلك الطرق تتبنى وحدة الذبح والتحويل لحساب تكاليف وتحميلها على المنتجات؟
- كيف تساهم طريقة التكاليف التقليدية في عملية اتخاذ القرارات المالية لدى وحدة الذبح والتحويل؟

✚ الفرضيات : للإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة سابقا ومن ثم الإجابة على الأشكالية

الرئيسية لدراسة تم صياغة الفرضيات التالية :

الفرضية 01: محاسبة التكاليف تقدم البيانات تحليلية تتعلق بتوزيع وتحميل التكاليف على المنتجات تعطي صورة واضحة لمساهمة في عملية صنع القرارات بشكل واضح مدروس بنسبة خطأ متدنية.

الفرضية 02: الطريقة تحميل التكاليف المعتمدة داخل وحدة الذبح والتحويل هي احد الطرق التقليدية الا وهي طريقة التكاليف الكلية .

الفرضية 03: مساهمة طريقة التكاليف الكلية في عملية اتخاذ القرارات وحدة الذبح والتحويل .

✚ أهمية الدراسة :

- الإثراء العلمي والمعرفي المتعلق بنشأة وتطور محاسبة التكاليف وتطور طرقها و النظريات المتعلقة بها.
- التعرف على الجانب الأهم لأهمية المحاسبة ودورها في مساعدة صناع القرار على بناء قرارات متعلقة بمسار المؤسسة بشتى ابعادها.

✚ أهداف الدراسة :

- التعرف على الطرق محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة
- اظهار دور وتأثير كل من تلك الطرق على عملية اتخاذ القرارات المؤسسة
- معرفة مدى الذي تصل اليه النتائج والمعلومات التي تمنحها محاسبة التكاليف الى صناع القرار وكيف يتم ترشيد قراراتهم .

✚ منهج الدراسة :

في هذا الصدد ومن اجل فهم والتعمق في هذا الموضوع بشكل دقيق اعتمدت على في دراستي على المنهج الوصفي التحليلي وهو المنهج أكثر استخداما في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

✚ حدود الدراسة :

الحدود الزمنية :

امتدت دراستي لهذا الموضوع لفترة ما بين شهر جانفي الى غاية شهر ماي 2025، حيث شملت الفترة ما بين جانفي الى افريل الدراسات النظرية ومن شهر افريل الى شهر ماي الدراسات التطبيقية واجراء المقابلات شخصية مع اعضاء المصالح في وحدة بغرض الحصول على اجابات .

الحدود المكانية:

اقتصرت الواجهة في جمع المعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي على وحدة الذبح والتحويل " ORAVIO " فرع بوقيرات – مستغانم و بذات قسم المحاسبة

الحدود الموضوعية:

التركيز على محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات المالية .

دراسات السابقة :

أولاً: دراسة شلابي عمار

بعنوان " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية "مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04 ، العدد الأول، 2019 .

- يهدف البحث إلى استعراض المحاور الآتية:
- المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وما يميزه عن نظم التقليدية وخطوات تنفيذه والصعوبات التي واجهته.
- دور النظام في دعم تنافسية المؤسسة، من خلال تكامله مع نظام الإدارة على أساس الأنشطة، في إدارة التكلفة، من خلال الإسهام في تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد أو تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- نتائج الدراسة :
- ✓ نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.
- ✓ يكمن الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف في أنه يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة والنشاط المتسبب في حدوثها وهذا يؤدي إلى نتائج غير دقيقة في تحميل التكاليف الغير مباشرة على وحدة المنتج وبالتالي القرارات إدارية خاطئة.
- ✓ نظام التكاليف على أساس الأنشطة عالج خلل النظام التقليدي المتمثل في الجمع بين عناصر تكاليف غير متجانسة من حيث مسبباتها ثم تحميلها على أساس معامل تحميل واحد، والسبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف.

✓ إن استخدام نظام تكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظم التقليدية يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلا أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارا رت رشيدة فيما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك.

✓ إن توفر نظام تكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة ملائمة، في الوقت المناسب، أصبح ضرورة ملحة يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرار الرشيدة في تحديد كميات الإنتاج أو مزيج الإنتاج أو البيع، ويعزز المركز التنافسي للمؤسسة.

ثانيا: دراسة Yahiaoui Brahim

بعنوان: مساهمة نظام المعلومات في اتخاذ القرار"، أطروحة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة أ. ميرة - بجاية، 2015-2016.

هدفت هذه الدراسة إلى:

تقييم مستوى الاستيلاء على NTICS في أنظمة المعلومات للشركات في ولاية بجاية وقياس مساهمتها في جودة المعلومات التي تنتجها أنظمة المعلومات هذه، كما يهدف إلى قياس مساهمة أنظمة المعلومات المجهزة ب NTICS في فعالية صنع القرار ككل وفي مختلف مراحل عملية صنع القرار.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

جميع المؤشرات المدروسة تعطي نتائج ايجابية تتوافق مع الدروس النظرية المتعلقة بموضوع بحثنا. يعتقد جميع قادة الأعمال أن نظم المعلومات ضرورية لصنع القرار واعتماد نظام المعلومات من قبل المنظمة يؤدي إلى نوعية جيدة من المعلومات المستخدمة في وقت اتخاذ القرار وفي مستوى رضا المدير.

ثالثا: دراسة ياسين سالمي

بعنوان: الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة الجزائر، دفعة 2010-2009 ، تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للمؤسسة ، اتخاذ القرار، محاسبة التكاليف، و تم التعرض فيها إلى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف والطرق الحديثة بنوع من التفصيل.

الفصل الأول :الاطار النظري
لمحاسبة التكاليف وعمليات اتخاذ
القرارات

مقدمة الفصل الأول :

قبل المباشرة في تقديم العمل البحثي، الساعي للتركيز على مفهوم محاسبة تكاليف ودورها في عمليات اتخاذ القرارات المالية، علينا أول تطرق إلى حاجة المجتمع أو أعوان الإقتصاد في مختلف القطاعات الإنتاجية، إذ يعتبر هذا النوع من المحاسبة جوهرًا أساسيًا في إعطاء نظر استراتيجي شامل لأصحاب المصلحة والمسيرين فيما يتعلق بتحديد سعر التكلفة وسعر الهامش الربحي وكذا سعر البيع، وكيفية التعامل مع مختلف المخاطر التي تحدث وتؤثر على هامش الربح وسعر البيع، من خلال المعطيات التي توفرها محاسبة التكاليف يمكن للمسيرين التعامل معها بمختلف الطرق أو الخطط ذات مرونة ممكنة والمتاحة لهم حسب ظروف السوق، إذ توفر المحاسبة التكاليف لمحة أولية عن سعر تكلفة مستعملة في منتج معين، وبحث عن بدائل لتقليصها بقدر الممكن، وهذا بهدف الوصول للأدنى سعر تكلفة للمنتج مع المحافظة على التنافسية داخل السوق بأفضل جودة ممكنة وبأقل سعر، مع مراعاة في تضخيم العوائد الربحية التي تضاف على سعر التكلفة (هامش الربح)، وهنا تكمن أهمية القصوى لمحاسبة التكاليف والتي تعزز المنافسة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين من جهة في تقليل والبحث عن موارد بقيم ومبالغ منخفضة من مصادر متعددة، وكذا التنافس حول تخفيض الأسعار البيع ورفع من جودة المنتجات وكل هذا يصب في صالح المجتمع الإستهلاكي، بمعنى آخر يؤدي استغلال المؤسسات الإنتاجية للمحاسبة التكاليف إلى شن إصلاحات غير مباشرة للمستوى المعيشي للأفراد.

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول المحاسبة التكاليف تطورها، أهدافها

المطلب الأول: التعرف على المحطات تاريخية للمحاسبة، تعريفها، أهم فروعها

قبل التطرق الى محاسبة التكاليف في موضوعي هذا علينا أولاً التعرف على المحاسبة بشكل عام كعلم ونظام وإبراز أهم ثلاثة محطات لتطورها التاريخي مع ذكر فروعها الأساسية .

أ/- أولاً تعريف المحاسبة بشكل عام :

1/- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) 1940 :

" هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير، والتي تسفر عن هذه العمليات والأحداث".

ملاحظة: هذا التعريف يركز على الجانب الفني ويعتبر المحاسبة علماً لا مجرد حرفة.

2/- تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) 1966 :

"عرفت بأنها هي " تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة".

ملاحظة: يركز هذا التعريف على الجانب المعلوماتي واتخاذ القرار.

3/- تعريف AICPA 1975:

المحاسبة تهدف إلى "توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وأنه إذا تم توفيرها ستحقق مزيداً من الرفاه الاجتماعي".¹

ملاحظة: هذا التعريف يوسع المفهوم نحو البعد الاجتماعي للمحاسبة.

و يعرفها المشرع الجزائري حسب المادة 3، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،

كونها:

"المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية،

¹ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة: الفروض - المفاهيم - المبادئ - المعايير، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية، 2014، ص 2 ص 3.

تصنيفها، تقييمها و تسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و أدائها و وضعية الخزينة في نهاية السنة المالية".²

ب/- مراحل تطور المحاسبة:

وسوف أقسم هذه المراحل الى ثلاثة مراحل بشكل مختصر كآلي :

1-المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494 م، ويطلق عليها مرحلة ما قبل القيد المزدوج.

2-المرحلة الفضية من 1494 م إلى 1775 م، ويطلق عليها مرحلة القيد المزدوج.

3- المرحلة الذهبية من 1775 م حتى الآن، ويطلق عليها مرحلة التنظيم المهني.³

ج/- أهم فروع المحاسبة :

❖ المحاسبة المالية:

وتهتم أساساً المحاسبة المالية بتقديم المعلومات المالية عن المنشأة في نهاية كل فترة زمنية، وتحديد نتيجة مزاوله النشاط لنشاطها من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة.

❖ المحاسبة الادارية:

توفير المعلومات اللائمة لمساعدة الادارة في أداء وظائفها المختلفة وخاصة وظيفتي التخطيط والرقابة.

❖ محاسبة التكاليف:

وهي الفرع الذي يسعى الى تحديد تكلفة الانتاج لتحقيق الرقابة عليها بغرض ضمان استخدام عناصر الانتاج المختلفة الاستخدام الامثل.

❖ المحاسبة الحكومية:

وهي الفرع الذي يقوم على تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في ضوء أطار محدد بحكمة

النظام واللوائح المالية والتعليمات والقواعد التي تهدف الى تحقيق الرقابة به على الإيرادات

² سليمة طبائبية، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية-رماح-المملكة الأردنية، عمان، 2016، ص29.

³ يوسف محمود جربوع، نفس المرجع السابق ص18.

والمصروفات، وتعتمد المحاسبة الحكومية على مبدأ الاعتمادات والمخصصات.

❖ محاسبة الزكاة والضرائب:

وهي تتناول تجميع ومعالجة المعلومات المالية اللازمة لأغراض ربط الضريبة وذلك في ضوء الانظمة والتعليمات، أو تحديد الزكاة وذلك في ضوء القواعد الشرعية.⁴

المطلب الثاني : عموميات حول تطور التاريخي لمحاسبة التكاليف ووظائفها

أ/- التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:

في بادئ الأمر احتلت المحاسبة المالية Financial Accounting أهمية بارزة مع ظهور المنشآت التجارية وصغر حجم المنشأة والقيام بإنتاج منتج وحيد بشكل رئيسي، فقد كانت المحاسبة المالية هي الوسيلة الأساسية في تسجيل وتبويب العمليات المالية الفعلية وفقاً لتسلسل حدوثها لأغراض قياس نتيجة أعمال المنشأة ككل من فترة معينة سابقة وتحديد المركز المالي لها في نهاية هذه الفترة تطبيقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Accounting (GAAP Generally Accepted Principles)

وقد نجح نظام المحاسبة المالية كأداة خارجية في تفسير علاقة المنشأة بالأطراف الخارجية الأخرى بصورة اجمالية، وذلك دون أن يمتد هذا الدور إلى تتبع حركة تفاصيل بنود التكاليف داخل أقسام وأنشطة المنشأة، لذلك لم ينجح هذا النظام في الوفاء باحتياجات إدارة المنشآت في توفير البيانات التحليلية المتعلقة بعناصر التكاليف.

ثم جاءت الثورة الصناعية - في القرن الثامن عشر - وساعدت في الانتقال من الأساليب اليدوية لتصنيع المواد الخام إلى الطرق والمناهج الآلية، علاوة على التطور المتزايد في حجم المشروعات الصناعية واختلاف طرق وأساليب الإنتاج في ظل انفصال الإدارة عن ملكية رأس المال، مما دعا إلى القول بأنه لم يعد الهدف من المحاسبة قاصراً على التسجيل والتبويب للعمليات المالية وإعداد التقارير الإجمالية في ختام السنة المالية.

ولهذا اتجهت الأنظار مع ظهور المنشآت الصناعية نحو علم محاسبة التكاليف Cost Accounting سعياً وراء تتبع مسارات تدفق عناصر التكاليف وتخصيصها على المنتجات

النهائية (سلع خدمات لخدمة إدارة المنشأة في التخطيط والتنفيذ والرقابة والتحكم في التكلفة مع المساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وبالتالي صارت محاسبة التكاليف بمثابة النظام الفعال لتشغيل كافة

⁴ سليمة طبائية، نفس المرجع السابق ص38.

البيانات مالية كمية) والتي تفي بمتطلبات إعداد التقارير سواء كانت تقارير داخلية الخدمة إدارة المنشأة أو تقارير خارجية الخدمة الأطراف الخارجية الأخرى.

ومع استمرارية التطور السريع في دنيا الأعمال وتعدد العملية الإنتاجية أدرك. المحاسبون ضرورة الانتقال إلى مستوى آخر في تجميع وتبويب عناصر التكلفة المختلفة والمرتبطة بأداء وتنفيذ أنشطة المنشأة لتكون مواكبة لأغراض إدارية متعددة مما جعل محاسبة التكاليف بمثابة نظاماً لإدارة تكاليف الأنشطة المختلفة و مؤداه داخل المنشأة (سواء الصناعية أو التسويقية أو الإدارية) وذلك من خلال تقديم التقارير الداخلية التفصيلية والخاصة بأداء هذه الأنشطة من زاوية ، وأيضاً إعداد التقارير الخارجية لتعبر عن الأثر الإجمالي لتنفيذ تلك الأنشطة على عناصر المركز المالي للمنشأة من زاوية أخرى، بحيث تكون هذه التقارير المقدمة للإدارة قادرة على الوفاء بمتطلبات المنشأة في مختلف مجالاتها بالشكل الذي يساهم في تحسين ورفع كفاءة أداء مستوى الأنشطة ومن ثم ترشيد إدارة المنشأة في الوصول بنجاح إلى تحقيق أهدافها المنشودة.⁵

ب/-تعريف محاسبة التكاليف :

لمحاسبة التكاليف عدة تعاريف ومفاهيم نذكر منها ما يلي :

لقد تم تعريف المحاسبة التكاليف على أنها " كطريقة المعالجة المعطيات لتحقيق الأهداف الآتية " :

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.
- تحديد أسس التقييم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة.
- تفسير نتائج حساب تكلفة المنتج سلعة أو خدمة مقارنتها بأسعار البيع.
- تفسير الانحرافات.
- وضع تقديرات المصاريف و ميزانيات الاستغلال.

هذا وقد عرفها البعض أنها " عملية تحديد و قياس و تسجيل و تحليل وتبويب وتوزيع البيانات التكاليفية وذلك لتخطيط ورقابة وترشيد قرارات الإدارة .

وكما ذكر الكاتب عن المحاسبة أن "محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقاً لقواعد و مفاهيم محددة،

⁵ سميرة عباس محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، 2022، ص01 ص02.

وذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من أجل استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.⁶

وأيضا تم تعريف المحاسبة التكاليف " أن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها".

وكما عرفها ماهر " بأنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية.⁷

وفي تعريف آخر " إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والادارية، وهي أداة هادفة فكل اجراء من اجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الادارة. فهي تعمل على مد الادارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف على تنفيذ المهام. كما أنها ضرورية كأداة ادارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها ادارة المشروع يوما بعد يوم".

وفي تعريف آخر فإنها " تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الاجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية تنفيذ وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتمامها بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدة الانتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، بينما تولي الثانية اهتمامها بالقوائم المالية الاجمالية للمشروع كوحدة.⁸

⁶ إسماعيل حجازي- أ. معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الاولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن- عمان، 2013م، ص20.

⁷ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1426 هـ- 2006 م، ص23.

⁸ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص 10.

ج/- علاقة محاسبة التكاليف بمحاسبات الأخرى :

ج-1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

ج-1-1- نقاط التشابه بينهما

- ارتباط بيانات المحاسبة المالية ببيانات محاسبة التكاليف فالبيانات الإجمالية التي توفرها المحاسبة المالية، توفرها محاسبة التكاليف بشكل تفصيلي.
- يشترك المحاسب المالي ببيانات عن ومحاسب التكاليف في إعداد القوائم المالية الختامية، حيث توفر محاسبة التكاليف بيانات عن تكلفة المخزون السلعي والبضاعة تحت التشغيل والإنتاج التام والاستهلاكات وغيرها، ويقدم المحاسب المالي بيانات عن التسويق وتكاليف الإدارة العامة والإيرادات الأخرى ليتم إعداد القوائم المالية.
- اندماج المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في نظام محاسبي واحد، باستخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

ج-1-2- الفوارق بينهما

تتمثل أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فيما يلي:

- اختلاف في طبيعة الوحدة المحاسبة : فالوحدة المحاسبة في المحاسبة المالية تتمثل في المشروع كوحدة واحدة، أما في محاسبة التكاليف فالوحدة المحاسبية تتمثل في الوحدة المنتجة سواء كانت خدمة معينة أو منتج معين أو أمر إنتاج أو مرحلة إنتاجية.
- اختلاف في نطاق العمليات المالية : فمحاسبة التكاليف تهتم بالنفقات فقط سواء كانت متعلقة بالإنتاج أو البيع أو الوظيفة الإدارية، أما المحاسبة المالية فتهتم بجميع العمليات المالية التي يترتب عليها إيراد معين أو ينشأ عنها التزامات معينة.
- اختلاف في تحليل النفقات : تهتم المحاسبة المالية بنفقات المشروع بشكل إجمالي، أما التكاليف فتهتم بتحليل النفقات من زوايا مختلفة لتخدم أغراضا مختلفة.
- اختلاف الأهداف: تهدف المحاسبة تحديد نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي في نهاية العام، أما التكاليف فتهدف إلى التكلفة والرقابة عليها.

- اختلاف في الاهتمام بالبيانات المالية: تهتم المحاسبة المالية بالبيانات التي حدثت في الماضي، أما محاسبة التكاليف فتهتم بالماضي وما هو متوقع حدوثه في المستقبل لوضع معايير التكلفة المستخدمة في الرقابة على التكاليف وتحديد الانحرافات.⁹
- اختلاف في الجهات المخدومة تعتبر المحاسبة المالية أداة لخدمة اصحاب رأس المال والمستثمرين والمحللين ورجال الاقتصاد، بينما تعتبر محاسبة التكاليف أداة داخلية تخدم الإدارة فقط بما تحققة من أهداف تم التعرض لها سابقاً.

ج-2- مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات للإدارة عن كلفة الوحدة المنتجة والعناصر الداخلة في تركيبها للمساعدة في الرقابة واتخاذ القرارات حيث تمثل محاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف أولها تحقيق وظيفة التخطيط للتكاليف ومراقبتها وتقديم التقارير الداخلية لأغراض الإدارة وتتضمن الربحية وأداء الأقسام في المنشأة وذلك لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستمرارية والنمو وكذلك تعتمد الإدارة على تقارير التكاليف في اتخاذ القرارات الأخرى مثل: وضع الخطط طويلة الأجل وقرارات الاستثمارات الأصول الصناعية وقرارات تطوير المنتجات الجديدة والغير مصنعة في المنشأة، وكذلك تمد محاسبة التكاليف الإدارة بالبيانات اللازمة والمتعلقة بالمخزون السلعي الذي يشكل عنصر هام في المنشأة.

ومقارنة بالمحاسبة الإدارية فإن المحاسبة الإدارية تمثل أيضاً مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في العمل على توفير المعلومات لأغراض الإدارة وذلك لاتخاذ القرارات الإدارية والتخطيطية، وذلك من خلال المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الافضل وتساعد الإدارة في توجيه المنشأة ورقابتها وتقييم أداء العاملين في تحقيق الأهداف المنشودة وباقل تكلفة وكذلك تلعب المحاسبة الإدارية دور مهم في صنع قرارات الاستثمار وتخطيط موارد المنشأة ورقابتها بشكل يحقق الهدف المنشود وهو تعظيم الربحية .

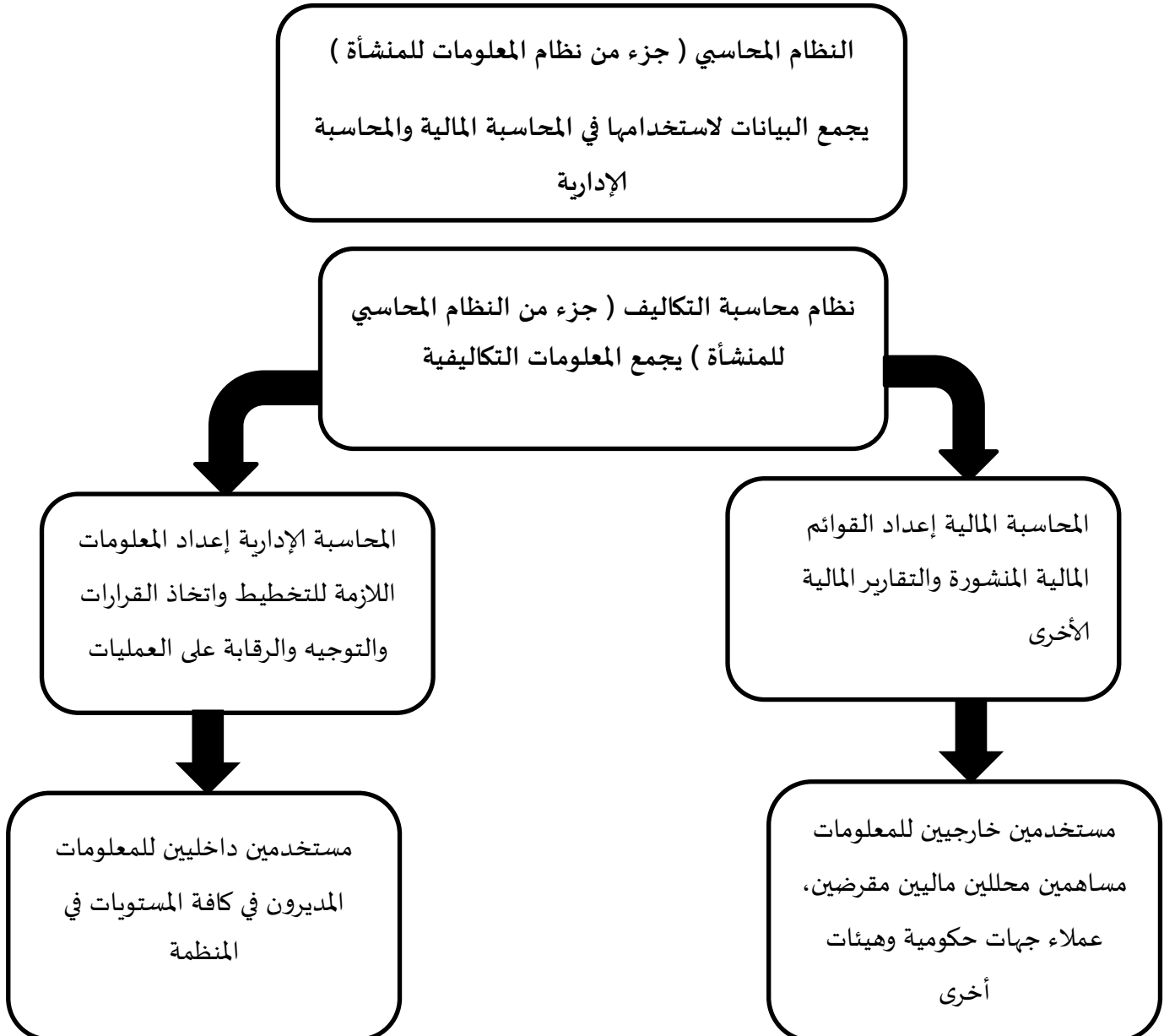
وبالمقارنة ما بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فإنه يلاحظ الارتباط والعلاقة الوثيقة ما بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حيث تعتمد المحاسبة الإدارية على البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف، وذلك بهدف إعداد الخطط المستقبلية من خلال نظام الموازنات وممارسة عملية الرقابة على العمليات والأنشطة واتخاذ القرارات المختلفة مثل قرارات التسعير والمفاضلة ما بين البدائل، والإنفاق الرأسمالي

⁹لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، 1436هـ، 2015م، ص14
ص15.

وغيرها من الأمور إضافة إلى العلاقة المتبادلة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فإنهما يهدفان وبشكل عام إلى تحقيق الأهداف الداخلية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.¹⁰

وهذا المخطط يبرز دور محاسبة التكاليف في توفير المعطيات الضرورية التي تحتاجها محاسبة المالية وكذا المحاسبة الإدارية :

- المخطط الرقم 01: دور المحاسبة التكاليف كجزء من نظام المعلومات في المحاسبة الإدارية و المالية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المرجع السابق

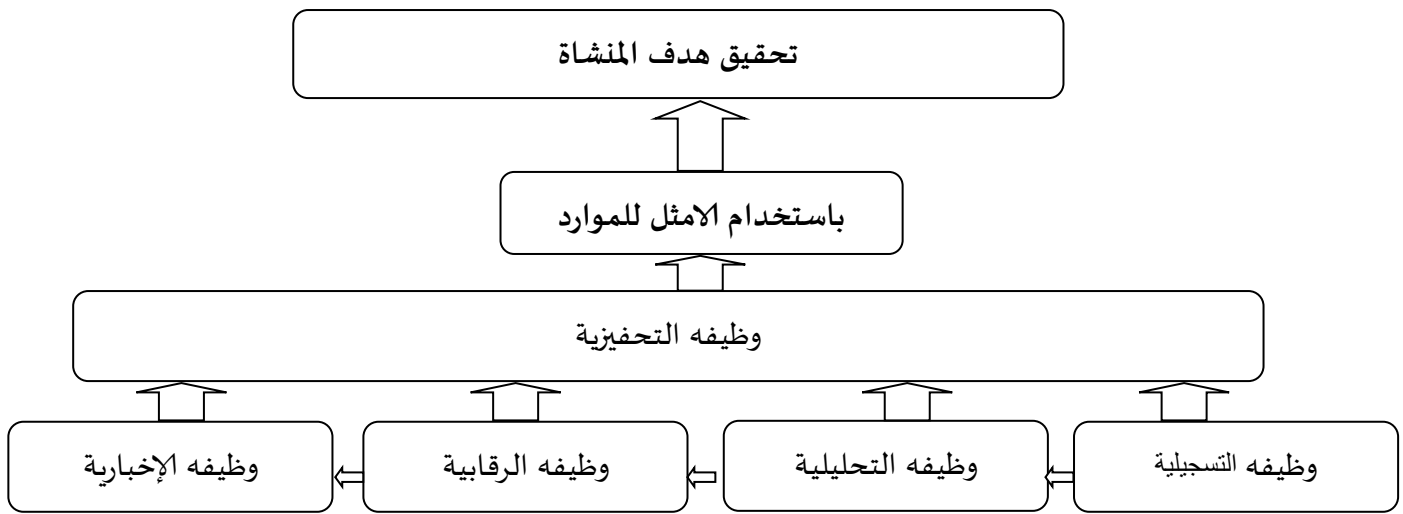
¹⁰لؤي عبد الرحمان، نفس المرجع سبق ذكره ص 16 ص 17.

مطلب الثالث : وظائف محاسبة التكاليف وأهدافها

أ/- وظائف محاسبة التكاليف :

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المنشآت على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

- المخطط رقم 02: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المرجع السابق

تحليل الوظائف المذكورة في المخطط أعلاه :

1/- الوظيفة التسجيلية: وهي اولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وان هناك طريقتين للتسجيل اما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف مواد، أجور، مصروفات.¹¹

2-الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر

¹¹ اسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق ذكره ص 24.

بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

3-الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو أن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات، سواء كانت الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة، لأن الانحرافات الملائمة مثلاً قد تكون ملائمة ظاهرياً لكن بالحقيقة هي انحرافات غير ملائمة.

4-الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

5- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.. وبهذا ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلاً سيساعد إدارة المنشأة إلى تحقيق هدفها المرسوم.¹²

ب/- الأهداف محاسبة التكاليف

أولاً : تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:

وهو الغرض الرئيسي والمبدئي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة ، وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة اتباع الخطوات الآتية:

¹² اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع السابق، ص 25 .

1. حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها.
2. دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل.
3. حصر بيانات عناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة ، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة الأوجه النشاط المختلفة
4. تحليل عناصر التكاليف ، والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

ثانيا : الرقابة على عناصر التكاليف وتخفيضها:

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكلفة المختلفة لأغراض المحافظة على كفاءة استخدام أصول المنشأة، ومحاربة الإسراف في استخدام موارد الإنتاج، وذلك من خلال وضع نظام رقابي دقيق على كافة مراحل حيازة المواد الشراء - الاستلام - التخزين - الصرف - الجرد) وأيضاً على الأجور والمصروفات الأخرى.

وقد تطور الهدف من الرقابة على التكاليف بشكل تزامن مع زيادة حدة المنافسة بين المنشآت وصار المعنى أوسع وهو العمل على تخفيض التكاليف عن طريق الانتقال من المستوى الحالي للتكلفة إلى المستوى الأقل منه بما يسمح بتحديد تكاليف الأنشطة التي يمكن تجنبها دون تأثير على جودة المنتج فعلى سبيل المثال : قيام المنشأة باستخدام آلة جديدة تقوم بأداء نفس العمليات التشغيلية بتكلفة أقل أو تقدم إنتاجاً أكبر بنفس حجم التكلفة، وبالتالي نجد أن هناك علاقة واضحة بين الرقابة على التكاليف وبين تخفيض التكاليف، حيث أن الهدف النهائي لكل منهما يتمثل في المحافظة على تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة المنشأة

إلا أن الاختلاف بينهما يظهر في أن الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الراهنة للمنشأة، في حين يتطلب تخفيض التكاليف تغيير الظروف المحيطة والانتقال إلى المستوى الأقل للتكلفة.

أي أن تخفيض التكاليف يساهم بشكل كبير في الرقابة على التكاليف من خلال البحث المستمر عن أفضل الطرق في استغلال واستخدام الموارد المتاحة.

ومن خلال مقارنة الأداء الفعلي والمعايير المرسومة يتحقق هدف آخر المحاسبة التكاليف ألا وهو تقييم أداء المسؤولين عن تنفيذ مختلف أنشطة المنشأة حتى يمكن تحديد وتحليل مسببات الانحرافات الناتجة والتركيز على تلك الانحرافات التي تخرج عن حد القبول ويطلق على ذلك المفهوم " Management By Exception " الإدارة بالاستثناء.

ثالثاً : المساعدة في صناعة قرار تسعير المنتجات والخدمات:

تحدد المنشآت أسعار منتجاتها وخدماتها بما يكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية واسترداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج ، كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات.

ومن المعروف أن العلاقة بين التكلفة والسعر علاقة تبادلية حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها ، كما أن تكاليف المنتجات والخدمات تتأثر بأسعار المستلزمات السلعية (المواد) المستخدمة في إنتاجها ، ومعدلات الأجور المدفوعة للعمال ، وأسعار الخدمات الأخرى : مثل القوى المحركة ، الإيجار .

رابعاً : ترشيد القرارات الإدارية المختلفة:

من الخطأ الاعتقاد بأن المحاسبة هي مجرد عملية تجميع للأرقام وتبويبها وعرضها في صورة تقارير ختامية، حيث أن معلومات محاسبة التكاليف تلعب دوراً جوهرياً في اتخاذ القرار ابتداء من توفير المعلومات اللازمة لتخطيط طرح المنتج بالأسواق، وانتهاء بتقييم الأداء الكلي للمنشأة تحقيقاً لأهداف المرجوة.

فنجد أن محاسبة التكاليف تساعد في عملية اتخاذ القرار من خلال توفير كافة البيانات المالية والكمية - على حد سواء - بالشكل الذي يساهم في المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأفضل أو الحل الأمثل الذي يحقق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية، ومن أمثلة البدائل القرارية الممكنة والمتاحة أمام المشاة ما يلي:

- التصنيع أو الشراء لجزء من أجزاء المنتج
- إضافة منتج جديد أو خط إنتاجي حديث.
- التوقف عن إنتاج منتج حالي أو الاستمرار في إنتاجه رغم ظروف معينة.

وتظهر البيانات التكاليفية ذات أهمية كبيرة لإدارة المنشأة في إجراء المقارنة بين تكاليف البدائل المتاحة بما يضمن لها فرص تحقيق أرباح أكبر.

خامساً : التخطيط للمستقبل:

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي نشاط المنشأة لفترة محددة مقبلة ، وهي تعد أداة تعبير عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو لوحدها الإدارية. ومن ثم ، يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع.

ويقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.¹³

¹³ سميرة عباس محمد أبو النيل، نفس المرجع سابق ذكره، ص 2 ص 5.

المبحث الثاني : طرق تقييم التكاليف التقليدية والحديثة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات

المطلب الأول : مفهوم التكلفة وتصنيف عناصرها

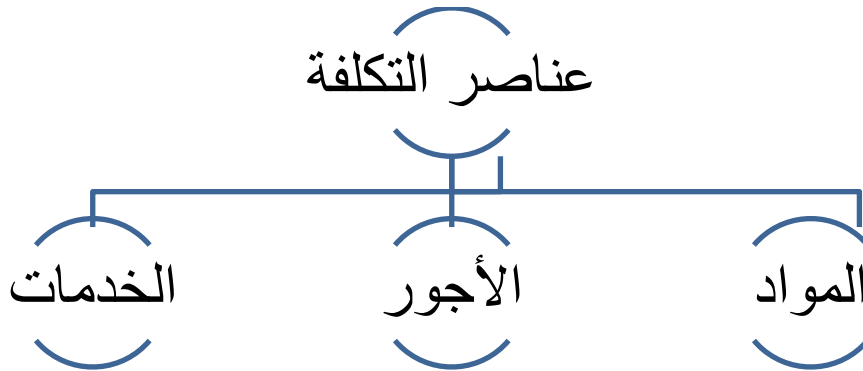
أ/- مفهوم التكلفة :

تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، القابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها¹⁴

ب/- عناصر التكاليف:

تتألف تكلفة أي إنتاج من ثلاثة عناصر رئيسية للتكلفة هي في المخطط التالي المواد، الأجور والخدمات.

المخطط رقم 03: يوضح العناصر التكاليف



مصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المرجع لسابق

¹⁴ محمد سامي راضي مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الجزائر، الدار الجامعية، 2003، ص 18.

ج/- شروط التكلفة

لابد من توافق ثلاث شروط مجتمعة على بند إنفاق معين حتى يطلق على هذا البند لفظ التكلفة:

- شرط الاستخدام
- شرط المنفعة أو الاستفادة
- شرط معيارية الاستخدام

د/- تصنيف وتبويب التكاليف

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعا للتغير في حجم النشاط، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة. وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، والتنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية ؛ إن الطريقة التي تبوب وتصنف بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها

- طبيعة نشاط المؤسسة: صناعية أو إدارية أو خدمية؛
- النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة¹⁵.

وهنا سوف أقوم بتصنيف وتبويب التكاليف بناء على الدراسات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم 1-1 : تبويب التكاليف وأهم عناصرها

العناصر	الفروع
• أولا: عنصر تكلفة المواد. • ثانيا: عنصر تكلفة العمل -الأجور-. • ثالثا: عنصر تكلفة المصروفات.	الفرع الأول - التصنيف الطبيعي (الأساسي)
• أولا: وظيفة الشراء (التموين) • ثانيا: وظيفة الإنتاج	

¹⁵ حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2010-2011، ص46.

• ثالثا: وظيفة التوزيع • رابعا: وظيفة الإدارة • خامسا: وظيفة المالية	الفرع الثاني- التصنيف الوظيفي
ويمكن تصنيف تكاليف حسب النظام المحاسبي المالي الى حسابات التالية : ح/60 المشتريات المستهلكة، ح/61 الخدمات الخارجية، ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى، ح/63 أعباء المستخدمين، ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات، ح/65 الأعباء التشغيلية "التشغيلية" الأخرى، ح/66 الأعباء المالية، ح/67 العناصر غير العادية، ح/68 المخصصات للإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة، ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها .	الفرع الثالث - تصنيف التكاليف حسب النظام المحاسبي المالي
• أولا: عناصر التكاليف المباشرة • ثانيا: عناصر التكاليف غير المباشرة	الفرع الرابع- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية
• أولا: التكلفة المتغيرة • ثانيا: التكلفة الثابتة : - تكاليف الطاقة طويلة الأجل - تكاليف ثابتة تشغيلية - التكاليف المتدرجة • ثالثا : التكلفة المختلطة	الفرع الخامس: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
• أولا: تكاليف خاضعة للرقابة • ثانيا: التكاليف غير القابلة للرقابة	الفرع السادس: تصنيف التكاليف حسب قابلية للرقابة

المطلب الثاني : الطرق التقليدية و الحديثة لتحميل التكاليف

أ/- طريقة التكاليف الكلية

طبقاً لهذه الطريقة يتحمل النشاط بكل التكاليف سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، متغيرة أو ثابتة، مستغلة أو غير مستغلة، أي أن كافة تكاليف الإنتاج تحمل على الوحدات المنتجة تامة الصنع أو غير تامة) وكافة تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية تحمل على الوحدات المباعة.

وحجة هذه الطريقة أن كل التكاليف حدثت من أجل النشاط فيصبح هذا النشاط مسئولاً عن حدوثها وملتزمًا بتحملها كلها.¹⁶

1/- تعريف طريقة التكاليف الكلية

ظهرت هذه الطريقة بفرنسا، وتسمى بمركز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي وتعرف على أنها "تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية".

2/- خطوات طريقة التكلفة الكلية: تعمل وفق خطوات وهي:

- معالجة التكاليف المباشرة: وهي التكاليف الخاصة بتكلفة وحيدة وبالتالي فهي تختص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج المنتج، أجور، اليد العاملة المباشرة.
- معالجة التكاليف غير مباشرة: تعرف التكاليف الغير مباشرة بأنها التكاليف التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بنشاط المؤسسة الإجمالي.
- تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات: وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع التكاليف الغير مباشرة من خلال تحصيل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات والطلبات.¹⁷

¹⁶ صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح- ومن مع، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة- مصر، 2016، ص 106.

¹⁷ محمد صادق منصور، دور نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس (الأنشطة) ABC في تخفيض تكاليف الإنتاج، مذكرة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 / 2016 ص 27.

3/- مزايا طريقة تكاليف الكلية :

- يتحدد صافي الربح بعد تغطية كل التكاليف، أي أن التكاليف الكلية تمثل الخط الذي يحدد صافي الربح أو الخسارة.
- يتحدد حجم التعادل عند تقاطع خط التكاليف الكلية للمبيعات مع خط الإيرادات الكلية للمبيعات.
- تعتبر التكاليف الكلية طبقاً لهذه الطريقة الحد الأدنى لسعر البيع الذي يجب ألا يقل عنه حتى لا تحدث خسارة.
- يتم تقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام وكذلك من الإنتاج غير التام (تحت التشغيل) على أساس التكلفة الكلية.
- تساهم هذه الطريقة الأصول المحاسبية العامة، حيث تتم مقابلة إيرادات المبيعات بالتكاليف الكلية للمبيعات، ويكون المتبقي صافي ربح في حالة زيادة الإيرادات على التكاليف أو صافي خسارة في حالة زيادة التكاليف على الإيرادات. وعلى ذلك فإن رقم صافي الربح أو الخسارة طبقاً لهذه الطريقة يتفق مع صافي نتيجة الأعمال المستخرج من دفاتر المحاسبة المالية.¹⁸

4/- عيوب طريقة التكاليف الكلية

- نظراً لتذبذب نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة حيث ينخفض (أو يزداد) مع زيادة مع انخفاض حجم النشاط كما سبق ذكره عند دراسة سلوك التكاليف، فإن التكلفة الكلية للوحدة تتذبذب أيضاً مع تذبذب حجم النشاط. وإذا بني سعر البيع على أساس التكلفة الكلية للوحدة فإن هذا السعر يكون معرضاً للتذبذب مما يجعل جدوى الاعتماد على طريقة التكاليف الكلية في تسعير المنتجات قليلة خاصة في الأجل القصير.
- تسمح هذه الطريقة بتحميل كل التكاليف غير المباشرة على النشاط، في حين أن النشاط لا يلزم تحميله إلا بتكاليف المباشرة على وحداته والتي تطلبها بصفة خاصة، يضاف إلى ذلك صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط. وما ينتج عن ذلك من احتمال خضوعها للتقدير الشخصي، وما يؤدي إليه ذلك من تباين النتائج المستخرجة عند تحديد تكلفة وحدة النشاط.

¹⁸ صلاح بسيوني، نفس مرجع السابق ذكره، ص 107.

- لا تساعد هذه الطريقة إدارة المنشأة على تحقيق الكفاءة الاقتصادية في استخدام عوامل الإنتاج، إذ تحمل وحدات النشاط بكل التكاليف دون أن توضح للإدارة مدى استغلال الطاقة المتاحة حتى يمكن للإدارة التصرف في استغلال الطاقات العاطلة، وبحيث أسباب عدم الاستغلال ومحاسبة المسؤولين عن ذلك.
- في ظل هذه الطريقة تكون تكلفة الوحدة مرتفعة في أوقات الكساد وفي الفترة الأولى من عمر المنشأة، نظراً لقلة حجم النشاط المحقق، وهذا لا يتمشى مع انخفاض الأسعار في مثل هذه الظروف، وعلى العكس من ذلك تنخفض تكلفة الوحدة المنتجة في فترات الرواج وزيادة حجم النشاط، وبعد رسوخ أقدم المنشأة في الإنتاج والتسويق، ومثل هذه الصورة قد تضلل الإدارة عند اتخاذ قرارات التسعير.
- لا تمكن هذه الطريقة من إمداد الإدارة بالبيانات التي تحتاجها لرسم السياسات والتخطيط للمستقبل بصورة كاملة، مثال ذلك البيانات التي تلزم الدراسة العلاقة بين أحجام النشاط والإيرادات والتكاليف (وهذا ما تتيحه طريقة التكاليف المتغيرة)¹⁹.

ب/- طريقة التكاليف المتغيرة

1/- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة :

يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغير " أنها طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح "²⁰.

وتعرف أيضا : " طريقة التكلفة المتغيرة تقوم على تقسيم المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة و تهتم

بدراسة مستوى المردودية ، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته و تطوره مع أن الاول مرتبط

بالثاني و من غير الممكن أن نتكلم على مردودية بمعزل عن سعر التكلفة "²¹.

و في تعريف آخر حيث " يقصد بطريقة التكاليف المتغيرة بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي تنتج عدة منتجات، حساب النتيجة التحليلية عن طريق طرح التكاليف المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله، للحصول

¹⁹ صلاح بسيوني ، نفس مرجع السابق ذكر، 107 ص 108.

²⁰ بن عميروش صليحة، المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية ، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2021-2022 ص 42.

²¹ بن عميروش صليحة، نفس المرجع السابق ص 43.

على ما يسمى بهامش التكاليف المتغيرة لهذه المنتجات. ثم يتم طرح التكاليف الثابتة الكلية للمؤسسة من مجموع هذه الهوامش، للحصول على النتيجة التحليلية للدورة"²².

جدول رقم 1-2: حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة

البيان	المبالغ	%
رقم الأعمال	XXX	%100
(-)		
التكاليف المتغيرة	XXX	
الهامش على التكلفة المتغيرة	XXX	XXX
(-)		
التكاليف الثابتة	XXX	XXX
النتيجة	XXX	%100

المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا على المرجع السابق

حيث أن :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة = هامش على التكلفة المتغيرة وحدوي × الكمية المباعة

²² عبد الحميد بوخاري، الحاج عرابية، ومن معه، نحو تطبيق طريقة المتغيرة في المستشفيات العامة -دراسة حالة مستشفى عميرات - تقرت، مجلة التنظيم والعمل، مجلد 5 ، العدد 3، الجزائر، 2016، ص7.

2/- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج، الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة، يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحشية بعبارة أخرى هذه التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكلفة الوحشية.
- ✓ يسمح بإعداد التقديرات حسب التكاليف، النتائج، عينة المردودية بسهولة.
- ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية تسويقية وبيعية وإدارية وتمويلية.
- ✓ تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها المستهلك حسب الأرباح والخسائر.²³
- ✓ يتم تقييم المخزون السلعي سواء تحت التشغيل الأول آخر مدة والتام الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.

3/- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة

- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.
- تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.
- نجاح استعمالها يعود إلى التقديرات المستقبلية.
- السهولة في حسابها.
- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

4/- عيوب طريقة التكاليف المتغيرة

- ليس هناك تمييز واضح بين فترة طويلة وقصيرة الأجل.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة المتغيرة.
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير طويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف

²³ محمد صادق منصوري، نفس المرجع السابق ذكره، ص 32.

فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.²⁴

ج/- طريقة التكاليف المعيارية

1/- تعريف التكاليف المعيارية :

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها " تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية".²⁵

ويمكن حساب الانحرافات بشكل التالي :

حيث يمكن الدور الذي تقوم عليه هذه لطريقة الى حساب الانحرافات وتقييمها، بمعنى مقارنة ما تم تقديره بما تم تحقيقه فعلا وتقديم تفسيرات لذلك، ويتم ذلك بطريقة التالية :

المعيارى - الفعلى	أو	الفعلى - المعيارى
-------------------	----	-------------------

ب/- تحليل الانحرافات على التكاليف

1- ب/- الانحراف على الأعباء المباشرة :

حيث أن السعر والكمية هما من أبرز العوامل التي تحقق هذه الفواق والانحرافات بعد تحليلها، لذلك فإن الفرق بين التكاليف الاجمالية الفعلية والتكاليف الاجمالية المعيارية ينتج عنه انحراف اجمالى، ويمكن ان نستخلص منه ونقسمه الى انحراف جزئي عن الكمية وآخر انحراف عن السعر: حيث نرمز له

الكمية المعيارية = QS	السعر المعيارى = PS	التكلفة الاجمالية الفعلية = CR
الكمية الفعلية = QR	السعر الفعلى = PR	تكلفة الاجمالية المعيارية = CS

²⁴ سالى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2009 - 2010، ص 71.

²⁵ درويش عمار، د صالح إلياس، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الاداء-دراسة حالة مؤسسة "MANTAL" مجلة المالية والأسواق، الجزائر، 2011-2013، ص 161.

- حساب الانحراف الاجمالي (E) :

$$E = \text{التكلفة الاجمالية الفعلية (CR)} - \text{التكلفة الاجمالية المعيارية (CS)}$$

ملاحظة :

- اذا كان سالبا فيكون ملائم
- اذا كان موجبا فيعتبر غير ملائم

وبتحليله أكثر ينتج لنا :

أ/- الانحراف في السعر :

$$QR(PS*PR) = EP$$

ب/- الإنحراف في الكمية :

$$PS(QS*QR) = EQ$$

ملاحظة : اذا تم جمع بين هذين الإحرافين نحصل على الإنحراف الإجمالي بطريقة عكسية

$$PS(QS*QR) + QR(PS*PR) = E$$

من اعداد الطالب اعتمادا على المرجع السابق

2-ب/- الانحراف على الأعباء غير المباشرة :

ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، كما تسمح عدد وحدات العمل لمركز تحليل بقياس نشاط هذا المركز بحيث يتم تحليل الانحرافات على الأعباء غير المباشرة بالاعتماد على مستوى النشاط هذا. وذلك بعد ما يتم تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل المتكونة من أعباء

ثابتة و أعباء متغيرة مما ينتج عنه انحراف على التكاليف المتغيرة، وانحراف على التكاليف الثابتة. كما يتم على مستوى كل مركز تحليل التمييز بين مستوى الإنتاج ومستوى النشاط في شكل انحراف المردود.²⁶

ويتم تحليل انحراف الاجمالي بطريقة التالية :

$$\text{الانحراف الاجمالي} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المحملة معياريا} - \text{تقديرية} -$$

حيث :

$$\text{التكاليف المحملة معياريا} = \text{مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي} \times \text{معامل التحميل المعياري}$$

$$\text{مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي} = \text{حجم الانتاج الفعلي} \times \text{الزمن المعياري لإنتاج وحدة الواحدة}$$

ملاحظة :

- إذا كانت نتيجة الانحراف الإجمالي موجبة فإن الانحراف غير ملائم
- إذا كانت نتيجة الانحراف الاجمالي سالبة فلانحراف ملائم²⁷

2/- أهمية طريقة التكلفة المعيارية :

يعمل نظام التكاليف المعيارية على تحقيق عدة أهداف منها :

- ✓ المساعدة في عملية التخطيط والرقابة : الهدف الرئيسي لنظام التكاليف المعيارية هو الرقابة على التكاليف، ولكن انجاز عملية الرقابة يتطلب القيام بعملية التخطيط حيث يمكن من خلال وضع خطة جزئية لكل عملية من العمليات الإنتاجية ووضع تصور لخطة كاملة للعمليات الإنتاجية على مدار العام أو عدة أعوام.

²⁶ درويش عمار، د صالح إلياس، نفس المرجع سابق ص163.

²⁷ الوافي شهرزاد، ضافري ريمة، دور تطبيق نظام التكاليف المعيارية في ترشيد النفقات : دراسة حالة مركز تصفية الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية ، مجلد 08، العدد 02، جامعة قسنطينة، 2022، ص65.

- ✓ المساعدة في الرقابة وتقويم الأداء : حيث تساعد التكاليف المعيارية الادارة من الرقابة وتقويم الأداء من خلال التحديد المسبق لتكلفة الوحدة قبل البدء بالعملية الإنتاجية ومقارنتها مع التكلفة الفعلية بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية لتحديد الانحرافات.
- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية : بعد مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية المحددة مسبقا وتحديد الانحرافات تبدأ الإدارة في اتخاذ القرارات التصحيحية اما الإقلاع عن المنتج الحالي او استخدام مواد أولية أخرى وغيرها.
- ✓ المساعدة في الحصول على البيانات: يمكن الاستفادة من نظام التكاليف المعيارية قبل البدء في العملية الإنتاجية وبالتالي يفوت على الإدارة مراجعة الدخول في المناقصات وغيرها عندما تستخدم التكاليف المحددة مسبقا كمؤشر للبدء في العملية الإنتاجية.²⁸

3/-أنواع التكاليف المعيارية:

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الاقتصادي بصفة عامة يتم تحديد المعايير حسب التوقعات المتعلقة بالشروط العادية لإنتاج المؤسسة، ويمكن أن يكون مصدر تحديده حسب ما هو معمول به في المهنة طبقا لمواصفات يتم تحديدها في إطار جمعية أو منظمة مهنية للقطاع الإنتاجي أو يتم تحديدها من جهات حكومية أو دولية أو حسب ما هو معمول به في المؤسسات المنافسة، وغالبا ما تتمثل المصالح المتكفلة بدراسة و اعتماد تلك المعايير داخل المؤسسة في مكتب الطرق ومكتب الدراسات، وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع:

- التكلفة النظرية (المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
- التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة): متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

²⁸ الوافي شهرزاد، نفس المرجع السابق ص 63.

- التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.
- التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
- التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.
- التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي²⁹

4/- مزايا طريقة التكاليف المعيارية :

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل انحرافات وتحديد المسؤوليات.
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حاجة من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.³⁰

5/- عيوب طريقة التكاليف المعيارية

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

²⁹ فورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 35، 2007، بدون رقم صفحة.

³⁰ سالي ياسين، مرجع سابق ذكره، ص 86.

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

- المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.³¹

د/- طريقة التكلفة المستهدفة (TC)

ظهرت هذه الطريقة أول مرة في شركة TOYOTA اليابانية سنة 1965 ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا لدى المؤسسات الأوروبية والأمريكية، فتهدف طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات³²، وهي تقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة من داخل المؤسسة وخارجها، مستعينا ببعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وعلى إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة وذات جودة وتكاليف مناسبة³³

1/- مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة :

- السعري يؤدي التكلفة حيث :

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

- التركيز على العميل : أي تركيز على المتطلبات العملاء المتعلقة بالجودة
- التركيز على مرحلة التصميم : أي التركيز على مراقبة التكاليف في مرحلة التصميم المنتج والعملية .
- تخفيض تكلفة دورة الحياة: تتضمن سعر الشراء، تكلفة الصيانة والتوزيع .

³¹ هاشم أحمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

³² درحمن هلال، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص281.

³³ محمود محمد، راجحان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص58.

- إدماج سلسلة القيمة: ويعين هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء.

2/- طرق تقدير التكلفة المستهدفة :

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة وفقا لهدف المؤسسة ونوع إلا أن هناك الطرق التالية :

- طريقة الإضافة : يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالية مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقا للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.
- طريقة معدل تخفيض التكلفة : يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

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

- طريقة الخصم : تحديد التكلفة المستهدفة بطريقة خصم الربح المستهدف يتم على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان ويعتبر من الطرق شائعة الاستخدام والتي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأنها تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال، وكذا يستعمل لرفع كفاءة قرار التسعير للمنتجات والخدمات الجديدة، ووفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:³⁴

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

³⁴ غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 292 ص 293.

- طريقة فجوة التكلفة : حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وذلك وفق العلاقة التالية :

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

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

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

- طريقة الحدين الأدنى والأعلى : يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى التكلفة المسموح بها والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويمكن تقدير التكلفة بالمعادلة التالية:³⁵

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

³⁵ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 349 ص 350.

3/- مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

المخطط رقم 04 : يمثل مراحل تطبيق تكلفة المستهدفة



4/- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة

- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وأن تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية.
- يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.
- يسهل أسلوب التكاليف المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق.
- يبدأ أسلوب التكاليف المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف) لأن بداية هذا الأسلوب هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار أن السوق هو الاتجاه الأول.³⁶

³⁶ صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في مؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية، مجلة إبتكار والتسويق، العدد الثالث، الجزائر، 2016، ص266.

5/- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة :

وعلى الرغم من فعالية هذا المدخل في مجال رقابة وخفض التكلفة إلى أن البعض قد حاول

انتقاد هذا المدخل من زوايا متعددة نذكر منها :

- ليس لهذا المدخل قواعد أو أصول علمية واضحة ومحددة ، فهو أداة عملية أكثر من كونه منهجا علميا كما هو الحال في أنظمة التكاليف المعيارية.
- يبدأ نظام التكلفة المستهدفة من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع فإن ذلك يمكن أن يمثل نطاقا لنظام التكاليف المعيارية.
- الهدف من نظام التكاليف المعيارية هو خفض التكلفة والرقابة عليها وهو نفس هدف التكلفة المستهدفة.
- تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة وتختلف النتائج مع كل طريقة.³⁷

ه/- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يعود الفضل في اختراع طريقة ABC إلى العالمين الأمريكيين Cooper et Kaplan في عام 1986م ، وقد تم استخدامها أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف هذين العالمين في 1987م ، ثم انتشرت في باقي دول العالم في ما بعد. وجدير بالذكر أن أسباب فشل أنظمة التكاليف التقليدية في أداء وظائفها، هو كيفية توزيع التكاليف الغير مباشرة وما يترتب عليها من نتائج مضللة من شأنها أن تفقد نظام توزيع التكاليف قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه.³⁸

و" هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها. حيث يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على

³⁷ محي الدين عمر النجار، مصطفى عبد السلام التير، الإطار العام لنظم التكلفة المستهدفة ،مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم السياسية، العدد 8 ، جامعة الفاتح، طرابلس، ليبيا، 2011، ص10.

³⁸ أحمد رجب عبد العال، فتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001، ص 284.

فكرة أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وأن هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة)³⁹.

1/- أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
- تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة.
- تساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف؛ ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.⁴⁰

2/- إجراءات تطبيق طريقة ABC

ترتكز على مجموعة من الخطوات عند تطبيقها هي:

- تحديد وتحليل الأنشطة: تعتبر عملية تحديد وتحليل الأنشطة هي الخطوة الأولى والرئيسية لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، ويتم تحديد أنشطة المؤسسة بناء على طبيعة مراحل العمل والوظائف بالمنشأة.⁴¹
- تحديد تكلفة الأنشطة : يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبب للتكلفة، وبذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص نشاط معين بذاته، وبالتالي يتم في هذه المرحلة تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد.⁴²

³⁹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 269.

⁴⁰ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007، ص 164.

⁴¹ درحمون هلال، نفس المرجع السابق ذكره، ص 275.

⁴² رشيد قريرة، أسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية – دراسة حالة استشرافية -، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، جوان 2018، ص 50.

- اختيار مسببات التكلفة: تعتبر المقياس السليم لمقدار ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة المختلفة، ويتم تحديد مسببات التكلفة بتحديد عددها وكذا نوعها، ويفضل إختيار مسببات التكلفة التي تتوفر على سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها و أن تكون قابلة للقياس، وتتميز بأعلى درجة الارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط.

وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عديدة مثل ساعات عمل الآلة، ولحسن اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة مجموعة من المعايير:

✓ معيار المنطقية المسبقة: من خلال التأكد من وجود عالقة منطقية يمكن قبولها وتفسيرها بين

محرك النشاط وتكلفة هذا النشاط.

✓ معيار جودة التدقيق: وهذا من خلال اختيار المحرك أو المسبب الأكثر تأثيرا على تكلفة النشاط.

✓ معيار ميل خط تكلفة النشاط : يعبر ميل خط الانحدار على درجة العالقة بين تكلفة النشاط ومحرك

التكلفة، فكلما زادت درجة ميل خط الانحدار بين التكلفة لهذا النشاط كانت العالقة بين التكلفة ومحرك النشاط قوية وبالعكس.

وتنقسم المسببات التكلفة الى نوعين هما :

الجدول رقم 3-1: تصنيف المسببات التكلفة الخاصة بالعمليات وبالفترة الزمنية

مسببات خاصة بالفترة الزمنية	مسببات خاصة بالعمليات
تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، ويستخدم هذا النوع في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب باختلاف نوعه وكمية المنتج النهائي، مثل مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية كساعات العمل.⁴³	ويرتكز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت تحتاج مجموعة من المنتجات إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال: أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

⁴³ غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة أنظمة التكلفة – التسيير، التسعير، والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية-، دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 21.

المطلب الثالث : دور الطرق تحميل التكاليف في عملية اتخاذ القرارات

أ/- تعريف عملية إتخاذ لقرار:

أولا علينا معرفة ماذا يعني القرار حتى نتمكن من فهم أسس التي تقوم عليها هاته العملية وما الغاية منها، حيث أن القرار قد تم تعريفه من قبل مفكرين في مجال الادارة والقيادة أمثال المفكر وليام جور، Gore William بأن القرار يشير إلى الأخذ في الاعتبار بالنتائج المترتبة، لفعل ما قبل القيام به.

وقد عرفه " هنري البيرز، Albers Henery أنه " هو كل اختيار بين مسارات بديلة للفعل⁴⁴

وأم عن عملية اتخاذ لقرارات تعرف أيضا " بأنها إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها. أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة، وفقا لتوقعات متخذ القرار".⁴⁵

وتعرف أيضا بأنها عملية أو أسلوب الاختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين⁴⁶

حسب "Simon" فإن عملية اتخاذ القرار تمثل قلب العملية الإدارية وتتعلق بعملية اختيار أفضل وأمثل بديل من البدائل المختلفة المتاحة.⁴⁷

وعرفها دافيد هولت "David Holt" بأنها عملية تحديد المشاكل وتقديم الحلول واختيار الحلول البديلة واختيار بديل واحد وتنفيذه.⁴⁸

المفهوم القانوني للقرار الإداري:

لم تعرف التشريعات المختلفة المتعلقة بالسلطة الإدارية و أنشطتها القرارات الإدارية و إنما اختصرت النصوص التشريعية المتناثرة هنا وهناك بالإشارة فقط إلى القرارات الإدارية ومثال ذلك ما أشارت إليه المادة 3 من القانون الأساسي العام للوظيفة العامة الجزائرية إلى أنه : " تنشر القرارات الإدارية المتعلقة بمهنة الموظف فمن الشروط المحددة بموجب مرسوم و ذلك بعد اكتسابها بالتأشيرات القانونية."

⁴⁴ السيد عيد الحميد عطية/سلي محمد جمعة، العمل مع الجماعات، الدراسة والعمليات ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، سنة 2001 ،ص251.

⁴⁵ علي الشرقاوي، العملية الإدارية وظيفية المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002 ، ص 128 ص 129.

⁴⁶ عبد الهادي الجوهري، علم الاجتماع الإدارة المفاهيم والقضايا، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون سنة، ص88.

⁴⁷ علي الشرقاوي، العملية الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص 128.

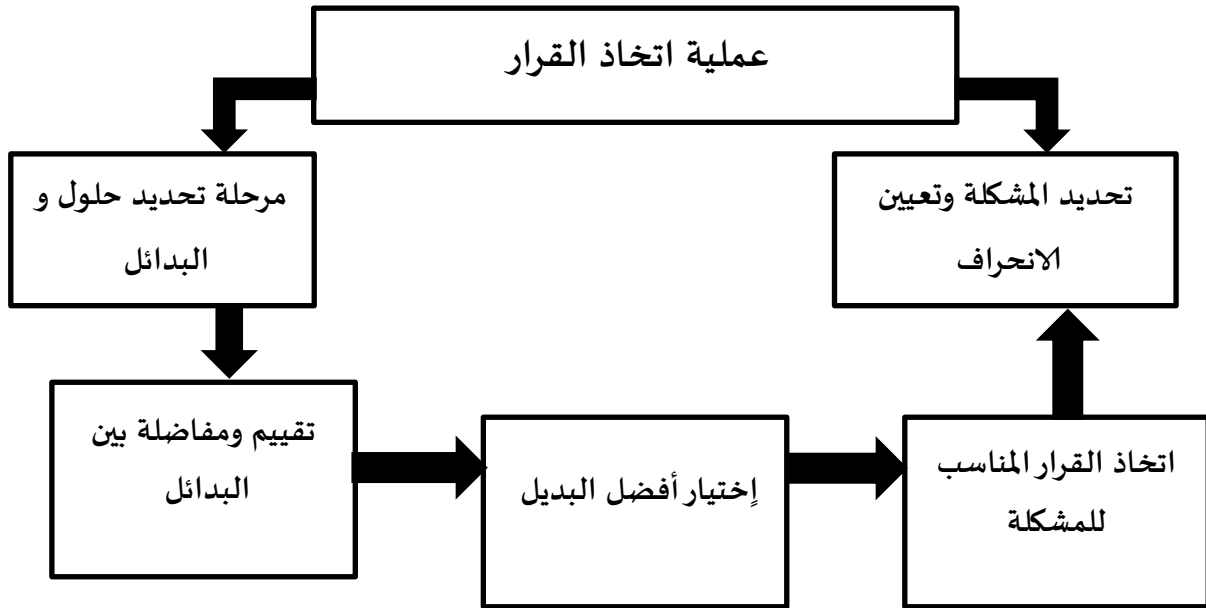
⁴⁸ عبد القادر محمد عبد القادر، أساسيات الإدارة دار المريخ، الرياض، 2002، ص 190.

و هناك العديد من النصوص المتفرقة في فروع النظام القانوني السائد في الدولة التي تشير إلى القرارات الإدارية دون التعرض لتعريفها وتحديد مفهومها لذلك نبدأ مهمة التعريف بالقرار متروكة لإبتمادات و مجهودات كل من الفقه و القضاء فهكذا قامت مداولات عديدة من بعض الفقهاء في القانون الإداري لتعريف القرارات الإدارية فقد حاول الفقيه أيوان دوبي تعريف القرار الإداري بأنه : " كل عمل إداري بقصد تعديل الأوضاع القانونية كما هي قائمة و تحت صدوره أو كما ستكون في لحظته مستقلة معينة."

و من جهته عرف الفقيه بونارد القرار الإداري : " كل عمل إداري يحدث تغييرا في الأوضاع القانونية القائمة".⁴⁹

وفي تعريف دافيد لعملية اتخاذ القرار استخلصت أنه قبل اتخاذ أي قرار يجب أن يمر ذلك على عدة مراحل أخصها في الشكل التالي :

المخطط رقم 05 : مراحل عملية اتخاذ القرار



مصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على ما سبق

⁴⁹ نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية : أنواعها ومراحلها، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2015م، ص 13.

1/- المشاركين في عملية اتخاذ القرار:

- المشاركين في المشروع أو المساهمين فيه : هم أولئك الأشخاص الأكثر عرضة للتأثر المباشر بالقرار أو الذين لهم نصيب فيه. ولهذا لا بد من الحصول على موافقتهم لضمان تفعيل القرار وتنفيذه. ولأنهم سوف يدعمون كل قرار يساعدون على اتخاذه، فلا بد من إتاحة فرصة المشاركة لهم في المراحل الأولى من اتخاذ القرار لضمان تنفيذه بشكل فعال.
- الخبراء: من شأن الخبراء تعليم المجموعة وتوفير معلومات حول مواءمة مختلف المسارات والخيارات المطروحة. ولهذا لا بد أن تضع في حسابك حاجتك إلى أكثر من خبرة واحدة تمثل في مجموعتك.
- المعارضين: إن كنت مدركاً وجود معارضين قد يعارضون القرار ويسعون إلى وضع العراقيل في طريقه حتى لا يتم تنفيذه، فاحرص على دعوتهم لحضور اجتماع أو أكثر من اجتماعاتك الخاصة بعملية اتخاذ القرار، فمن شأن إتاحة الفرصة أمام أولئك المعارضين للمشاركة في مراحل مبكرة تجنب العوائق أمام إجراءات اتخاذ القرار.

و مبدئياً، يجب أن يكون عدد أفراد المجموعة محدوداً، ويستحسن أن يتراوح بين خمسة وسبعة أعضاء فقط. وكلما كان الحال كذلك، كانت تلك هي المجموعة المثالية لاتخاذ قرار ما. وتحتاج المجموعة التي تشكلها لفهم الإجراءات التي سوف تتبعها في أثناء عملية اتخاذ القرار واستيعاب كيفية صياغة القرار النهائي.⁵⁰

2/- أنواع القرارات

✓ القرارات حسب درجة الأهمية:

- تباين القرارات المراد اتخاذها وفقاً لدرجة الأهمية التي تتسم بها والمهام المقترنة فيها ، وتوجد هناك العديد من المعايير التي يتم في إطارها تحديد درجة الأهمية التي تتسم بها القرار المراد إنجازه:
- أ- النتائج التي يستوفي الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف المنظمة نتيجة الأساليب المرتبطة باتخاذ القرار المعين.
- ب- إعداد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه ، فكلما ازداد عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار كلما ازدادت أهمية ذلك القرار.

⁵⁰ نور الدائم بابكر عبد الله، اتخاذ القرارات : حلول ناجعة لكل التحديات اليومية ، مكتبة العبيكان للنشر، الطبعة العربية الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012م-1433هـ، ص27.

ج - الفترة الزمنية المراد اتخاذها للقرار في ضوءها ، فكلما كان الضغط الزمني لاتخاذ القرار ملحا ولا يمكن التريث في اتخاذه ، كلما اتسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح.⁵¹

د- درجة تكرار القرار واذ أن القرارات التي يكرر حدوثها غالبا ما يتسم بأهمية نسبة اقل قياسا بالقرارات غير المتكررة الحدوث.

هـ - درجة المرونة التي يتسم بها القرار من حيث التغيير ، اذ أن القرارات التي تكون اقل قابلية للتغيير بعد اتخاذها نتيجة العديد من المتغيرات فهي قرارات لا تتسم بالأهمية قياسا بالقرارات التي يتعذر تغييرها وتشكل أثارا ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأنشطة التي تمارسها المنظمة وهكذا.

✓ القرارات حسب المدى الزمني:

وهي القرارات الاستراتيجية والقرارات التشغيلية والقرارات التنفيذية:

أ - القرارات بعيد المدى : وتمثل القرارات الاستراتيجية وغالبا ما تكون لأكثر من ثلاثة سنوات.

ب- القرارات متوسطة المدى : وتمثل القرارات التشغيلية التي تكون أكثر من سنة و اقل من ثلاثة سنوات

ج- القرارات قصيرة المدى : وتمثل القرارات التنفيذية التي غالبا ما تكون مساوية أو اقل من سنة واحدة.

✓ القرارات من حيث الجهد المبذول:

أ- القرارات المبرمجة : ويقصد بها تلك القرارات غير المتكررة حدوثها أو اتخاذها ان أنها متكررة الحدوث ومجدولة الهيكلية وتتسم بالروتينية أو الرقابة في الأداء20

ب- القرارات الغير مبرمجة : ويقصد بها تلك الغير متكررة الحدوث ، والتي يتطلب القيام بها بذل الجهود العقلية والفكرية لغرض اتخاذه ، كما أنها غالبا ما ترتبط بالعديد من التكاليف أو الصعوبات التي تكتنف حدوثها.

⁵¹ نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع السابق ذكره ص19.

✓ القرارات وفقا لطريقة اتخاذها:

أ- القرارات الفردية : وتتمثل بالقرارات التي غالبا ما يتم اتخاذها من قبل المدير أو الرئيس دون أن يستعين بمشاورة أو مشاركة الآخرين في الراس المتخذ وغالبا ما تمثل هذه القرارات النزعة الفردية أو الاستبدادية في اتخاذ القرارات وتعتبر عن القيادات الاورقراطية المستبدة ، إذ أنها تقوم على النزعة الدكتاتورية في اتخاذ القرارات دون المشاورة أو المشاركة في القرار.

ب- القرارات الجماعية : وتتمثل بالقرارات التي تستفيد إلى المشاركة والمشاورة والتفاعلية في اتخاذ القرارات ، أن النمط من القرارات تمثل الاتجاهات أو الأنماط الديمقراطية التي يتم من خلالها الاستعانة بأراء العقلية وخلق روح التفاعل الإيجابي البناء في أنماط القرارات التي يتم اتخاذها وتمثل هذا النمط من القرارات المساهمة في تفجير طاقات الأفراد وإعطائهم مساحة من التعامل و التفاعل في بناء القرارات المراد اتخاذها إزاء الظواهر المختلفة.

✓ القرارات وفقا لطبيعة الجهة التي قامت باتخاذها :

أ- القرارات التنظيمية : وتتمثل بالقرارات التي باتخاذها المدير أو الرئيس استنادا لطبيعة الاطار الوظيفي أو الرسمي الذي يشغله في المنظمة وغالبا ما يأتي هذا القرار أو القرارات انعكاسا للسياسة العامة التنظيمية لها من حيث القوانين أو الأنظمة أو التعليمات التي تسير في إطارها تلك المنظمة.

ب- القرارات الشخصية : وتمثل هذه الأنماط من القرارات النزاعات الذاتية والشخصية للرئيس أو المدير إذ أنها تتأثر بالميول الشخصية وطبيعية الخبرة المتراكمة لديه في اتخاذ مثل هذه القرارات لايتم تحويل صلاحيات اتخاذها لأي مستوى إداري معين يعكس القرارات التنظيمية التي يستطيع المدير أو الرئيس تحويل اتخاذها للمستوى الإداري المناسب في اتخاذها.

✓ القرارات حسب درجة الثقة بالمعلومات المتاحة في اتخاذها:

أ- القرارات المؤكدة : وتمثل القرارات التي تتسم بدرجة عالية من التأكيد من حيث المعلومات المتوفرة بشأنها بحيث لا تتضمن أي متغيرات غير مؤكدة الحصول مثل دعوة المدير لعقد اجتماع اعتيادي أو طارئ لمروسين بعد أن يتأكد من عدم وجود أي ظرف طارئ يحول دون حضور أي منهم لذلك الاجتماع.

ب- القرارات في ظل المخاطرة : وتمثل هذه القرارات بتحديد احتمال حصول حالات معينة في ضوء تحقيق النتائج المرتقبة لكل بديل والاحتمالات هي النسبة المئوية لعدة مرات حدوث نتيجة معينة. 22

ج- حالة عدم التأكد: وتمثل القرارات التي لا يتم تحديد احتمالات حدوثها بنسبة معينة وفقا لطبيعة البدائل المتاحة لذلك أولها أقل تحديدا أو وضوحا في حالة المخاطرة اذ أن المدير أو الرئيس لا يستطيع أن يتخذ القرارات بصورة الاحتمالات نظرا لتحكم العديد من المتغيرات غير المحتسبة بشأنها اذ أن حالات عدم الاستقرار أو الثبات في الظروف التي يتخذ بها القرارات كبيرة ولا تتسم بالدقة الواضحة ولذا غالبا ما يتم استخدامه العديد من الخبرة المتراكمة لديه أو الاستعانة بالاستشارية و الخبراء المتخصصة أو بنوك المعلومات والإحصاءات تساهم بقدر معين في تقليص دائرة المجهولة للمستقبل المهم أو الظروف والمتغيرات الغير متحكم بها أو المرئية بشأن القرارات التي تزمع في اتخاذها.

3/- أنواع القرارات الإدارية:

✓ القرارات التقليدية

أ- القرارات التنفيذية: وهي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور والانصراف وتوزيع العمل والغياب والإجازات، وكيفية معالجة الشكاوى، وهذا النوع من القرارات يمكن البت فيه على الفور نتيجة الخبرات والتجارب التي اكتسبها المدير والمعلومات التي لديه.

ب- القرارات التكتيكية : وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلا، ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين.

✓ القرارات غير التقليدية

أ- القرارات الحيوية: هي تتعلق بمشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع، وفي مواجهة هذا النوع من المشكلات يبادر المدير - متخذ القرار - بدعوة مساعديه ومستشاريه من الإداريين والفنيين والقانونيين إلى اجتماع يعقد الدراسة المشكلة، وهنا يسعى المدير - متخذ القرار - لإشراك كل من يعينهم أمر القرار من جميع الأطراف في مؤتمر، وأن يعطيهم جميعا حرية المناقشة مع توضيح نقاط القوة والضعف.

ب - القرارات الاستراتيجية: وهي قرارات غير تقليدية، تتصل بمشكلات استراتيجية وذات أبعاد متعددة، وعلى جانب كبير من العمق والتعقيد، وهذه النوعية من القرارات تتطلب البحث المتعمق والدراسة المتأنية والمستفيضة والمتخصصة التي تتناول جميع الفروض والاحتمالات وتناقشها.⁵²

⁵² نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع السابق ذكره، ص 21 ص 24.

4/- مراحل عملية اتخاذ القرارات

وبعد البحث في الدراسات السابقة حول المراحل التي تتعلق بعملية اتخاذ القرارات بدأ من المشكلة الى غاية حلها عبر قرار صائب، وهذا يكمن في عدة مراحل تمر بها عملية صنع القرار وهي كالتالي :

المرحلة الأولى : تحديد المشكلة وتعيين الانحراف:

تبدأ عملية اتخاذ القرارات بتحديد المشكلة وتعيين الانحراف، الذي يعني وجود تعارض بين الهدف المنشود والأمر الفعلية، فكلما زاد هذا الانحراف كبرت المشكلة، لهذا من الواجب تحديد هذا الانحراف على الوجه الصحيح، لأن إيجاد حل لمشكلة خاطئة يؤدي إلى عدم فعالية الحل لأنه حل لا يناسب تلك القضية، وبعد تحديد الفارق الموجود بين ما يجب أن يكون وما هو كائن يتم تحديد مدى الخطر الذي ينجم من هذه الوضعية.

ومن أجل التدقيق أكثر في القضية، يعتمد متخذي القرارات إلى تصنيف هذه المشكلات، إن كانت مشكلة عابرة ناتجة عن حدث معين، أو أنها مقدمة المشكلة تواجهه فعلا المنظمة.

لهذا من الواجب كتابة بيان عن المشكلة، بوصف طبيعتها قدر الإمكان وأعراضها ومكان ووقت حدوثها وأسباب وقوعها. هذا البيان يساعد الكثير من صانعي القرارات في حل المشكلات المشابهة، فالصيغة المكتوبة لهذا البيان تجعله نموذجا ممتازا للاتصال بكافة الأعضاء المعنيين. وحينما يدرك الانحراف تكمن الخطوة التالية في تقرير مدى أهمية الحل والحاجة الملحة إليه بطرح العديد من الأسئلة المتعلقة بمدى الحاجة إلى حل المشكلة ومدى التكاليف أو الخسائر المحتملة من عدم حلها وعن التكاليف اللازمة لحلها.

المرحلة الثانية : جمع المعلومات ذات الصلة بالمشكلة

خاصة منها الأسباب المباشرة وغير المباشرة التي أدت إلى تلك الوضعية، مما يتيح استكشاف الفجوة بين النتائج الفعلية والنتائج المرغوبة، ويتم جمع المعلومات من المصادر المسئولة عن ذلك الانحراف الذي قد يكون من مصادر داخلية أو خارجية أو كلاهما.

تجمع هذه المعلومات بعد تصنيفها وتكتب على شكل تقارير توجه لصانعي القرارات الذين يصنعون قراراتهم على أساسها، ومن المهم أن تكون هذه المعلومات كافية بالقدر الكاف، لأن نقص المعلومات قد يؤدي إلى

قرارات غير مثلى في حين تستنفذ المعلومات الزائدة كل من الوقت والمجهود، بغض النظر عن تكاليف جمعها، لهذا من الضروري أن تكون المعلومات التي تصل إلى متخذ القرار كافية لمعالجة المشكلة وحسب.⁵³

المرحلة الثالثة : تشخيص المشكلة وتحليلها

تخضع المعلومات المجموعة بشأن المشكلة إلى دراسة متأنية، فجودة ودقة المعلومات تقرر جودة القرار ذاته لهذا من الواجب أن تكون المعلومات دقيقة قدر الإمكان، وبناء على نوع المشكلة المطروحة يمكن تصنيف المعلومات إلى أربعة أصناف للتقييم هي:

- ✓ الحقائق.
- ✓ الاستدلال.
- ✓ التخمين.
- ✓ الافتراضات.

لذا ينبغي على صانعي القرارات فرز هذه المعلومات على أساس هذه الأصناف، وتقل درجة يقين المعلومات كلما انتقلنا من الحقائق إلى الافتراضات، مع أن من الممكن الاستفادة من التخمينات والافتراضات عندما تكون الحقائق باهظة التكاليف. هذه العملية تقودنا إلى مرحلة أخرى هي :

المرحلة الرابعة : تحديد جذور المشكلة

والمتمثلة في تحديد جذور المشكلة على وجه الدقة وإظهار العناصر الأكثر أهمية لإدراكها، فتحديد السبب الفعلي للمشكلة أمر معقد، فهو جزء لا يتجزأ من عوامل متغيرة ذات علاقات صعبة الإدراك، لهذا لا يجب الخلط بين أسباب المشكلة وبين الأعراض الواضحة، لأن الأعراض ما هي إلا مؤشرات للأسباب الأساسية، وللعلم أن من المهم مقارنة أي مشكلة قد تحدث في المؤسسة مع أخرى يمكن أن تكون قد حدثت في الماضي، ومن ثم من الأحسن مقارنة هذه المشكلات وملاحظة القرارات المتخذة لحلها، والتي يمكن أن يعاد اتخاذها من جديد خاصة إذا كانت نفسها، وبالتالي يستفيد الطاقم المشرف على إدارة واتخاذ القرارات من الوقت والجهد وتكاليف تلك المشكلة أكثر من المرة الأولى

⁵³ أمين بلفاضي، مراحل ووسائل صنع القرارات في المنظمات الفعالة، معارف، العدد 21، 2016، المركز الجامعي مرسلبي عبد الله، تيبازة، الجزائر، ص 122 ص 123.

المرحلة الخامسة : تحديد المصادر والتقييدات:

تتم هذه العملية قبل بذل المجهودات لحل المشكلة بالبحث عن المصادر المتوفرة الممكن استخدامها في التوصل إلى الحل وكذلك التقييدات الفنية والمالية التي تتوفر عليها المؤسسة. ونظرا لإمكانية وجود أكثر من مشكلة في آن واحد فإنه يتحتم إعطاء الأولوية للمشكلات الأكثر تأثرا وخطورة على المؤسسة، أما المشكلات بدون تقييدات أو مصادر محدودة فتعد أكثر سهولة في التوصل إلى حل لها.

المرحلة السادسة: إنشاء معايير للحلول الناجحة

توضع المعايير بصفة عامة بغية مقارنة الحلول البديلة لمشكلة ما قيد الدراسة مع مجموعة معايير معينة متفق عليها. وهذا من شأنه التشجيع على الإبداع والخلق في تصميم طرق الحل المختلفة لاختيار الأفضل منها، وينبغي أن تتفق وظيفة المعايير مع وظيفة الأهداف كي يحقق القرار المبني على وظيفة المعايير الأهداف المنشودة.

ويمكن التمييز بين نوعين من المعايير هما كل من الواجب، والرغبة ويتحتم الوفاء بشروط معيار الواجب قبل اعتبار أي بديل آخر، وتكييف معيار الرغبة قدر الإمكان ليتوافق مع معيار الواجب. وقد يحدث أن تستغني المؤسسة عن المعيار الثاني الذي هو الرغبة دون الواجب.⁵⁴

المرحلة السابعة: استنباط وتطوير الحلول البديلة

يجب اعتبار كافة الحلول المحتملة حالما يتم تحديد المشكلة، لكن ربما لا يعد أكثر الحلول سهولة ووضوحا الحل الأمثل للمشكلة، ومن ثم يتحتم تحليل كافة الحلول وتشجيع أصحاب القرار على الإبداع، لأن هذا التشجيع من الممكن أن يقود إلى الحل الفريد أو الأمثل للمشكلة المطروحة.

و ينبغي أن لا تتقيد الإبداعات بقيود القيم الشخصية أو الإدراك الحسي للمشكلة، بل ينبغي أن يتحلى الأعضاء بالموضوعية بعيدا عن العواطف والمؤثرات الثقافية التي من الممكن أن تؤثر على نتائج القرارات وهذه مهمة ليست بالسهلة يطالب بها صانعوا القرارات

- لهذا يفضل استخدام لأحد أساليب صنع القرارات الجماعية - لاسيما أسلوب طرح الأفكار المفاجئة في حالة قيام مجموعة من الأعضاء بصياغة الحلول البديلة. بدائل وتعد الإبداعية في غاية الأهمية حيث أنها تساهم في استنباط مجموعة من الحلول، في حين ينجم نقص عنصر الإبداعية تجنب الحل الأمثل في بعض الأحيان،

⁵⁴ الأمين بلقاضي، نفس المرجع السابق ذكره، ص 123 ص 124.

لهذا فهي ضرورة بصفة خاصة بالنسبة للمشكلات الفردية والمشكلات المتكررة والتي لا تجدي معها الحلول المستخدمة.

فالإبداع هو استنباط لحلول وأفكار جديدة أو استخدام الأفكار القديمة بطريقة جديدة، وحتى تكون القرارات ناجحة من الواجب أن تأخذ العوامل والتغيرات التنظيمية بعين الاعتبار، إضافة إلى ضرورة التفكير في أهداف المنظمة المتوسطة والطويلة المدى ذلك بتكييف الاستراتيجيات المختارة مع تلك التغيرات التنظيمية. ومن أجل تحقيق ذلك تعتمد المنظمات بالدرجة الأولى على خبرة متخذي القرارات وعلى خبرة الخبراء سواء داخل المنظمة أو خارجها، وكذا إعطاء الاعتبار للأفراد المتأثرين اللذين يعدون بمثابة قضاة في إمكانية تطبيق أو عدم تطبيق القرار.

المرحلة الثامنة : تقييم البدائل واختيار الحل البديل المناسب

تعد هذه الخطوة الجزء الأخطر في عملية صنع القرار، لأن الاختيار الخطأ من الممكن أن يبطل تأثيرات كافة الجهود التي بذلت من قبل، ويتطلب اختيار الحل المناسب اعتبار التأثير المحتمل لكافة البدائل لكي يفي البديل الحل الذي سيقع الاختيار عليه بكافة متطلبات الأهداف، ويزيل في نفس الوقت السبب الجذري للمشكلة.

واقترح البروفيسور إبننج (EBBING) ضرورة تقييم البدائل وفقا للمعايير التالية:

- ✓ يجب أن يكون الحل من الجودة بحيث يفي بالأهداف التنظيمية.
- ✓ ينبغي قبول الأفراد سواء المنفذين أو اللذين سيتأثرون بالقرار له.
- ✓ ينبغي تقييم الحل وفقا للإجابات المتوقعة.
- ✓ ينبغي أن يركز اختيار الحل على البدائل الراهنة التي قد تؤثر على مستقبل الشركة.
- ✓ ينبغي الأخذ بعين الاعتبار عواقب المخاطرة بتنفيذ الحل البديل.
- ✓ يجب ترتيب الحلول المتعددة في التسلسل الصحيح لها، بمعنى أن تساهم نتائج القرار الأول في تقييم القرار الثاني وهكذا.

ومن المهم جدا في هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار مخرجات القرارات المتخذة ، فمعرفة نتائج القرار تعد في غاية الأهمية قبل اتخاذه، وهذه النتائج تكون على شكل تصورات واحتمالات للقرار المتخذ خاصة عندما يكون أمام متخذ القرار عدد من البدائل، إذ أن في غالب الأحيان يتحكم في اختيار بديل من تلك البدائل على النتائج المتوقعة بعد التنفيذ

المرحلة التاسعة : تنفيذ القرار

يعني وضع الحل البديل المختار قيد التنفيذ ومواصلته حتى النهاية، وتبدأ العملية بتعيين المسؤوليات للأفراد الذين سيناط إليهم تنفيذ القرار، مع وجوب الأخذ بعين الاعتبار احتمالية حدوث أي مقاومة للتغيير، ولاسيما إذا كانت تتعارض مع قيم الأفراد، أو مع مبادئ الجماعة، وأهدافها. خاصة إذا كان تنفيذ القرار يتم بواسطة جماعة ما، فمن الواجب دراسة كل هذه العناصر خلال المراحل السابقة لعملية التنفيذ، وإلا كانت النتائج عكسية، في حين قد تكون مشاركة الأفراد أحسن وأسهل وتكون أحسن بكثير إذا ما خصصت لهم بعض المكافأة المادية أو المعنوية في حالة نجاح العملية.

ومن المهم إيصال تفاصيل القرار وإجراءات تنفيذه إلى العمال بعناية و وضوح تام، وبطريقة تحثهم على الإخلاص في العمل الشيء الذي يساعد على تحسين الأداء، ويلزم على أن يتحلى العاملون بالمنظمة بالقدرة على إيجاد الحلول السريعة للمشكلة التي تطرأ أثناء التنفيذ، اعتمادا على خياراتهم السابقة إضافة إلى هذا، من المهم جدا اتخاذ قرارات بشأن أية مشكلة بعد الانتهاء من اجتماع لحل المشكلة، أو حتى عن اتخاذ القرار بطريقة فردية، لأن عدم اتخاذ قرار المشكلة ما يعد فشلا، ويكون عائقا بالنسبة للمسؤول المباشر وكل العمال في المنظمة، لاسيما من حيث الوقت المستغرق والمدة التي لا يجب أن يتعداه حل المشكلة، هذا رغم أن عدم اتخاذ قرار هو في حد ذاته اتخاذ قرار.⁵⁵

المرحلة العاشرة : مراقبة التغذية الرجعية والإشراف عليها

توفر التغذية الرجعية أو الاسترجاعية، وسائل تقرير فعالية القرار المنفذ، لهذا تعمل المنظمات على إنشاء آلية لهذا النوع من الاتصال في المنظمة، والتي تكون على شكل تقارير دورية عن سير العمل ونجاح التنفيذ أو عدمه، علاوة على ذلك تصبح هذه الآلية كأداة صيانة وقائية بغية منع وقوع المشكلات أو للتدخل السريع بوضع التعديلات اللازمة في سير العمل ومعالجة المشكلات.

فهذا النوع من الاتصال هو الذي يمكن المقررين من ملاحظة نتائج العمل الذي أنجزوه، وبدون هذه العملية لا تمكن المسيرين ومتخذي القرارات من مراجعة أدائهم، هذه العملية التي يعتبرها بيتر دكر عملية رقابة إشرافية، بحيث تتيح للمدير الحصول على المعلومات بنفسه أفضل بكثير من العملية التي تعتمد على إمداده بالتقارير المكتوبة أو المصادر من الدرجة الثانية.

⁵⁵ إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات واتخاذ القرارات السليمة، سلسلة الإدارة في أسبوع، العدد 03، دار الكتاب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص 89.

ويمكن القول أن من الطبيعي أن يكون هناك تدفقا وانتقالا من مرحلة إلى أخرى ولكن هذا لا يمنع من أحد أن متخذ القرار قد يعود إلى مرحلة سابقة إذا احتاج الأمر ذلك.

كما أن للظروف المحيطة بمتخذ القرار دور هام في اتخاذ قرار دون آخر، فهناك من المواقف التي تجعله يتخذ قرارات قد لا تكون مناسبة في المدى المتوسط، ورغم أنه قد يكون على دراية بذلك إلا أنه يمكن أن يجازف بذلك القرار، حتى يتمكن من تفادي مشكلة أكبر، أو أن قد يكون نقص المختصين في ذلك الموقف سببا في اتخاذ قرار دون آخر قد يكون أنسب للقضية.

تهدف كل هذه المراحل إلى الرفع من فعالية القرارات خاصة إذا كانت منسجمة ومترابطة بشكل مناسب، وتنتهي بتنفيذ القرار، هذا الأخير يحدد مدى قدرة المسير وكل من شارك في إعدادها بما فيهم المنفذين في التسيير وقدرتهم على التحكم في زمام الأمور، وتحقيق الأهداف المختلفة للمنظمة من خلال النتائج التي حققتها تلك القرارات في المدى القريب، خاصة لأن نتائج القرار تظهر مباشرة بعد إحالتها للتنفيذ، فإذا قوبلت بالرفض من طرف المنفذين فإن نتائجها تكون ناقصة، أما إذا قوبلت بالترحيب فإن هذا يرفع من نتائج القرارات، ومن مكانة المسير وكل الطاقم الذي يشرف عليه، مما يجعل من المسير شخصا ناجحا في عمله لتزداد هذه الصفة كلما حقق المزيد من الأهداف للمنظمة. ومما سبق يمكن القول أن عملية اتخاذ القرارات تتطلب المرحلية والتدرج في إنجازها من أجل الوصول إلى قرارات صائبة ناجحة.⁵⁶

ملاحظة : تعتمد معظم القرارات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، على التنبؤ بالمستقبل، فالتنبؤ الذي يعطينا المسار الصحيح نسبيا للمؤسسة والظروف المحيط الخارجي، وبشكل خاص ذلك التنبؤ الذي يتعلق بالعوامل الموجودة خارج المؤسسة، ولها تأثير على نشاطها، فلا تستطيع المؤسسة أو المسير أو صاحب القرار مثلا تجاهل اتجاه سعر الفائدة في سوق المال، أو اتجاه عرض العمالة كما أنه لا يمكنه تجاهل اتجاه الطلب على السلعة التي ينتجها، فالسبب الأساسي لوجود أية وحدة إنتاجية هو وجود طلب على سلعتها، وهذا يكون طلبا متوقعا تعمل المنظمة على زيادته والتأثير فيه.

4/- أهمية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط اتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة وتزايد أهمية هذه العملية كلما اتسعت وتعقدت مجالات وغايات القرارات المطلوب اتخاذها،

⁵⁶ محمد محمود حافظ، القرار الإداري، دار الفكر العربي، مطبعة جامعة القاهرة، مصر 2000، ص 86.

من هنا يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:

1. اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف أمر المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق وغيرها.
2. اتخاذ القرارات أداء المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث قرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى القيام به؟ وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري.
3. اتخاذ القرارات الاستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها.
4. اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته.
5. اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.⁵⁷

6/- العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار

تعمل المنظمة في بيئة تتميز بالحركة والديناميكية والتغير، و تتأثر عملية اتخاذ القرارات بالتغيرات التي تحدث سواء للبيئة الداخلية للمنظمة أو البيئة الخارجية المحيطة بها. وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

أ- العوامل الخارجية (البيئية) تتم عملية اتخاذ القرارات داخل المنظمة في ضوء عوامل بيئية محيطة و التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر ، و يمكن تقسيمها إلى:

➤ العوامل الاقتصادية : تتمثل في المستوى العام للنشاط الاقتصادي العالمي من حيث موقف الدورات الاقتصادية و الاتفاقات و التكتلات العالمية و معدلات التبادل ، و حالات التضخم و الانكماش و مستويات القدرة الشرائية للنقود والسياسات المالية والنقدية للدولة. 2-2-1-22

العوامل السياسية المتمثلة في درجة الاستقرار السياسي الذي يساعد على التنبؤ بالنتائج المتوقعة لمختلف البدائل ، و الاتجاهات الإيديولوجية للحكومة ، ومدى تدخل الدولة في النشاط السياسي و في نشاط المنظمات.

⁵⁷ أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007 ، ص 34.

- العوامل التكنولوجية : وجود نظام فعال للاتصالات و شبكة معلومات على المستوى الوطني تساعد على تدفق المعلومات بين المنظمات.
- العوامل الاجتماعية: تشمل الاتجاهات والقيم و أنماط السلوك السائدة في المجتمع و التي تؤثر في مستوى الأفراد.
- العوامل الواقعية: تتمثل في الحقيقة والواقع المحيط بعملية اتخاذ القرار و ما ترجحه تلك الحقيقة من وسيلة أو بديل على بديل.

ب- العوامل الداخلية

تتأثر عملية اتخاذ القرارات إضافة إلى العوامل الخارجية بجملة من العوامل الداخلية النابعة من داخل المنظمة ، و المرتبطة بالمنظمة كوحدة تنظيمية أو بالعاملين بها ، و يمكن تقسيمها إلى العوامل التالية:

- أهداف المنظمة : تمثل أهداف المنظمة محور التوجيه الأساسي لكل العمليات، لذلك لابد أن يؤدي أي قرار يتخذ في النهاية إلى تحقيق هذه الأهداف ، لذلك فإن بؤرة الاهتمام في اتخاذ القرار هي اختيار أنسب الوسائل التي يمكن أن تحقق أهداف المنظمة التكتيكية و الإستراتيجية.
- الضغوط: هناك من الظواهر السلوكية ، و التفاعلات الإنسانية ما يؤثر على القرارات الإدارية بطريقة غير مباشرة و من هذه الظواهر ما يعرف بالضغوط أو استخدام النفوذ.
- العوامل السلوكية : تتأثر كفاءة متخذ القرار بمجموعة من العوامل السلوكية تحكم طبيعته، وقد ذكرت جمعية المحاسبين الأمريكيين جملة من العوامل السلوكية التي تؤثر في اختيار متخذي القرارات لقراراتهم كما يلي :

- الدوافع: تمثل الدوافع حالة نفسية توجه السلوك إلى هدف معين ، حيث أنها قوة داخلية تنبع من داخل الفرد أو رغبة يريد الإنسان إشباعها. ويمكن اعتبار الدوافع من أهم المتغيرات الرئيسية المؤثرة على رفع درجة استغلال الطاقة البشرية لمتخذ القرار ، كون الدوافع القوة المحركة لسلوك الإنسان.⁵⁸

و قد يكون متخذ القرار مدفوعا بجملة من الدوافع المهمة و هي:

- الرغبة في السلطة والقوة.
- الرغبة في تحقيق مركز أدبي و اجتماعي.

⁵⁸ مداحي عثمان، أهمية ودور المعلومات في إتخاذ القرارات، الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، جوان 2018، جامعة البليدة 02، الجزائر، ص 238 .

- حب المغامرة وتحمل المخاطرة.
- الشعور بالأهمية و الامتياز في العمل

إن معرفة الإدارة لدوافع الأفراد يمكنها من تحقيق ما يلي:

- تقديم الحوافز الملائمة التي تشبع حاجات الموظفين والعمال.
- توفير درجة مناسبة من الرضا عند هؤلاء الأفراد.
- توجيه دوافع الأفراد في المسار السليم و تعديلها و تنوعها.
- الحصول على تعاون الأفراد و استعدادهم لبذل الجهد اللازم للوصول إلى الإنتاجية المطلوبة.
- تقريب أهداف الأفراد و أهداف العمل و نشر جو من التعاون والتفاهم بين الإدارة و الأفراد.
- القلق و الصراع القلق هو ذلك الشعور بعدم التأكد يستشعره متخذ القرار في مواجهة أحد الأخطار المتوقعة ، و يرتبط تأثير القلق على سلوك متخذ القرار بمستوى توقعه عما إذا كان يميل إلى تحقيق الانجازات أو تفادي الفشل ، ذلك أن متخذ القرار الذي يسعى إلى تحقيق انجازات يميل إلى خلق مستويات عالية للتوقع بينما متخذ القرار الذي يسعى إلى تفادي الفشل يميل إلى خلق مستويات منخفضة للتوقع.
- الاتجاهات : اتجاهات تمثل تلك المجموعة من المعتقدات والمشاعر والميول السلوكية التي يحملها الفرد بخصوص موضوع معين و يمكن النظر إلى الاتجاهات على أنها الطريقة التي يشعر بها الفرد تجاه شخص أو شيء أو فكرة أو موقف ، و يمثل الاتجاه ذلك الاستعداد المكتسب الذي يجعل الفرد يميل إلى موضوعات معينة ويفضلها على غيرها أو لا يميل إلى موضوعات معينة و لا يرحب بها.

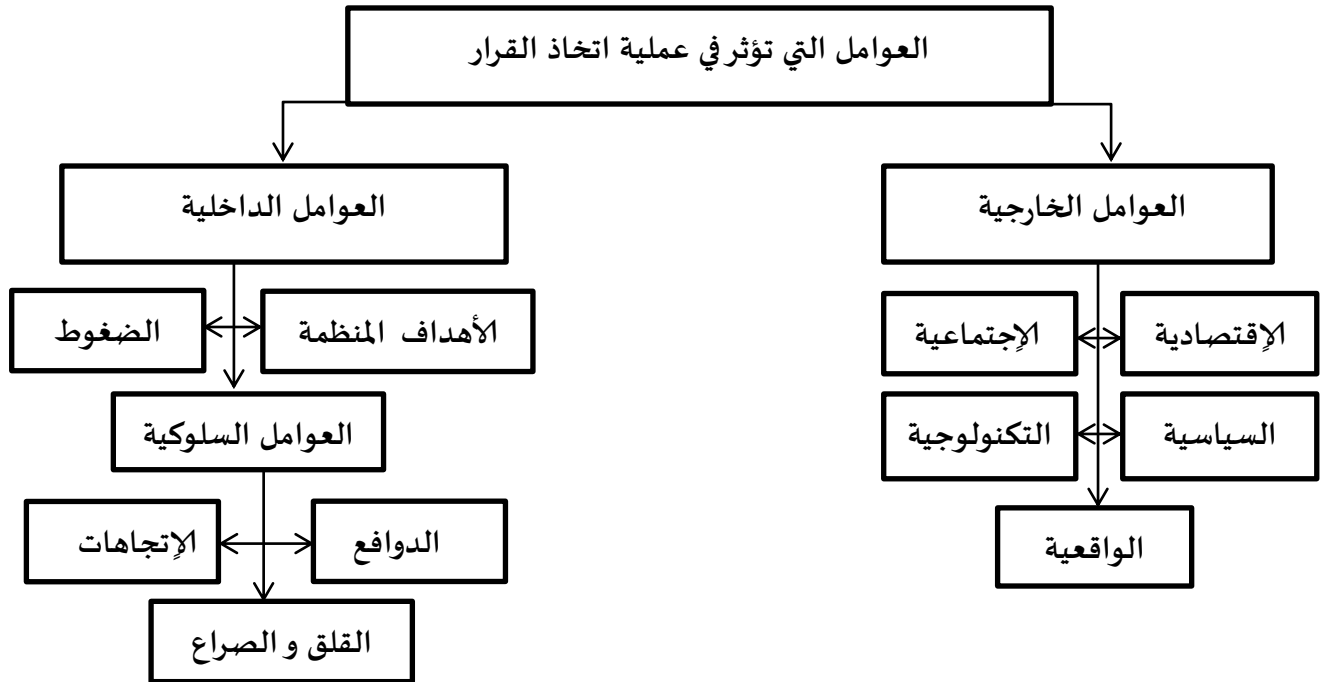
و يقصد بالاتجاهات ما يلي:

- ميل أو استعداد ذهني و عصبي نحو الأشياء من حوله.
- ميل ذهني للتصرف بطريقة معينة مع شيء معين أو ضده.
- تمهيد ذهني للفرد يسبق تصرف الفرد نحو شيء معين إيجابا و سلبا.
- ميول مسبقة تشكل رد الفعل الذي يتخذه الفرد نحو موقف أو فرد أو حدث معين.⁵⁹

وفي المخطط التالي سوف نوضح بشكل مختصر العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات :

⁵⁹ مداحي عثمان، نفس المرجع سابق ذكره، ص 239.

المخطط رقم 06: العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المرجع السابق

خصائص القرارات الإدارية.

يواجه المدير من المشاكل والموضوعات التي تحتاج إلى اتخاذ القرار وتمثل ضغوطا عليه للبت فيها، ونظرا لأن البيئة التي يعمل فيها المدير تختلف من قرار الآخر، فإن النتائج التي تترتب على المسلك الذي يسلكه متخذ القرار يختلف من حالة لأخرى، ولذلك نفرق بين أربعة حالات تمثل خصائص القرارات الإدارية و هي كالآتي:

- ❖ اتخاذ القرار في حالة التأكد : وهذه الحالة يعرف متخذ القرار ماذا سيحدث بالضبط حيث لديه معلومات كاملة وواضحة عن النتائج المتوقعة، وهذا القرار يأخذ في حالة التأكد وقد تحدث مخاطرة في المستقبل ولكن حالة التأكد عند اتخاذ القرار كانت موجودة.
- ❖ اتخاذ القرارات في حالة المخاطرة: إن معظم القرارات التي تتخذ في حالة ظروف المخاطرة ترجع لنقص المعلومات أو وجودها ولكنها غير كافية لتحديد النتيجة المتوقعة، وتكون هناك مخاطرة إذا كان احتمال نجاح القرار يقل عن نسبة 100%، وإذا كانت نسبة النجاح 90% تعتبر مقبولة في المخاطرة، وتعتبر المخاطرة كبيرة إذا قلت نسبة النجاح عن 90%.

❖ اتخاذ القرارات في حالة عدم التأكد: يعني عدم التأكد أن المدير ليس لديه معلومات كاملة عن احتمالات النجاح أو الفشل للقرار، وفي الحالة التي لا يمكن لمتخذ القرار أن يحدد الاحتمالات التي تحدث لحل المشكلة، وعلى أي حال فإن بعض الكتاب يرى ذلك من الناحية العلمية غير حقيقي، حيث أنه من الممكن دائماً الاعتماد على الخبرة في تخمين احتمالات وقوع البدائل الممكنة، وعلى أي حال لا مفر من وجود حالات عدم التأكد في الواقع، والمديرون يحاولون استكمال المعلومات وتحويل حالة عدم التأكد إلى حالة المخاطرة المحسوبة.

❖ حالة الصراع و المنافسة: وهي الحالة التي تكون فيها عملية اتخاذ القرارات أكثر صعوبة لأن المدير عليه ضغوط من الطرف المنافس، ومن خلال الوقت الذي يتخذ فيه القرار والظروف المحيطة والبدائل المتاحة أمامه في اتخاذ القرار، حيث يفترض أن المنافسين أو الخصوم يتصرفون بطريقة رشيدة مثلما لو كانت لدينا مباراة معينة، فإن افتراض رشدهم يمكننا من التنبؤ بتحديد الاستراتيجيات التي يختارونها.⁶⁰

7/- علاقة محاسبة التكاليف و اتخاذ القرار

أ- تأثير طريقة التكاليف الكلية على عملية إتخاذ القرار

وبما أن هذه الطريقة لها علاقة بدراسة الحالة التي أجريتها والتي سأطرق إليها أكثر في الجزء التطبيقي في تحليل التكاليف فلابدأ من ابراز هذه العلاقة بين عملية اتخاذ القرارات وبين طريقة التكاليف في هذا المطلب ، ويرجع اتخاذ القرار وفقاً لطريقة التكاليف الكلية إلى الفترة التي سيتم على أساسها هذا القرار.

1-أ/- على المدى القصير:

إذا كان أحد الأصناف بضاعة، منتج حقق خسارة خلال هذه الفترة فقط، بسبب ظروف خارجة عن نطاق المؤسسة كانخفاض الأسعار أو انخفاض تكلفة المواد الأولية بعد أن كانت اشترتها المؤسسة بأسعار أكبر مما أدى ارتفاع تكلفة الصنف الخ.

ومن خلال دراسة وضعية الأسعار خلال الفترات اللاحقة، تبين بأنه سيكون استقرار على مستوى الأسعار، وعليه على المؤسسة البقاء في التعامل في هذا الصنف لأنه سيحقق أرباح في ظل الظروف العادية.

أما إذا كانت دراسة وضعية الأسعار أشارت إلى بقاء التذبذب على مستوى الأسعار، فهنا يجب على المؤسسة اتخاذ قرار تجميد شراء أو إنتاج هذا الصنف مؤقتاً إلى حين استقرار وضعيته.

⁶⁰ منال محمود، أساسيات في علم الإدارة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2003، ص142.

2-أ/- على المدى الطويل:

إذا كان الصنف يحقق خسائر خلال فترات متوالية وفي ظل ظروف عادية، وجب تجنب شرائه أو إنتاجه، ومن ثم تحويل جميع الموارد المتاحة إليه موارد مالية موارد مادية موارد بشرية، لتدعيم باقي الأصناف الأخرى التي تحقق أرباحاً.⁶¹

حيث إن مبدأ طريقة التكاليف الكلية يقوم على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف في المباشرة، ويتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج وفق العلاقة التالية

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة النهائية}$$

حيث:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{عدد الوحدات المباعة} * \text{سعر بيع الوحدة}$$

$$\text{التكلفة النهائية} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشر وغير}$$

ومن خلال النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات وهذا بالنظر إلى إيجابية أو سلبية النتيجة، ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية ما يلي:

❖ قرارات التسعير:

تسعى كل مؤسسة إلى المحافظة على استمراريته ومن أجل أن تضمن ذلك وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية مناسبة، ويمكن أن نوضح العلاقة بين التكلفة والسعر كما يلي:

$$\text{السعر وحدوي} = \text{التكلفة الوحدوية} + \text{الربح المراد تحقيقه}$$

⁶¹ بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف باستعمال طريقة التكاليف لكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، 2010، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، ص39.

ومن خلال هذه العلاقة نجد أن للتكلفة تأثير على القرارات التسعيرية ومنه نستخلص ما يلي:

- زيادة التكلفة تؤدي إلى زيادة السعر وهذا ليس في صالحها لأنه قد يؤدي بها إلى خسائر أو لانخفاض حصتها في السوق وبالتالي تدني العائد وهذا ما ينتج عنه فقدان السيطرة على التكاليف والتحكم بها.
- انخفاض التكاليف يؤدي إلى انخفاض السعر هنا تستطيع جلب زبائن جدد، ولكن هذا النقص في التكلفة يجب أن لا يكون على حساب الجودة، ولكن من خلال التحكم في التكاليف كسب ثقة الزبائن والسيطرة على السوق خاصة في ظل وجود المنافسة وحساسية الزبائن للأسعار.

❖ قرارات الإنتاج:

إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات فتقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وبتكلفة أقل، وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدى (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

- فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها مع إدخال أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد.
- أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستمرار في إنتاجها مع إدخال تغييرات جديدة من اجل زيادة ربحية المنتج.
- بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور، فعلى متخذي القرار إما الاستغناء عن إنتاجها، أو إعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل إلى المرحلة التي تحقق فيها عوائد، وهذا بإدخال خصوصيات جديدة ذات جودة أكبر.
- دراسة البدائل، بعد أن يتم تحديد المنتج الذي يحقق نتيجة سلبية، يجب تعويضه بمنتج آخر خصوصا إذا كانت لديه نفس المميزات، ويكون هذا الاختيار عن طريق دراسة السوق وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي تؤثر على قانون العرض والطلب، كما يمكن تعويض هذا المنتج بزيادة الكمية المنتجة من المنتجات التي تحقق ربحا، وهذا إذا كان في صالح المؤسسة.⁶²

⁶² سليمة طبابية، سعيدة بورديمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة قلمة 8 ماي 1945، قلمة، الجزائر، ص 12 ص 13.

ب- تأثير طريقة التكاليف المتغيرة على اتخاذ القرارات:

تساعد طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ العديد من القرارات نذكر أهمها فيما يلي:

❖ الحذف أو الإبقاء على المنتج:

قد يظهر منتج معين خسارة ولكي يقرر المسكرون حذفه أو الإبقاء عليه فإنهم يلجؤون إلى معلومات طريقة التكاليف المتغيرة، فإذا لم يؤثر قرار حذف المنتج على بنية المؤسسة وبالتالي على التكاليف الثابتة، وإذا مساهمته الهامشية موجبة، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحسينها أو تعويضه بمنتج جديد أحسن مردودية أو استغلال طاقته في إنتاج كميات أخرى من منتجات أخرى أعلى مساهمة هامشية منه، فإن قرار حذف المنتج خاطئ، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمؤسسة بمقدار مساهمته الهامشية، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة.

❖ قبول أو رفض الطلبية:

قد تستغل المؤسسة كامل طاقتها الإنتاجية في الفترة القصيرة، كما تنتج بأقل من طاقتها لان الطلب على منتجاتها قد انخفض، مما يعني أن الوحدات المنتجة في الحالة الثانية تحمل عبء أكبر من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، مما يجعل سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد حجم الإنتاج الملائم الذي يحقق أفضل استخدام الطاقة المؤسسة. في هذه الحالة لو تلقت المؤسسة طلبية من زبون بسعر اقل من السعر الذي تباع به منتجاتها، لكنه يسمح بتغطية كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على المؤسسة قبول الطلبية، بشرط أن يكون السوق الجديد غير السوق القديم، وعموما إذا كان الإيراد أكبر من التكلفة فيجب قبول الطلبية لأنها تزيد في الأرباح الكلية للمؤسسة.

❖ قرار الشراء أو الإنتاج:

قد تريد المؤسسة اتخاذ قرار شراء أو إنتاج مادة معينة تستعملها في الخط الإنتاجي لمنتجاتها، يكون قرارها كما يلي:

- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة اقل من عتبة المردودية بالكميات (حجم التعادل) فعلى المؤسسة شراء هذه المادة من السوق لان تكلفة الإنتاج الوحدة أكبر من سعر السوق؛

- إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أكبر من عتبة المردودية بالكميات فعلى المؤسسة إنتاج هذه المادة بإمكانياتها لأن تكلفة الإنتاج أقل من سعر السوق.

$$\text{حجم التعادل} = \frac{\text{التكلفة الثابتة لإنتاج المادة}}{(\text{سعر شراء المادة} - \text{التكلفة المتغيرة})}$$

وتعتبر عتبة المردودية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المديرون في اتخاذ القرارات، ومن أهم ما يستنتج من حساب عتبة المردودية ما يلي:

- عند تحديد عتبة المردودية زمنياً فإن المدير يستطيع معرفة المنتجات ذات المردودية العالية، أي المنتجات التي استطاعت تغطية تكاليفها في أقصر وقت ممكن، ومعرفة المنتجات التي تأخذ وقت طويلاً نسبياً ومعرفة المنتجات التي لا تغطي تكاليفها أثناء الدورة، وعلى هذا الأساس يستطيع اتخاذ قرار أما بزيادة إنتاج المنتجات التي تحقق خسارة أو إعادة دراسة طرق إنتاجها.
- عندما يكون هدف المديرين الوصول إلى مستوى معين من الأرباح (النتيجة)، فإن نموذج عتبة المردودية يسمح لهم بمعرفة رقم الأعمال الموافق للنتيجة المراد تحصيلها وبالتالي الواجب إنتاجها وبيعها.⁶³
- نموذج عتبة المردودية يمكن المديرين من معرفة قيمة ونسبة هامش الأمان الذي يمثل ذلك المستوى من رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتخفيض رقم أعمالها دون أن تدخل في منظمة الخطر

ج- طريقة التكاليف المعيارية واتخاذ القرارات:

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على المقارنة بين التكاليف التقديرية والتكاليف الحقيقية واستخلاص الفروق وتحليلها إلى فروق موجبة أو فروق سالبة، فإذا كانت الفروق موجبة ففي هذه الحالة لا يتدخل المديرون لاتخاذ أي قرار، أما إذا كانت الفروق سالبة فيكون التالي:

⁶³ سليمة طبابية، سعيدة بورديمة، المرجع السابق ذكره، ص 13 ص 14

- بالنسبة لفرق المواد الأولية والذي يتحمله قسم الإنتاج أو قسم الإنتاج أو قسم التموين، وذلك بالنسبة للكمية أو للسعر وعلى المسيرين التدخل واتخاذ قرارات والتحقق من أن التغيرات ظرفية أو دائمة، فالفرق في الأسعار تتحكم فيه الموسمية والكميات المشتريات، وسائل النقل ... الخ، وعلى المسيرين اتخاذ قرارات بشأن هذه الظروف كلها، أما الفرق في الكمية فيتحملة قسم الإنتاج وينتج إما لكثرة الفضلات أثناء العملية الإنتاجية أو التغير في نمط الإنتاج، أو لقلة تكوين العمال أو لقدم أو لقدم أو نقص وسائل الإنتاج، وكذلك على المسيرين اتخاذ قرارات بشأنها .
- أما إذا كان الفرق السالب في قيمة العمل فهذا الانحراف تتحملة مصلحة الإنتاج ومحاسبة الأجور، فإذا كان الانحراف في المدة الزمنية فتحملة المصلحة الأولى، إما إذا كان في أجرة الساعة فتحملة المصلحة الثانية وعلى المسيرين في كلتا الحالتين تحديد مصدر الفرق وتحليله ثم اتخاذ القرار بشأنه قصد تصحيحه، إما ما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة فيجب على المسيرين تحديد الفرق السالب إما فرق الميزانية التقديرية أو فرق الطاقة الإنتاجية أو فرق الكفاية الإنتاجية ثم اتخاذ القرارات اللازمة للتوفيق بين المعياري والحققي وليكون للمعياري معنى.⁶⁴

د- تأثير طريقة التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار

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

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

وتعتمد التكلفة المستهدفة في مجال التطبيق على:

- تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء المنافسين و بعد دراستهم مقدرة العمل.
- تحديد التكلفة المسموح بها و التي تستطيع المنشأة تحملها لإنتاج المنتج بطريقة تحملها على الاستمرار.

⁶⁴ سليمة طبائية، سعيدة بورديمية، مرجع سبق ذكره، ص 13 ص 14.

- القيام بالإجراءات الخاصة بعملية تصميم المنتج بواسطة المهندسين و مراحل تصنيعه بالطريقة التي تؤدي إلى تكلفة المنتج التي تتساوى مع التكلفة المسموح بها، ومن ثم التوصل للتكلفة المستهدفة
- و نلاحظ أن المؤسسة المنتجة تقوم بتحديد التكلفة القابلة للتحقيق و التي يتم تقديرها في ضوء الإمكانيات و الموارد المتاحة للمؤسسة و تهدف بصفة أساسية لسد الفجوة التكاليفية، و الذي يعتبر الركيزة الأولى لهذا المدخل في تحديد سعر البيع المستهدف و الذي يتحدد عن طريق إدارة التسويق بعد الدراسات التي تقوم بها، ويتطلب تحديد السعر دراسة لأسعار البيع التي يقبلها العملاء؛ . أما الركيزة الثانية فهي تحديد هامش الربح المطلوب للاستمرار في النشاط و الذي يستلزم تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة في المؤسسة و باستبعاد هذه العناصر من سعر البيع يكون الناتج هو التكلفة المسموح بها

- الركيزة الثالثة هي من فجوة التكلفة من خلال تحليل العمليات والأنشطة في المنشأة و خارجها و تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة السعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية، وقد تكتشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد و قامت بإنتاجه.⁶⁵

هـ- تأثير طريقة التكلفة على أساس للأنشطة في اتخاذ القرار

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

- التحليل على مستوى الوحدة.
- التحليل على مستوى المنتج.
- التحليل على مستوى الخط الإنتاجي.
- التحليل على مستوى المؤسسة.

⁶⁵ مواني بناني نجلاء، طرشي كريمة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2019 – 2020، ص47

- ❖ إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، و مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى التشغيل بصفة مستمرة كما يمكن من تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت أو الجودة وذلك من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.
- ❖ إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسات الصناعية والخدمية في تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل بناء على فهم أفضل لسلوك منتجاتها أو خدماتها.
- ❖ إن التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة.

بالإضافة إلى توفير معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، وبالتالي فهو يسمح بتحديد التوجيهات والاختيارات الاستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات والأساليب الجديدة الملائمة للتوقع وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.

وهكذا أصبح ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية، حيث بات من الشائع القول بان هذا النظام أصبح لا يمثل خياراً فحسب لأي مؤسسة تأمل في المنافسة بل هو أمر مطلوب ووسيلة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة للتسعير وتطبيق نظم الجودة الشاملة وكذلك القارات اللازمة لإضافة منتجات جديدة أو استبعاد أخرى والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق أهداف التحسين المستمر من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف باستخدام مجموعة كبيرة من مسببات النشاط.⁶⁶

خلاصة الفصل الأول :

بعد أن تطرقت في الجانب النظري الى أبرز النقاط الأساسية من هذا الموضوع والبحث المعمق، استخلصنا عدة نقاط ضرورية التي تمكننا من فهم المحاسبة التكاليف ودورها في عملية اتخاذ القرارات، انطلقنا أولاً من المحطات التاريخية التي ساهمت في تطورها وتطور عدة نظريات، التي تتعلق

⁶⁶ مواقي بناني نجلاء، نفس مرجع سابق، ص 48 ص 49

بكيفية حساب التكلفة وتبويبها وتوزيعها، بالإضافة الى ذكر وظائفها وأهميتها على المنشأة الاقتصادية، وأهم الطرق التقليدية مثل كطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المعيارية وأيضا طريقة التكاليف الكلية، وهي التي سنتفصل فيها أكثر في الجانب التطبيقي لأنها محل دراستي التطبيقية، كما تم التطرق لطرق أخرى حديثة النشأة منها طريقة التكلفة المستهدفة التي تسعى الى تحديد السعر انطلاقا من دراسة السعر في السوق وأيضا الطريقة حساب التكلفة على اساس الأنشطة والتي هي أكثر الطرق تعقيدا ممن ذكرتهم في موضوعي.

أما فيما يخص عملية اتخاذ القرارات فتناولت ذكر تعريفات وأنواع ومؤثرات التي تم البحث عنها وذلك برجوع الى الدراسات سابقة، حيث من خلال البحث توصلت الى العاقبة التي تربط تلك الطرق التحميل والتوزيع التكاليف بعملية اتخاذ القرارات المالية حيث نستنتج في خلاصة الفصل بأن العلاقة التي تربط لهنهما هي علاقة تأثير وتأثر، حيث ما يمكن لتلك الطرق ان تحدد مصير القرارات داخل المؤسسات يمكن أيضا للعملية اتخاذ القرارات في تحديد اسلوب و الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة في توزيع التكاليف بإضافة يمكن التأثير على التقليل من التكلفة أو ما شابه وذلك انطلاقا من المعلومات والبيانات القبلية المكتسبة سابقا والتي يتبنى مسير أو اصحاب القرارات في اعتماد تلك التفسيرات على صناعة قرارات جديدة التي من شأنها تحديد مصار التكاليف وطرق تحميلها فيما بعد .

الفصل الثاني :دراسة حالة وحدة الذبح والتحويل – بوفيرات – مستغانم

مقدمة الفصل الثاني

انطلاقاً من الفصل النظري، الذي تحدثنا فيه عن المحاسبة التكاليف من عدة جوانب رئيسية ودورها في عملية اتخاذ القرار بأنواعه، الدور هنا جاء على الفصل الثاني والذي سنركز أكثر تطبيق تلك المفاهيم النظرية بشكل تطبيقي، وذلك بالاستعانة بمراجع وملحقات التي تحصلت عليها من قسم المحاسبة، والتي تغطي الفترة ما بين 2024/09/1 الى غاية 2024/09/31، والتي تجمع التكاليف وتوزعها خلال الفترة الإنتاجية لشهر سبتمبر من العام المنصرم.

حيث في هذا الفصل سوف نقوم بتقديم البطاقة التعريفية لوحدة الذبح والتحويل وتاريخ تأسيسها، وكذلك التعرف على الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة وعدد عمالها وتصنيفاتهم ثم التطرق في الفصل الثاني الى الجانب التحليلي والحسابي التفصيلي والذي نعتمد فيه أكثر على الجداول التي سوف نصنف فيها الأعباء المباشرة والغير المباشرة، واستخلاص المبالغ الإجمالية والسعر الوحدوي والكمية، ومتابعة توزيع التكاليف على منتجات الوحدة، وهذا من أجل شرح وتفسير الملاحق بشكل مفصل وأكثر وضوح.

كما لا يفوتني أيضاً أن احدد في هذا لفصل أن الطريقة التي تعتمدها وحدة الذبح والتحويل هي طريقة التكاليف الكلية، والسبب في اختيار هذه الطريقة، هو أن المشرع الجزائري يطالب ويحدد بعض البيانات التي من شأنها ان توفرها الوحدة للدولة من اجل المساءلة والشفافية، وهذا ما توفره طريقة التكاليف الكلية بشكل مبسط.

المبحث الأول : بطاقة التعريف بمؤسسة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور "ORAVIO"

بادرت السلطة الجزائرية منذ الاستقلال بإيجاد هيكل تنظيمي يضمن تنمية قطاع تربية الدواجن والأنعام و هذا لتلبية حاجات السوق الداخلي بالمواد الاستهلاكية الخاصة باللحوم بنوعها البيضاء والحمراء) و لهذا الغرض تم إنشاء أول هيكل في سنة 1967، وهو الديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB ونظرا لتراكم الوظائف على هذا الديوان وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية (القطاع العمومي) التي انطلقت مع بداية الثمانيات تم تقسيم الديوان ONAB في 1981 إلى ثلاث دواوين "أورافيسست"، "أوراك"، "أورافيو". وحسب الهيكل البياني لإعادة ONAB تم إنشاء ديوان جهوي لتربية الدواجن الغرب البلاد ORAVIO و الذي أنشأت بموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة والصيد البحري سابقا تحت رقم 1981/07/15 وتم اختيار مدينة مستغانم مقرا لهذا الديوان، و في إطار السياسة المتخذة لاستقلالية المؤسسات التي قامت بها السلطة في 1989/11/14 تقرر إعادة تسمية هذا الديوان بالمؤسسة العمومية الاقتصادية EPE.

• تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

هو هيكل تمثيلي بين تسلسل المهام والوظائف في شكل الهرم وقمته رئيس المدير العام تبدأ الوظائف في تسلسل تنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم والتي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح الواجبات والحقوق لكل مصلحة في المؤسسة والعلاقة القائمة بين مختلف المصالح، تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ORAVIO بمستغانم من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتضح أنها تحتوي على عدة وحدات إنتاجية يجمعها مقر إداري في تنظيمها المالي والمحاسبي

• عدد هذه الوحدات: 32 وحدة منها:

و التي هي موزعة على الغرب الجزائر:

✓ 30 وحدة إنتاجية.

✓ 01 وحدة تجارية.

✓ 01 وحدة صيانة.

وأما بالنسبة للوحدات الإنتاجية تنقسم هي الأخرى على عدة وحدات تختلف المهام فيها من وحدة إلى أخرى وهي:

- ✓ 14 وحدة إنتاجية الدجاج المخصب.
- ✓ 05 وحدات لإنتاج الكتاكيت.
- ✓ 04 وحدات لإنتاج البيض الموجه لاستهلاك.
- ✓ 04 وحدات متخصصة بالذبح (مذابح).
- ✓ 03 وحدات لإنتاج البيض المخصص فقط لتحضين.

بطاقة تعريف لوحدة ذبح والتحويل بوقيرات:

1/- لمحة تاريخية عن الوحدة:

أنشأت وحدة بوقيرات في سنة 1986 وتعتبر من أهم وحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري، و للوحدة مهام أخرى منها ذبح الدجاج الذي نصفه يباع والنصف الآخر يحول إلى مشتقات الدواجن مثل : فطيرة الدواجن-كاشير- مورتاديل.

2/- مساحة الوحدة:

- ✓ المساحة الإجمالية: 2 هكتار، و 35 أرو 10 سار
- ✓ مساحة المباني: 4531.12 م

3/- قدرة الإنتاج:

- ✓ الذبح : 7200 وحدة / اليوم.
- ✓ الإنتاج المحول: 1 طن / اليوم.

4/- قدرة التخزين:

غرفة التجميد السريع: 100 م 3

غرفة ذات درجة تحت الصفر: 2450 م

5/- مجال التعامل وحدة الذبح والتحويل :

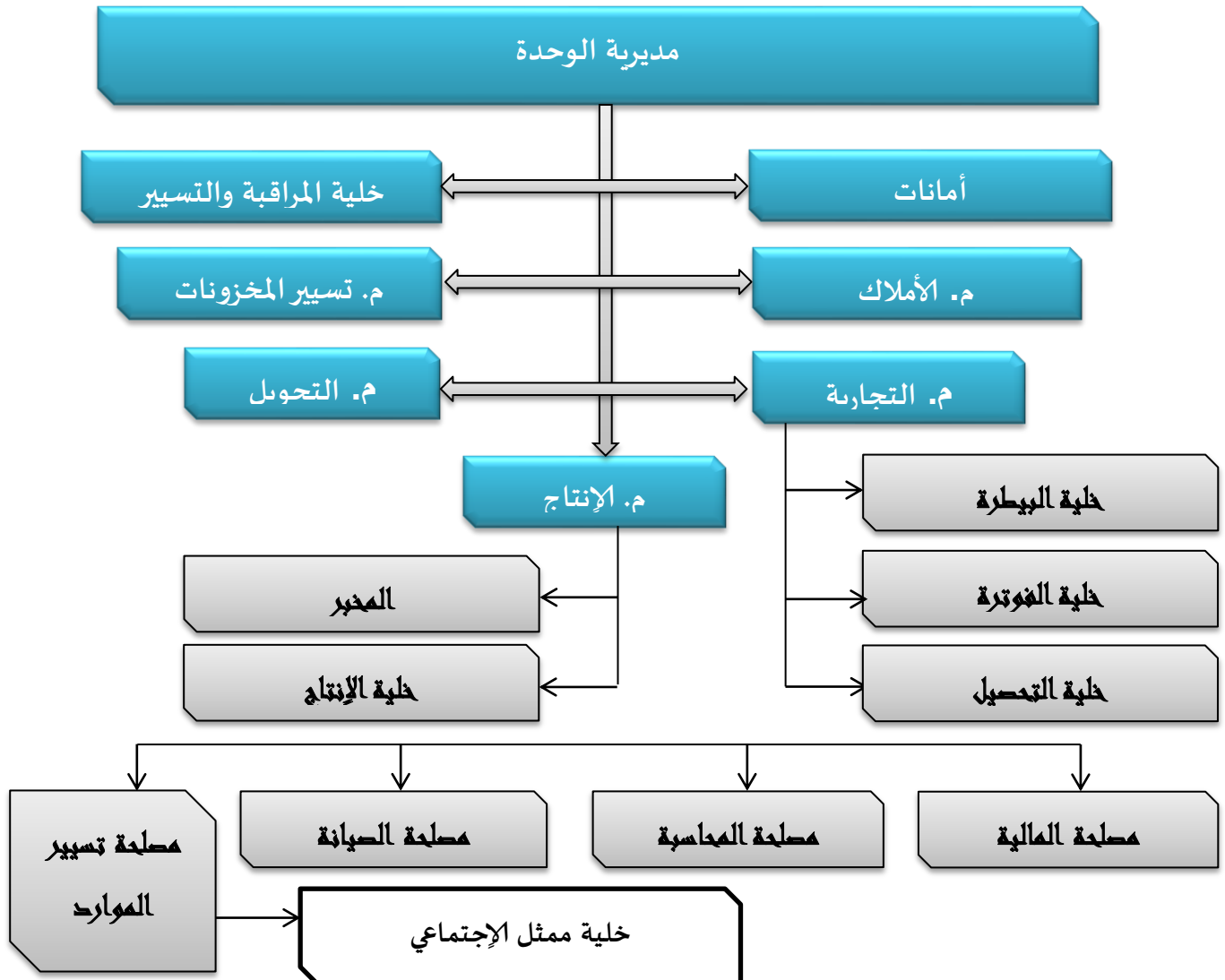
حيث تتعامل مع مختلف الجهات والزبائن ونختصرهم فيما يلي:

- ✓ بيع الفائدة الجزائريين الذين لهم تعامل مع الزبائن من المدنيين
- ✓ توفير اللحوم الفائدة الجيش الوطني الشعبي وكذا الشرطة وأفراد الحماية المدنية
- ✓ توجيه منتجاتها إلى نقاط البيع الخاصة بها حيث تقوم هناك ببيع منتجاتها مباشرة إلى زبائن دون وسيط خارجي

المطلب الثاني الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليل المناصب وأقسام الوحدة الذبح والتحويل

أ/- الهيكل التنظيمي للوحدة:

المخطط رقم 07 : الهيكل لتنظيمي الإداري داخل وحدة الذبح والتحويل بوقيرات



من اعداد الطالب اعتمادا على مصادر الداخلية للمؤسسة

ب/- طبيعة وعدد العمال داخل وحدة الذبح والتحويل :

الجدول الرقم 2-1 : تعداد العمال وحدة الذبح والتحويل فرع بوقيرات لسنة 2025

العدد	وضعية العمال
74	الدائمين
45	الغير الدائمين
119	المجموع

ج/- التقسيمات حسب المستوى داخل الهرم الوظيفي للوحدة :

الجدول الرقم 2-2 : جدول يوضح التقسيمات العمال حسب المستوى داخل وحدة الذبح والتحويل - 2025

العدد	المستويات
19	الإطارات
10	المتحكمين
90	المنفذين
119	المجموع

من اعداد الطالب اعتمادا على مصادر الداخلية للمؤسسة

ملاحظة : من حيث تحليل الجدولين تبين لنا أنه هناك استقرار وظيفي واضح حيث يبلغ عدد الموظفين الدائمين 74 موظف، موزعين على جميع المصالح وذلك حسب خبرتهم الأكاديمية والمهنية بشكل متفاوت حيث نسبة العاملين الدائمين بلغت 62%، أما عن الموظفين غير الدائمين أي بشكل مؤقت وذلك لسبب يتعلق غالبا بقلّة في الخبرة الأكاديمية فيوجهون عادة الى مصلحة الإنتاج شرطا توفر بعض الشروط التي يتطلبها المنصب المتوفر، وتبلغ نسبتهم 38%.

أما عن الجدول الثاني فنجد نسبة كبيرة لصالح مستوى العمال المنفذين في مختلف المصالح حيث قدرت نسبتهم بـ 76% مما يعكس أن الوحدة تعتمد على الانتاج اليدوي مع استعمال الآلات محدودة نوعا ما وهذا راجع لتحكم المحيط الاجتماعي والديني الذي يحدد طريقة الذبح واستعمالات الخاصة للأعضاءها، أما عن مستوى الإطارات الأعلى في الهيكل الوظيفي نجد نسبة جيدة تقدر بـ 16% مما صورة جيدة من ناحية التسيير الادارة ورؤية واضحة لخطط الوحدة وقراراتها، أما عن مستوى المتحكمين بلغت نسبتهم من حيث

الجدول 8% وهم المشرفين والبيطرة ذوي كفاءة سواء كانت علمية أو فكرية ذات طابع رقابي وارشادي و تقني .

وكخلاصة نجد هناك توازن في توزيع العمال والموظفين حسب خبراتهم على مختلف المصالح، وإن لم يكن ذلك توازن واضحاً بشكل العددي، لكن عملياً تلك النسب تعطي صورة جيدة ومتكاملة داخل المؤسسة من حيث الجوانب التسيير والأداء التخطيطي والرقابي والتنفيذي.

د/- تحليل المناصب

المدير: هو المسؤول الأول الذي يشرف على التسيير و التنظيم داخل الوحدة.

الأمانة: هي التي تقوم بعملية التنظيم في الجانب الإداري للمدير كما تقوم باستقبال جميع الاتصالات وهي حلقة ربط بين المدير وباقي المصالح.

مصلحة تسيير الموارد البشرية: وهي تابعة لمديرية تسيير الموارد البشرية (DRH) والتي تهتم بشؤون العمال سواء كانوا دائمين أو مؤقتين ومراقبتهم وتقييمهم كما تقوم بتعامل مع المتربصين الذين يأخذون فرص التربص في وحدة الذبح والتحويل فرع بوقيرات .

المصلحة التجارية: تعتبر هذه المصلحة هي المصلحة الأساسية في الوحدة لكونها هي التي تمثل النشاط الذي تهدف إليه الوحدة.

- خلية المبيعات : تقوم هذه الخلية بتدوين وصل البيع للسلع والمنتجات الموجهة للبيع وتتعامل مع الزبائن، وتتابع وصول السلع إلى أصحابها.
- خلية الفوترة : هي الخلية التي تقوم بتحرير فاتورة للزبون وتحرر وصل تسليم مقدم من طرف خلية المبيعات تحتوي على المعلومات التالية (اسم الزبون وعنوانه كمية السلع المباعة، سعر كل سلعة بالإضافة إلى إمضاء مسؤول المصلحة وتسلم إلى الزبون النسخة الأصلية.
- خلية التحصيل : تقوم بمعالجة الفواتير المتعلقة بالزبائن التي لم تحصل على أموالهم حيث تقوم بمتابعة عمليات الدفع، ويرسل إلى مصلحة المحاسبة.

مصلحة المالية: يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة من تحصيلات و مصروفات خلال دورة النشاط.

مصلحة تسيير المخزون: تقوم بمعالجة المدخلات والمخرجات المتعلقة بالمنتجات التامة ونصف التامة التي تقوم بإنتاجها الوحدة الأم (SAO) (LES CESSION) كما تقوم باستلام المنتج وتخزينه في غرف التبريد الخاصة به، وإعطاء كمية المصلحة التحويل على حسب الطلب لتحويلها إلى مشتقات الدجاج، (كاشير...) باتي... الخ و كذلك للمصلحة مهام أخرى تتمثل في صرف المخزون، ويتم ذلك بحساب الكميات المباعة لكل منتج على حدة، وفي آخر الشهر تجمع كل المنتجات في وثيقة واحدة.

مصلحة أملاك الدولة : تقوم مصلحة الممتلكات بمتابعة الملفات الخاصة بممتلكات الوحدة و الاستثمارات المتمثلة في العقارات ووسائل النقل والمعدات والأدوات كما تقوم بمتابعة العمليات الخاصة بالخدمات المتعلقة بالوحدة ، كالتأمينات والكراء وسائل النقل غرف التبريد. نقاط البيع المازوت. البترين.... الخ خلية المراقبة والتسيير: تقوم هذه المصلحة بجمع كل المعلومات والبيانات الخاصة والمتعلقة بجميع التكاليف وتحليلها وتوزيعها، وأيضا حيث تقوم بمراقبة تسيير كل مصلحة، وتحليل جميع العمليات التي تقوم بها ومدى تطابقها مع النظام الداخلي المعمول به داخل المؤسسة.

مصلحة الإنتاج: وهي المصلحة المهمة في الوحدة، تقوم بن

- وزن شاحنات الدجاج الحي.
- تسجيل وصل استلام التموين الدجاج الحي.
- تسجيل وصل تسليم الدجاج المذبوح المصلحة التخزين.

المخبر: موجود داخل الوحدة، حيث يقوم بأخذ بعض العينات قصد تحليلها و بيان مدى ملائمتها و صلاحيتها للاستهلاك، حيث لا يتم بيع أو صرف أي منتج إلا بعد موافقة المخبر.

البيطري: هو طبيب ينحصر عمله في مراقبة نوعية الدجاج والتأكد من صحتها، بتبرير ذلك عن طريق شهادات بيطرية تبين وزن وكمية الدجاج ونوعيته: إن كان محمد أو طازج.

مصلحة الصيانة: هي مصلحة تقوم بمراقبة آلات الصيانة بالوحدة وسلسلة التبريد في غرف التخزين، و كذلك وضع برنامج للعمال وتوزيع العمل حسب الأعوان، وتحرير طلبيات الشراء المتعلقة بقطع الغيار. مصلحة التحويل: تقوم هذه المصلحة بإنتاج مواد مستخرجة من اللحوم البيضاء (باتي، كاشير...). بالإضافة إلى تحويل الدجاج من الطبيعة الأصلية إلى قطع تتماشى وطلب المستهلك، (شرائح الدجاج، فخذ الدجاج)....

مصلحة التموين: هي المصلحة التي تخول لها كافة عمليات الشراء وتقوم بتحرير سند الطلب الذي عليه تقوم عليه وظيفة الشراء الخاصة بالوحدة.

مصلحة المحاسبة: تقوم مصلحة المحاسبة بجمع المعلومات الموجهة من المصالح الأخرى خلال الفترة المحاسبية (الاقتصادية)، فهي تقوم بدور الأساسي في موضوعنا من حيث استخدام طريقة التكاليف الكلية وتجميع البيانات وتحليل الأعباء بمختلف أنواعها أي المباشرة و غير المباشرة .

المطلب الثالث: علاقة قسم الإنتاج بمختلف الأقسام وأهم ورشاته

أ/- قسم المحاسبة وعلاقته بالأقسام ومصالح الأخرى :

وهنا سوف نتحدث عن علاقة التي تتعلق بتأثير و التأثيرين كل مصلحة مع مصلحة أو قسم المحاسبة من فائدة أو دور كل منهما في الآخر، مع تركيز على الجانب أكثر أهمية في موضوعنا إلا دور كل مصلحة في تزويد قسم المحاسبة فيما يخص التكاليف المنتجات واسعار المواد الأولية وتخزينها واستعمالاتها النهائية، وهذا لمساعدة قسم المحاسبة في تصنيف تلك البيانات وتحليلها وهذا من جهة، أما من جهة أخرى فيما تفيد مخرجات المحاسبة من هذا لنوع كل مصلحة من المصالح الوحدة.

وهنا نشرح بشكل مختصر:

❖ علاقة مصلحة التموين بقسم المحاسبة: حيث تقوم بتوفير المعلومات اللازمة لقسم المحاسبة فيما يتعلق بأسعار المواد الأولية، وطلبات الشراء، مما يساعد في تسجيل التكاليف المباشرة وتحليل تكلفة المواد المستهلكة.

❖ علاقة مصلحة المراقبة والتسيير: تقوم بتحليل الانحرافات باستخدام المؤشرات التي تتعلق بالإنتاجية، وتقوم بتقديمها لقسم المحاسبة ما يساعد المحاسب في تحديد التكاليف الفعلية و مقارنتها بتلك المحددة والمقدرة .

❖ علاقة مصلحة املاك الدولة بقسم المحاسبة: تقدم تلك البيانات التي تتعلق بجميع الأصول الوحدة وما يتعلق بقيمتها السوقية منها : الآلات، التجهيزات وحتى قيمة الصيانة على الآلات والمباني أو حتى المنقولات بشتى أنواعها التي تدخل بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر في عملية الانتاج ، مما يساهم في حساب الإهلاكات ضمن التكاليف الثابتة.

❖ علاقة ق مصلحة تسيير المخزون بقسم المحاسبة: توفر المعلومات الأساسية حول المواد الخام كدجاج الحي مثلا أو حتى توفير بيانات تتعلق بمخزون اول المدة أو آخر المدة – دوران المخزون- ، وهي عناصر أساسية لحساب تكلفة الإنتاج ومخزون آخر المدة.

❖ علاقة مصلحة التجارية بقسم المحاسبة: يفيد قسم التجارة في تحديد تسعيرة كل منتج حيث يختص في تحديد الهامش الربحي للمنتج، مما يوضح المهمة الجوهرية للمحاسب في تحديد وتحليل

التكاليف وتبويبها بهدف تفسير الانحرافات وقياسها واستخلاص نقطة التي نسميها قيمة التكلفة الاجمالية التي ينطلق منها تحديد سعرها مش الريج لتحديد لتسعيرة المنتج النهائية التي يوجه بها للسوق الوطنية.

❖ علاقة مصلحة الإنتاج بقسم المحاسبة: وباعتبارها المحور الأساسي لقيام كل نشاط الوحدة وأقسامها بما فهم قسم المحاسبة، بإعتباره المستفيد من هذه المصلحة التي تتوفر على المعلومات والبيانات المطلوبة، منها استهلاك المواد الأولية واستعمالاتها من حيث التصنيع والتحويل وحتى عدد ساعات العمل المستعملة في الإنتاج، مما يدعم دقة في التحليل التكاليف المباشرة والغير المباشرة.

ب/- منتوجات التي توفرها وحدة الذبح والتحويل

تتوفر وحدة الذبح والتحويل فرع بوقيرات على ورشتان تابعتان لقسم الإنتاج، حيث نجد هناك ورشة الذبح والتي تختص بعملية الذبح وتوفير "الدجاج الحي منزوع الأحشاء" poulet chair، موجه إما لتخزين أو البيع أو يوجه لورشة التحويل كمنتج نصف مصنع، وأيضا منتوجات أخرى مثل الكبد المعدة... الخ وتسمى داخل الوحدة بـ "Abats" الأحشاء"، وكذلك منتج "cous" رقاب الدجاج"، أما فيما يخص ورشة التحويل والتي تعتمد على التحويل الدجاج الى منتوجات مثل "عجينة الدواجن" pate volaille، وأيضا "cachir" كاشير" ومنتج "جالنتين" ومنتج "مورتاديل" ومنتوجات أخرى مثل الدجاج المفروم أو "كفتة الدجاج المحضرة" و" الدجاج المدخن أو المشوي"، وهذا كله يتعلق بعملية التحويل، أما فيما يخص المنتوجات المتعلقة بعملية التقطيع نجد منتجات مثل: "الأجنحة الدجاج" Ailes، "شرائح الدجاج سكالوب"، "أفخاذ الدجاج" cuisses، "صدر الدجاج" Blanc.

الجدول رقم 2-3: ورشات قسم الإنتاج و جميع أهم المنتوجات التي يتم انتاجها

ورشة التحويل		ورشة الذبح	الورشات
التحويل	التقطيع	الدجاج المذبوح المنزوع الأحشاء الأحشاء منها: • الكبد • المعدة • الأمعاء الأعناق الدجاج	المنتوجات
عجينة الدواجن	شرائح الدجاج		
كاشير	اجنحة الدجاج		
جالنتين	الأفخاذ الدجاج		
مورتاديل	صدر الدجاج		
دجاج المفروم			
الدجاج المدخن			

المرجع: من اعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من القسم المحاسبة

ملاحظة : هناك بعض المنتوجات التي يتم التخلي عنها بشكل نهائي والتي تعتبر زوائد مثل ارجل الدجاج ، والتي يتم التخلص منها برغم من أنها مدرجة في قوائم المنتجات التي تتبنى وحدة الذبح والتحويل انتاجها، وهذا راجع الى الثقافة المجتمع أي تأثير خارجي، وعدم التواصل مع المحيط الخارجي المهتم بهذا المنتج، وذلك بسبب عدم الطلب عليها أو بسبب تجاهل الإدارة خطط توزيع تتعلق بها.

المبحث الثاني : حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية لدى وحدة الذبح والتحويل.

المطلب الأول: حساب التكاليف منتوجات لدى ورشة الذبح – قسم الإنتاج -

أولاً: طريقة تبويب عناصر التكاليف حسب وحدة الذبح والتحويل

تكلفة الكلية هي طريقة مبسطة وتقليدية انتهجتها وحدة الذبح والتحويل فرع بوقيرات، نظرا لكونها طريقة تقليدية غير معقدة وهذا راجع إلى متطلبات التي يقتضيها القانون الجزائري، في كيفية تحديد التكاليف، وعليه فهذه لطريقة هي الأنسب من حيث تحقيق تلك الشروط في ظرف قصير خالي من العقيدات للحسابية والتحليلية التي تأخذ الكثير من الوقت والتي نجدها عادة في المؤسسات الكبيرة وخاصة الخاصة منها.

فطريقة التكاليف الكلية تشمل جميع التكاليف المباشرة و الغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، المرتبطة بعملية الانتاج خلال فترة زمنية محددة.

أ/- التكاليف لمباشرة :

وهي التي يمكن ربطها مباشرة بالمنتوج دون تقدير أو توزيع فوجودها مرتبط بشكل دائم وواضح بالنشاط الانتاجي، مثل الدجاج الحي، مثل تكاليف التغليف ، اجور العمال...الخ وهي تكاليف واجب انفاقها حسب نشاط والدور الي تقوم عليه المؤسسة .

الجدول الرقم 4-2: عناصر التكاليف المباشرة مع ارقام حسابات والمبالغ.

رقم الحساب	التكاليف المباشرة	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة
1816610	دجاج الحي مادة أولية -تحويلات داخلية	-	-	67 638 780.00
6010000	الدجاج الحي مادة أولية – شراء-	-	-	89 566 600.00
6020000	مواد الغذائية مخصصة- لحوم	-	-	130 825.37

مخصصة-			
6020000	التغليف	-	3 240 652.70
6020000	الأعماء الطبيعية	-	69 000.00
6020000	الملصقات	-	154 954.00
6020000	لوازم اخرى	-	11 293.98
60	المواد اخرى واللوازم	-	2 067 225.62

المرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

ملاحظة : الدجاج الحي المرقم 77000/91065 هو دجاج لم تقم الوحدة بشراؤه بل هو نتيجة التحويلات الداخلية بين الوحدات الفرعية والذي يدخل ضمن الحساب 181 ارتباطات بين المؤسسات، أما الدجاج المرقم بـ 6010000/91065 هو الدجاج الذي قامت الوحدة بتحرير طلبية شراؤه من الموردين وتكون بكميات لا تزيد عن تلك المحول من الوحدات الاخرى، وبالتالي اسعاره غير محددة تتغير حسب الظروف الاقتصادية أو الدينية عكس الدجاج الحي المرقم بـ 77000/91065 الذي سعره الثابت لا يقل أو يزيد عن 270.00 دج

مجموع التكاليف المباشرة : نقوم بجمع جميع التكاليف المباشرة بشكل التالي :

+ المصقات + الأعماء الطبيعية + التغليف + تكاليف النقدية + الدجاج الحي + CESSION POULET VIF
مجموع الأعباء المباشرة = المواد اخرى و اللوازم + لوازم اخرى

وعليه :

67 638 780.00+ 89 566 600.00+ 130 825.37+ 3 240 652.70+ 69 000.00+ 154 954.00+ 2 067 225.62

+11 293.98= **162 879 331.67**

ملاحظة : الحساب 1816610 يمثل إيراد/عائد وليس تكلفة. يظهر هنا غالباً في إطار تحويل داخلي أو حسابات بين وحدات.

ب/- الأعباء الغير مباشرة :

وهي التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر مع المنتج، بل تشمل عدة منتجات واقسام، ويمكنه تحميلها وتوزيعها على المنتج في شكل خطوات ومراحل معينة مثل مصاريف الكراء، اجور عمال الحراسة والأمن، الكهرباء، ضرائب والرسوم...الخ

الجدول الرقم 5-2: عناصر التكاليف الغير المباشرة

رقم الحساب	التكاليف المباشرة	القيمة
613	الإيجار	1 430 528.69
615	الإصلاحات والصيانة	884 500.00
616	الأقساط والتأمينات	125 943.98
62	خدمات الأخرى	1 841 220.31
63	الاجور المستخدمين	7 247 011.75
64	الضرائب والرسوم	56 000.00
68	مصاريف التشغيل الأخرى	1 446 643.29

المرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

ملاحظة : مصاريف التشغيل الأخرى : تخصص مصاريف النقل والبنزين التي تستخدم في العملية التشغيلية وكذلك نجد مصاريف الخدمات الأخرى تدخل فيها مصاريف البيطرة والتحليل المخبرية أخرى التي سوف توزع طيلة العملية التشغيلية وهذا يهدف التأكد من صحة وسلامة اللحوم التي التي الغاية منها الاستهلاك الغذائي ، الا في حالة استثنائية مثل منتوجات التقطيعية لأنه تم تحقق من موادها أولية في حالتها أولى قبل تحويلها لمنتوجات نصف مصنعة.

حساب مجموع التكاليف غير المباشرة :

$$613/ح + 615/ح + 616/ح + 62/ح + 63/ح + 64/ح + 68/ح$$

$$1\,430\,528.69 + 884\,500.00 + 125\,943.98 + 184\,122\,0.31 + 7\,247\,011.75 + 56\,000.00$$

$$+ 56\,000.00 + 1\,446\,643.29 = 13\,031\,847.99$$

ج- حساب اجمالي التكلفة الكلية: وفقا للملحق رقم 01 و بناء على نتائج الجدولين السابقين فإن :

حساب المبلغ الإجمالي للتكلفة يجب جمع بين ناتج المجاميع التكاليف المباشرة وبين ناتج المجاميع التكاليف الغير المباشرة .

وعليه :

مج الأعباء المباشرة + مج الأعباء غير المباشرة = التكاليف المباشرة الإجمالية

$$162\,879\,331.67 + 13\,031\,847.99 = 175\,911\,179.66$$

الجدول رقم 2-6 : تحليل نسب من نتيجة التكاليف الكلية

النوع	القيمة	النسبة
الأعباء المباشرة	162 879 331.67	%92.59
الأعباء الغير المباشرة	13 031 847.99	%7.41

المرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

جدول رقم 7-2: تحليل نسب توزيع التكاليف المباشرة والغير لمباشرة على مختلف الوحدات

المصلحة	ورشة الذبح	ورشة التحويل	اعباء غير موجهة
مبلغ أعباء المباشرة	162 625 533.74	242 503.95	11 293.98
نسبة الاعباء المباشرة	%99.84	%0.15	%0.007
مبلغ الأعباء الغير مباشرة	10 802 369.01	780 076.63	1 449 402.35
نسبة الاعباء الغير المباشرة	% 82.89	%5.99	%11.12
مبلغ التكاليف الكلية	173 427 902.75	1 022 580.58	1 460 696.33
نسبة التكاليف لكلية حسب القيمة	%98.58	%0.58	%0.84
نسبة التكاليف لكلية حسب الكمية	%97.94	%2.06	%0

المرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ في الجدول رقم 6-2 بإعتماد على الملحق 01 أن نسبة التكاليف المباشرة تغطي جزء الأكبر من نتيجة التكلفة الكلية بنسبة 92.59% مقارنة بعناصر التكاليف الغير المباشرة بنسبة متدنية بلغت 7.41%، وهو أمر منطقي جدا أمام واحدة من المؤسسات التي تعتمد على الصناعات التحويلية الغذائية، لأن المادة الأولية الأساسية في هذه الوحدة هي الدجاج الحي الذي غالبا يوجه الى أحد ابرز الورشات الإنتاجية ألا وهي ورشة الذبح، وهذا يظهر جليا في الجدول رقم 7-2 حيث تستحوذ ورشة الذبح على نسبة 99.84% من الأعباء المباشرة ونسبة 82.89% من الاعباء الغير المباشرة وأيضا نسبة 97.94% من التكاليف الكلية بالكمية، وهذا ان دل فإنه يدل على أن الورشة تعتبر النشاط الأساسي والفعلي الذي تقوم به الوحدة مكتملة بذلك الوحدات الفرعية الأخرى مثل وحدات التربية والتعليق..الخ. لهذا فمن المنطقي ان تغطي فيها التكاليف المباشرة والغير المباشرة النسبة الأكبر على عكس لورشتين الأخرتين حيث لا يتجاوز كلاهما نسبة تغطية الأعباء المباشرة ال 1% وال 20% من العناصر التكاليف الغير مباشرة، بمعنى أن نشاط اللذان تقومان به الورشتان لا تعتمدده المؤسسة بشكل اساسي وهذا قد يرجع للطلب عليها او ان مردودية تلك المنتوجات اقل أو أنها ذات تكلفة .

ملاحظة : الأعباء غير الموجهة هي التي تتعلق بأدوات وتجهيزات المكتبية والادارية من وثائق وعمليات تتعلق بتحرير الفواتير...الخ، حيث أن القسم المحاسبة لا يتعامل معها بشكل مفصل في التوزيع اذا يصنفها على انها غير موجهة ولا يتابع توزيعها حسب مراحل حدوثها .

د/- فوائد حساب التكلفة الكلية :

- تحديد سعر التكلفة الحقيقية للمنتج لأن التكلفة لكلية هي الاساس الذي يقوم عليه عملية تحديد السعر البيع المنتج وانطلقا من نسبة الهامش الربحي المحدد سابقا (نوع من أنواع عملية اتخاذ القرارات المالية)
- قياس و معرفة الكفاءة والأداء الإنتاجي: بمعنى لو كانت نسبة التي تغطيها التكاليف غير المباشرة من نتيجة التكاليف الكلية أكبر أو تساوي تقريبا نسبة التكاليف المباشرة فإنه هناك انحرافات أو سوء في التسيير وادارة الموارد بشكل غير حكيم و مدروس.
- تحسن مجالات ترشيد الموارد: أي يمكن العمل على تقليص بعض من الأعباء مثل التي تتعلق بالتغليف او تحسين ادارة النفایات لتقليل التكلفة
- ادارة اتخاذ القرارات الرشيدة والمدرسة: حيث تساعد في تحليل الربحية والمقارنة بين القدرات الانتاج المختلفة أو مقارنة بين منتجين أي تحديد أي لمنجين أكثر مردودية وكذا مقارنة بين اداء مختلف الورشات.

وبالاعتماد على الوثيقة الموجودة في الملحق رقم 02 نبدأ أولا بتحليل تكاليف المنتوجات المتعلقة بورشة الذبح، وذلك بشكل مفصل حيث وكما ذكرنا في الجدول السابق رقم 2-7 أن ورشة الذبح تستفيد من نسبة 98.58% من التكاليف الإجمالية بقيمة والتي قدر اجمالي ب 427902.75 173 منها 162 625 533.74

هي قيمة التكاليف الإجمالية و مبلغ 10 802 369.01 ، وعليه نبدأ في تحليل المنتوجات التالية لهذه الورشة وذلك لتعمق أكثر ومعرفة كيف توزع تلك التكاليف بشكل أكثر تفصيلا .

ثانيا : تحليل وتوزيع التكاليف على المنتوجات ورشة الذبح

أ/- منتج الدجاج الحي منزوع الأحشاء :

وعليه كما قلنا فإن وحدة الذبح والتحويل في الغالب تعتمد على هذا المنتج بشكل أساسي ويومي، وذلك ما يجعله محل الذي تأسست لأجله الى جانب المنتجات الأخرى التي تتفاوت أهميتها، حيث

نتطرق الى مراحل انتاجها بغية فهم المراحل التي تنتج لنا التكاليف التي تتكبدها الوحدة في سبيل تجهيز وانهاء هذا المنتج

ونلخص هذه الخطوات كتالي :

ادخال الدجاج الحي الى المستودع

إجراء عمليات المراقبة الأولية لنوعية الدجاج " الوزن، الحالة الصحية"، و تحرير فواتير الاستلام....الخ، حيث تكاليف هذه المرحلة: عمال استقبال، موظفي المراقبة، تكاليف فواتير.

تمرير الدجاج عبر سلسلة الذبح ، ويكون الذبح يدوي وفق الشروط الدينية و الصحية وكذلك إزالة الريش بواسطة آلات النتف وذلك بعد مرور الدجاج المذبوح عبر آلة تسخين تصل لدرجة حرارة الماء لدرجة الغليان. تجميع الريش وفصل الأرجل وجميع الزوائد .

تكاليف هذه المرحلة: آلات الذبح والنتف، ماء ساخن، صابون صناعي، عمال.

فتح الدجاج واستخراج الأحشاء الداخلية الأمعاء، الكبد، القلب، وفرز الكبد، القلب لإعادة استعمالها أو بيعها كمنتجات ثانوية.

تكاليف هذه المرحلة : عمال، أدوات نزع الأحشاء، تعقيم، ماء.

الغسل النهائي وتجفيف الدجاج قبل اخراجه للمخزن لتبريد أو التغليف والتعليب

وضع الدجاج بشكل يدوي في اكياس مخصصة بهدف تعليقها ووضع اتيكيت عليها به جميع المعلومات الوحدة ثم تجميعها في علب كرتونية ومنها من يتم نقله إلى غرف التبريد لحفظه عند درجة حرارة مناسبة.

تكاليف هذه المرحلة : ماء، كهرباء، ثلاجات، مواد تنظيف مواد تغليف و اتيكيت وكذلك التخزين .

وعليه يمكن رؤية كل هذه المراحل بشكل المحاسبي كتالي :

الجدول 8-2: توزيع التكاليف المتعلقة بالمنتج الدجاج المنزوع الأحشاء

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
156 250 759.53			الأعباء المباشرة
64 899 409.41	-	-	- الدجاج الحي 77000
85 939 152.70			- الدجاج الحي 99010
154 954.00	-		- الإتيكيت
3 240 652.70			- الأحشاء الدجاج
2 016 590.72			- المواد الأخرى
10 759 916.52			الأعباء الغير المباشرة
1 395 489.13	-	-	- الإيجار
862 834.94	-	-	- الصيانة
122 859.06	-	-	- الأقساط والتأمينات
1 796 121.22	-	-	- خدمات الأخرى
5 115 623.23	-	-	- الأجور المستخدمين
55 779.92	-	-	- الضرائب والرسوم
1 411 209.02	-	-	- الإهلاكات
167 010 676.05	466.99	357629	مجموع التكاليف المنتج

مرجع: من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02

ملاحظة : الكمية المنتجة هي 357629 بسعر الوحدوي للكلغ الواحد 466.99 دج حيث نتحصل بذلك على المبلغ لإجمالي بطريقة التالية :

كمية * السعر الوحدوي = المبلغ الاجمالي لتكاليف الموزعة على الكمية الكلية للمنتج

بمعنى :

357629 * 466.99 = 167 010 676.05 أو نقوم بجمع الأعباء المباشرة مع الأعباء الغير المباشرة ونحصل على مجموع التكلفة المباشرة

ب/- بالنسبة لمنتوج الأحشاء الدجاج " الكبد، المعدة ..الخ :

الجدول 9-2: توزيع التكاليف لمنتوج الأحشاء الدجاج " الكبد، المعدة ..الخ

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
6 369 197.08			الأعباء المباشرة
2 705 551.20	-		- الدجاج الحي 77000
3 582 664.00	-		- الدجاج الحي 99010
-	-		- الإنكيت
-	-		- الأحشاء الدجاج
80 981.88	-		- المواد الأخرى
432 0974.76			الأعباء الغير المباشرة
56 039.57	-		- الإيجار
34 649.75	-		- الصيانة
4 933.75	-		- الأقساط والتأمينات
72 128.31	-		- خدمات الأخرى
205 432.26	-		- الأجور المستخدمين
2 240.00	-		- الضرائب والرسوم
56 671.07	-		- الإهلاكات
6 801 291.84	331.88	20493	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02

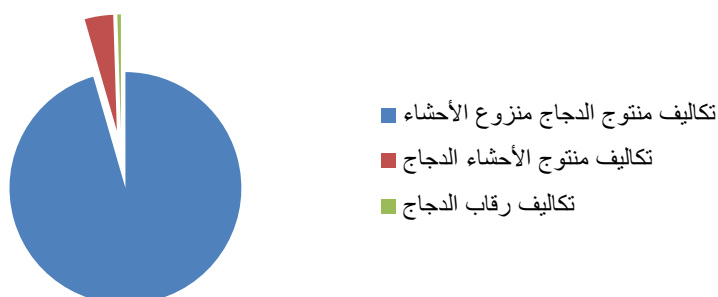
ج/- بالنسبة لمنتوج رقاب الدجاج :

الجدول 10-2: توزيع التكاليف المتعلقة بالمنتوج رقاب الدجاج

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
79 614.96			الأعباء المباشرة
33 819.39	-		- الدجاج الحي 77000
44 783.30	-		- الدجاج الحي 99010
-	-		- الإكتيت
-	-		- الأحشاء الدجاج
1 012.27	-		- المواد الأخرى
5 401.18			الأعباء الغير المباشرة
700.50	-		- الإيجار
433.12	-		- الصيانة
61.67	-		- الأقساط والتأمينات
901.60	-		- خدمات الأخرى
2 567.90	-		- الأجور المستخدمين
28.00	-		- الضرائب والرسوم
708.79	-		- الإهتلاكات
85 016.15	11.84	7179	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02

الشكل 01: نسب تكاليف الموزعة على المنتجات



ملاحظة : نلاحظ أن المنتج الدجاج منزوع الأحشاء الذي هو بلون الأزرق قد تم تغطيته بنسبة أكبر من مجموع التكاليف حيث أخذ النسبة الأكبر من التوزيع داخل ورشة الذبح، مما يبرز لنا أنه المنتج الأساسي في الوحدة ككل، مدام أن النسبة الأكبر من توزيع التكاليف للإجمالية توزع الورشة الذبح أكثر من ورشة التحويل، بالإضافة إلى المنتوجات الثانوية أخرى مثل منتج أحشاء الدجاج بلون الحمر ثم منتج رقاب الدجاج الذي يأتي بعدهما وهو كما في الدائرة النسبة بلون الأخضر، حيث تعتبر هذه المنتوجات الثلاثة حسب المستهلك والتي نصنفها إلى منتوجات نهائية إذا كانت تباع إلى مستهلك في شكلها النهائي، أو أنها منتج نصف مصنع والتي توجه إلى ورشة التحويل والتي تستخدمها كمادة أولية تستخدمها في إنتاج منتجات تقطيعية أو تحويلية أخرى .

جدول رقم 11-2 : تحليل نسب استغلال الأعباء الإجمالية وتوزيعها على المنتوجات.

النسبة				التكاليف الإجمالية	
الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي	الدجاج منزوع الأحشاء	الأحشاء الدجاج	رقاب الدجاج
397111	436.72	173 427 902.75	%95.95	%4	%0.05

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02

تحليل الجدول : من خلال الدائرة النسبية والجدول يتضح لنا أن المنتج المسيطر في الورشة هو منتج "الدجاج منزوع الأحشاء والذي تم تغطية تكاليفه بنسبة 95.95% من التكاليف الإجمالية، وكتحليل أكثر دقة فإن التكاليف المباشرة التي استخدمت في هذا المنتج هي، الدجاج الحي المرقم ب77000 والمرتببط بحساب التحويلات الداخلية -/1816610 وذلك بمبلغ قدره 64 899 409.41 ، إضافة إلى تكلفة الدجاج الحي مرقم ب 90010/9105 بمبلغ قدره 85 939 152.70 وهي أعلى التكاليف التي تتحملها الوحدة للإنتاج هذا المنتج والذي تقدر تكلفته الإجمالية ب 167 010 676.05 بسعر الوحدوي 466.9 دج وذلك لإنتاج 357629. كلف خلال الشهر .

وأما بالنسبة لمنتوجات الأحشاء الدجاج بما فيهم الكبد والمعدة...الخ، فإنه مثل نسبة تكاليفه من التكاليف الإجمالية داخل ورشة الذبح ال 4% بتكلفة كلية متعلقة بالمنتج قدرت 6 801 291.84 لإنتاج 20493 كلف خلال الشهر بسعر وحدوي 331.88 دج وهذا ما يجعله منتج لا يقل أهمية عن المنتج السابق .

أما عن المنتج الأخير فقد كانت اعلى تكلفة فيه تقدر ب 44 783.30 وأما مجموع تكاليفه الإجمالية قدرت حسب الملحق رقم 02 ب 85 016.15 لإنتاج 7179 كلغ خلال الشهر وهذا ما يجعله المنتج الفرعي او الثانوي وهذا راجع لانخفاض مردوديته على المؤسسة اذا بلغ السعر الوحدوي لتكلفة كل كلغ ب11.84 أو لأن المادة الأولية و الأساسية تكون بكمية قليلة، لأن في الغالب تباع الأعناق مع المنج الأول " الدجاج منزوع الأحشاء، بإستثناء المنتج الذي يعاب أثناء الإنتاج لسبب معين توجه الدجاج من ورشة الذبح، الى ورشة التحويل ليتم تقطيعها وتحويلها الى منتوجات ثانوية أخرى سنحللها لاحقا، لذلك قبل خروجها الى ورشة التحويل، يتم انتزاع الأعناق لتكون منتوج متعلق بها، وتحمل تكاليفها كما شرحتها في الجدول.

خلاصة : المنتج الرئيسي للوحدة هو الدجاج المنزوع الأحشاء ، اذا عاب المنتج توجهت به الوحدة الى انتاج المنتوجات الثانوية أعناق مثلا ويوجه مباشرة الى وحدة التحويل لتقطيعها هناك وتحويلها، ويرمز لهذا الدجاج داخل الوحدة ب TR.

المطلب الثاني : منتوجات التقطيع لدى ورشة التحويل – مصلحة الإنتاج -

أولاً : منتجات التقطيع :

المادة الأساسية المتوفرة هي :

- ✓ الدجاج منزوع الأحشاء الجيد : 153 749 ب كلغ و س.ع : 446.45 دج
- ✓ الدجاج منزوع الأحشاء ذات عيوب : 853 ب كلغ و س.و : 466.99 دج

أ/- شرائح رقيقة من صدر الدجاج- Escalopes

الجدول 12-2 : توزيع التكاليف على المنتج شرائح الرقيقة من صدر الدجاج

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
569 227.54			الأعباء المباشرة
569 227.54	-	1275	- الدجاج منزوع الأحشاء الجيد
-	-	-	- الدجاج المنزوع الأحشاء ذات عيوب tr
-		-	الأعباء الغير المباشرة
-	-	-	- الإيجار
-	-	-	- الصيانة
-	-	-	- الأقساط والتأمينات
-	-	-	- خدمات الأخرى
-	-	-	- الأجور المستخدمين
-	-	-	- الإهلاكات
569 227.54	331.88	1275	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02

الجدول الرقم 13-2 : تكاليف الموزعة على المنتج افخاذ الدجاج

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
25 290 668.14			الأعباء المباشرة
25 290 668.14	-	56648	- الدجاج منزوع الأحشاء
-	-	-	الجيد
	-	-	- الدجاج المنزوع الأحشاء ذات
			عيوب tr
-		-	الأعباء الغير المباشرة
-	-	-	- الإيجار
-	-	-	- الصيانة
-	-	-	- الأقساط والتأمينات
-	-	-	- خدمات الأخرى
-	-	-	- الأجور المستخدمين
-	-	-	- الإهلاكات
-	-	-	
25 290 668.14	446.45	56648	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 04

ملاحظة : نلاحظ أن في هذا لتوزيع من الجدول لم يتم ادراج الأعباء الغير المباشرة ، وهذا يعود الى طبيعة انتاج هذه المنتوجات التقطعية التي تعتمد على التقطيع اليدوي من طرف العمال الدائمين ذوي الخبرة و أقدمية، أو لأن تكاليف الأعباء الغير المباشرة قد تم احتسابها في مرحلة السابقة كونها منتج نصف المصنع، فأن تقطيعها لم يكلف الوحدة اعباء غير مباشرة باستثناء الأعباء المباشرة مثل الدجاج الحي منزوع الأحشاء وأيضا كما ذكرنا تحليل السابق للجدول 5-2 أن التكاليف المخبرية والبيطرية نستثنى من هذه المنتوجات التابعة لورشة التقطيع لأنه سبق وتم فحصها واختبار عينيات من المواد الأولية قبل أن تكون منتوجات نصف مصنعة.

ج/- صدر الدجاج - Blanc

الجدول الرقم 14-2 : تكاليف الموزعة على المنتج صدر الدجاج

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
19 725 631.80			الأعباء المباشرة
19 725 631.80-	-	44183	- الدجاج منزوع الأحشاء الجيد
	-	-	- الدجاج المنزوع الأحشاء ذات عيوب tr
-		-	الأعباء الغير المباشرة
-	-	-	- الإيجار
-	-	-	- الصيانة
-	-	-	- الأقساط والتأمينات
-	-	-	- خدمات الأخرى
-	-	-	- الأجور المستخدمين
-	-	-	- الإهلاكات
19 725 631.80	446.45	44183	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 04

الجدول الرقم 15-2 : تكاليف الموزعة على المنتج اجنحة الدجاج

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
15 305 300.89			الأعباء المباشرة
15 305 300.89	-	43282	- الدجاج منزوع الأحشاء الجيد
	-	-	- الدجاج المنزوع الأحشاء ذات عيوب tr
-		-	الأعباء الغير المباشرة
-	-	-	- الإيجار
-	-	-	- الصيانة
-	-	-	- الأقساط والتأمينات
-	-	-	- خدمات الأخرى
-	-	-	- الأجور المستخدمين
-	-	-	- الإهلاكات
15 305 300.89	446.45	43282	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 04

الجدول الرقم 2-16 : تكاليف الموزعة على المنتج الدجاج المطحون

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
1 125 507.95	-	2521	الأعباء المباشرة - الدجاج منزوع الأحشاء الجيد
258 714.80	-	554	- الدجاج المنزوع الأحشاء ذات عيوب tr
-	-	-	الأعباء الغير المباشرة
-	-	-	- الإيجار
-	-	-	- الصيانة
-	-	-	- الأقساط والتأمينات
-	-	-	- خدمات الأخرى
-	-	-	- الأجور المستخدمين
-	-	-	- الإهلاكات
1 384 222.75	450.15	3075 kg	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 04

ملاحظة : على عكس المنتوجات الأخرى : فقد تم استخدام هنا مادتين اوليتين هما: الدجاج الحي المنزوع الأحشاء الجيد ، والدجاج الحي منزوع الأحشاء tr، وهذا بغض النظر عن ترقيم الدجاج أي لا يهم ان كان دجاج الناتج أعن التحويلات الداخلية أ عن عملية الشراء من الموردين

جدول رقم 17-2 : تحليل النتائج التوزيع المادة الأولية

المادة			الدجاج منزوع الأحشاء - الجيد			الدجاج منزوع الأحشاء – ذات العيوب		
المنتجات	الكمية	المبلغ	النسبة	الكمية	المبلغ	النسبة	الكمية	النسبة
سكالوب	1275 kg	569 227.54	%0.83	-	-	-	-	-
أفخاذ الدجاج	56 648 kg	25 290 668.14	%36.84	-	-	-	-	-
صدر الدجاج	44183 kg	19 725 631.80	%28.74	-	-	-	-	-
الأجنحة الدجاج	34282 kg	15 305 300.89	%22.30	-	-	-	-	-
الدجاج المطحون	2521 kg	1 125 507.95	%1.64	554	258 714.80	%64.95	-	-

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 04

ملاحظة : كمية المادة الأولية من الدجاج المنزوع الأحشاء – الجيد التي تم ادخالها للورشة بلغت

153 749.00 كلف وكما نلاحظ في الجدول أنه تم توزيعها بالنسب على المنتجات التالية :

سكالوب %0.83 ، أفخاذ الدجاج %36.84 ، صدر الدجاج %28.74 ، الأجنحة الدجاج %22.30 ، الدجاج المطحون %1.64 ، حيث لو تم انتفاص كل هذه النسب من النسبة الاجمالية والتي تمثل الكمية الجمالية نجد ان الباقي من الكمية هو 14840.00 كلف أي نسبة 9.65% وهو البقايا التي خارج استغلال المؤسسة، اي يتم التخلص منها .

ثانيا منتجات التحويلية لدى ورشة التحويل – مصلحة الإنتاج -

أ/- منتج عجينة الدواجن PATE VOLAILLE

المواد الأولية المتوفرة حسب الملحق رقم 03 المتوفرة :

- ✓ الدجاج المطحون : 506.63 دج
- ✓ الدجاج المنزوع الأحشاء : 446.45 دج
- ✓ الأحشاء "الكبد، المعدة" : 331.55 دج
- ✓ Decouppes : 446.53 دج

جدول رقم 2-18 : تكاليف الموزعة منتوج عجينة الدواجن PATE VOLAILLE

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
315486.9			الأعباء المباشرة
182 385.99	506.63	360	- دجاج مطحون
105 475.37	-	-	- المواد الغذائية المخصصة
25 714.00	-	-	- الأحشاء
1 910.84	-	-	- المواد الأخرى
34 926.16			الأعباء الغير المباشرة
1 322.31	-	-	- الإيجار
817.59	-	-	- الصيانة
166.42	-	-	- الأقساط والتأمينات
1 701.93	-	-	- خدمات الأخرى
29 630.72	-	-	- الأجور المستخدمين
1 337.20	-	-	- الإهلاكات
350 412.35	355.75	985kg	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

ب/- نقائق المطبوخة

1-ب/- منتج CACHIR

جدول رقم 19-2 : تكاليف الموزعة منتج CACHIR

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
184562,88			الأعباء المباشرة
101 325.55	506.63	200	- دجاج مطحون
66 549.76	-	-	- المواد الغذائية المخصصة
15 640.00	-	-	- الأحشاء
1 047.57	-	-	- المواد الأخرى
19 147.34			الأعباء الغير المباشرة
724.92	-		- الإيجار
448.22	-		- الصيانة
63.82	-		- الأقساط والتأمينات
933.04	-		- خدمات الأخرى
16 244.25	-		- الأجور المستخدمين
733.09	-		- الإهلاكات
203 710.21	377.24	540 kg	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

2- ب/- منتج جالنتين :

جدول رقم 20-2 : تكاليف الموزعة منتج جالنتين :

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
216 488.89			الأعباء المباشرة
192 518.55	506.63	380	- دجاج مطحون
23 400.00	-	-	- المواد الغذائية المخصصة
-	-	-	- الأحشاء
570.34	-	-	- المواد الأخرى
10 424.66			الأعباء الغير المباشرة
394.68	-		- الإيجار
244.03	-		- الصيانة
34.75	-		- الأقساط والتأمينات
507.99	-		- خدمات الأخرى
8 844.09	-		- الأجور المستخدمين
399.12	-		- الإهلاكات
	-		
226 913.55	771.81	294 kg	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

الجدول الرقم 2-21 : تكاليف الموزعة على المنتج مورتاديل

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
228 698.57			الأعباء المباشرة
131 723.22	-	260	- دجاج مطحون
77 755.00			- المواد الغذائية المخصصة
17 940.00	-		- الأحشاء
1 280.36			- المواد الأخرى
23 402.30			الأعباء الغير المباشرة
886.01	-		- الإيجار
547.82	-		- الصيانة
78.00	-		- الأقساط والتأمينات
1 140.38	-		- خدمات الأخرى
19 854.09	-		- الأجور المستخدمين
895.99	-		- الإهلاكات
	-		
252 100.87	381.97	660 kg	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

ج/- منتج الدجاج المفروم أو كفتة الدجاج المحضرة

الجدول الرقم 2-22 : تكاليف الموزعة على منتج الدجاج المفروم

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
243 806.68			الأعباء المباشرة
51 676.03	506.63	102	- دجاج مطحون
175 039.05	446.53	392	- Decoupe
16 098.35	-	-	- المواد الغذائية المخصصة
-	-	-	- الأحشاء
993.25	-	-	- المواد الأخرى
18 154.51			الأعباء الغير المباشرة
687.33	-	-	- الإيجار
424.98	-	-	- الصيانة
60.51	-	-	- الأقساط والتأمينات
884.66	-	-	- خدمات الأخرى
15 401.96	-	-	- الأجور المستخدمين
695.07	-	-	- الإهلاكات
261 961.19	511	512	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

د/- منتج الدجاج المدخن

الجدول الرقم 2-23 : تكاليف الموزعة على منتج الدجاج المدخن

المبلغ	السعر الوحدوي	الكمية	الأعباء
2 588 999.56			الأعباء المباشرة
2 588 999.56	506.63	5110	- دجاج مطحون
-	-	-	- المواد الغذائية المخصصة
-	-	-	- الأحشاء
-	-	-	- المواد الأخرى
-	-	-	الأعباء الغير المباشرة
-	-	-	- الإيجار
-	-	-	- الصيانة
-	-	-	- الأقساط والتأمينات
-	-	-	- خدمات الأخرى
-	-	-	- الأجور المستخدمين
-	-	-	- الضرائب والرسوم
-	-	-	- الإهلاكات
2 588 999.56	504.54	5131.36 kg	مجموع التكاليف المنتج

مرجع : من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

الشكل رقم 02 : نسب توزيع الأعباء الاجمالية على

المنتجات بالكمية



مرجع: من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

الجدول الرقم 2-24 : تكاليف الموزعة على منتوجات ورشة التحويل

النسبة						كمية التكاليف الإجمالية	
الكمية	السعر	منتوج عجينة الدواجن	كاشير	جالنتين	مورتاديل	الدجاج المفروم	الدجاج المدخن
397111	436.72	%12.13	%6.65	%3.62	%8.13	%6.30	%63.18

مرجع: من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 03

نلاحظ : ان النسبة الأكبر قد تم توزيعها على الدجاج المدخن وهو كما في الشكل رقم 02 بلون البرتقالي بنسبة 63.18% مقارنة بأصغر نسبة التي تمثل 3.62% التي تمثل نسبة التوزيع الأعباء على منتج جالنتين أيضا هذه النسب لا تعني بضرورة أن منتج الدجاج المدخن هو المنتج الرئيسي للورشة، فلنسب تختلف حسب الطلب على كل منتج من منتوجاتها .

المطلب الثالث: تأثير التكاليف على عملية اتخاذ القرارات داخل وحدة الذبح والتحويل

انطلاقا من الجداول السابقة و التي صنفنا فيها التكاليف الى اعباء مباشرة وغير مباشرة وتحديد السعر الودودي لكل منتج، سأقوم في هذا الجزء من الفصل بإبراز دور تلك البيانات والتحليلات المتعلقة بتكلفة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في عملية اتخاذ القرارات المالية، وكيفية تأثيرها على القرارات الداخلية للمؤسسة او ما يتعلق بالقرارات التي ترتبط بمحيطها الخارجي وعليه :

أولا : تأثير حساب التكلفة على القرارات الداخلية للمؤسسة .

وتشمل تحسين كفاءة وفعالية العمليات الداخلية لوحدة الذبح والتحويل، وتعتمد بشكل مباشر على التحليل التفصيلي للتكاليف التشغيلية.

➤ القرارات الإدارية: ويشمل ذلك تحسين القرارات التي تتعلق بالجانب التشغيلي للوحدة الذبح والتحويل، فمثلا في قسم الإنتاج ، نجده مقسما لورشتين اساسيتان، هوما ورشة الذبح و ورشة التقطيع، فهنا على سبيل المثال نجد الادارة تراقب مستوى واداء الإنتاجي لكل ورشة، مع مراقبة المنتوجات لكل منهما، وبالتالي فإن تحليل التكاليف و توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة لكل منتج، يسمح بمعرفة اي من المنتوجات يكلف المؤسسة أكثر سواء تكاليف مباشرة او غير مباشرة، ومن خلال ذلك يمكن اتخاذ القرار الداخلي يخص الجانب الإداري والتشغيلي مثلا :

تدريب العمال وتكوينهم اكثر في حال وجود مثلا : وجود كميات من الدجاج الحي tr بكميات متزايدة هذا ناتج اما عن سوء استخدام الآلات من طرف العمال.

أو إعادة تنظيم خطوط الانتاج او تغيير مناصب العمال فيما بينهم او استبدال العمال الغير الدائمين بعمال ذات كفاءة عملية ومهنية تتجاوب مع تكنولوجيا الآلات المتوفرة .

كما أن محاسبة التكاليف توفر للصناع القرار داخل وحدة الذبح والتحويل، التعرف على ناتج الفرق والذي يكون عادة اما بسالب في حالة ما اذا كان التكاليف الإجمالية اثناء توزيعها على الأقسام والمنتجات لم تغطي بشكل كل التكاليف الخاصة بل منتج فهنا يتم التعرف بشكل دقيق عن الانحراف الواقع لهذا المنتج خلال الفترة التشغيلية، وبالتالي يصبح من السهل متابعة الانحرافات ومعالجتها.

أما في حالة الفارق كان موجبا ففي هذه الحالة يمكن أيضا للصناع القرار اتخاذ قرار تشغيلي داخلي أيضا، مثلا في هذه الحالة اذا كان هناك فرق موجب فهذا يعني انه هناك مثلا مواد اولية لم يتم استغلالها خلال الفترة التشغيلية معينة، كوجود فائض في المادة الأولية الدجاج الحي مزروع الأحشاء

الموجه لتقطيع، ففي هذه الحالة يمكن لصاحب القرار، اصدار أمر بعدم ادخال كميات اضافية من المادة الدجاج الحي منزوع الاحشاء بنفس الكميات السابقة خلال الدورة التشغيلية الجديدة، وتعويض الكميات المنتقصة بكمية الفائضة في الدورة التشغيلية السابقة .

➤ القرارات الاستراتيجية:

توسيع في خطوط الإنتاج : وذلك بمقارنة المنتوجات مثلا مقارنة منتوج جالنتين بمنتوج مارتديل و مقارنة التكاليف المحملة على كل منتج و مقارنة السعر البيعي واستخلاص الهامش الربحي لكلاهما وبتالي يمكن اتخاذ القرار اسما بزيادة مثلا في كميات المنتجة من المنتج جالنتين واستنقاص ذلك من المنتج مارتديل اذا كان اقل منه مردودية واعلى تكلفة أو محاولة التخلي عن منتج منهما اذا كان لا يحقق الا خسارة للوحدة.

حيث كل هذه القرارات التي يتم اتخاذها من هذا النوع سببها تحليل التكلفة وتوزيعها، مما يعطي بيانات دقيقة مفسرة لحالة كل منتج وهذا ما حدث مع العديد من المنتوجات التي هي في الملحقات والتي تم شطبها من الخط الانتاجي برغم من ان الوحدة لم تستغني عن انتاجه بشكل نهائي وهنا يتضح ان هذا القرار مؤقت يمكن التراجع عنه فيما بعد اذا تغيرت نفس الظروف التي تسببت في شطبه من الخط الانتاجي.

كذلك تحليل اعباء الأجور قد يؤدي الى دفع المؤسسة الذبح والتحويل الى اعتماد على تكنولوجيا الآلات جديدة وحديثة لتقليل اعتمادها على العمالة البشرية بالنسبة المطلوبة التي تسمح في تقليل تكلفة اجور المستخدمين اذا كانت سبب في ارتفاع التكلفة الكية للمنتوج، او سبب في تعسير التحكم في التكاليف.

كذلك هناك قرارات تتعلق بالتوجه للأسواق الجديدة مثال:

الوحدة الذبح والتحويل قررت التوسع في التوزيع خارج الولاية مثلا من مستغانم الى ولاية غليزان أو ولاية فالقرار الاستراتيجي يتضمن حساب وتحليل التكاليف المتعلقة بالنقل المنتوجات والتبريد.

➤ القرارات المالية : إعداد الموازنات التقديرية : مثلا قيام الادارة بوضع موازنات تقديرية لكل ورشة

كورشة الذبح و ورشة التحويل، وكل موازنة مبنية على التكاليف ووقت حدوثها والمعايير السابقة مثل تكاليف الكهرباء، أجور، مواد تنظيف، علف، تغليف....الخ، وذلك لغرض التحكم في المصاريف، ومقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخطط لها سابقا وتحديد الإنحرافات ومعالجتها .

إدارة التدفقات النقدية : هنا نقصد أنه مثلا الوحدة الذبح والتحويل تتعامل مع موردين الدجاج الحي لمدة لا تزيد عن 15 يوما وذلك المهلة التي ينتظرها المورد للحصول على مستحقاته المالية جراء بيعه الوحدة لدجاج الحي، في المقابل تنتظر الوحدة من زبائنها عملية السديد لمدة 30 يوما وهي مدة تزيد من خطر السيولة المالية لدى وحدة الذبح والتحويل، وبالتالي تساهم الوحدة في تحديد التكاليف الواجب عدم التخلي عنها وتوفير السيولة لازمة لتغطيتها، في مقابل يتم تسوية و الموزنة بين فترة استحقاق من الزبائن وبين فترة السداد لدى الموردين.

➤ القرارات الاقتصادية:

إعادة تدوير المنتجات الثانوية: كمثال على ذلك مخلفات الذبح كريش و أرجل الدجاج و العظام و التي كانت ترمى فمن الممكن ان تستفيد منها الوحدة وبيعها للأطراف و زبائن مستهدفين ، أي أنه يمكن بيعها لشركات أعلاف أو تحويلها لأسمدة. فمن خلال تحليل الجداول السابقة فهناك أكثر من 14000 كغ من تلك الزوائد التي قد تصبح مادة أولية اذا بيعت لأطراف وشركات أخرى .

كذلك هناك قرارات اقتصادية أخرى تتعلق بمعطيات التي توفرها محاسبة التكاليف مثل تكاليف فتورة الكهرباء والماء وتكاليف التبريد والتخزين والنقل...الخ

ثانيا: تأثير حساب التكلفة على القرارات الخارجية للمؤسسة :

➤ القرارات الاستراتيجية: على سبيل المثال

قد تتأثر القرارات مثل التصدير المنتجات الى خارج الوطن، بتكاليف التي تتعلق بتكاليف النقل والتبريد، فقد تؤجل القرار بهدف إيجاد حلول تغطي تلك التكاليف مع المحافظة على السعر التنافسي.

أو قرار يتعلق بإنشاء فرع لإنتاج لتوزيع في ولاية أخرى أو محاولة إبرام صفقة طويلة المدى مع احد الشركات تربية الدواجن لتوفير اسعار مناسبة

➤ القرارات المالية : مثلا القرارات التي تتعلق بطلب قرض استثماري من البنكن بغرض شراء

معدات أو استحداث الآلات جديدة، ويكون هذا القرار مبني على دراسة تكلفة- فائدة

أو البحث عن مستثمر شريك بمقابل نسبة من رأس المال لتوسعة النشاط أو تمويل .

- القرارات الإدارية: تخص على سبيل المثال : المناقصات وقرارات التفاوض مع الموردين من اجل اسعار تفاضلية مناسبة للوحدة بغرض التحكم في التكاليف وزيادة في الهامش الربحي للمنتجات الوحدة، وهذا للوصول لتسعيرة المناسبة لمنافسة الأطراف الأخرى التي تعمل سواء بشكل قانوني او غير قانوني . حيث تقدم محاسبة التكاليف التفاصيل المتعلقة بكمية الدجاج مع السعر الوحدوي لكلغ، وهذا ما يسهل للإدارة عملية اختيار شريك ومورد اساسي بعقد طويل المدى من اجل كسب الثقة بهدف امداد المؤسسة بشكل اسبوعي أو شهر من المواد الدجاج بالسعر المناسب.
- كذلك من بين تلك القرارات الادارية هناك قرار اخر يتعلق بالامتثال الضريبي والذي من شأنه ان تجنب الادارة الوحدة المشاكل القانونية والعقابية، وهذا ما يظهر في البيانات المحاسبة التكاليف عند توزيع الأعباء الغير مباشرة .

خلاصة الفصل الثاني

بعد تحليل البيانات المتعلقة بوحدة الذبح والتحويل على مدار شهر سبتمبر 2024، واستنادًا إلى الجداول المعروضة في الملاحق، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات الهامة. فقد قمت بتحليل التكاليف وتوزيعها على المنتجات الرئيسية، ودرست كيفية تأثير هذه التكاليف على القرارات الإدارية والمالية المتخذة داخل الوحدة وخارجها. فيما يلي، استعرض باختصار أهم هذه الاستنتاجات :

1/- تحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة : حيث لاحظت أن التكاليف المباشرة تمثل نسبة الأكبر من التكلفة الكلية، بينما التكاليف غير المباشرة تمثل نسبة ضئيلة جدًا مقارنة بها، وهذا يعكس طبيعة الانتاجية لوحدة الذبح والتحويل، والتي تعتمد بشكل كبير على المواد الخام أي الدجاج الحي .

2/- القرارات التشغيلية : تعتمد القرارات الإدارية بشكل مباشر على تحسين القرارات المتعلقة بالجانب التشغيلي لوحدة الذبح والتحويل. على سبيل المثال، مراقبة أداء الإنتاج لكل ورشة، ومراقبة المنتجات لكل منها، وتحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل منتج. هذا يمكن الإدارة من تحديد المنتجات الأكثر تكلفة، مما يساعد في اتخاذ قرارات لتحسين الأداء التشغيلي

3/- التحكم في التكاليف: تساعد هذه البيانات في تحديد الانحرافات وأسبابها، مما يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية لتقليل الهدر وزيادة الكفاءة.

4/- الإمتثال والرقابة: تضمن البيانات الموثوقة الامتثال للقوانين واللوائح، وتساعد في الرقابة على الأداء المالي للمؤسسة.

الخاتمة العامة

في ختام هذه الدراسة، التي تعمقت فيها حول تفاصيل محاسبة التكاليف ودورها المحوري في دعم اتخاذ القرارات المالية، فقد قطعت شوطاً طويلاً في استكشاف مفهوم التكاليف وتطبيقاتها المتنوعة. بدءاً من الإطار النظري الذي تناول أسس المحاسبة وفروعها التاريخية والحديثة، وصولاً إلى دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة المتخصصة في ذبح وتحويل الدواجن بوقيرات، والتي قدمت نموذجاً حياً لكيفية تأثير التكاليف "ORAVIO" على العمليات التشغيلية والقرارات الاستراتيجية.

فقد أثبتت الدراسة أن محاسبة التكاليف ليست مجرد أداة لتسجيل النفقات، بل هي نظام معلوماتي متكامل يساهم في توجيه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها الاقتصادية والتشغيلية بكفاءة. هذا الدور يتجلى بوضوح في قدرتها على توفير بيانات دقيقة وموثوقة، تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة تتعلق بالتسعير، الإنتاج، التوزيع، وحتى القرارات الاستراتيجية الكبرى التي تحدد مستقبل الوحدة.

📌 **نتائج الدراسة :** قد أكدت الدراسة صحة الفرضيات المطروحة، حيث تبين أن:

الفرضية 01: محاسبة التكاليف تقدم بيانات تحليلية تتعلق بتوزيع وتحميل التكاليف على المنتجات تعطي صورة واضحة للمساهمة في عملية صنع القرارات بشكل واضح ومدروس بنسبة خطأ متدنية. هذا يتجلى في قدرتها على تحديد تكلفة المنتج بدقة وتوفير معلومات شاملة تدعم القرارات التشغيلية والمالية.

الفرضية 02: الطريقة المعتمدة لتحميل التكاليف داخل وحدة الذبح والتحويل هي طريقة التكاليف الكلية. وقد أظهرت دراسة الحالة أن هذه الطريقة هي الأكثر شيوعاً في المؤسسة، وأنها توفر رؤية شاملة للتكاليف.

الفرضية 03: تساهم طريقة التكاليف الكلية في عملية اتخاذ القرارات لوحدة الذبح والتحويل. هذا الدعم يتمثل في إمكانية تحديد الأسعار، تقييم الأداء، وتوجيه القرارات الإنتاجية بناءً على التكلفة الإجمالية.

📌 **نتائج الدراسة :**

- المحاسبة تلعب دوراً جوهرياً في العمليات المتعلقة باتخاذ القرارات الإدارية واستراتيجية والمالية للمؤسسة ذات أثر داخلي وكذا الخارجي ، وذلك من خلال مخرجاتها من البيانات المحاسبية التحليلية للتكاليف .
- المفاهيم الأساسية تشمل تحديد التكلفة، وتحليلها، وتوزيعها، والرقابة عليها، حيث تنقسم إلى اعباء مباشرة وغير مباشرة، وهذا بعد أن تطورت من نظام محاسبي يعتمد على تسجيل المالي الى نظام اخر يدرج الرقابة عليها أيضا ودعم عملية اتخاذ القرارات .

- هناك طرق تقليدية مثل الطريقة التكاليف المتغيرة، الكلية، المعيارية، وأخرى حديثة مثل تكلفة المستهدفة، وكذلك التكلفة على اساس الأنشطة، تختلف من حيث التعقيد والمبادئ التي تقوم عليها ودقة التحليل والتفسير وتأثير على عملية اتخاذ القرار.
- تعتمد الوحدة الذبح والتحويل على طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم تحميل جميع التكاليف (مباشرة وغير مباشرة) على المنتجات، وذلك لمواءمة المتطلبات القانونية والشفافية المالية.
- تساهم نظرية التكاليف الكلية في وحدة الذبح والتحويل في قرارات تتعلق بخطط الإنتاج وكذا التسعيرة وكذا تحديد ربحية كل منتج.

توصيات واقتراحات :

- ✓ تطبيق أساليب حديثة لتقدير التكاليف: على الرغم من اعتماد طريقة التكاليف الكلية، ينصح وحدة الذبح والتحويل باستكشاف وتطبيق أساليب حديثة مثل محاسبة التكاليف القائمة على الأنشطة (ABC) والتكاليف المستهدفة. هذه الأساليب يمكن أن توفر رؤى أعمق حول مسببات التكاليف الحقيقية، مما يمكن من اتخاذ قرارات أكثر دقة وفعالية في إدارة التكاليف وخفضها.
- ✓ تحليل التكاليف المتغيرة بشكل أعمق: يجب على المؤسسة إجراء تحليل دوري للتكاليف المتغيرة وتأثيرها على هامش الربح الإجمالي، مما يساعد في تحديد نقاط التعادل واتخاذ قرارات مرنة في فترات النمو أو الانكماش.
- ✓ تدريب الموظفين: الاستثمار في تدريب الموظفين على أحدث تقنيات محاسبة التكاليف وتحليل البيانات، لتعزيز كفاءتهم في اتخاذ القرارات وتطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.
- ✓ نظام معلومات متكامل: تطوير نظام معلومات محاسبي متكامل يربط بين جميع الأقسام والعمليات، مما يضمن تدفق البيانات بسلاسة ويسرع عملية اتخاذ القرار.

المراجع

❖ الكتب :

- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة: الفروض- المفاهيم- المبادئ- المعايير، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية، 2014
- سليمة طبائية، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية-رماح- المملكة الأردنية، عمان، 2016
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن- عمان، 2013
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1426 هـ – 2006
- لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة قياس وتحليل، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، 1436 هـ، 2015م
- صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح- ومن مع، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة- مصر، 2016
- محمد سامي راضي مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الجزائر، الدار الجامعية، 2003
- هاشم أحمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000
- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013
- أحمد رجب عبد العال، فتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007
- عبد القادر محمد عبد القادر، أساسيات الإدارة دار المريح، الرياض، 2002
- نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية : أنواعها ومراحلها، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة العربية ، عمان، الأردن، 2015
- نور الدائم بابكر عبد الله، اتخاذ القرارات : حلول ناجعة لكل التحديات اليومية ، مكتبة العبيكان للنشر، الطبعة العربية الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012م-1433هـ

❖ مجالات:

- محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، 2022
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008
- بن عميروش صليحة، المحاسبة التحليلية، مطبوعة بيداغوجية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2021-2022
- عبد الحميد بوخاري، الحاج عرابة، ومن معه، نحو تطبيق طريقة المتغيرة في المستشفيات العامة – دراسة حالة مستشفى عميرات - تقرت، مجلة التنظيم والعمل، مجلد 5، العدد 3، الجزائر، 2016
- درويش عمار، د صالح إلياس، فعالية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير وتحسين الاداء- دراسة حالة مؤسسة "MANTAL"، مجلة المالية والأسواق، الجزائر، 2011-2013
- الوافي شهرزاد، ضافري ريمة، دور تطبيق نظام التكاليف المعيارية في ترشيد النفقات : دراسة حالة مركز تصفية الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلد 08، العدد 02، جامعة قسنطينة، 2022
- قورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 35، 2007
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008
- صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في مؤسسة اقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية، مجلة إبتكار والتسويق، العدد الثالث، الجزائر، 2016
- محي الدين عمر النجار، مصطفى عبد السلام التير، الإطار العام لنظم التكلفة المستهدفة، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم السياسية، العدد 8، جامعة الفاتح، طرابلس، ليبيا، 2011
- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003
- السيد عيد الحميد عطية/سلمي محمود جمعة، العمل مع الجماعات، الدراسة والعمليات، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، سنة 2001
- علي الشرقاوي، العملية الإدارية وظيفية المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002
- عبد الهادي الجوهري، علم الاجتماع الإدارة المفاهيم والقضايا، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، بدون سنة
- علي الشرقاوي، العملية الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010

- أمين بلقاضي، مراحل ووسائل صنع القرارات في المنظمات الفعالة، معارف، العدد 21، 2016، المركز الجامعي مرسلبي عبد الله، تيبازة، الجزائر
- إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات وإتخاذ القرارات السليمة، سلسلة الإدارة في أسبوع، العدد 03، دار الكتاب العلمية للنشر والتوزيع ، مصر، 2001
- محمد محمود حافظ، القرار الإداري، دار الفكر العربي، مطبعة جامعة القاهرة، مصر 2000
- أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007
- مداحي عثمان، أهمية ودور المعلومات في إتخاذ القرارات، الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، جوان 2018، جامعة البليدة 02
- منال محمود، أساسيات في علم الإدارة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2003
- بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف باستعمال طريقة التكاليف لكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، 2010، المركز الجامعي الوادي، الجزائر
- سليمة طبائبية، سعيدة بورديمة، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات ومدى استخدامها من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة قلمة 8 ماي 1945، قلمة، الجزائر

❖ اطروحات :

- حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2010-2011
- محمد صادق منصوري، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس (الأنشطة) ABC في تخفيض تكاليف الإنتاج، مذكرة ماستر،
- فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 / 2016
- سالي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2009 – 2010
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة- ، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005
- محمود محمد، راجخان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002

- رشيد قريرة، أسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية – دراسة حالة استشرافية -، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، جوان 2018
- غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة أنظمة التكلفة – التسيير، التسعير، والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية-، دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014
- مواني بناني نجلاء، طرشي كريمة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2019 – 2020

الملحق رقم 01 : توزيع التكاليف الإجمالية على الورشات

TABLEAU N°1

REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES
DU 01/09/2024 AU 30/09/2024

GRUPE AVICOLE DE L'OUEST
EPE MOSTAVI SPA
ABATTOIR BOUGUIRAT

N°COMPTI	TIERS	DESIGNATION	TOTAL CHARGES	ABATTAGE	CHARGUTERIE	CH N/SAISE	ECART
1816610	7700091065	CESSION POULET VIF	67 638 780,00	67 638 780,00	-	-	-
6010000	9001091065	ACHAT POULET VIF	89 566 600,00	89 566 600,00	-	-	-
6020000	94076	ALIMENT CHARGUTERIE	130 825,37	-	130 825,37	-	-
6020000	31001	ETIQUETTES	154 954,00	154 954,00	-	-	-
6020000	9407172	BOYAUX	69 000,00	-	69 000,00	-	-
6020000	714193002	EMBALLAGE	3 240 652,70	3 240 652,70	-	-	-
6020000	701	AUTRES FOURNITURES	11 293,98	-	-	11 293,98	-
60		AUTRE MATIERESE	2 067 225,62	2 024 547,04	42 678,58	-	-
ACHATS CONSOMMEES		TOTAL 1 (COMPTES601+602)	162 879 331,67	162 625 533,74	242 503,95	11 293,98	-
611		GARDIEN & SURVEILLANCES	-	-	-	-	-
613		LOCATIONS	1 430 528,69	1 400 994,94	29 533,75	-	-
615		ENTRETIENS ET REPARATIONS	884 500,00	866 239,19	18 260,81	-	-
616		PRIMES D'ASSURANCES	125 943,95	123 343,79	2 600,16	-	0,00
617		ETUDES ET RECHERCHES	-	-	-	-	-
62		AUTRES SERVICES EXTERIEURS	1 841 220,31	1 803 207,69	38 012,62	-	-
63		CHARGES DE PERSONNEL	7 247 011,75	5 135 806,56	661 802,84	1 449 402,35	-
64		IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS	56 000,00	56 000,00	-	-	-
65		AUTRES CHARGES OPERAT	-	-	-	-	-
66		CHARGES FINANCIERES	-	-	-	-	-
68		DOTATIONS AUX AMORTIS.	1 446 643,29	1 416 776,84	29 866,45	-	-
69		IMPOTS, SURE RESUL TATS	-	-	-	-	-
61 AU 68		TOTAL 2	13 031 847,99	10 802 369,01	780 076,63	1 449 402,35	0,00
COMPTES DE CHARGES		TOTAL 1 + 2	175 911 179,66	173 427 902,75	1 022 580,58	1 460 696,33	0,00
		BASE DE REPA , QUINTITE PRODUITS	393 423,36	385 301,00	8 122,36	-	-
		BASE DE REPA , QUINTITE PRODUITS	100%	97,94%	2,06%	-	-
			67 638 780,00				

الملحق رقم 02 : توزيع التكاليف الجزئية على منتجات ورشة الذبح

GRUPE AVICOLE DE L'OUEST
EPE MOSTAVI SPA
ABATTOIR BOUGUIRAT

CALCUL COUT DE PRODUCTION DE LA SECTION D'ABATTAGE
DU 01/09/2024 AU 30/09/2024

TABLEAU II

N°COMPTE	TIERS	DESIGNATION	TOTAL CHARGES	CHARGES ABATTAGE	POULET CHAIR	COQ FAUX	COQ REPR	ABATS	COUS	PATTES	CH N'ISAISE
1816610	77000	CESSION POULET VIF	67 638 780,00	67 638 780,00	64 899 409,41			2 705 551,20	33 819,39	-	-
6010000	60010/9105	POULET ENTREPRISE	89 566 600,00	89 566 600,00	85 939 152,70			3 582 664,00	44 783,30	-	-
6020000	601	ALIMENT CHARGUTERIE	-	-	154 954,00						-
6020000	31001	ETIQUETTES	154 954,00	154 954,00							-
6020000	94072	BOYAUX	-	-							-
6020000		EMBALLAGE	3 240 652,70	3 240 652,70	3 240 652,70						-
6020000		AUTRES FOURNITURES	-	-							-
6020000	701	AUTRE MAT ET FOUR	2 024 547,04	2 024 547,04	2 016 590,72			80 981,88	1 012,27	-	74 037,84
		TOTAL 1	162 625 533,74	162 625 533,74	156 250 759,53			6 369 197,08	79 614,96	-	74 037,84
611		GARDIEN & SURVEILLANCES	-	-							-
613		LOCATIONS	1 400 994,94	1 400 994,94	1 395 489,13			56 039,80	700,50	-	51 234,49
615		ENTRETIENS ET REPARAT.	866 239,19	866 239,19	862 834,94			34 649,57	433,12	-	31 678,43
616		PRIMES D'ASSURANCES	123 343,79	123 343,79	122 859,06			4 933,75	61,67	-	4 510,69
617		ETUDES ET RECHERCHES	-	-							-
62		AUTRES SERVICES EXTER.	1 803 207,69	1 803 207,69	1 796 121,22			72 128,31	901,60	-	55 943,44
63		CHARGES DE PERSONNEL	5 135 806,56	5 135 806,56	5 115 623,23			205 432,26	2 567,90	-	187 816,83
64		IMPOTS, TAXES ET VERS.	56 000,00	56 000,00	55 779,92			2 240,00	28,00	-	2 047,92
65		AUTRES CHARGES OPERAT	-	-							-
66		CHARGES FINANCIERES	-	-							-
681		DOTATIONS AUX AMORTIS.	1 416 776,84	1 416 776,84	1 411 209,02			56 671,07	708,39	-	51 811,64
		TOTAL 2	10 802 369,01	10 802 369,01	10 759 916,52			432 094,76	5 401,18	-	395 043,45
		TOTAL CHARGES 1+2	173 427 902,75	173 427 902,75	167 010 676,05			6 801 291,84	85 016,15	-	469 081,29
		QUANTITE DE PRODUCTION	397 111		357 629			20493	7179	11810	
		COUT MOYEN	436,72		466,99			331,88	11,84	-	
		TAUX DE REPARTITION DES CHARGES D'ABATTA	100,00%		95,95%	0%	0,00%	4,00%	0,05%		

TAUX DE REPARTITION	QTE/JOUR	POIDS VIF KG	POT ABAT	TAUX
PRODUCTION OPTIMALE 68%	12 000	24 000	16 320	359 040
PRODUCTION REEL			357 629	99,61%

CALCUL COUT DE PRODUCTION DES PRODUITS CHARCUTERIE (ELABORE)

DU 01/09/2024 AU 30/09/2024

الفصل التطبيقي

دراسة حالة وحدة الذبح والتحويل – بوقيات -

الملحق رقم 03 : توزيع التكاليف الجزئية على منتوجات ورشة التحويل- منتوجات التحويل

PROD CONSOMME	PRIX R.U.	DESIGNATION	TOTAL CHARGES	PATE VOLAILLE	CACHIR	GALANTINE	MORTADEL	SALAMI	CUISOT	PATE DE FOITE SAUSSE	P.CH. FARCE	P.FUM - ROT	CH N/SAISIE
VIANDE DESOSSE	506.63	QUANTITE	3 248 628.90	360	200	380	260				102	5 110	
		VALEUR	182 385.99	182 385.99	101 325.55	192 516.55	131 723.22				51 676.03	2 588 999.56	
POULET DE CHAIR	446.45	QUANTITE											
		VALEUR											
ABATS	331.55	QUANTITE											
		VALEUR											
DECOUPES	446.53	QUANTITE	175 039.05								392.00		
		VALEUR									175 039.05		
AUTRES P.COINS		QUANTITE											
		VALEUR											
N° CPT	TIERS	TOTAL 1	3 423 667.86	182 385.99	101 325.55	192 516.55	131 723.22				226 715.08	2 588 999.56	CH N/SAISIE
6020000	61	ALIMENT CHARCUTERIE	130 825.37	105 475.36	66 549.76	23 400.00	77 755.00				16 098.35		158 453.10
6020000	31001	ETIQUETTES											
6020000	54072	BOYAUX	69 000.00	25 714.00	15 640.00		17 940.00						9 706.00
6020000		EMBALLAGE											
6020000	701	AUTRES FOURITURES											
6020000		AUTRE MAT ET FOUR	15 756.85	1 910.84	1 047.57	570.34	1 280.36				983.25		26 921.73
N° CPT	TIERS	TOTAL 2	215 582.22	433 100.20	83 237.33	23 970.34	96 975.36				17 091.60		121 825.37
611		GARDIEN & SURVEILLANCES											
613		LOCATIONS	10 903.81	1 322.31	724.92	394.68	886.01				687.33		18 629.95
615		ENTRETIENS ET REPARAT.	6 741.86	817.59	448.22	244.03	547.82				424.98		11 516.95
616		PRIMES D'ASSURANCES	959.97	116.42	63.82	34.75	78.00				60.51		1 640.18
617		ETUDES ET RECHERCHES											
62		AUTRES SERVICES EXTER.	14 034.19	1 701.93	933.04	507.99	1 140.38				884.66		23 978.43
63		CHARGES DE PERSONNEL	244 336.41	29 630.72	16 244.25	8 844.09	19 854.09				15 401.96		417 466.43
64		IMPOTS, TAXES ET VERS.											
65		AUTRES CHARGES OPERAT											
66		CHARGES FINANCIERES											
68		DOTATIONS AUX AMORTIS.	11 026.64	1 337.20	733.09	398.12	885.99				695.07		18 839.81
		TOTAL 3	288 002.87	34 926.16	19 147.34	10 424.66	23 402.30				18 154.51		492 073.75
		COUT DE PRODUCTION DU PRODUIT	3 927 253.05	350 412.35	203 710.21	226 913.55	252 100.87				261 951.19		370 248.38
		QUANTITE PRODUIT	8 122.36	985.00	540.00	294.00	660.00				512.00		5 131.36
		COUT DE PRODUCTION DU PRODUIT UNITAIRE	483.51	355.75	377.24	771.81	381.97				511.54		504.54
		TAUX DE REPARTITION DES CHARGES	100.00%	12.13%	6.65%	3.62%	8.13%				6.30%		63.18%
		TAUX DE REPARTITION	QTE/JOUR	QTE/MOIS	TAUX								

الملحق رقم 04 : توزيع التكاليف الجزئية على منتوجات ورشة التحويل-منتوجات التقطيع

CALCUL COUT DE PRODUCTION DE LA DECOUPPES DU POULET

DU 01/09/2024 AU 30/09/2024

CONSUMATION			ESCALOPES			CUISSES			BLANC			AILES			TOTAL DECOUPPES		
PRODUITS	QTE	PRX RU	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT
POULET DE CHAIR	153 749,00	446,45	1 275,00	0,85%	569 227,54	56 644,00	38,44%	25 290 688,14	44 183,00	28,74%	19 725 631,80	34 282,00	27,33%	15 305 300,89	136 388	88,71%	60 890 828,37
POULET DE CH T R	853,00	446,99														0,00%	
POULET SALMONNEL																	
COQ REPRO		0,00															
AUTRES																	
DECOUPPES		446,45															
QTE PRODUIT	154 602,00		1 275,00		569 227,54	56 644,00		25 290 688,14	44 183		19 725 631,80	34 282,00		15 305 300,89	136 388	446,5	60 890 828,37

CONSUMATION			VIANDE DESOSSEE			TOTAL : DECOUPPES + VIANDE DESOSSEE			DECHETS			ECART		
PRODUITS	QTE	PRX RU	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT	QTE	TAUX	MONTANT
POULET DE CHAIR	153 749,00	446,45	2 521,00	1,64%	1 124 507,56	138 995,00	90,35%	62 016 138,33	14 840,00	9,65%	6 625 363,15		0,00%	
POULET DE CH T R	853,00	446,99	554,00	64,95%	259 714,80	554,00	64,95%	259 714,80	299,00		135 631,27			
POULET SALMONNEL														
COQ REPRO		0,00												
AUTRES														
DECOUPPES		446,45												
QTE PRODUIT	154 602,00		3 075,00	2,39%	1 384 222,75	139 463,00		62 275 051,12	15 139,00	9,65%	6 764 993,42			