



جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



الموضوع:

# دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار داخل المؤسسة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

\* د. سعيد منصور فؤاد

إعداد الطالبين:

\* كفيف سمير

\* طوبال حمزة

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

الأستاذ:

الأستاذ: سعيد منصور فؤاد

الأستاذ:

السنة الجامعية : 2019-2020

## شكر و عرفان

لله الشكر أولا و أخيرا و منه التوفيق و النجاح وحده لا شريك له أن مد بالقوة  
و الإرادة لإنجاز هذا العمل المتواضع أتقدم بجزيل الشكر و خالص التقدير

و العرفان إلى الأستاذ الفاضل الدكتور " سعيد منصور فؤاد "

على قبوله الإشراف على هذا العمل

و على كل ما أسهم به من توجيهات و نصائح

من خلال متابعة البحث تمنيا له كل التوفيق و النجاح في مسيرته العلمية

و العملية كما لا يفوتني التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي

و مسيري المؤسسة الاقتصادية " ملينة ونيس "

الذين تعاونوا معنا فيما يخص إجراء الجانب التطبيقي لهذا البحث.

## الإهداء

إلى الوالدين الكريمين أمد الله في عمرهما إلى إخوتي

و أخواتي و جميع أفراد العائلة

إلى الأحابب و الأصحاب

إلى أصدقائي و زملائي الطلبة

إلى كل من علمني حرفا و لقميني علما نافعاً أساتذتي

و معلمي الأفاضل

إلى كل طالب علم جاد

إلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي خلاصة عملي و ثمرة جهدي.

سمير + حمزة.

## ملخص

تسعى اي مؤسسة اقتصادية لتحقيق افضل النتائج من خلال تسيير مواردها الاقتصادية واستخدامها بشكل امثل ، وذلك بتحديد وتنفيذ السياسات المناسبة وفقا لطبيعة نشاطها وفي مقدمتها سياسة التسعير ،والتي تكتسي اهمية بالغة في رسم معالم النجاح لتسويق منتجات المؤسسة في ظل المنافسة الحادة التي تسود اسواق السلع والخدمات، والتي تخضع لمعيار السعر والجودة ومن المعلوم ان عملية تحديد سياسة تسعير ملائمة للمؤسسة بخضع لعدة اعتبارات ، وعوامل مختلفة وعلى راسها التكاليف والتي تعتبر القاعدة الاساسية لبناء اسعار المنتجات والخدمات بحيث لايمكن للمؤسسة تحديد السعر المناسب لأي منتج او خدمة في غياب معلومات دقيقة حول الاعباء التي يتحملها هذا المنتج او خدمة في جميع مراحل النشاط، ولهذا فان وجود نظام المحاسبة التحليلية له دور اساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها بكل دقة وموضوعية، وبالتالي يمكنها من بناء القاعدة الاساسية لأسعار منتجاتها وتحديد سياسة التسعير المناسبة لها وفق مبادئها الاقتصادية وطبيعة منتجاتها.

### Abstract:

Any economic institution seeks to achieve the best results by managing its economic resources and using them optimally, by determining and implementing appropriate policies according to the nature of its activity, foremost of which is the pricing policy, which is of great importance in drawing the parameters of success for marketing the institution's products in light of the intense competition that prevails in the markets of goods and services, Which are subject to the standard of price and quality and it is known that the process of determining an appropriate pricing policy for the institution is subject to several considerations, and various factors, on top of which are costs, which are considered the basic basis for fixing the prices of products and services, so that the institution cannot determine the appropriate price for any product or service in the absence of accurate information about the burdens that this bears The product or service is at all stages of activity, and for this reason, the existence of an analytical accounting system has a fundamental role in monitoring the running of the economic institution, where the costs of its products and services are determined accurately and objectively, and thus enable it to build the basic base for the prices of its products and determine the appropriate pricing policy according to its economic potential and nature Their products.

## فهرس المحتويات

شكر و عرفان

الإهداء

ملخص

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

أ ..... مقدمة.

الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف

4 ..... تمهيد الفصل.

5 ..... المبحث الأول: محاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف.

5 ..... المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.

6 ..... المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.

8 ..... المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

10 ..... المبحث الثاني: التبيوب (التصنيف) عناصر التكاليف.

10 ..... المطلب الأول: التبيوب الأساسي والوظيفي لمحاسبة التكاليف.

12 ..... المطلب الثاني: تبيوب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، النشاط، الرقابة، اتخاذ القرار): ...

17 ..... المطلب الثالث: قوائم التكاليف.

20 ..... المبحث الثالث: التكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها.

20 ..... المطلب الأول: مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية الغير مباشرة.

21 ..... المطلب الثاني: طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.

22 ..... المطلب الثالث: تحديد أسس معدلات التحميل ومعالجة الانحرافات.

24 ..... خلاصة الفصل.

الفصل الثاني: اتخاذ القرار وعلاقته بمحاسبة التكاليف

27 ..... المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار.

27 ..... المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار وأسبابها.

28 ..... المطلب الثاني: تصنيفات القرار وصعوباته.

30 ..... المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار.

32 ..... المطلب الرابع: الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرارات.

34	المبحث الثاني: طرق المحاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات
35	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات
35	المطلب الثالث: استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات
37	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
37	المطلب الأول: دراسات سابقة محلية
37	المطلب الثاني: الدراسات العربية
44	خلاصة الفصل الثاني:
	الفصل الثالث: دراسة حالة ملبنة ونيس
46	المبحث الأول: بطاقة تعريفية حول ملبنة ونيس
46	المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة
49	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ونيس
56	المطلب الثالث: مصلحة التربص
58	المبحث الثاني: سياسة التسعير ملبنة ونيس
62	خاتمة
65	قائمة المراجع

## قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1: وظائف محاسبة التكاليف ..... 7
- الشكل رقم 2: التنبؤ الأساسي (الطبيعي لمحاسبة التكاليف) ..... 11
- الشكل رقم 3: التنبؤ الوظيفي لمحاسبة التكاليف ..... 12
- الشكل رقم 4: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية ..... 13
- الشكل رقم 5: تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط ..... 15
- الشكل رقم 6: تبويب عناصر التكاليف الأغراض اتخاذ القرارات ..... 16
- الشكل رقم 7: الهيكل التنظيمي لمدينة ونيس بيئر ولد خليفة ..... 50

## قائمة الجداول

- الجدول رقم 1: قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج ..... 18
- الجدول رقم 2: قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع ..... 18
- الجدول رقم 3: تكلفة البضاعة المباعة ..... 19
- الجدول رقم 4: كشف الدخل ..... 19
- الجدول رقم 5: يوضح عدد العمال حسب المستوى ..... 48
- الجدول رقم 6: عرض الإنتاج اليومي والشهري للمدينة: ..... 48
- الجدول رقم 7: حساب شراء غلاف الحليب: ..... 58
- الجدول رقم 8: حساب تكلفة الإنتاج: ..... 58
- الجدول رقم 9: حساب سعر التكلفة: ..... 59
- الجدول رقم 10: حساب النتيجة التحليلية: ..... 59
- الجدول رقم 11: حساب تكلفة شراء مسحوق الحليب 26 ..... 59
- الجدول رقم 12: حساب تكلفة شراء غلاف الحليب الفيلاي: ..... 60
- الجدول رقم 13: حساب شراء مسحوق الحليب 0 / 0 0 من الدسم: ..... 60

مقدمة



## توطئة:

ان التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات بتوقف بالدرجة الاولى على التحكم في استعمال مواردها بكيفية رشيدة وذلك بالاعتماد على كفاءة مسيري المؤسسات في الاستخدام الادوات اللازمة استخداما ناجحا احدى تلك الادوات هي المحاسبة التكاليف التي كان التطور الاقتصادي شيئا رئيسيا في بروزها خصوصا بعد فشل المحاسبة العامة في توفير المعلومات الكافية لتحليل النشاط ويعتبر نجاح المحاسبة التكاليف في ضبط و رقابة عناصر التكاليف امر جوهري لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها بسبب الاستخدام غير السليم لمواردها ومن بين اهم الادوار التي يقوم بها نظام المحاسبية التكاليف هو مراقبة التسيير وعملية اتخاذ القرار هذا النظام الذي عرف تطورا كبيرا واصبح يحقل مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية حيث سمح لها بالتحكم في مواردها المالية وبالتالي بتحقيق اهدافها بكفاءة وفعالية وبتبان صورتها وموقدها الحقيقي في سوق المنافسة وهذا من خلال اتخاذ القرارات المناسبة حسب ماتمليه التحليلات و متطلبات سير المؤسسة.

ويعتبر هذا القرار او كما في الانجليز من المهارات الادارية والغنية والاساسية في العمل داخل المؤسسات العاملة في مختلف الميادين الحياتية بما في ذلك كل من الميدان الاكاديمي والمهني والسياسي والعسكري والثقافي والاجتماعي حيث يمثل هذا الجانب احد اهم العوامل التي تحدد مدى نجاح وفشل العمليات المختلفة خاصة في ظل صنع القرارات المصرية التي قد يكون اتخاذها سببا في نهوض العمل داخل المؤسسات وقد يكون سببا في دمارها ومن بين هذه القرارات قرار التسعير الذي اخترناه كموضوع لبحثنا.

## إشكالية البحث:

يمكن أن نطرح السؤال التالي تبعا لما سبق ذكره: ماهو دور قرار التسعير داخل المؤسسات الاقتصادية وعلاقته بالمحاسبة التكاليف؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تحليل اشكالية البحث الى الاسئلة الفرعية التالية:

## -الاسئلة الفرعية:

- 1- ما مدى ضرورة وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟
- 2- كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية صياغة وتحديد سياسة تسعير مناسبة وفعالة؟

## الفرضيات:

انطلاقا من الاسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد الفرضيات التالية للبحث:

1- تعتبر الاعباء والتكاليف عنصرا اساسيا ومهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى الى تحديدها ومراقبتها ومحاولة تخفيضها بشكل دائم وبالتالي وجود نظام المحاسبة التكاليف في المؤسسة ضروري يسمح لها بحساب وتحليل الاعباء وتحديد التكاليف.

2- يمكن للمؤسسة بناء سياسة تسعير مناسبة تمكن من استغلال امكانياتها بشكل امثل لتحقيق اهدافها من خلال اعتماد نظام محاسبة تكاليف دقيق و مرن وفعال يسمح للمؤسسة بالتعرف على الاعضاء والتكاليف في جميع

مراحل النشاط وبالتالي يمكن للمؤسسة من صناعة سعر منتجاتها داخليا من خلال ضبط مستوى التكاليف والتحكم فيها بشكل تام للمؤسسات الاقتصادية خصوصا صناعية منها.

### اسباب اختيار الموضوع:

- نوع التخصص العلمي وهو المحاسبة ضمن التسعير
- الرغبة في التعرف على خبايا فن التسعير والاطلاع على الاستراتيجية واساليبه المختلفة.
- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية في تسعير منتجاتها
- التأكد من وجود نظام محاسبة تحليلية يساعدنا في تحديد تكاليف نشاطها.

### اهمية البحث:

تكمن اهمية الدراسة من الناحية العلمية في كون موضوع البحث الضوء حول طبيعة العلاقة بين متغيرين أحدهما محاسبي يتعلق بالمحاسبة التكاليف والثاني يتعلق بقرار التسعير بحيث دور المحاسبة التكاليف في عملية اتخاذ قرار داخل المؤسسات الاقتصادية كما يعتبر مساهمة شخصية متواضعة في مجال التخصص لإثراء المكتبة المحاسبية يمكن الاستفادة منها في بحوث اخرى تتعلق بالمحاسبة والتسيير

### اهداف البحث:

بيان اهمية المحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية فقد تجاوزت دورها التقليدي وكونها تقنية محاسبية كمينة واصبحت تستخدم كأداة محاسبية هامة في مراقبة التسيير بحيث تساعد المسير على اتخاذ القرارات الحيوية والهامة ووضع السياسات المناسبة لتحقيق اهداف المؤسسة التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه المحاسبة التكاليف وامكانية تطبيقها ولاستفادة من مخرجاتها في الواقع العلمي.

### تقسيمات البحث:

قصد الإجابة على اشكاليتنا تم تقسيم بحثنا هذا إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول جاء بعنوان مدخل إلى محاسبة التكاليف وقسمناه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول تناولنا فيه مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها ووظائفها وعلاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية أما المبحث الثاني فتطرقتنا فيه التبوبب عناصر التكاليف، وأخيرا المبحث الثالث تناولنا فيه التكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها.

الفصل الثاني: جاء بعنوان اتخاذ القرار وعلاقته بمحاسبة التكاليف وقسمناه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول تناولنا فيه ماهية عملية اتخاذ القرار أما المبحث الثاني فتطرقتنا فيه طرق المحاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، وأخيرا المبحث الثالث تناولنا فيه الدراسات السابقة والمشابهة.

وأخيرا الفصل الثالث جاء دراسة حالة ملبنة ونيس فتطرقتنا فيه كيفية حساب التسعيرة في الملبنة.

# الفصل الأول:

مدخل إلى محاسبة التكاليف

## تمهيد الفصل

لقد قامت محاسبة التكاليف بدور هام وحيوي في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

وسوف نقوم في هذا الفصل بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، حيث سوف نقسمه إلى ثلاث مباحث، سنطرق في المبحث الأول لمحاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف، أما المبحث الثاني التبيويب (تصنيف) عناصر التكاليف، والمبحث الثالث التكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها.

## المبحث الأول: محاسبة التكاليف المفاهيم والأهداف

إن محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف وفي المطلب الثاني إلى أهداف ووظائف محاسبة التكاليف، أما في المطلب الثالث إلى علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

## المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

عرفها **Maher** على أنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس والتسجيل والتبليغ عن المعلومات التكلفة.<sup>1</sup> **السيدية** قد عرفها بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية.

"أما **Horngren** تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة، ملا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين والمقترضين وجهات حكومية<sup>2</sup>.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها احد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما هو مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من اجل تحديد تكلفة الوحدة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار<sup>3</sup>.

## تعريف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة وأهميتها تأتي من أنها تعتبر نظام منهجيا متكامل قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية لمساعدة الإدارة في أي مشروع للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص ص، 23، 24.

<sup>2</sup> د. إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2013، ص 18.

<sup>3</sup> صالح الرزق، "مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملية"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ص ص، 30، 29.

المعهد المحاسبي لتكاليف في لندن عرف محاسبة التكاليف على أنها: عملية محاسبة على التكلفة بدءاً من نقط حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة.

**المفهوم الشامل:** تتضمن إحصاء البيانات الإحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة وينظر بها على أنها توظيف مبادئ وطرق وأساليب التكاليف الخدمة وفن (وممارسة) الرقابة التكاليف وتحديد الربحية وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الإدارية<sup>1</sup>.

**التعريف الشامل:** عبارة عن مجموعة من المبادئ وطرق والمفاهيم والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعمليات التسجيل والتبويب والتحليل وتفسير الأحداث التكلفة للمشروع ككل المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

**التعريف المختصر:** إنها علم له موضوعاً محدداً وأهدافاً ووظائف محددة.

**المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف:**

**أولاً: أهداف محاسبة التكاليف**

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف باعتبار هذه المحاسبة أداة أو وسيلة وليست غاية، وقد أوضح النظام المحاسبي الموحد الأهداف التالية لمحاسبة التكاليف:<sup>2</sup>

- 1- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.
- 2- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية.
- 3- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
- 4- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي.
- 5- المساعدة على اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الأداء، النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل، وضع أسس تكاليف إنتاج موحدة لمختلف الأنشطة في الشركات التابعة لشركة قابضة معينة، ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup> صالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>2</sup> أ.د. محمد العشماوي، "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط 1، 2011، ص ص 35، 36.

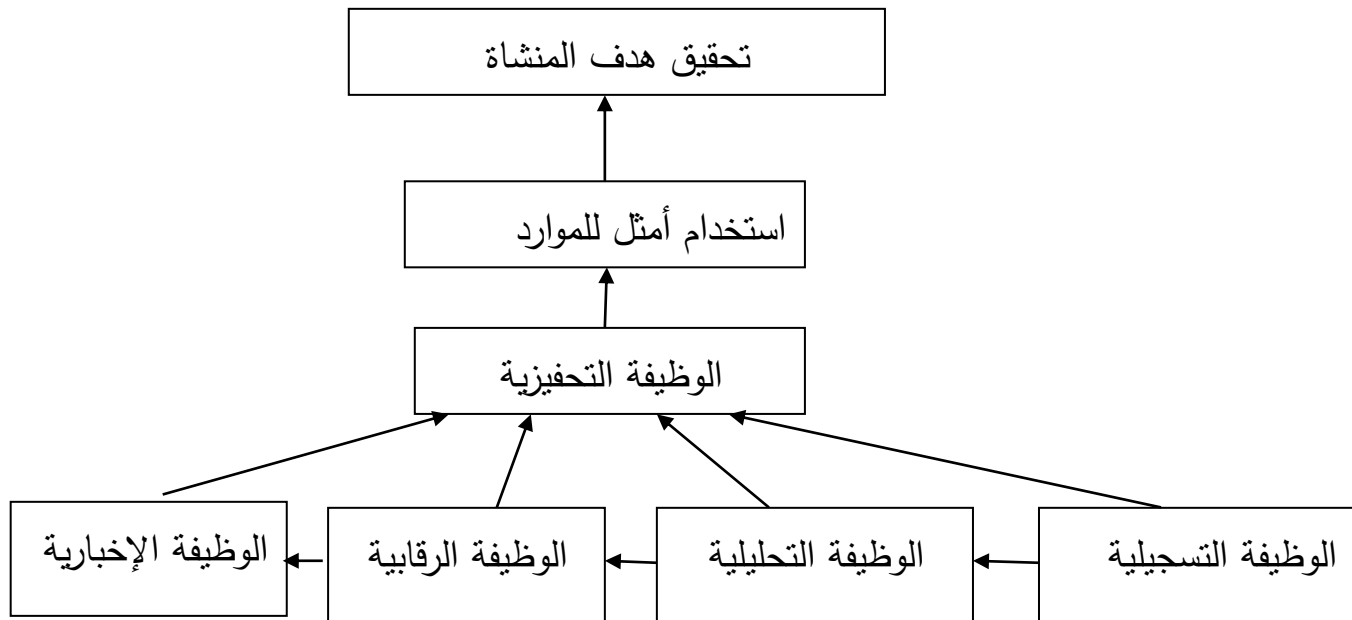
6- تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والإجمالية لأي وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم.

7- مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمنشأة ورفع وتحسين كفاءتها الإنتاجية.

8- وضع التقديرات وتحديد التكاليف النمطية التي ترسم على أساسها السياسات المستقبلية النشاط المنشأة.

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف:

الشكل رقم 1: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 24.

1- الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها ومحاسبة التكاليف وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هنالك طريقتين للتسجيل أما 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).

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 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 ومحاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، وأن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة الانحرافات أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات، سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة، لأن الانحرافات الملائمة مثلا قد تكون ملائمة ظاهريا 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 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 حماية السنة المالية.

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

### المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

#### أولا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

إن نشوء محاسبة التكاليف جاء نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي التطور، فقد كانت المحاسبة المالية وازالت تعتم بتسجيل الأحداث المالية التي وتحدث داخل المشروع بشكل إجمالي وتبويبها وتحليلها وتلخيصها بقصد الوصول إلى تحديد نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة خلال مدة معينة وتحديد مركزه معينة وتحديد المالي في نهاية تلك المدة لذلك ظهرت محاسبة التكاليف لتستقل بأساليبها ومعالجتها التفصيلية والتحليلية عن المحاسبة المالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد علي أحمد السيدية، "محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية"، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012، ص15.



ويمكن إجمال أوجه الاختلاف بينهما فيما يلي:<sup>1</sup>

- 1- إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية من خلال حساباتها الختامية المتوجة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية والتمثلة بالمستثمرين، المقترضين والدائنين، أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة منها هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المشروع نفسه وأقسام المشروع.
- 2- إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية وبيانات تتعلق بنفقات والإرادات إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليس فقط بيانات مالية وإنما بيانات مالية وكمية تتعلق بالتكاليف وتتسم بالمرونة.
- 3- إن فترة تقرير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون الكلف في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبياً وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها.
- 4- الهدف الأساسي من تقديم المحاسبة المالية لبياناتها هو لتحديد نتائج نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالية أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.
- 5- إن البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية، وتشير إلى علاقة المنشأة بالغير، بينما محاسبة التكاليف فهي تفصيلية وتحليلية وبيانات منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

#### ثانياً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

- ظهر في السنوات الأخيرة اصطلاح المحاسبة الإدارية ومن الممكن القول بأن هذا النوع من المحاسبة يهدف إلى استخدام كافة البيانات المحاسبية لتحويلها إلى معلومات مفيدة تخدم الإدارة في تحقيق أهدافها<sup>2</sup>.
- أي أن نظام محاسبي يجب أن يقدم تقارير للإدارة تتضمن:
- 1- تقارير تحتوي على معلومات تساعد الإدارة في تخطيط والرقابة للعمليات العادية للمشروع.
  - 2- تقارير تحتوي على معلومات تفيد المستثمرين والمالكين والحكومة والأطراف الخارجية الأخرى للتعرف للمشروع.
  - 3- تقارير تحتوي على معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات بخصوص الموضوعات غير العادية التي تصادف المشروع.
  - 4- كانت محاسبة التكاليف في السابق تتم بالبيانات التاريخية واليوم أصبحت محاسبة التكاليف منبع للبيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة والتي تستخدمها المحاسبة الإدارية حتى أصبح الكثير من الكتاب لا يرون وجه تفرقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حيث كلاهما تهدف إلى مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص ص 28، 29.

<sup>2</sup> محمد علي أحمد السيدية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

## المبحث الثاني: التبويب (التصنيف) عناصر التكاليف

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وإن لكل تبويب من تبويب هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المنشأة الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج. وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى التبويب الأساسي والوظيفي لمحاسبة التكاليف وفي المطلب الثاني لتبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، لنشاط، الرقابة، اتخاذ القرار)، وفي المطلب الثالث خصص لقوائم التكاليف<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: التبويب الأساسي والوظيفي لمحاسبة التكاليف:

## أ- التبويب الأساسي (الطبيعي لمحاسبة التكاليف):

**1- عنصر تكلفة المواد:** أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في منشأة ما، كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.

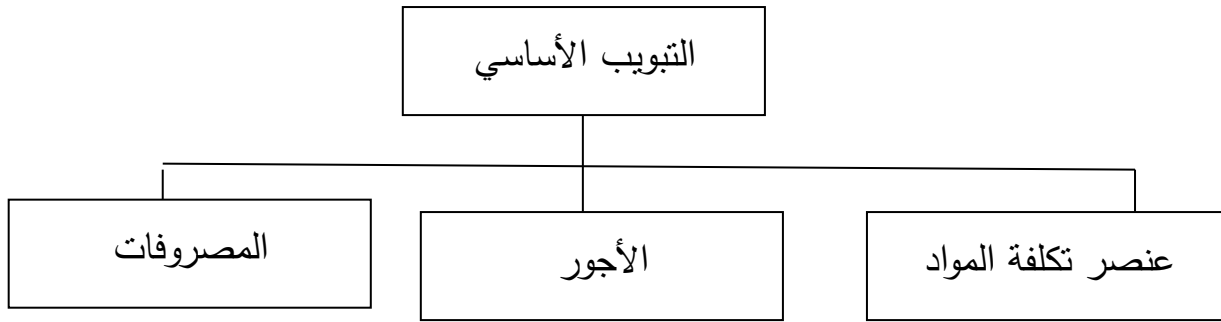
**2- عنصر تكلفة العمل (الأجور):** إن توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج فائي، ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية في المنشآت الإنتاجية فقد يصل بين 30% إلى 40% من إجمالي تكلفة الإنتاج وهو يمثل كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المشاة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الإدارة.

**3- عنصر تكلفة المصروفات:** وهي كل ما تحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن أجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى.

و يمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

الشكل رقم 2: التبويب الأساسي (الطبيعي لمحاسبة التكاليف)



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 33.

ب- التبويب الوظيفي لمحاسبة التكاليف: إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية مواد أجور مصروفات وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة هي:

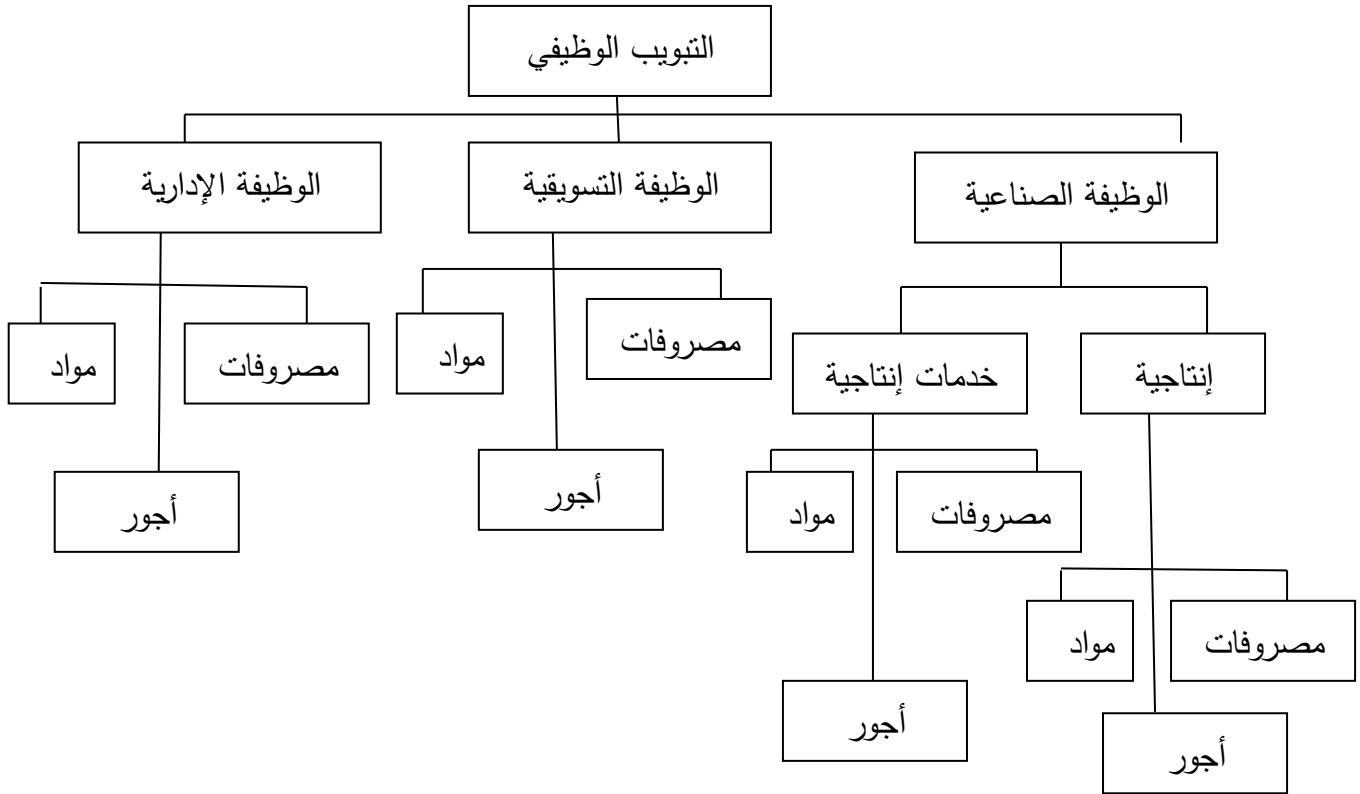
1- الوظيفة الصناعية: والتي تخصص في العمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج مائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية.

2- الوظيفة التسويقية: تهدف هذه الوظيفة إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وأن هذه الوظيفة أيضا ينفق عليها (مواد التعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم) وأجر العاملين في هذه الوظيفة، كأجور رجال البيع وأجور العاملين داخل معارض البيع... إضافة إلى المصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان.

3- الوظيفة الإدارية: وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد والأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات، والمصروفات الإدارية مثل مصاريف الكهرباء ومصاريف الهاتف.

ويمكن توضيح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم 3: التبويب الوظيفي لمحاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 36.

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، النشاط، الرقابة، اتخاذ القرار):

### 1-1- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

إن هذا التبويب هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى:<sup>1</sup>

**1-1- عناصر التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر وأهم هذه العناصر:

أ- **المواد المباشرة:** وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 36، 37.

ب- الأجر المباشرة: وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج مائي.

ج- المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجر المباشرة.

1-2- عناصر التكاليف الغير مباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وعناصر التكاليف الغير مباشرة تشمل:

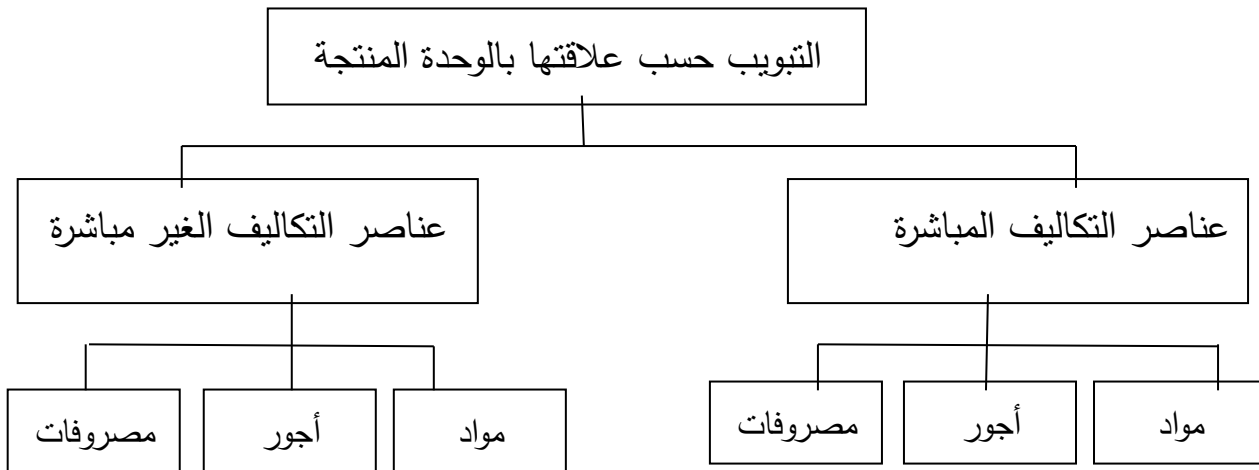
أ- المواد الغير مباشرة: وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة، (صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).

ب- الأجر الغير مباشرة: وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقتها بالوحدة الإنتاجية والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجر المشرفين على الأقسام في الشركة.

ج- المصروفات الغير مباشرة: وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجر الغير المباشرة ويطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجر الغير مباشرة مثل مصاريف الكهرباء الشركة، هاتف الشركة... إلخ.

ويمكن إيضاح هذا التوزيع بالشكل التالي:

الشكل رقم 4: توزيع عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 38.

2- **تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:** إن هذا التبويب يعتبر من التبويب المهم لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وحسب علاقتها بحجم النشاط.

ومن خلال هذه الدراسة وجد هناك ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف:

1- **التكاليف المتغيرة:** وتلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج، ووجد أيضا من خلال الدراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتا مهما تغير حجم الإنتاج والتكاليف المتغيرة تشمل:

- ✓ المواد المباشرة.
- ✓ الأجور المباشرة.
- ✓ المصاريف المباشرة.

2 - **التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم مشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تتخفض تكلفة الوحدة من تكاليف الثابتة وهذا به فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة ومن أمثلة هذه التكاليف:

- ✓ مصروف الإيجار.
- ✓ مصروف التأمين.
- ✓ إيجار الإدارة.

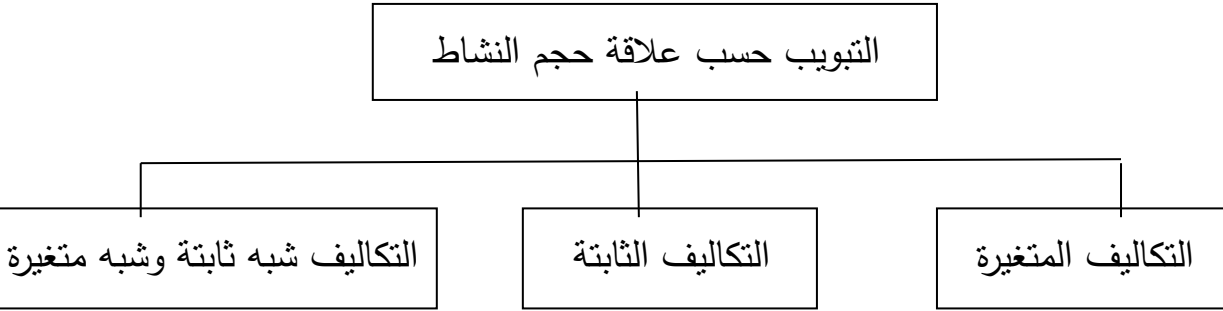
3- **التكاليف شبه المتغيرة وثابتة:** وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها:

- ✓ طريقة الحد الأعلى وطريقة الحد الأدنى.
- ✓ طريقة خارطة الانتشار.
- ✓ طريقة المربعات الصغرى.

ومن أمثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف تزداد عند زيادة عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها.

ويمكن إيضاح تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط بالشكل التالي:

الشكل رقم 5: تبويب عناصر التكاليف حسب حجم النشاط



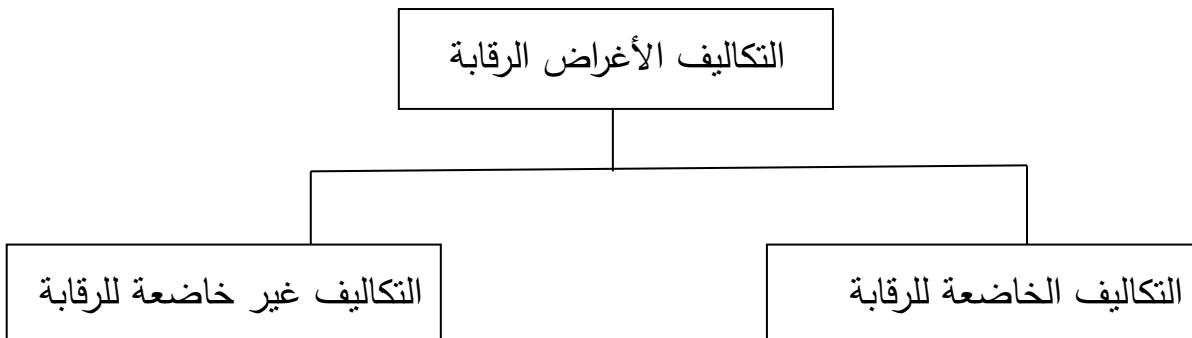
المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 38.

### 3- تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة: وهي تتكون من:<sup>1</sup>

1- التكاليف الخاضعة للرقابة: أي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلة هذه التكاليف الثابتة.

2- التكاليف الغير الخاضعة للرقابة: أي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة. ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم 06: بويب عناصر التكاليف الأغراض الرقابة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 43.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 44، 43.

3- تبويب عناصر التكاليف الأغراض اتخاذ القرارات: هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرارية، وهذه القرارات تعتمد على البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها:

- التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن القرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المنشأة ( التكاليف التاريخية، الفعلية ).

- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل البديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف البديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات، فهل من مصلحة الشركة شراء آلة حاسبة أو أجارها.

ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم 6: تبويب عناصر التكاليف الأغراض اتخاذ القرارات



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 44.



## المطلب الثالث: قوائم التكاليف

إن لقوائم التكاليف أهمية كبيرة لإدارة المشاريع حيث أن هذه القوائم تلخص كلف الإنتاج وكلف المبيعات ومن ثم تحديد الربح أو الخسارة في نهاية فترة التكلفة وهذا لا بد من الإشارة إلى أن هناك اختلاف في إعداد القوائم المالية ما بين المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية في العديد من النقاط:<sup>1</sup>

**1- المخزون ومكوناته:** بما أن هدف المنشآت التجارية هو شراء السلع وخزها ومن ثم بيعها أي أنها لا تقوم بعملية التصنيع بل تقوم بشراء السلع من مصادرها الرئيسية لذا فإن مخزون آخر مدة سيكون في هذه المنشآت من البضاعة المتبقية، أي عند الجرد في نهاية السنة المالية، أما المخزون في المنشآت الصناعية فإنه يتضمن عدة فترات:

أ- **مخزون مواد الخام التي تدخل في العملية الإنتاجية:** ويكون جزء من تكلفة الإنتاج حيث يتم احتساب تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج بالمعادلة التالية:

تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج = مخزون مواد الخام في بداية الفترة + مشتريات مواد الخام خلال الفترة - مواد الخام في نهاية الفترة

ب- **إنتاج تحت التشغيل (آخر مدة):** وهو يمثل عناصر التكلفة التي أنفقت حتى وصول الإنتاج إلى هذا المستوى والمتمثلة في تكلفة المواد المستخدمة مضافا إليها تكلفة العمل المباشرة والمصروفات إضافة إلى عناصر التكاليف الغير مباشرة التي أنفقت من أجل الوصول الإنتاج إلى مستوى معين وقد يكون مستوى الإنتاج أقل من 100% وأكثر من 1%.

ج- **الإنتاج التام الصنع:** ويمثل مخزون السلع التامة الصنع والتي وصلت إلى مستوى إتمام 100% والقابلة للبيع. **تكلفة البضاعة المنتجة = تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول مدة + تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج + الأجور المباشرة + المصاريف الصناعية الغير مباشرة - تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر مدة تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة إنتاج تام الصنع في أول المدة + تكلفة البضاعة المنتجة خلال الفترة - تكلفة الإنتاج التام الصنع آخر المدة.**

2- **طبيعة تدفق التكاليف:** إن طبيعة تدفق التكاليف ترتبط بطبيعة نشاط المنشأة ففي المنشآت التجارية تدفق التكاليف فقط هدف شراء السلع من أجل بيعها بدون إجراء أي تغييرات على تلك السلع، أما في المنشآت الصناعية فإن تدفق التكاليف يختلف حيث يبدأ من عملية شراء المولد الأولى وإجراء العمليات التصنيعية عليها لتصبح جاهز للبيع ويرتبط مع هذه العملية تدفقات أخرى للتكاليف المتمثلة في الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الغير مباشرة.

3- **طبيعة إعداد كشف المركز المالي:** تختلف كشف المركز المالي للمنشآت التجارية عن كشف منشآت الصناعية حيث في المنشآت التجارية يتم عرض نوع واحد من المخزون هو مخزون بضاعة تامة الصنع، أما في المنشآت الصناعية يظهر مخزون مواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون بضاعة تامة الصنع.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 45، 46.

خطوات إعداد قائمة تكاليف بضاعة المنتجة في المنشآت الصناعية:<sup>1</sup>

1- إعداد قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج:

الجدول رقم 1: قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج

X	مواد الخام أول مدة
X	+ مشتريات المواد الخام
XX	= تكلفة المواد الخام المعدة لاستخدام
(X)	- مخزون مواد الخام آخر المدة
XX	= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 47.

2- إعداد قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع:

الجدول رقم 2: قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع

	X		المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج (من القائمة السابقة)
	X		+ الأجور المباشرة
	X	X	الكلفة الأولية المباشرة + المصاريف الصناعية الغير مباشرة
		X	مواد غير مباشرة
		X	أجور غير مباشرة
		X	إيجار المصنع
		X	الكهرباء
		X	تأمين على المصنع
	X		إهلاك الآلات
XX			إجمالي التكاليف الصناعية الغير مباشرة
X			تكلفة الصنع + إنتاج تحت التصنيع أول مدة
XX			تكلفة الإنتاج
(X)			- إنتاج تحت التشغيل آخر مدة
XX			تكلفة الإنتاج التام

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 48.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

3- إعداد تكلفة البضاعة المباعة:

الجدول رقم 3: تكلفة البضاعة المباعة

X	إنتاج تام أول المدة
X	+ تكلفة البضاعة التامة الصنع (قائمة رقم 2)
XX	تكلفة البضاعة المعدة للبيع
(X)	- إنتاج تام آخر مدة
XX	الكلفة الصناعية للإنتاج المباع
XX	+ التكاليف التسويقية
XX	التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة
XX	+ التكاليف التسويقية
XX	كلفة المبيعات

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 49.

4- إعداد كشف الدخل:

الجدول رقم 4: كشف الدخل

	البيان
XX	إيراد المبيعات ( عدد الوحدات المباعة * سعر بيع الوحدة
(XX)	- تكلفة البضاعة المباعة ( قائمة رقم 3)
XX	= مجل الربح ( الخسارة )
(X)	- المصاريف الإدارية
XX	صافي الربح قبل الضريبة
(X)	- الضريبة
XX	صافي الربح بعد الضريبة

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في منشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009، ص 49.

**المبحث الثالث: التكاليف الصناعية غير مباشرة والرقابة عليها.**

في هذا المبحث سنقوم بدراسة التكاليف الصناعية غير مباشرة وكيف تقوم المؤسسة بالرقابة عليها، في المطلب الأول سنتطرق إلى مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية غير مباشرة، وفي المطلب الثاني طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، وفي المطلب الثالث تحديد أسس معدلات التحميل ومعالجة الانحرافات.

**المطلب الأول: مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية الغير مباشرة.**

إن التكاليف الغير مباشرة هي تلك التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بالوحدة الإنتاجية ولا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة، وتشمل التكاليف غير المباشرة، المواد الغير مباشرة، والأجور الغير مباشرة، والمصروفات الصناعية الغير مباشرة، وقد واجه المحاسبون مشكلة في تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف لكن المختصين تقليديين، أوجدوا برنامج يمكن الاعتماد عليه في تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف والذي الخطوات التالية:<sup>1</sup>

**1- تحديد وحدة التكلفة وتقسيم المنشأة إلى مراكز التكلفة:** إن وحدة التكلفة هي التعبير عن وصف الإنتاج وقياسه، وهي الأساس لاحتساب التكلفة وتختلف وحدة الكلفة من مؤسسة إلى أخرى بسبب اختلاف طبيعة الإنتاج، ففي بعض الصناعات وحدة التكلفة تكون العدد والبعض الآخر الوزن، والآخر الحجم، وهكذا فإن الخطوة الأولى تتجسد في تحديد وحدة الكلفة هذه، وبعد ذلك تدرس المنشأة أي سير النشاط فيها، من أجل تقسيمها إلى مراكز تكلفة إنتاجية وهي تلك المراكز التي تخصص بالعمليات الإنتاجية، أي تحويل المواد الخام إلى مواد مائية، مثل مركز تكلفة الغزل والنسيج في صناعة الغزل، والخدمية التي وجودها هو للمساعدة مثل مركز خدمة الصيانة، المخزن... إلخ.

**2- حصر وتقدير التكاليف الصناعية الغير مباشرة:** هي تعتبر الخطوة الثانية والسبب يعود إلى تقدير هذه التكاليف، إلى أن المقدر من هذه التكاليف سيكون وسيلة لفرض الرقابة الفعالة على استخدامها من خلال مقارنتها بما ينفق فعلياً، وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها وإبلاغ الإدارة بذلك، والسبب الثاني هو أن إدارة كل منشأة لابد لها من معرفة تكلفة إنتاجها قبل البدء بالعملية الإنتاجية لأنه ليس من الممكن معرفة نصيب المنتج من هذه التكاليف إلا في نهاية تصنيعه.

**3- تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة:** من الأفضل أن تخصص أغلب بنود التكاليف الصناعية الغير مباشرة على الأقسام من خلال ربط السبب بالنتيجة، لأنه كلما كثرت العناصر التي يمكن تخصيصها ستخفف المشكلة، ومن بنود التي يمكن تخصيصها، هي المواد الغير المباشرة، والأجور الغير مباشرة، ومن خلال الاعتماد

<sup>1</sup> إسماعيل محبي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 110، 109.

على سندات الصرف المثبت لها الأقسام التي صرفت منها، وقوائم الأجور الصادرة من قسم الرواتب والأجور الذي يحدد أجر العاملين وحسب أقسامهم.

**4- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:** من أجل توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج يستلزم إتباع الخطوات التالية:

1- تحديد الأساس المناسب لتوزيع تكلفة المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية، وأن اختيار الأساس المناسب لمركز الخدمة يرتبط بطبيعة المقدمة من مركز نفسه إلى مراكز أخرى.

2- اختيار الطريقة المناسبة لتوزيع التكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.

**المطلب الثاني: طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج**

توجد أربعة طرق للتوزيع:<sup>1</sup>

أ- طريقة التوزيع الإجمالي:

إن أسلوب هذه الطريقة يعتمد على توزيع تكاليف مراكز الخدمات دفعة واحدة على الإنتاج وباختيار أساس واحد للتوزيع وأن هذه الطريقة بالرغم من سهولتها لكن تتبعها بعض العيوب:

1- تعتمد على أساس واحد لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات بالرغم من اختلاف طبيعة الخدمات المقدمة.

2 - قمل الخدمات المقدمة من قبل مراكز الخدمات إلى مراكز خدمات أخرى. 3 تحمل الخدمة المتبادلة من مراكز الخدمة نفسها.

**ب - طريقة التوزيع الانفرادي:** وبموجب هذه الطريقة فإنه يتم توزيع تكلفة كل مركز على انفراد وباختيار الأساس المناسب الذي ينسجم مع طبيعة خدمته على المراكز الإنتاجية وهكذا لبقية المراكز، وهذه الطريقة هي أفضل من الطريقة السابقة، كن يؤشر عليها على أنها تشمل خدمات مراكز الإنتاج إلى بقية المراكز الخدمية إضافة إلى إهمالها الخدمات المتبادلة، وهذه الطريقة تجاوزت أحد عيوب طريقة التوزيع الإجمالي وهي اختيارها أساس مناسب لكل مركز خدمة وحسب طبيعة خدمته.

**ج - طريقة التوزيع التنازلي:** إن أسلوب هذه الطريقة هو الاعتراف ببعض العلاقات المتبادلة ما بين الأقسام الخدمية حيث يتم توزيع كلف المركز الذي يؤدي خدماته لأكثر عدد من المراكز الإنتاجية والخدمية بعد اختيار الأساس المناسب له، ثم يستمر هذا التتابع خطوة خطوة حتى ينتهي بتخصيص تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 113، 126.

خدماته لأقل عدد من الأقسام، فهذه الطريقة تجاوزت عيوب طريقة التوزيع الإجمالي وعيوب طريقة التوزيع الانفراد، وفي حالة تساوي عددا المراكز المستفيدة من أكثر من مراكز خدمة فنبدأ بتوزيع مركز الخدمة الذي تكون تكلفته أكبر.

د - طريقة التوزيع التبادلي: إن هذه الطريقة تعترف بكل الخدمات المقدمة من قبل أي قسم يضمن الخدمات المقدمة إلى أقسام خدمية أخرى أي أنها لا تشمل الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات، وقبل توزيع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاجية لابد من تحديد تكلفة الخدمة المتبادلة بين مراكز الخدمات، وهناك طريقتان يمكن اعتمادها في تحديد الخدمة المتبادلة:

1. طريقة التوزيع المستمر . 2. طريقة المعادلات الجبرية.

### المطلب الثالث: تحديد أسس معدلات التحميل ومعالجة الانحرافات

1 - تحديد معدلات التحميل: التحديد نصيب كل منتج من هذه التكاليف هناك ستة أسس يمكن اعتمادها بذلك وهي:

أ- وحدات الإنتاج.

ب- نسبة المئوية من المواد المباشرة.

ج- نسبة المئوية من الأجور المباشرة.

د- نسبة المئوية التكلفة من التكلفة الأولية.

هـ- ساعات العمل المباشر.

و- ساعات دوران الآلة.

أ- وحدات الإنتاج:

وفق هذا الأساس فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الغير مباشرة يكون كما يلي:

معدل تحميل الوحدة = تكاليف الصناعية الغير مباشرة المقدرة / عدد الوحدات المنتجة.

ب - نسبة المئوية من المواد المباشرة:

ويستخدم هذا الأساس إذا كانت هناك علاقة بين تكلفة المواد المباشرة والتكاليف الصناعية الغير المباشرة:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة/كلفة المواد المباشرة المقدرة\*100%

ج - النسبة المئوية من الأجور المباشرة: وهذا الأساس يستخدم في حالة وجود علاقة بين التكاليف الصناعية الغير والأجور المباشرة:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة/الأجور المباشرة المقدرة\*100%

د- النسبة المئوية من الكلفة الأولية: الكلفة الأولية هي حاصل جمع كلفة الماد المباشرة مع الأجور المباشرة.

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / الكلفة الأولية المقدرة \* 100%

هـ - ساعات العمل المباشرة: إن هذا الأساس شائع الاستخدام لاسيما إذا كانت طبيعة نشاط القسم الإنتاجي يدوي وأن:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير مباشرة المقدرة / ساعات العمل المباشر المقدرة.

و - ساعات عمل الآلات: ويستخدم هذا الأساس إذا كان طبيعة نشاط المركز الإنتاجي يعتمد على العمل الآلي وهذا أيضا شائع الاستخدام

معدل التحميل = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / ساعات دوران الآلات المقدرة.

معالجة الانحرافات بين التكاليف الصناعية الغير المباشرة والمقدرة: بعد أن تم تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة وبعد تثبيتها في السجلات وتحميلها على الوحدات المنتجة.

وبعد حدوث الاتفاق الفعلي لبنود التكاليف الصناعية الغير المباشرة والمتمثلة بالمواد الغير المباشرة والأجور الغير المباشرة، والمصاريف الصناعية الأخرى يثبت بعد ذلك يتم إجراء مقارنة بين التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة مع الفعلي وغالبا لا تتطابق الأرقام، أي تظهر انحرافات بينهما فعندما تكون التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة أكثر من التكاليف الصناعية الغير المباشرة الفعلية فيكون الانحراف ملائم ويكون دائئا، أما إذا كانت التكاليف المقدرة أقل من التكاليف الصناعية الغير المباشرة الفعلية فيكون الانحراف غير ملائم ويكون مدين، وبعد ذلك يتم غلق التكاليف الصناعية المقدرة بالفعلية.

وهنا لا بد من دراسة أسباب الانحراف سواء كان ملائم أو غير ملائم لأن الملائم قد يكون ملائما لفترة معينة لكنه يكون غير ملائم لفترة كاستخدام مواد غير مباشرة ذات مواصفات متدنية، وكذلك دراسة أسباب الانحراف الغير الملائم واتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منه مستقبلا.

وبالنسبة للانحراف فإن حدوثه يعود لأحد الأسباب التالية:<sup>1</sup>

1- خطأ في تقدير التكاليف الصناعية الغير المباشرة: وفي هذه الحالة يجب أن تعدل تكلفة الوحدات أو الأوامر الإنتاجية بنصيبها من هذا الانحراف، وخاصة إذا كانت الشركة تنتج أكثر من منتج، ويحدد نصيب المنتج وفق المعادلة التالية:

نصيب المنتج = التكاليف الصناعية الغير المباشرة المقدرة / التكاليف الصناعية الغير المقدرة للمنتج (أ) \*

وتعدل تكلفة المنتج حسب طبيعته فإذا كان تام ومباع، فيغلق الانحراف في حساب تكلفة المبيعات، أما إذا بقي المنتج تحت التشغيل فيغلق الانحراف بحساب إنتاج تحت التشغيل.

2- أما إذا كان السبب تقصير الإدارة فيغلق الانحراف في حساب الأرباح والخسائر.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 129

## خلاصة الفصل:

محاسبة التكاليف هي واحدة من العلوم المحاسبية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في جميع المجالات سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو صناعية، تهدف بدرجة أساسية إلى تحديد تكلفة المنتج أو خدمة وقياسها من خلال تبوُّح وإعداد قوائمها، لما لهذا التحديد والقياس من أهمية كبيرة لدى إدارات الوحدات الاقتصادية الآن تحديد التكلفة ستكون الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير غير الدقيق لها بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في الرقابة على عناصر التكاليف تمكنها من استخدام الطاقات البشرية والمادية وإمكانية متابعة أي استخدام غير رشيد لعوامل الإنتاج واتخاذ القرارات المناسبة بشأن تصحيحه زيادة على ذلك تمكنها من التخطيط السليم لاحتياجاتها من هذه العناصر ومستقبلا والاعتماد على البيانات التاريخية التي تعد مرجعا سليما لكونها بيانات تمثل الأداء الجيد وكفى، التي تنشدها محاسبة التكاليف لن تتحقق إلا من خلال الاستخدام الفعال والجيد لأدواتها والتطبيق الأمثل لوظائفها ومن المفروض أنه تمت الإشارة إلى هذه الملائمة وأهميتها.



# الفصل الثاني:

اتخاذ القرار وعلاقته بحاسبة التكاليف

**تمهيد:**

تهتم المحاسبة التكاليف بقياس التكلفة طبقا للغرض الذي تستهدفه الإدارة من قياسها ويقتضي ذلك بالضرورة أن التكلفة التي يتم قياسها يجب أن تتلائم وتتزامن مع الغرض المستهدف من ذلك القياس، هذا ويختلف مضمون مفهوم التكلفة ليس فقط باختلاف الغرض ولكن أيضا باختلاف الخلفية العلمية للقائم بعملية القياس أو تحديد المفهوم، والتكلفة تعتبر لفظة تتطوي على العديد من المعاني التي تختلف باختلاف العديد من الاعتبارات.

وسنحاول خلال هذا الفصل الحديث عن كل هذا بأكثر من تفصيل من خلال مبحثين تناولنا فيها ما يلي:

- ماهية عملية اتخاذ القرار؟
- طرق المحاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات.

## المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم العمليات في المؤسسة، فعلى أساسها يتحدد الوضع المستقبلي للمؤسسة، إعطاؤها أهمية بالغة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى هذه العملية بأكثر تفصيل.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار وأسبابها.

أولاً: مفهوم عملية اتخاذ القرار

1- تعريف القرار: يعني مفهوم أنه الاختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر.<sup>1</sup>

وبذلك يتضح أن العناصر التي يلزم أن تتوافر حتى يمكن القول بأن هناك القرارات هي:

- عملية الاختيار: تعتبر عملية نسبية فليس هناك حرية مطلقة للاختيار إذ غالباً ما تتم الاختيارات في ظل قيود قانونية وسياسية واقتصادية.

- وجود بديلين على الأقل متميزين: إذا يعتبر جوهر عملية اتخاذ القرار، إذا لم توجد بدائل لن يكون هناك مشكلة تستدعي اتخاذ القرار، وهذا يجب أن تكون هذه البدائل متميزة، بمعنى أن تؤدي إلى نتائج مختلفة.

2- تعريف اتخاذ القرار: وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها ما يلي:

عملية اتخاذ القرار تعريف بأنها إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها، أو هل لحظة اختيار بديل

معين بعد تقييم بدائل مختلفة، وفقاً لتوقعات متخذ القرار.<sup>2</sup>

يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف وبذلك يتضح أن القرار عناصر لا بد أن تتوافر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات وهي:

- عملية المفاضلة أو الاختيار.

- وجود على الأقل بديلين متميزين.

- وجود هدف أو عدة أهداف.

ثانياً: أسباب اتخاذ القرار.<sup>3</sup>

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة لعملية اتخاذ القرار يمكن فيما يلي:

- ندرة الموارد وعدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات والرغبات بدرجات مختلفة ومتفاوتة، الأمر الذي يتطلب ضرورة المفاضلة بين البدائل لاختيار البديل الذي يحقق أفضل أو أحسن عائد لهذه المشكلة.
- كما تتخذ القرارات لتدنيه النتائج أو التكاليف غير المرغوب فيها ويتم اتخاذ القرارات بهذا الشأن كما يلي:
- تحديد سعر السلعة الجديدة.

<sup>1</sup> نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997، ص14.

<sup>2</sup> علي الشرفاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 128-129.

<sup>3</sup> منصور البدوي، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1987، ص47.

- من أجل إقامة مشاريع استثمارية.
- من أجل التفضيل بين المشاريع الاستثمارية.
- من أجل تمويل التوسعات الجديدة وذلك إما عن طريق التمويل الذاتي أو عن طريق القروض.
- التحكم في المبيعات سلعة ما عن طريق تخفيض سعر البيع أو الزيادة وتكثيف الحملات الإعلانية.
- ويتم اتخاذ القرار في حالة وجود تعارض وتنافس بين الأهداف المشروعة والعديد على الموارد.
- اختيار البديل الذي يحقق أحسن عائد أو أحسن حل للمشكلة.

### المطلب الثاني: تصنيفات القرار وصعوباته

اختلفت معايير التصنيف وتباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف إلى الجانب أو المعيار الأكثر أهمية بالنسبة له وتأثيراً بالنسبة له، ومن هذه التصنيفات ما يلي:

#### أولاً: القرارات المبرمجة وغير المبرمجة.

تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة يقينها، ويرجع ذلك إلى مدى تكرار حدوثها، فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرارات خبرة ومعرفة أكبر بهذه المشاكل، وتخضع القرارات المتخذة في هذا النوع لمجموعة من القواعد والسياسات والإجراءات وهذا ما جعل البعض يطلق عليها اسم القرارات المبرمجة، أو العامة المتكررة، بينما يفصل آخرون تسميتها القرارات الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الأدنى من اللاتأكد، ويستخدم هذا النوع من القرارات عادة في المستويات التشغيلية الدنيا، بالاعتماد على قنوات معلوماتية جديدة لذلك يمكن هذا النوع من المعلومات عن طريق نظم المعلومات التقليدية<sup>1</sup>

أما النوع الثاني في هذا الصنف فيعكس الأول في تسمياته، صفاته، مستويات تنفيذه ونوع المعلومات التي يحتاجها، ويطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها القرارات غير المبرمجة أو الفريدة من نوعها أو غير روتينية، تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام أو أسلوب واضح لمعالجتها، وذلك بسبب طبيعتها الجديدة وغير المتكررة وغير المألوفة، مثل القرارات الإستراتيجية كقرارات التوسع والاندماج أو دخول أسواق جديدة...، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا، تعتبر القرارات غير المبرمجة قرارات مركبة لأنها لا تعتمد على القواعد والإجراءات فقط ولكنها تستخدم أيضاً الاجتهاد والأحكام الشخصية، ويرجع ذلك إلى نقص المعلومات التي تجعل متخذ القرار في حالة اللاتأكد، إذن فهي تتطلب نظام معلومات جيد إضافة إلى الخبرة مهارة المديرين<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> إيهاب صبيح محمد رزق، إدارة العمليات واتخاذ القرارات، دار الكتب العملية للنشر والتوزيع، القاهرة 2001، ص 154.

<sup>2</sup> محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ والنظريات والوظائف، دار الحامد للنشر والتوزيع 2001م، ص 272.

**ثانيا: تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية:**

يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة إلى أخرى، ويكون التصنيف الأكثر شيوعا في هذا السياق كالتالي:<sup>1</sup>

1- **القرارات الإستراتيجية:** ويتم إتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا، وهذا ما يضيف عليها درجة عالية من المركزية، وتحدد هذه القرارات أهداف المنظمة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد، وتطابق في مصدرها وصفاتها القرارات غير المبرمجة والقرارات الفريدة من نوعها، وما يتميز هذا النوع أنه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل ولتحقيق التكيف بين المنظمة وبيئتها وقد حدد MINTZBERG HENRY خصائصها في بحثه هيكل عمليات القرار غير المهيكلة بأنها جديدة، معقدة وذات نهاية مفتوحة وبأنها قرارات لا تصنع كثيرا تحت ظروف التأكد ولكنها تصنع في ظل حالة مستمرة من الغموض، أي يكون لا شيء معطى تقريبا ولا شيء محدد بسهولة، كما تتميز بالندرة وتتطلب الأولوية في التنفيذ ودرجة عالية من الالتزام بالإضافة إلى تميزه بارتفاع درجة المخاطر والتكلفة والعائد.

2- **القرارات الإدارية والتنظيمية:** يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى، حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرمجة وجزء من القرارات العامة، فيما يعود الجزء المتبقي منها للقرارات التشغيلية، تهتم قرارات هذا المستوى بفاعلية وكفاءة الاستخدام والرقابة على الوحدات الإدارية وأدائها في إطار سياسات وأهداف القرارات الاستراتيجية.

3- **القرارات التشغيلية:** تتصف هذه القرارات بالتركرار والروتينية وتتضمن تنفيذا للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا والوسطى، وذلك بإصدار قرارات تفصيلية، وهذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية. وهناك من يضيف مستوى رابع للمستويات الإدارية وبالتالي يقابله نوع رابع من القرارات وهو القرارات المعرفية، وتهتم هذه القرارات بانتقال المعلومات بين الأجزاء المكونة للمنظمة، وأساليب الاتصال المستخدمة في هذا الانتقال، كما تهتم بتقييم الأفكار الجديدة، يتميز هذا التصنيف عن التصنيف الأول في أنه يتضمنه، إضافة إلى أنه يحدد الجهة المسؤولة عن كل صنف ومراكز اتخاذ القرار فيها.

**ثالثا: القرارات المتوقعة وغير المتوقعة**

تعتمد هذه الطريقة بين القرارات المفاجئة وغير المفاجئة لمتخذ القرار، حيث يكون عنصر المفاجئة مرتفعا بالنسبة للقرارات غير المتوقعة، بسبب عدم توفر الوقت الكافي لمتخذ القرار للقيام بالمرحلة اللازمة، مما يجعله يقوم بهذه العملية تحت تأثير الضغوط، أما القرارات المتوقعة فغالبا ما تستمد من الخطط المقررة مسبقا أو أن تكون ناتجة عن تنفيذ الخطة، ويتعرض متخذ القرار في هذه الحالة إلى ضغوط أقل، إن طبيعة القرارات من حيث درجة توقعات تتطلب مواصفات معينة من المعلومات التي تتلاءم مع حاجة متخذ القرار وظروف اتخاذه له<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جمال الدين محمد المرسي ومصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، منهج تطبيقي، الدار الجامعية 2007م، ص 23-24

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية م، 2005 ص 247 - 248.

**رابعاً: تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني:**

تصنف القرارات وفق المدى الزمني إلى قصيرة وطويلة الأجل وتتلاءم القرارات الطويلة الأجل مع القرارات الإستراتيجية وتتفق معها في ميزاتها وخصائصها، تتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل، مما يطبعها بطابع اللاتأكد واحتمالات التغيير، وهذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير، وقليلة الكفاية والدقة بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل بقصر مداها وارتفاع درجة اليقين بها، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي تحتاجها، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها<sup>1</sup>

**خامساً: تصنيف القرارات وفقاً لمدى جودتها.**

إن نجاح أي قرار يعتمد على نجاح تنفيذه، وهذا لا يتحقق إلا بقبوله من طرف المنفذين، ويضاف إلى ذلك عامل آخر يساهم في فعالية القرار وهو الجودة، والجودة هي الطريقة الجديدة في اتخاذ القرار التي يقترحها الخبراء في المنظمة ويعتبرونها مثالية، إلا أنها لا تكون كذلك إلا إذا قبل بها المنفذون.

وفقاً لهذا التحليل يحدد متخذ القرار درجة قبول وجودة القرار اتخاذ القرار قبل اتخاذ بناء على البدائل

التالية<sup>2</sup>:

جودة مرتفعة	←	قبول منخفض.
جودة منخفضة	←	قبول مرتفع.
جودة مرتفعة	←	قبول مرتفع.
جودة منخفضة	←	قبول منخفض.

بمعنى أن القرار يمكن أن يكون مثالياً وغير مقبول من طرف العمال في الحالة الأولى، ويتسم في الحالة الثانية بقلة جودته إلا أنه يكون مقبولاً من قبل المنفذين، وهما حالتان نسبيتان يختار متخذ القرار بينهما بما يتلاءم مع الهدف المراد تحقيقه، أما في الحالتين الثالثة والرابعة فهما على طرفي نقيض إحداهما مثالية من حيث الجودة والقبول، وهي الحالة المثلى بالنسبة لمتخذ القرار، أما الأخرى فقليلة الجودة وعديمة القبول.

تميل معظم التصنيفات للفصل بين اتخاذ القرار في حالات اليقين، الشك وعدم اليقين، وتمكن أهمية الفصل بين الأنواع المختلفة من القرارات في اختلاف الأساليب التي يتطلبها كل نوع.

**المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرار:**

يمكن تخطيط خطوات اتخاذ القرار وحل المشكلات على النحو التالي:

**أولاً: تحديد المشكلة وتحليلها:** في هذه الخطوة لا بد من تحديد وتعريف المشكلة والقضية بدقة مع تحديد الأهداف المراد وصول إليها سواء كان ذو بعد واحد مثل تعظيم الربح أو ذو بعدين مثل: زيادة المبيعات وتحقيق أقصى ربح ويمكن تقسيم المشكلات إلى<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 249

<sup>2</sup> عليا لشرفاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، مرجع سابق، ص 153.

<sup>3</sup> زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 2001، ص 212.

- المشكلة ذات الحل الوحيد بحيث يراعي الكثيرون أنها ليست مشكلة أصلا.
- المشكلة ذات الحلول غير المتوقعة.
- مشكلات لا يمكن إثبات صحة حلها إلا بعد التنفيذ.
- مشكلات معالجتها غير واضحة تتطلب حلول إبداعية.

**ثانيا:** توليد البدائل وتحديدها: إن اتخاذ القرار الفعال يتطلب تحليلا عمليا وعدة بدائل لاختيار من بينها حيث أنه كلما زادت أهمية القرار كلما زادت أهمية خلق بدائل عديدة وكل هذا العمل يحتاج إلى وقت وصبر وممارسة<sup>1</sup>

**ثالثا:** تقييم البدائل: بمعنى تحديد المزايا والعيوب المتوقعة لكل حل بديل وهذه الخطوة بطبيعتها تلتزم التنبؤ بالمستقبل لأنها لا تظهر إلا في المستقبل وتضم عملية التقييم ما يلي:

- تحديد العوامل الإستراتيجية لكل بديل والتي يركز عليها عند القيام بعملية التنبؤ.
- التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل.

**رابعا:** اتخاذ أفضل بديل: تعتبر من المراحل الحساسة في عملية اتخاذ القرار حيث فيها يتم اختيار بديل من بين البدائل المقبولة وهناك ثلاث معايير للاختيار هي<sup>2</sup>:

- المخاطر: يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر والمكاسب المتوقعة لكل بديل، فمثلا إذا قدر المحلل بناء على المعلومات المتوفرة لديه حجم الأرباح والتكاليف المتوقعة للمشروع، فلا بد أن يبقى هناك هامش لعدم صحة هذه التقديرات، وهو ما يمثل عامل المخاطرة.
- الاقتصاد في الجهد: يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضوع التطبيق، ويتم من خلال هذا المعيار اختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف مكنة.
- التوقيت: عندما يتطلب اتخاذ القرار السرعة ليكون فعالا، يكون من الضروري الاقتصاد في الوقت، أما إذا كان الهدف الأسمى لاتخاذ القرارات اعتبارات أخرى يتطلب الدقة وببذل الجهد أكثر من السرعة، فإن عامل التوقيت يصبح ثانويا عند اختيار البديل الأفضل.

**خامسا تنفيذ القرار:** هناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي باختيار البديل الأمثل، لكن الواقع أن العملية لا تنتهي إلا بتحول القرار إلى عمل فعال، ومتى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته، ويتم التنفيذ بجهود الأفراد الذين تعهد لهم هذه المهمة، حيث يقوم المديرون بإبلاغ الأفراد في المستويات الدنيا عن الإجراءات الواجب اتخاذها والتغيرات المتوقع حدوثها<sup>3</sup>.

**سادسا:** تقييم فعالية الرقابة: تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج المعيارية أو المحددة مسبقا كأهداف مع النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك للتحقيق فيما إذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام وتظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة، حيث تقرر السلطة المعنية نجاح القرار أو إعادة النظر فيه، إما بالتعديل أو

<sup>1</sup> حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 1999، ص 252.

<sup>2</sup> علي الشرقاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، مرجع سابق، ص 141، 142.

<sup>3</sup> توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000، ص 266.

بصنع قرار جديد وذلك حسب الفجوة بين المخطط والمتوصل إليه، ولضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على اتخاذ القرار على تكييف النتائج المتوقعة لهذا القرار مع الظروف المحيطة، وذلك كل العقبات التي تعترضه بعد الكشف عنها<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرارات.

إن اعتماد أسلوب ما في اتخاذ القرار وتحديد حجم وأهمية المشكلة ومدى قدرته على التعامل معها، ويعتمد كذلك على مدى توافر المعلومات اللازمة وقدرة المؤسسة على المعالجة والتحليل وسوف نعرض أهم أساليب اتخاذ القرار. **أولاً:** أسلوب الحدس الشخصي: يعد هذا الأسلوب من الأساليب الجدلية فهو يفتقد الأساس العلمي إلى أننا نجد متخذ القرار يعتمد عليه في معالجة المشاكل ورسم الحلول، وهذا باختلاف المواقف التي يعترض لها، ولهذا الأسلوب أساس منطقي لأن الإدراكي يكتسب من خلال عمله ونشاطاته اليومية كمية هائلة من المعلومات المتعلقة ببيئة العمل والبيئة الخارجية التي يعمل على إدراك محتواها وتخزينها زيادة على ما يمتلكه من قدرات ذهنية وقواعد يستخدمها عند الحاجة إليها، ورغم أن هذا الأسلوب يساعد على اتخاذ قرارات سريعة بتكاليف منخفضة ويعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات لمتخذي القرار إلا أنها قد تعطي نتائج غير مرغوب فيها لأنها تفتقد إلى الأسس العلمية الصحيحة ولا يمكن اعتماده ولا يمكن اعتماد كأسلوب للتعامل مع المشاكل المستقبلية إذ يستخدم لمعالجة المشاكل الروتينية وذات الأثر المحدود.

**ثانياً:** أسلوب مراجعة القوائم: يتضمن هذا الأسلوب وضع قائمة تحتوي على عدد كبير من النقاط المطروحة ذات التأثير على النتائج القرار بحيث يقوم متخذ القرار بتحميم دقيق للنقاط المطروحة بحيث يتم اعتماد واستبعاد البعض الآخر إلى أن تنتهي من القوائم وبناء على ما تم اعتماده واستبعاده يتم اتخاذ القرار ويكون هذا الأسلوب أكثر بساطة في حين تتضمن عدد أقل من البدائل فيكون الأمر أكثر صعوبة ومن الأمثلة على ذلك قرار استئجار أو شراء مبنى للمؤسسة ففي هذه الحالة يتم وضع قائمة تتضمن النقاط الضرورية مثل:

- المخصصات المالية المتوفرة.
- الضرائب والرسوم
- بعد وقرب المكان
- سعة المكان
- المفاضلة المالية
- القوانين والأنظمة.

ومن الإيجابيات التي تتضمنها هذا الأسلوب السهولة والبساطة والفعالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص 315.

<sup>2</sup> نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص 129.



**ثالثاً:** الأساليب المحاسبية: تتعرض المؤسسة إلى إشكاليات كثيرة كإضافة منتج أو استبعاده، تخفيض حجم الإنتاج لمنتج معين... الخ وكلها أمور تتطلب معلومات مهمة لاتخاذ القرارات بشأنها، وفي كثير من الأحيان يكون أساس هذه الأخيرة قائمة على تحليل ودراسة التكاليف والتي تكون مسجلة في الحسابات والدفاتر وبالتالي تعكس أوضاعاً وظروفاً كانت سائدة في الماضي ولكن هذا لا يحدث فعلاً لأنه في معظم الحالات تحدث تغيرات في طريق الإنتاج أو التسويق ومن ثم يجب تعديل التكاليف السابقة.

وتتسم هذه الطريقة بالموضوعية والسرعة وتحتاج إلى جهود ونفقات كبيرة مقارنة بالطرق الإحصائية، فالمهم هنا التركيز على الطرق المحاسبية ودورها في اتخاذ القرارات بغض النظر عن الطريق المستعملة في هذا المجال<sup>1</sup>

**رابعاً:** الأساليب الكمية: إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتساؤها بطابع المخاطرة والتأكد، أين تكون خبرة المدير وحدسه غير كافيين لاتخاذ القرارات سليمة، وبعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري، أصبح واضحاً أن هذه الأساليب تصلح لتنفيذها في المجال الإداري، وقادرة على تحسين فعالية المنظمات من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار، وهذا ما يتطلب الاعتماد على مختصين في هذه المجالات لتقديم نماذج دقيقة ومفصلة لمتخذ القرار الذي لا يكون مجبراً على القيام بها بنفسه<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد نورة السوافيري، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1997م، ص 186

<sup>2</sup> خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة، عمان، بدون سنة نشر، 127-128.

## المبحث الثاني: طرق المحاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

تتعدد وتختلف طرق المحاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات وتختلف نسبة الفعالية فيما بينها حسب كل طريقة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى اتخاذ القرارات وفق ثلاث طرق لنبين مدى الاختلاف بينها.

**المطلب الأول: اتخاذ القرارات وفق طريقة الأقسام المتجانسة.**

تلعب القرارات دورا كبيرا في المؤسسة ومن أهم هذه القرارات نجد ما يلي:

1- **قرارات التسعير:** يستخدم معظم المديرين أسلوب التكلفة مضاف إليه نسبة ربح معقولة تكفي لتحقيق عائد ملائم للاستثمارات كأساس لتحديد أسعار منتجاتهم بمعنى أنهم يقومون بتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة ويحددون السعر بإضافة نسبة ربح إلى تلك التكلفة ويترتب على هذا الأسلوب أن الأسعار التي تؤثر في حجم المبيعات تحدد على أساس التكلفة الكلية والتي تحدد بدورها ولو جزئيا على أساس حجم الانتاج والمبيعات ومن ناحية أخرى يتم تحديد السعر على أساس سلوك المنافسين والمستهلكين ويلاحظ أن أقصى سعر يمكن تحديده لأي منتج هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغير سلوك المستهلك بمعنى عدم قيام المستهلك باستبدال هذا المنتج بغيره كما يحدد وإذا كان تأثير المنشأة في تحديد سعر السوق محدودا فإنها تقوم بالبيع بأسعار السوق وعن طريق تحقيق الرقابة على التكاليف تستطيع تحقيق نتائج مريحة أما إذا كانت المؤسسة تقوم بتحديد أسعارها إنها تقوم بتجميع البيانات المختلفة عن التكاليف وتضيف إليها نسبة الربح التي تراها ملائمة وتخضع الأسعار المحددة بهذه الطريقة إلى تعديلات وتسيويات مستقبلية في ضوء ظروف السوق الواقعية.

2- **تسعير الطلبات:** إن الخاصية التي تتميز بها مثل هذه المؤسسة التي تعمل بالطلبات هي دوام وجود مشكل تحديد الأسعار إذا أن كل طلبية تتطلب عرض خاص للسعر والعامل الخاص هنا هو التفاوض بين الزبائن والموردين وأن قواعد الفاتورة تختلف من قطاع إلى آخر فمؤسسات الخدمات مثلا تستعمل عادة عنصر أو عناصر التكاليف وخاصة عدد ساعات العمل المصروفة وبذلك يكون سعر البيع محددا بالعلاقة:

رقم الأعمال / نفقات المستخدمين، وهذه العلاقة قائمة سواء بهدف معين أو كمتوسط للفترات السابقة، وتجد هذه الطريقة مكانتها نظرا لأهمية تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف الإجمالية<sup>1</sup>.

3- **قرارات تحديد سعر بيع المنتجات النهائية:** قرار تحديد سعر بيع المنتج النهائي لا يعتبر مجرد قرار تسويقي أو قرار تمويل فقط بل يعتمد على كل الأنشطة أي يؤثر على المؤسسة ككل فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات وفي نفس الوقت تحديد الإيرادات الداخلية للمؤسسة.

وتعتبر التكلفة العامل الأساسي في قرار التسعير حتى ولو كانت المؤسسة تنتج منتجات نمطية وتبيعه في سوق تتصف بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات أي أن الأسعار تكون محددة مسبقا في هذه الحالة يكون عامل التكلفة هو المؤثر إلى حد كبير على حجم المبيعات وعلى طرف التوزيع وشروط الائتمان مع الزبائن وعلى الأرباح المتوقعة.

<sup>1</sup> محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 116.

4- قرارات تحديد سعر التنازل بين وحدات المؤسسة: في غالب الأحيان نجد أن المؤسسة تتكون من عدة وحدات بحيث كل وحدة تقوم بوظيفة خاصة بها، وبالتالي فإن منتجات كل وحدة تعد عادة خام بالنسبة للوحدة الموالية، وهذا حتى يتم التصريف المنتج خارج المؤسسة.

ولأجل انتقال المنتج من وحدة لأخرى تستعمل المؤسسة ما يسمى بسعر التنازل وهذا السعر يمثل القيمة التي يتم بها تحميل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين الأقسام الفرعية للمؤسسة، فهي إذا عبارة عن أسعار داخلية وبمعنى آخر هي القيمة التي يحملها مركز المسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول، ولإيجاد هذا السعر تعتمد عدة طرق لكن الأفضل لها استعمال التكلفة النهائية لكل وحدة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات

1- قرار التسعير: حيث لا يجب على المؤسسة تحديد سعر بيع أكبر من مجموع التكاليف ( تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة) حتى تحقق ربحا وأدنى سعر تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة الموردين أي الربح الإجمالي يغطي التكاليف الثابتة ويمكن حسابها وفق العلاقة<sup>2</sup>:

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

1. قرار إنتاج سلعة جديدة: على مجلس الإدارة أن يختار السلع التي تتجهها المؤسسة والمزج بينها بطريقة تحقق لها أكبر عائد، كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى انخفاض الربح وإحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد، ولكي تنتج المؤسسة أو تطرح منتج جديد في السوق لا بد لها من دراسة هذا القرار قبل اتخاذه.

2. قرار اختيار أسلوب الإنتاج: قد تقوم أحيانا المؤسسة بالمفاضلة بين الأسلوب اليدوي أو الميكانيكي ويستند هذا القرار على المقارنة بين المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية والمرتبطة مباشرة بأحد الأساليب<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات

ويتم في هذه الطريقة مقارنة النشاط العادي بالنشاط الحقيقي أو الفعلي ومن ثم تحديد معامل التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لكل من التكاليف وسعر التكلفة الذي النشاط الحقيقي على النشاط العادي.

فإذا كان معامل التحميل أكبر من 1 ينتج عنه ربح الفعلية ومعناه زيادة في نشاط المؤسسة وبعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية وهذا سوف يؤثر على سعر التكلفة بحيث ترتفع أي أن المؤسسة يجب أن

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 116.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 117.

<sup>3</sup> بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 111.

تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية والفرق بينهما يمثل ربح الفعالية نتيجة لزيادة النشاط ويضاف إلى النتيجة فهو يؤثر إيجابيا على نتيجة المؤسسة  
أثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

- المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني
- المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء الإجمالية وللوحدة، حيث أن كل تغيير في سعر التكلفة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير.
- المراقبة لسعر التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة وريح فعالية شروط التغيير والاستغلال كما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها وهذا بعد الدراسة ويتوقف ذلك على تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.
- إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح بـ:

- ❖ مشاركة في كل مسؤول في اتخاذ القرار في حدود مسؤوليته عند المشاركة في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فروعها في المؤسسة.
- ❖ بالتالي يمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير.
- ❖ التخلص على أثر ارتفاع سعر التكلفة للوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.<sup>2</sup>

إذا اعتمدت المؤسسة على طريقة التحميل العقلاني، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع بينما المتغيرة تبقى ثابتة، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة، وهو ما يدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها وهذا ما يؤدي إلى تراجع المبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في نظام السوق الذي تنشط فيه المؤسسة فإن سعر المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

<sup>1</sup> محمد علي قاسم، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة تخرج المركز الجامعي يحي فارس المدية، دفعة 2006م، 2007م، ص 100.

<sup>2</sup> رجال علي، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر 1998م، ص 232.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

سنتناول في هذا المبحث الدراسات السابقة التي تناولت جانب من موضوعنا.

## المطلب الأول: دراسات سابقة محلية

- دراسة الأولى: جاءت الدراسة الأولى بعنوان الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة من إعداد ياسين سالمى وصي مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة الجزائر دفعة 2009-2010 تناولت هذه الدراسة مفاهيم العامة للمؤسسة، اتخاذ القرار، محاسبة التكاليف وثم التعرف فيها إلى الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف والطرق الحديثة بنوع من التفصيل.

- الدراسة الثانية: حكوم حنان، طرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر سعيدة دفعة 2013-2014. وقد تناولت هذه الدراسة أساسيات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

- الدراسة الثالثة: طبائية سلمية، دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة 2013-2014 تناولت هذه الدراسة الإطار العام للتأمين، الإطار المفاهيمي لمحاسبة المالية واتخاذ القرار، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة في شركات التأمين الجزائرية.

## المطلب الثاني: الدراسات العربية

1. دراسة صلاح عبد القادر احمد، 2002، (دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري "دراسة حالة شركة البنك الصناعي للتنمية والتجارة المحدودة 1995 - 1999")<sup>1</sup>.

تمثل هذا البحث التكميلي دور الموازنات التخطيطية كأسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة في قياس وتقويم ورفع الأداء الإداري.

اعتمد البحث أربعة فصول الأول عبارة عن إطار عام اشتمل علي مقدمة ومنهجية الدراسة وفي الفصل الثاني عرض الإطار النظري للدراسة الذي قسم إلي مباحث شملت عرض وظائف الإدارة والمحاسبة الإدارية ثم مفهوم التخطيط والرقابة ثم مفهوم الموازنات التخطيطية وأساليب إعدادها، في الفصل الثالث تم التعرض للمجتمع الدراسة الممثل في الشركة حيث عرض فيه نشأة وتطور الشركة، أسلوبها في إعداد الموازنات وتحليلها ماليا للتقارير المالية للشركة اما الفصل الرابع فقد خصص لتحليل معلومات الدراسة الميدانية.

<sup>1</sup> دراسة صلاح عبد القادر احمد، 2002، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري "دراسة حالة شركة البنك الصناعي للتنمية والتجارة المحدودة 1995 - 1999" رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

اتبع البحث منهج دراسة الحالة ومناهج رئيسية أخرى مكنت من الاطلاع على أساليب التطبيق وعلي التقارير المالية والإدارية مما وفر فرص لجمع المعلومات مكنت من التأكد من صحة الفرضيات.

غطي البحث في الدراسة الميدانية عينة عشوائية في الشركة شملت كافة المستويات الإدارية وكان عدد افراد العينة (18) فردا، حيث ساعد الباحث في التحقق من فرضياته.

في خاتمة الدراسة توصل الباحث إلي نتائج تكشف عن أساليب التطبيق. وتوصيات لتحسين مستوى استخدام النموذج ليؤدي دوره في مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بالكفاءة اللازمة.

2. دراسة أم سلمة بخيت محمد، 2006 (اثر تكاليف الجودة علي تكلفة الإنتاج " دراسة تطبيقية علي شركة كابلات جباد السويدية ").<sup>1</sup>

تمثلت الدراسة في توضيح اثر تكاليف الجودة وكيفية قياس تكاليف الجودة علي تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية السودانية وذلك من أجل تحسين فرص الربحية وتحسين الموقف التنافسي للمنشأة الصناعية في السوق العالمية.

هدفت الدراسة إلي توضيح مفاهيم الجودة مبادئها وأسسها وبيان مفهوم تكاليف الجودة وعناصرها وطرق قياسها. وكذلك توضيح اثر تكاليف الجودة علي تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية.

اعتمدت الدراسة علي عدة فروض:

- التحسين المستمر لجودة المنتج يؤدي إلي تخفيض التكاليف.
- الجودة العالية تؤدي إلي زيادة حصة المنشأة في السوق التنافسية وزيادة معدل الربحية ورفع كفاءة الإنتاج.
- ان المقاييس المستخدمة تحقق فعالية في قياس مستوى الجودة.
- تؤثر تكاليف الفشل تأثيرا سلبيا علي تكلفة الإنتاج.

توصلت الدراسة إلي:

- ان التركيز علي الجودة اثناء تصميم المنتج وأثناء تحديد العمليات الإنتاجية يقلل من عمليات الفحص قبل واثناء وبعد الانتهاء من العملية الإنتاجية.
- ان اهتمام المنشأة بالجودة وتحسينها يخفض التكلفة نتيجة لخفض العيوب والهدر ويحسن الإنتاج نتيجة لتحسين العمليات فيها.

<sup>1</sup> دراسة أم سلمة بخيت محمد، 2006، اثر تكاليف الجودة علي تكلفة الإنتاج " دراسة تطبيقية علي شركة كابلات جباد السويدية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

ان المنتجات الرديئة تؤدي إلي زيادة التكاليف التي تتحملها المنشأة بصفة خاصة العملاء وتكاليف الخصم الذي يمنح علي المنتجات ذات الجودة الرديئة.

3. دراسة شادي صبحي ابوشنب، 2008 (دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة)<sup>1</sup>.

هدفت الدراسة للتعرف علي وقع أنظمة التكاليف المحاسبية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وتقييم هذه الأنظمة وتطويرها وبيان دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ومدى اعتماد إدارة الشركة علي المخرجات في نظام التكاليف في اتخاذ القرار.

اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي حيث تم الاعتماد على استبانة والتي وزعت علي أفراد مجتمع الدراسة والبالغ عددهم (50) شركة صناعية وتم استرداد (40) استبانة نسبة الاسترداد 80%.

توصلت الدراسة الي ان أنظمة التكاليف في الشركات تحتاج الي تطوير وتحسين فيما يتعلق بأسس ومعدلات تحميل التكاليف غير المباشرة والمقومات والنظريات المستخدمة بما يتلائم مع التغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديث.

أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف من خلال التحسين والتطوير الدائم للنظام من حيث المقومات والأسس والنظريات كذلك الكوادر المحاسبية العاملة في الشركة لتواكب العمل علي تطبيق مدخل التكلفة علي أساس النشاط في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

4. دراسة صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي، 2010 (دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية)<sup>2</sup>.

تمثلت الدراسة في عدم قيام بعض إدارات الوحدات الاقتصادية بالتمييز بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة عند اتخاذ بعض القرارات التشغيلية، لأهمية ذلك في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة

اعتمدت الدراسة علي عدم وجود فهم واضح في قبل محاسبي التكاليف في منظمات أعمال التكاليف الملائمة وغير الملائمة وذلك لغياب معايير التميز بينها في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة..

<sup>1</sup> دراسة شادي صبحي ابوشنب، 2008، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير، منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل

<sup>2</sup> دراسة صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي، 2010، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية، دراسة تطبيقية في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية، منشوره، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد

هدفت الدراسة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفقا لأسس العلمية من خلال إجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بهدف التمييز بين العناصر الملائمة وغير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة وبما يحققه الأهداف المرجوة من القرار.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يفيد بعدم قيام الشركة عينة البحث بإتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار المتعلقة بقبول طلبية خاصة مع عدم قيامها بإجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له دور في مساعدة المدير في اتخاذ مثل هذه القرارات.

أوصت الدراسة على انه ينبغي علي محاسبي التكلفة في الشركة أن يكونوا علي فهم واضح لتصنيفات التكاليف بشكل جيد ليتمكنوا من تحديد التكاليف الملائمة وغير الملائمة وذلك من خلال الدورات التدريبية والتطويرية التي تتعلق بهذا الموضوع.

5.دراسة علي يوسف بابكر احمد، 2012 (نظام محاسبة التكاليف ودوره في صنع القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية في السودان "دراسة حالة المنطقة الصناعية بحري")<sup>1</sup>.

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف في صنع القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية في السودان، حيث يحتل نظام التكاليف حيزا كبيرا ومهما في المنشآت الصناعية بما يقدمه من بيانات ومعلومات تعتمد علي الإدارة بصورة أساسية في صنع القرارات بالإضافة للمساعدة في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

وتمثلت مشكلة البحث في دور نظام التكاليف في صنع القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.

هدفت الدراسة إلي:

- بيان دور نظام التكاليف في صنع القرارات التشغيلية والإستراتيجية
- بيان أهمية فصل نظام التكاليف عن نظام المحاسبة المالية للمشروعات الصناعية وبيان دور نظام التكاليف في الرقابة وتقويم الأداء.

اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور نظام التكاليف في وضع القرارات الإدارية في المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري توصلت الدراسة إلي الأتي:

<sup>1</sup> دراسة علي يوسف بابكر احمد، 2012، نظام محاسبة التكاليف ودوره في صنع القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية في السودان "دراسة حالة المنطقة الصناعية بحري" رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا



- يلعب نظام التكاليف دوراً مهماً في وضع القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية بالسودان.
- يوفر نظام التكاليف بيانات دقيقة تساعد في ترشيد صنع القرارات. اتخاذ القرارات الإدارية يعتمد بصورة أساسية على مخرجات نظام التكاليف.

من خلال النتائج أوصت الدراسة علي:

- ضرورة توفير مقومات نظام التكاليف بصورة متكاملة في المنشآت الصناعية لتحقيق هذا النظام الأهداف المطلوبة منه بكفاءة.
- تصميم نظام التكاليف من خلال الاعتماد علي المقومات والمبادئ العلمية مع مراعاة خصائص نظام محاسبة التكاليف.
- علي الحكومة العمل علي تأهيل البنيات التحتية للمنطقة الصناعية بحري.

6. دراسة سارة حسن احمد 2012 (محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الهيئات الحكومية).<sup>1</sup>

تمثلت الدراسة في محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك من خلال دراسة حالة الهيئة العامة للإمدادات الطبية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الهيئة العامة للإمدادات الطبية ليوثر لها المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة للاتي:

- توضيح دور محاسبة التكاليف في تقديم معلومات ملائمة تساعد الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- تحليل وتقويم دور نظام التكاليف بالهيئة العامة للإمدادات الطبية.
- بيان معوقات تطبيق نظام التكاليف بالهيئة.

اعتمدت الدراسة علي منهج الدراسة العلمي الاستقرائي الاستنباطي والتاريخي والوصفي.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار الفرضيات التالية:

- ضعف قدرة نظام المحاسبة الحكومية علي التحليل ودراسة اتجاهات عناصر التكاليف وسلوكها لا يساعد المنشأة علي القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرار.

<sup>1</sup> دراسة سارة حسن احمد، محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الهيئات الحكومية، دراسة حالة الهيئة العامة للإمدادات الطبية، 2012، منشورة.

- الاعتماد علي معلومات محاسبة التكاليف يؤثر علي تكاليف الانتاج.
- يتميز نظام التكاليف في الهيئة العامة للإمدادات الطبية بعدم الكفاءة مما يترتب عليه عدم المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

- النظم المحاسبية المطبقة في الهيئة العامة للإمدادات الطبية هي نظم محاسبة مالية وهذه النظم لا تقوم بتوفير معلومات تفصيلية تساعد الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- لا يوجد قسم خاص بالتكاليف بالهيئة العامة للإمدادات الطبية
- ضعف التأهيل الخاص بالكوادر العاملة خاصة في مجال التكاليف.

كما أوصت الدراسة بعده توصيات منها:

- علي إدارة الهيئة العامة للإمدادات الطبية أن تطبق نظام محاسبة التكاليف للقيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.
- الاهتمام بتدريب وتأهيل العاملين بالهيئة العامة للإمدادات الطبية علي نظام محاسبة التكاليف لخدمة أغراض الإدارة بصوره علمية.
- إنشاء إدارة منفصلة التكاليف والمحاسبة الإدارية بموظفين مؤهلين تتوفر لديهم كافة وسائل الاتصال وإعطائها كل الصلاحيات للقيام بوظائفها.

7. دراسة أسامة عمر جحارة، تطبيقات محاسبية التكاليف في قرارات الصنع والشراء، دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الأردن، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

**الهدف من الدراسة:** هدفت إلى معرفة كيفية استخدام التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء وفهم السبب وراء استخدام نوع معين منها بالإضافة إلى توسيع الأبحاث السابقة في هذا المجال في الشركات الصناعية الأردنية، وقد ظهرت نتائج الاستطلاع الذي تم إجراءه على 256 محاسبيا إداريا في الأردن ومقابلات مع 20 منهم أن التكاليف الإجمالية أو كلها متجمعة أحيانا تطبق بصورة غير ملائمة في قرارات الصنع والشراء. كما أظهرت المقابلات كذلك أن التكاليف تستخدم في بعض العادات بصورة غير ملائمة خاصة عند شمول التكاليف غير المباشرة المخصصة أو المحددة، الأمر الذي قد يؤدي إلى قرارات أقل دقة وفاعلية.

8. دراسة أبو بكر سليمان علي العباس، أحمد معاوية إبراهيم وآخرون، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل، السودان، 2016

**الهدف من الدراسة:** دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات في المنشآت الصناعية حيث يحتل النظام التكاليف حيزا كبيرا مهما في المنشآت الصناعية بما يقدمه من بيانات ومعلومات تعتمد عليها الإدارة بصورة أساسية في التخطيط واتخاذ القرارات بالإضافة للمساعدة في الرقابة وتقويم الأداء، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإعتماد الكامل على نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الذي يؤدي إلى ضعف في القرارات المتخذة من قبل الإدارة، وضعف نظم الرقابة التي تؤثر سلبا على الكفاءة الإنتاجية، هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية نظام محاسبة التكاليف ودوره في ترشيد القرارات الإدارية، ثم التعرف على العلاقة بينه وبين نظم الرقابة المختلفة التي تؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية، إعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الإستقرائي لإختيار الفرضيات الدراسة، والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور نظام محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات في المنشآت الصناعية، توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1- يوفر النظام محاسبة التكاليف بيانات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات.
- 2- انخفاض مستوى الكفاءة الإنتاجية في ظل غياب نظام محاسبة تكاليف جيد.
- 3- اتخاذ القرارات الإدارية يعتمد بصورة أساسية على مخرجات نظام محاسبة التكاليف.
- 4- أوصلت الدراسة على ضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة في المنشآت الصناعية حتى يحقق هذا النظام لأهداف المطلوبة منه بكفاءة.
- 5- تصميم نظام محاسبة تكاليف في الاعتماد على المقومات والمبادئ العلمية مع مراعاة خصائص نظام محاسبة التكاليف.
- 6- على المنشأة أن تؤهل الكوادر العاملة في مجال محاسبة التكاليف من خلال الدورات التدريبية.

## خلاصة الفصل الثاني:

على الرغم من انه يمكن اكتساب الكثير من المهارات عن طريق التعلم، الا أنه من السهل تعلم القدرة على اتخاذ القرارات العبائية وأنا الإنسان ملزم بالاجتهاد من الناحية الشرعية، والتحرك واتخاذ القرار، ولو ترتبت على ذلك بعض الأخطاء، فعدم اتخاذ القرار هو أسوأ الأخطاء كلها أن المرء مكلف بالاجتهاد بكل ما يمتلك للتوصل إلى القرار السليم، وإذا لم يكن بين البدائل المطروحة حل مناسب قاطع، فالواجب اختيار أقلها ضرار وإذا ما تبين بعد ذلك خطأ في القرار كان الأجر مرة واحدة وفي حال الصواب كان للمجتهد اجران.

ان اتخاذ القرار هو عملية متحركة وعلى المرء أن يرقب ويتابع نتائج قراراته ليعديلها عند الحاجة وبالكيفية المطلوبة. كما أن عملية اتخاذ القرار تنبثق مع جمع المعلومات وتحليلها ومعالجتها بطريقة عملية الأمر الذي يؤدي الى تحديد البدائل الممكنة للحل.

كما أن اتخاذ أحد البدائل يتطلب غالب أخذ الحساب البشري في الحسابات عند تفحص الفصلية ما يترتب على بديل مامن نتائج، فاتخاذ القرار الناجح يعتمد على التقدير السليم كما يعتمد على المعلومات الموثقة.

# الفصل الثالث

دراسة حالة ملبنة ونيس

## المبحث الأول: بطاقة تعريفية حول ملبنة ونيس.

تعد ملبنة ونيس من إحدى المؤسسات الهامة في قطاع الإنتاج الحليب ومشتقاته ومن خلال هذا المبحث سنحاول إعطاء صورة عامة عن المؤسسة محل الدراسة وذلك من ناحية تقديم عام حولها وتوضيح هيكلها التنظيمي.

## المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة :

ملبنة ونيس مؤسسة اقتصادية ذات طابع إنتاجي اختص في إنتاج الحليب ومشتقاته، شركة ذات الشخص الوحيد (مؤسسة مصغرة) لصاحبها مراد بوزكريني، ذات رأس مال 30000000 دج وتترع على مساحة تقدر ب: 9600م<sup>2</sup> وهي تابعة للقطاع الخاص وحسب الاتجاه الذي يأخذه الاقتصاد الوطني خاصة المؤسسات الإنتاجية موقعها. تقع ملبنة ونيس بأولاد سليمان ببئر ولد خليفة ولاية عين الدفلى، وهي تبعد عن مقر البلدية بحوالي 4 كلم وهي تتوسط بين بلديتي بئر ولد خليفة وخميس مليانة.

تم تخطيط المشروع في 09 ديسمبر 1999 وتم إنجاز هذا المشروع في 18 جوان 2002 وتم تموين الملبنة بالآلات والتجهيزات خاصة بعملية الإنتاج والتخزين من طرف الشركة الفرنسية [alpes.industries.services](http://alpes.industries.services).

وفي نفس التاريخ أي 18 جوان 2002 انطلقت عملية الأشغال وشرعت في إنتاج وفي هذه الحالة عرض منتجاتها على المستهلك تتعامل الملبنة مع عدة قطاعات وهي: عين الدفلى، شلف، غليزان، تيسمسيلت، تيارت، وهران، ورقلة، الأغواط، تيزي وزو، الجزائر.

اما فيما يخص مشتقات الحليب (اللبن الرائب الياوورت-الأجبان - العصائر) تتسع الحصة السوقية لتشمل تقريبا كل الولايات.

المساحات التجارية الكبرى أونو نوميديكس (UNO NUMDIDIS) واتسعت إلى: عين الدفلى، الجزائر العاصمة، البويرة، سطيف، مستغانم، البليدة، وهران.

- أريديس (ARDIS) الجزائر العاصمة وهران.
- كارفور (cQREFFOUR) الجزائر العاصمة.
- رتاج مول في وهران.

اما فيما يخص مشتقات الحليب البن، ياوورت، اجبان) تتسع الحصة السوقية لتشمل كل من الولايات

التالية:

. عين الدفلى، شلف، غليزان، وهران، تلمسان، بشار، الأغواط، تيارت، غرداية، ورقلة، وادي سوف، تبسة، الطارف، جيجل، سكيكدة، سطيف، الجزائر العاصمة، البليدة، تيزي وزو، بجاية.

وكمية المادة الأولية المدعمة المقدمة من طرف الديوان الوطني (ONIL) للحليب مبرمة بينها بين الديوان، التي تلتزم فيها الملبنة بتوزيع مادة الحليب المبستر كيس 1 لتر سعر مقنن في أربع ولايات هي عين الدفلى، شلف، غليزان، تسميلت.

الإمكانيات الملبنة وقدرتها الإنتاجية:

### 1. الإمكانيات الوحدة:

أ- الإمكانيات المادية: تبلغ المساحة الإجمالية لملبنة ونيس 9600 م، منها 2380 م مبنية و 7820 م غير مبنية، وأهم الهياكل والمنشآت للملبنة هي:

مخبر مجهز ؛ محطة لتصفية المياه الملوثة للحفاظ على البيئة station de relevage mobile ؛ محطة لنزع الأملاح من المياه.

محطة توليد الكهرباء (مولد كهربائي من النوع الكبير) بطاقة 630 kva ؛

وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته تتكون من ثلاث ورشات بكامل تجهيزاتها ومعداتنا ؛

وحدة إنتاج الألبان بكامل تجهيزاتها ومعداتنا ستة غرف للتبريد ؛

ورشة التطهير الكيميائي يوجد بها: صهاريج بسعة 500 لتر و 1000 لتر خاصة للمواد الأولية ؛

محطة لصنع المياه المتلجة commutateur eaux glace ؛ محطة لصنع المياه الساخنة والبخار بسعة 3 أطنان chaudière

ورشة سباكة: يوجد بها: مجاري المياه ومصاريف المياه من سعة 120.

ورشة النظافة: يتم بواسطتها نقل النفايات وتحتوي على:

### ب) الإمكانيات المالية:

يتم تقسيم الإمكانيات المالية لملبنة ونيس على النحو التالي: قرض من (CPA) القرض الشعبي الوطني ؛

مساهمة شخصية لصاحب الملبنة ؛ حصلت الملبنة عن قرض من القرض الشعبي الجزائري والذي يمول من طرف بنك فرنسي agence

(française de ligne de crédit développement ( spécialisée en agroalimentaire

راس المال الإجتماعي : 30 مليون دينار جزائري.

\* رقم الأعمال المعفى : 677.485.032.90 دج.

رقم الاعمال المحقق: 721.580.765.90 دج ( حسب المعلومات المقدمة من مصلحة المستخدمين).

ج) الإمكانيات البشرية: من تحتوي المؤسسة على إمكانيات بشرية معتبر حيث يقدر عدد العمال ب155 عاملا،

وهذا راجع إلى أن المؤسسة مجهزة بالآلات والعتاد المتطور والحديث، حيث تقوم معظم الآلات بتعويض كثر من العمال في مختلف المهام، كما أن المؤسسة في تطور مستمر.

السبب الذي سيجعلها تزيد من عدد الفروع في هيكلها التنظيمي كإضافة فرع إنتاج والجبن.. إلخ، وبالتالي سوف تزيد من عدد العمال في هذه المصالح، يوزع العمال في المؤسسة حسب المؤهلات وهذا الجدول يبين المؤهلات لعمال المؤسسة.

والجدول الآتي يوضح عدد العمال في الملينة وتوزيعهم حسب المستوى.

الجدول رقم 5: يوضح عدد العمال حسب المستوى

درجة العمال	الإطارات العليا	الإطارات	تقنيين	العمال
العدد	4	12	18	121

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على لقاء مع رئيس قسم ادارة الموارد البشرية

درجة العمال الإطارات العليا الإطارات تقنيين العمال العدد 121 | 18 | 4 | 12

2. القدرة الإنتاجية: تقوم الملينة حاليا بإنتاج الحليب المبستر، حليب مبستر لبن حليب البقر، زيادي معطر، ولقد أكتفت الملينة بهذه المنتجات كونها حديثة النشأة، ثم أضافت عدة منتجات على غرار منتج رايب عصير وزيادي فاكهة وبتشكيلات مختلفة ثم ولقد سطرت برنامجا إنتاجيا لدخول السوق بمنتجات جديدة ويبدأ العمل لهذا البرنامج في الأشهر القادمة.

وتقوم الملينة بالإنتاج بعد اقتناء المواد الأولية الضرورية وتحويلها لمنتجات، وتقوم الملينة بتحديد حجم الإنتاج من خلال الطلبات التي تصلها من زبائنها والتي تستقبلها المصلحة التجارية لتسجيلها، ثم يراقب مخزون المادة المطلوبة، وإذا كان هناك نقص في مخزونها يتم تغطيته بإنتاجه قبل وصول الموزعين لنقل المنتج المطلوب من طرف الزبائن. حيث أن ملبنة ونيس وإمكانياتها التي سبق ذكرها لها قدرة إنتاجية جيدة، حيث تلبى حاجيات عدة أسواق داخل وخارج الولاية: وفيما يلي:

الجدول رقم 6: عرض الإنتاج اليومي والشهري للملينة:

المنتجات	القدرة اليومية	القدرة الشهرية
الحليب	44 ألف ل/يومية	1230000 ل/يومية
الحليب المبستر لبن (رايب)	10000 ل/يومية	300000 ل/يومية
ياوورت معطر	15000 ل/يومية	90000 ل/يومية
قشدة طازجة	/	حسب الطلب
حليب البقر	/	حسب الكمية المجموعة في اليوم
العصائر (الشاربات)	1500 ل/يومية	45000 ل/يومية
الأجبان	4000 ل/يومية	104000 وحدة يومية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على لقاء مع رئيس قسم الانتاج.



1) **نشاط الملبنة ونيس:** تهدف الملبنة إلى تغطية العجز الموجود في الأسواق في منتج الحليب ومشتقاته، وبالتالي رغبة المستهلكين إلى حد معين، وملبنة ونيس تمزج بين عدة أنشطة ووظائف تقوم بها وهي كالتالي: الشراء، الإنتاج، التوزيع والبيع..

**أولاً: الشراء:** تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية ويتم ذلك عن طريق أربعة مراحل أساسية هي:

أ- **المرحلة الأولى:** دراسة المناقصات والإعلانات التي يقوم بها الموردون على مستوى الوطني والعالمي.

ب- **المرحلة الثانية:** المعطيات التي يقدمها كل مورد الثاني أي أنها تأخذ كل احتياطاتها كي لا تقع في مشكلة التموين في حالة غياب المورد.

ويتم إختيار المورد المناسب على أساس العناصر التالية:

- دراسة اتفاقية التعاون والتي تضم الجودة والسعر.

- كيفية تسديد الكمية المتفق عليها.

- موعد تسليم الكمية المشتراة.

ت - **المرحلة الثالثة:** في هذه المرحلة يرسل القسم التجاري إلى المورد يطلب حجز الكمية المراد شرائها.

ث- **المرحلة الرابعة:** تعتبر آخر مرحلة مع المورد حيث تتم المعاملة التجارية بإرسال المورد الكمية المتفق عليها وقبض ثمنها وللإشارة فإن ملبنة ونيس تتعامل مع مورد أجنبي لشراء المواد الأولية UNI TAAS INTERNATIONAL.

ثم يتكفل وكيل الملبنة بالجزائر العاصمة INGREDIENTS- EPI بإتمام التصريحات الجمركية وتسليم كمية من الموارد الأولية التي أرسلها المورد ثم الفاتورة بقيمة المصاريف ويرسلها إلى الملبنة مع كمية المواد الأولية وكذلك MORANCE SOUDURE بتسليم مواد التغليف القادمة من طرف شركة فرنسية.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ونيس**

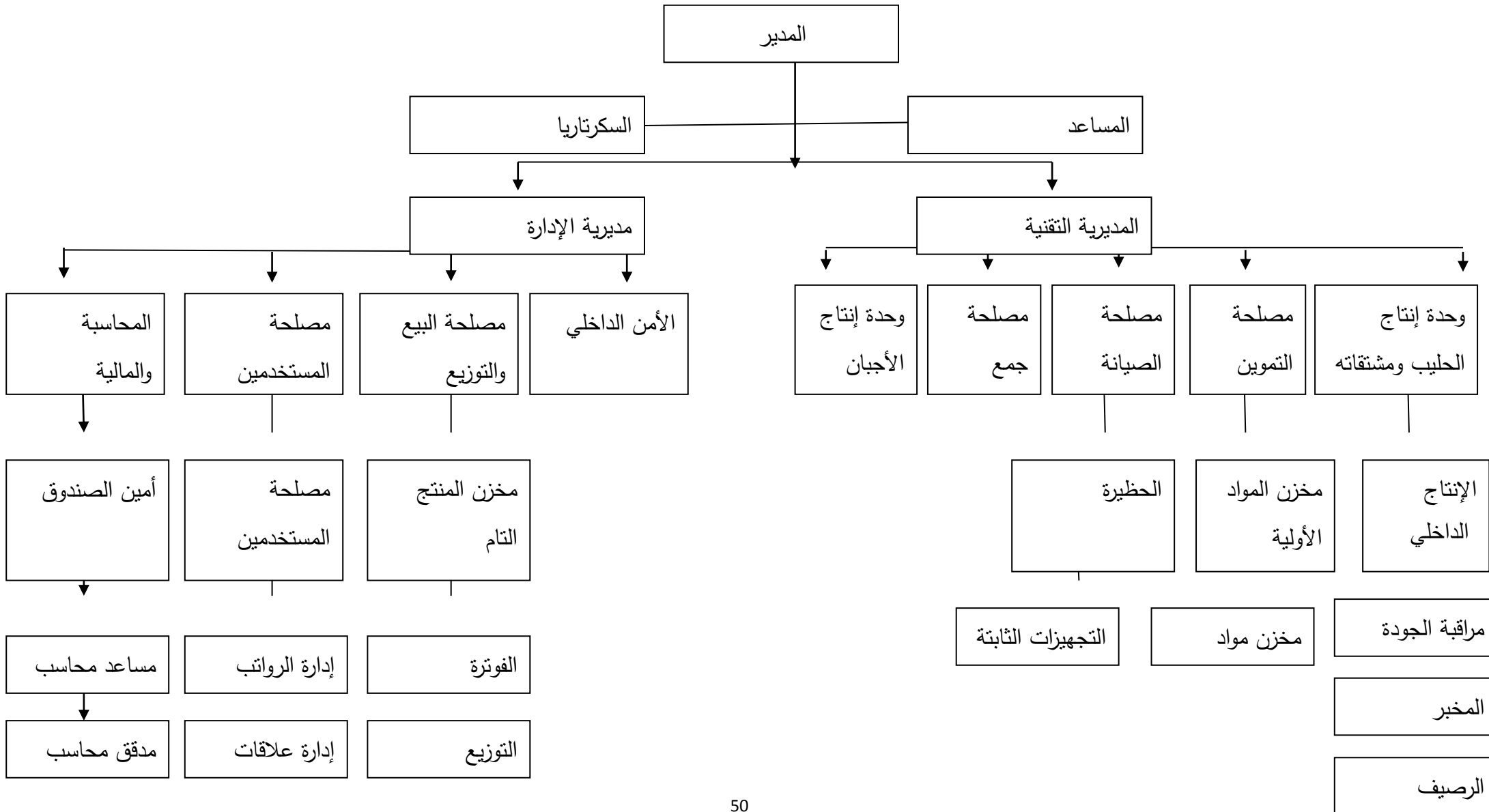
يتعلق هذا الجانب الوظيفي للتنظيم المعتمد من طرف المؤسسة، وتصميم هذا الهيكل مرتبط بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، كما يحدد العلاقة بين جميع الأقسام والمصالح ومراكز القرار.

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تغير مستمر وذلك لكون الملبنة أنشأت في وقت قصير وواجهت عدة تغيرات وصعوبات مرتبطة بالظروف الخارجية والداخلية التي تمر بها الملبنة.

بمعنى هناك نقائص يحاول القائمون على الملبنة تداركها مع الوقت، وبالتالي إضافة أقسام ومصالح جديدة، كما أنه زاد توسع الملبنة حصة الملبنة في السوق كلما تطور وتوسع نظامها الداخلي وبالتالي يتغير الهيكل التنظيمي.

و الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لملبنة ونيس.

الشكل رقم 7: الهيكل التنظيمي لمبنة ونيس ببئر ولد خليفة



### شرح الهيكل التنظيمي:

- مدير المؤسسة: حيث أنه يقوم بالمهام التالية:

- السهر على ادارة الوحدة اذ يعتبر المسؤول الأول على كل ما يجري داخلها
  - مراقبة الحالة المالية والمحاسبة وتتبع مختلف المعلومات
  - ابرام الصفقات مع الموردين والزبائن على شكل عقود
  - امضاء على السندات والوثائق الصادرة عن مصلح الوحدة والعملاء
- أمانة المدير: حيث أنه يقوم بالمهام التالية:

- استقبال البريد وارسال البريد الصادر وتدوين كل ما يصدر وما يرد
  - ارسال التعليمات الصادرة عن المدير الى مختلف المصالح الأخرى
  - مساعدة المدير في القيام ببعض المهام
- قسم التموين<sup>1</sup>:

حيث يوجد بها حسب الرتبة

- رئيس مصلحة: المسؤول عن التوقعات وإعطاء التوجيهات ؛
  - رئيس مخزن رئيسي: يقوم بتوزيع الأعمال ؛
  - أمين مخزن: المكلف بالمتابعة اليومية ؛
- عاملين .

حيث يقومون بالأعمال التالية: يقوم قسم التموين بالتعامل مع الشركات الأجنبية والوطنية  
مثال: يجب إختيار ممولين لتفادي وقوع أي حالة من حالات العجز ويكون الاختيار على أساسين:

- السعر: يكون منخفض او مرتفع او متوسط أحيانا حسب جودة المواد الأولية المستعملة. : النوعية: وتكون الجودة في المادة الأولية ( اختيار الجودة العالية ).

مرآحل هذا القسم:

- مرحلة شراء المواد الأولية: حسب مواصفات المادة المقصودة استعمالها وعلى هذا الأساس تختار المادة المشتريّة ؛

- فاتورة الطلب: يكون حسب مواصفات المادة المطلوبة على الشراء ؛
- . فاتورة الشراء الصحيحة لهذا الطلب.

-الفاتورة النهائية:

- السيولة النقدية ؛

<sup>1</sup> حوار مع رئيس مصلحة التموين

- شيك بنكي (صك بنكي) ؛
- تحويل من حساب المؤسسة إلى حساب الممول ؛
- أما بالنسبة إلى نقل البضاعة أو المواد الأولية تكون حسب التفاهم القائم بني الممول و المؤسسة.

وبعد ذلك تحول المادة الأولية إلى المخازن مصحوبة ببطاقة التخزين وتستعمل ملبنة ونيس طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً (FIFO) لان المواد الموجودة هي مواد استهلاكية لا تتحمل التخزين بسبب فسادها بسرعة ولا تتحمل مدة طويلة في التخزين، وتقوم هذه الأخيرة بتموين الورشات بالمادة الخام وكذلك بتجهيزات الإنتاج وتوفير متطلبات المؤسسة وكذلك وفق الاحتياجات المطلوبة. ويتشكل قسم التموين من رئيس قسم الذي يقوم بتوزيع الاعمال والتوقيعات واعطاء التوجيهات ،وهناك من المكلفين بالدراسات يقومون بالمتابعة اليومية للمبيعات والمخزون

- **مصلحة جمع الحليب:** حيث يوجد بها حسب الرتبة:

• رئيس مصلحة؛

: عون إداري.

يقومون بالأعمال التالية:

- عقد اتفاقيات السنة واحدة قابلة للتجديد مع المومنين "جامعي الحليب والفلاحين" مربي الأبقار"

حيث يبلغ عددهم على النحو التالي:

- مربي الأبقار :75 فلاح يملكون 1363 بقرة؛
- مجمعي الحليب 14 : Les Elveurs مومون.
- وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته: حيث تتكون من:
  - أ- رئيس وحدة الانتاج يسير ثلاثة ورشات
  - فوج رصيف الشحن: يحتوي على 8 عمال ؛
- فوج وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته: يعمل بنظام التناوب 24 X83 ساعة يشرفون على آلات تعبئة أكياس الحليب المبستر 1 لتر واللبن والرائب والعصائر
- ورشة انتاج مشتقات الحليب ياوورت تحضيرية لبنية) واللبن والرائب قارورات 1 لترو و ياوورت علب 400 غرام والرائب علب 800 غرام.

بالإضافة لمهندسين الإنتاج الذين يشرفون على كل مراحل عملية الإنتاج بالإضافة للأعوان المكلفين بمراقبة الجودة والنوعية.

ب- مصلحة البيع والتوزيع: حيث يشرف عليها رئيس مصلحة وأعوان تجاريين يسيرون المصلحة مع:

• 05 أمناء مخزن ؛

• 50 موزعين ؛

• 12 سائق وزن خفيف ووزن ثقيل.

أما في ما يخص الزبائن يتم التعامل معهم كما يلي:

- ارسال سند الطلب عبر الفاكس او البريد الالكتروني، الهاتف او مباشرة ؛
- المصلحة تكون مسئولة على المنتج عند دخوله عرف التبريد ؛
- تقديم تقرير حول كمية المبيعات إلى مديرية التجارة ؛
- القيام بالإشهار .

هنا تكون استراتيجية في العمل الموجود مصلحة التوزيع وتكون هذه الإستراتيجية بشحن المنتج في الشاحنات ليلا ونهارا بسند امر بالشحن من طرف رئيس مصلحة التوزيع وذلك للإستراتيجية القائمة على أساس دخول المنتج في الأسواق قبل منتجات الشركات المنافسة في السوق وتكون عدة عمليات تقوم بها المصلحة -

- المصلحة تكون مسئولة على المنتج عند دخوله غرفة التبريد
- تقوم بعملية الجرد لهذه الكمية أي تقوم بعملية الحساب الكمي لهذا المنتج وتحمل تبعات عملية الجرد (السرقة أو فقدان المنتج....).

• مسئولة عن البرمجة التوزيعية عن الكمية وعن طريق الزبائن مثل الطلبات عبر الهاتف

- متابعة عملية التوزيع بإشراف أمين المخزن على مستوى المرفأ.
- القيام بشحن الكمية المنتجة داخل الشاحنة

كما يتم إعداد سند توزيع مرقم ومؤرخ من طرف المصلحة مع ذكر الكمية المشحونة لجميع المواد

- مراقبة المخزن من حيث الكمية الموزعة والكمية التي بقيت داخل المخزن لان المصلحة مسؤولة عن حدوث أي خلل حدث داخل الكمية الموجودة في المخزن
- لما تتم عملية التوزيع يوميا تكون هناك نسخة يسجل فيها التوزيع اليومي الكامل.
- في عملية التوزيع تقوم باحصاء كل المنتجات وكذلك عدد الضرر (صندوق حليب او bake) وتوجد نسخة لخروج هذه الصناديق.

حيث تقوم هذه المصلحة بالتسويق للمنتج تمهيدا لفتح قسم للتسويق

- **مصلحة المحاسبة والمالية:** حيث أن بها :

أ- **مصلحة المالية:** إن هذا القسم يجمع بين مهنتين وهي الإدارة والمالية ويتفرع منه مصلحة المحاسبة.

ويقوم هذا القسم بالمهام الإدارية التالية: مسك السجلات الواجب تواجدها في كل مؤسسة وهي:

•سجل الوقاية والأمن وطب العمل.

• سجل حوادث العمل.

• سجل العطلة السنوية.

• سجلات إنذار مفتشية العمل.

• سجل أجور العمال.

• سجل العمال.

أما من الناحية المالية فيقوم المكلف بالقسم بما يلي: إجراءات العمليات المالية والمتمثلة في:

**مراقبة ومتابعة الحساب البنكي:**

• **الحساب البنكي للإيرادات:** في هذه العملية يقوم المكلف بالمالية باستلام إيرادات البيع ثم تحويلها إلى الحساب الموجود في البنك (C . P . A) وتتعامل الملينة مع القرض الشعبي الجزائري.

• **الحساب البنكي للمدفوعات:** في هذه العملية يقوم المكلف بالمالية بتسليم الأموال للموردين عن طريق شيك بنكي ويتم تمويل الحساب من الحساب البنكي للإيرادات.

**1) مراقبة ومتابعة الصندوق:** تغطية كل المصاريف المختلفة داخل المؤسسة مثلا: مصاريف الهاتف، الكهرباء، تصليح الآلات، شراء قطع غيار السيارات الخاصة الملينة..

وكذلك عن طريق الحساب البنكي **Fond de roulement** ويتم تحويل هذا الصندوق من رأس المال العام

الإيرادات وللاشارة فإن هذه العملية يومية في قسم الإدارة.

**ب- مصلحة المحاسبة:** ويقوم المكلف بالمهام التالية:

• القيام بإنجاز التقارير الفصلية عن حالة المؤسسة.

• السهر على مطابقة الوثائق المحاسبية المصاريف والإيرادات).

• السهر على تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.

• التسجيل المحاسبي والقيام بالجرد والمتابعة البنكية.

• وضع الميزانية الحقيقية للمؤسسة، ثم تقوم بدفع نسخة منها لمصلحة الضرائب ويحتفظ

بالأخرى في المؤسسة.

تعمل هذه المصلحة بالتنسيق مع قسم الإدارة المالية ففي حالة احتياج المؤسسة لمبلغ مالي يقوم المكلف

بهذه المصلحة باستخدام التقنيات المحاسبية أي المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

- **قسم الصيانة:** يحتوي على 07 تقنيين والعدد مرشح للارتفاع :

• رئيس ورشة الصيانة؛

• كهربائي متخصص في الكهرباء الصناعية ؛

• تقنيين الكترول تقني والكتروميكانيك ؛

• لحام ؛

• ميكانيكيين وزن خفيف ووزن ثقيل.

تقوم هذه المصالح بالمهام التالية:

• المراقبة اليومية للآلات والتجهيزات.

• وضع ميزانية وبرامج الصيانة شهريا.

- التنسيق بين نشاطات الصيانة.
- **مصلحة الأمن والوقاية:** بها 4 عمال يعملون بالتناوب من اجل :
- السهر على ممتلكات الوحدة ؛
- السهر على حماية عمال الوحدة ؛
- أمن المؤسسة من الحريق أو ما شبهه.
- ويقوم بالمهام التالية:
- تطبيق القوانين الخاصة بالوقاية والأمن ومتابعتها.
- الحفاظ على ممتلكات الملينة.
- **مصلحة المستخدمين<sup>1</sup>:**
- تشرف هذه المصلحة على الحياة المهنية ل 155 عامل طيلة مدة عملهم بالوحدة حيث تقوم بتسيير الملفات الإدارية للعمال بصفة عامة وتقوم على وجه الخصوص ب:
- إحصاء المناصب الشاغرة والعمل على إيجاد الشخص المناسب لها لما تقتضيه الميزانية سواء كان ذلك بالتوظيف الداخلي او الخارجي ؛
- إجراء مقابلات معهم والتكفل بملفاتهم.
- وضع هذه الكفاءات تحت فترة معاينة مدتها ثلاثة أشهر.
- كما أن هذه المصلحة مكلفة بمسك السجلات الضرورية الخاصة بالعمال وهي سجل العطل السنوية، سجل أجور العمال، سجل حوادث العمل.
- السهر على تطبيق الإجراءات والنصوص الخاصة بالعمال ومتابعة حسن سلوك العمال.
- مسك السجلات أهمها:
- 1. سجل الوقاية والأمن وطب العمل ؛
- 2. سجل إنذار مفتشية الشغل ؛
- 3. سجل العطل السنوية ؛
- 4. سجل الموارد البشرية ؛
- 5. سجل أجور العمال ؛
- 6. سجل عقود العمل ؛
- 7. سجل حوادث العمل ؛
- 8. سجل التأمين الشامل ؛
- 9. سجل عقود العمل.

<sup>1</sup> حوار مع رئيس مصلحة المستخدمين

المطلب الثالث : مصلحة التريص

حيث نتطرق في مصلحة التريص إلى كل من :

أ- أمين الصندوق : ويقوم بالمهام التالية :

- صرف الرواتب والأجور للموظفين في الأوقات المحددة وفقا للمستندات الثبوتية الواردة من قسم المحاسبة.
- استلام النقد والشيكات الواردة لدى كل عملية تحصيل وإصدار سندات قبض بها.
- متابعة أعمال التحصيل يوميا واستلام النقد والشيكات المحصلة من المحصل.
- سحب وإيداع النقد في البنوك حسب الاجراءات المتبعة بهذا الخصوص.
- مطابقة ارصدة الصندوق في نهاية كل يوم.
- الاحتفاظ بسجلات وملفات منتظمة وكاملة للمستندات الثبوتية المتعلقة بحركة الصندوق.
- تحضير تقرير يومي بحركة الصندوق والبنوك وتقديمه الى رئيس القسم.
- تحرير بيانات الصندوق والتأكد من دقة قيود حركة الصندوق ومن صحة المستندات المعنية بحركة القبض والصرف.
- استلام النقدية والشيكات الواردة إلى الشركة.
- استلام اوراق القبض الواردة من الحسابات وحافطة الايداع بالبنك التحصيل.
- امساك كشف حركة النقدية والشيكات اليومية من واقع اذون الصرف والتوريد وحوافظ الايداع.

ب-مساعد محاسب : يقوم مساعد محاسب بأداء مهام المحاسبة اليومية بصفة دورية.و تتجسد اهم مهامه في :

- إدارة تقارير المصروفات والسداد.
- الإشراف على عملية الكتابة بدقة بالإضافة إلى إعداد وصيانة المستندات والسجلات المحاسبية المختلفة.
- إعداد ومتابعة بيانات دفتر الأستاذ العام وكذلك إعداد الودائع المصرفية.
- مراعاة عنصر الوقت في عملية التوفيق بين الحسابات



- إدخال البيانات الرئيسية للمعاملات المالية في قاعدة البيانات بشكل يومي.
- مساعدة فريق العمل في ما يتعلق بقسم الحسابات داخل المؤسسة وتتبع المشكلات المتعلقة بقسم المحاسبة وتوثيق الحلول المختلفة.
- تجميع التقارير والملخصات وإبلاغ الإدارة بشكل دوري
- الحرص على التوافق مع المعايير والإجراءات القانونية المتبعة في قسم المحاسبة.
- ت- **مدقق المحاسب** : يقوم بعدة عمليات من أهمها :
  - مراجعة عمليات الدفع في المؤسسة.
  - التدقيق في المستندات المحاسبية والحسابات السنوية وبيانات الميزانية وحساب الصندوق.
  - مراجعة صحة وتام تسجيل العمليات التجارية اليومية.
  - تدقيق إدارة الأموال والديون واستخدام الموارد المالية والعينية.
  - تحرير الموارد المالية بهدف الإستثمار ودراسة شروط العقود المختلفة.
  - إعداد تقرير مالي يوضح معلومات حول نتائج السنة المالية وتحديد الأخطاء وتجنبها.

المبحث الثاني: سياسة التسعير ملبنة ونيس

مثال تطبيقي تنتج مؤسسة صناعية منقوج الحليب ومشتقاته في ورشات باستعمال الموارد الاولية القشدة الطازجة ومسحوق الحليب وموارد اخرى وفي بداية شهر جانفي 2016 قدمت لكم المعطيات التالية مستخرجة من مؤسسة ونيس

الأعباء المباشرة للمشتريات: مصاريف النقل تمثل 68.0 /0/0 من المبلغ الاجمالي للمسحوقين 0 /0/0 و 26 /0/0 المطلوب:

- 1- حساب تكلفة الشراء
- 2- حساب تكلفة الإنتاج
- 3- حساب سعر التكلفة
- 4- حساب النتيجة التحليلية

الحل:

الجدول رقم 7: حساب شراء غلاف الحليب:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الإجمالية
ثمن الشراء	673895.60	243.84	164325250
مصاريف الشراء	-	-	-
تكلفة الشراء الاجمالية			164325250
الكمية المشتراة	673895.60		
تكلفة شراء الوحدة		243.84	
تكلفة انتاج الوحدة			23.84

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

حساب مصاريف الشراء:

الجدول رقم 8: حساب تكلفة الإنتاج:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الاجمالية
مواد اولية مستعملة			
القشدة الطازجة	344707	35.14	1211077906

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

الجدول رقم 9: حساب سعر التكلفة:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الاجمالية
تكلفة انتاج منتجات مباعه			2271030007
مصاريف التوزيع			
سعر التكلفة	95241526	23.84	2271030007

المصدر من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

الجدول رقم 10: حساب النتيجة التحليلية:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الاجمالية
رقم الأعمال	95241526	24.10	2295320777
سعر التكلفة	95241526	23.84	2271030007
النتيجة التحليلية			24290770

الجدول رقم 11: حساب تكلفة شراء مسحوق الحليب 26

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الاجمالية
ثمن الشراء	5602100	157.24	880904201.70
مصاريف الشراء			5990148.572
تكلفة الاجمالية			886894350.3
الكمية المشتراة			5602100
تكلفة شراء الوحدة			158.31

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

غلاف الحليب	497822.29	243.84	121388987.2
غلاف الحليب فيلافي	26604	240	6384960
شريط لاصق	209	134.06	28131.4
مسحوق الحليب 0%	4306973	158.35	682009174.6
مسحوق الحليب 26%	5469208	158.31	865830318.5
مصاريف مباشرة			105051174.63
مصاريف غير مباشرة			478226434.6
تكلفة انتاج اجمالية			2271030007

95241526			الكمية المنتجة
----------	--	--	----------------

الجدول رقم 12: حساب تكلفة شراء غلاف الحليب الفيلاي:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الاجمالية
ثمن الشراء	39126.50	240	9390360
مصاريف الشراء	-	-	-
تكلفة الشراء الاجمالية			9390360

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة  
الجدول رقم 13: حساب شراء مسحوق الحليب 0 / 0 من الدسم:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ الاجمالية
ثمن الشراء	4527175	157.28	712060448.42
مصاريف الشراء			4842011.049
تكلفة الشراء			716902459.4
الكمية المشتراة			4527175
تكلفة الشراء الوحدة			158.35

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

خاتمة

## خاتمة:

يتطلب التسيير الحديث للمؤسسات الاقتصادية في ظل التغيرات والتقلبات المستمرة، وجود مفاهيم جديدة وطرق حديثة تمكن من إيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، ولقد اثبتت المحاسبة التكاليف منذ ظهورها واستعمالها في مختلف المؤسسات الاقتصادية دورها في مساعدة المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير وخاصة في مجال تحديد الاسعار وتحقيق اهدافها وهذا لم تتوفر من خصائص تتعلق بموروثها وتطويرها، وقد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية والميدانية السابقة انه بوجود نظام محاسبة تكاليف فعال في المؤسسة يمكن للسير بناء قاعدة الاسعار والتحكم فيها بشكل دقيق وموضوعي ومرن يسمح له بالتعامل مع مختلف التغيرات والتقلبات كتغيير مستوى التكاليف او الطلب او ارتفاع حدة المنافسة وهذا مايعطي للمسير مرونة اكبر في تحديد الاسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة بغرض نجاح تسويقها وبالتالي، رسم سياسة تسعير ناجحة الاقتصادية.

## إختبار صحة الفرضيات:

-إن وجود نظام محاسبة تكاليف في المؤسسة ضروري يسمح لها بحساب وتحليل الأعباء وتحديد التكاليف.

-تعتبر الأعباء والتكاليف عنصر مهما وأساسيا.

- يمكن للمؤسسة بناء سياسة تسعير تمكن من استغلال امكانياتها بشكل أمثل.

- إن اعتماد المؤسسة نظام محاسبة تكاليف دقيق ومرن يسمح لها بتحقيق أهدافها.

## النتائج:

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في الآتي:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها حيث تسمح بحساب التكاليف أهداف التسعير وتقييم الأداء.

- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية واعداد الموازنات وتحليل الانحرافات وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.

- إن التكاليف غير مباشرة هي محور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى منتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام

### أفاق الدراسة:

- خلال فترة الدراسة تبين للباحث عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:
- إلزامية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات.
- دور نظام التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسات.
- أثر نظام انتاج وتحسين مردودية المؤسسة.
- دور أسعار التنازل في زيادة ربحية المؤسسة.
- علاقة أنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

### التوصيات:

من خلال نتائج الدراسة التي توصل إليها خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تمثلت في الآتي:

- يجب أن تحتفظ ملبنة ونيس على السجلات لنظام محاسبة التكاليف.
- يجب أن توظف ملبنة ونيس متخصصين في التكاليف والمحاسبة الادارية.
- يجب تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الملبنة الذي يتيح للاداريين للاطلاع على معلومات النظام.
- لا بد أن يوفر نظام محاسبة التكاليف داخل الملبنة للمعلومات الضرورية بسرعة كبيرة وفي الوقت المناسب.
- يجب أن تكون المعلومات التي يوفرها النظام داخل الملبنة تتناسب مع نوع القرارات التي تتخذها الادارة.
- من الضروري تطبيق نظام محاسبة التكاليف بملبنة ونيس الذي يساعد للادارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

# قائمة المراجع



قائمة المراجع:

أولاً: الكتب.

- محمد العشماوي، "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط 2011، 1.
- أحمد نورة السوافيري، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1997م.
- إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2009.
- إيهاب صبيح محمد رزيق، إدارة العمليات واتخاذ القرارات، دار الكتب العملية للنشر والتوزيع، القاهرة 2001.
- بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000.
- ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية م، 2005.
- جمال الدين محمد المرسي ومصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، منهج تطبيقي، الدار الجامعية 2007م.
- حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 1999.
- خليل محمد حسن الشماخ، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة، عمان، بدون سنة نشر.
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2013.
- زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 2001.
- صالح الرزق، "مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- علي الشرفاوي، العملية الإدارية - وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- محمد علي أحمد السيدية، "محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية"، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012.

- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006.
  - محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ والنظريات والوظائف، دار الحامد للنشر والتوزيع 2001م.
  - منصور البدوي، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1987.
  - نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997.
- ثانياً: مذكرات التخرج:
- محمد علي قاسم، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة تخرج المركز الجامعي يحي فارس المدية، دفعة 2006م، 2007م.