

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبين:

- بلفقاس أماني

- بلخضر دنيا

بعنوان:

دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

(دراسة حالة: مؤسسة كوندور إلكترونيك - برج بوعريريج -)

أعضاء لجنة المناقشة

مشرفا	أستاذ محاضر - أ -	إيمان بن السراج
رئيسا	أستاذ محاضر - ب -	مانع سهام
مناقشا	أستاذ محاضر - أ -	زييري نورة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
1438

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما وأطال الله عمرهما أبي وأمي

إلى سندي وعوني وقوتي ومن علموني حب الحياة زوجي وإخوتي وأخواتي

إلى كل أساتذتي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى جميع زميلاتي وزملائي

إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد

أمانى بلفقاس

الإهداء

من قال أنا لها "نالها" وأنا لها إن أبت رغما عنها أتيت بها.

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق سهلا لكني فعلتها.

إلى الأيادي الطاهرة التي أزلت من طريقي أشواك الفشل..

إلى من ساندني بكل حب عند ضعفي..

إلى من رسموا لي المستقبل بخطوط من الثقة والحب..

إليكم عائلتي..

اهدي فرحة تخرجي إلى اليد الخفية التي أزلت عن طريقي الأشواك تلك الإنسانية العظيمة التي طالما تمننت أن

تقر عينها برؤيتي في يوم كهذا.. أُمي

والى من كلل العرق جبينه وعلمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار.. أبي

والى أول من انتظر هذه اللحظات ليفتخر بي إلى سندي وشريكي في الحياة.. زوجي

لأخوتي ولرفاق السنين، ولكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق.. ممتنة لكم جميعاً، ما كنت لأصل لولا

فضلكم من بعد الله.

دنيا بلخضر

شكر وعرافان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضلته، فله الحمد أولاً وأخراً.

ثم أشكر أولئك الأخيار الذين مدوا لي يد المساعدة، خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم المشرفة فضيلة الأستاذة الدكتورة "بن السراج إيمان" فلها من الله الأجر ومني كل تقدير حفظها الله ومتّعها بالصحة والعافية.

كما أتقدم بالشكر والعرافان إلى أساتذتي أعضاء اللجنة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لقراءة هذا العمل المتواضع، والذين ستكون لملاحظاتهم وتوجيهاتهم كل الاهتمام والتقدير.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، وإظهار نقاط قوة وضعف طرق حساب التكاليف ومدى انعكاسها على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، وتناولت هذه الدراسة إضافة إلى الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف طريقة تطبيقها في مؤسسة كوندور، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محاسبة التكاليف تساعد في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات والبيانات المستخلصة منها والتحكم في التكاليف، وأن الأنظمة الحديثة تساعد على توفير معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية وتساعد في اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، اتخاذ القرارات، طرق حساب التكاليف.

Abstract:

This study aimed to identify the role of cost accounting in decision-making, and to show the strengths and weaknesses of cost-accounting methods and their impact on the decision-making process in the economic enterprise, in addition to the theoretical aspects of cost accounting, this study dealt with the method of its application in Condor Company, by conducting a field study in the company.

The study reached several results, the most important of which is that cost accounting helps in making decisions through information and data extracted from it and controlling costs, and that modern systems help provide accurate information about costs with more credibility and help in making decisions.

Key words: Cost accounting, Decision making, Cost-accounting methods.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرافان
I	الملخص
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار والعلاقة بينهما.
06	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
19	المطلب الثاني: ماهية عملية اتخاذ القرار
27	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار
30	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
30	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
34	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
37	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيك	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: تقديم مؤسسة كوندور إلكترونيك
42	المطلب الأول: تعريف مؤسسة كوندور إلكترونيك وطبيعة نشاطها
44	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور إلكترونيك

47	المطلب الثالث: أهداف مؤسسة كوندور إلكترونيك
48	المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالطريقة المعتمدة في المؤسسة وطريقة (ABC).
48	المطلب الأول: حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية
57	المطلب الثاني: حساب التكاليف بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).
62	المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار
63	خلاصة الفصل الثاني
65	الخاتمة
68	قائمة المراجع
72	الملاحق
79	فهرس المحتويات
81	الملخص

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفروق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	09
02	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	11
03	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	33
04	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	36
05	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	38
06	توزيع الأعباء غير المباشرة بالنسب	49
07	توزيع الأعباء غير المباشرة بالقيم	50
08	التوزيع الثانوي بالنسب	51
09	التوزيع الثانوي بالقيم	52
10	ثمن شراء المواد الأولية	53
11	تكلفة الشراء	53
12	توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم الإنتاج	54
13	حساب تكلفة الإنتاج	54
14	حساب سعر التكلفة	55
15	حساب النتيجة التحليلية	56
16	تحديد تكلفة الأنشطة	58
17	مصفوفة بين الأنشطة ومسببات تكلفة كل نشاط	59
18	عدد المسببات لكل نشاط	60
19	المقارنة بين الطريقة المطبقة بالمؤسسة وطريقة (ABC)	62

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	وظائف محاسبة التكاليف	01
15	أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	02
23	مراحل عملية صنع القرار	03
44	الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور	04
45	مخطط التنظيم المحاسبي لمؤسسة كوندور	05

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
72	الأعباء غير المباشرة لمؤسسة كوندور	01
73	تكلفة شراء السلع البيضاء	02
74	تكلفة الإنتاج	03
75	مخطط التنظيم المحاسبي الوظيفي	04
76	فاتورة الشراء	05

مقدمة

+ تمهيد:

نظراً للتطور التكنولوجي الحاصل في العالم الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية وانفتاحها على السوق وتزايد العرض والطلب على منتجاتها، الأمر الذي يحفزها على التنافس من أجل زيادة الإنتاجية من خلال تطوير عوامل الإنتاج ووظائفها، خاصة الوظيفة المالية والاهتمام أكثر بحاسبة التكاليف التي تعد واحدة من أهم مصادر المعلومات التي تقدم للإدارة في كافة أنواع المشروعات الاقتصادية التي كانت عليها أن تواكب هذا التطور. أضاف هذا التطور على محاسبة التكاليف بعداً جديداً باهتمامها بقياس وتوفير المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على تخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وذلك باعتمادها على مجموعة من الطرق المختلفة تساعدها في التقليل من تكاليف إلى أدنى حدٍّ مع أكبر ربح ممكن والاستفادة من المعلومات التي يقدمها هذا النظام عند تخطيط العمليات المستقبلية.

+ إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تساهم محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية؟

- ماهي طرق حساب التكاليف المعتمدة في مؤسسة كوندور إلكترونيك؟

- هل تساهم طرق حساب التكاليف التقليدية في اتخاذ القرارات في مؤسسة كوندور إلكترونيك؟

- هل تساهم طرق حساب التكاليف التقليدية في اتخاذ القرارات في مؤسسة كوندور إلكترونيك؟

+ فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة

الفرضيات التالية:

- توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

- من أهم طرق حساب التكاليف المعتمدة في مؤسسة كوندور إلكترونيك طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

- تساهم طرق حساب التكاليف التقليدية في اتخاذ القرارات في مؤسسة كوندور إلكترونيك.

- تساهم طرق حساب التكاليف الحديثة في اتخاذ القرارات في مؤسسة كوندور إلكترونيك.

+ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في:

- إبراز الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

- محاسبة التكاليف تعتبر في وقتنا الحالي ضرورية ومهمة في تحسين أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسيرين.

- تمكن محاسبة التكاليف من مساعدة كل من له سلطة اتخاذ القرار على تقييم وتحليل الموارد الاقتصادية مقارنة مع الأهداف التي يربو بلوغها.

➤ أهداف الدراسة:

- التعرف على دور وأهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على طرق محاسبة التكاليف والكشف عن مدى تأثير كل منها على اتخاذ القرارات.
- إبراز أهمية محاسبة التكاليف في ترشيد وتوجيه متخذي القرار في اتخاذ القرار المناسب.

➤ منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية المقابلة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال دراسة حالة في مؤسسة كوندور للإلكترونيات.

➤ حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية:

امتدت دراستنا لهذا الموضوع من بداية شهر جانفي إلى بداية شهر جوان 2023، وقد شملت هذه الفترة إنجاز دراسة نظرية وتطبيقية وإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح في المؤسسة بغرض الحصول على الإجابات عن دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في هذه الشركة.

- الحدود المكانية:

تمت الدراسة في المؤسسة الجزائرية كوندور للإلكترونيات ببرج بوعرييج.

➤ أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- تخصصنا في مجال المحاسبة يعد السبب الأول في اختيارنا للموضوع.
- الكشف عن السلبيات التي تحول دون تطبيق المحاسبة التحليلية.
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعها للبحث عن تقنية جديدة لمحافظة على بقائها في السوق وتحقيق أهدافها.

➤ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات والعلاقة بينهما، أما المبحث الثاني فشمّل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ووضع المقارنة بين الدراسات السابقة ودراستنا الحالية، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية في المؤسسة الجزائرية كوندور للإلكترونيات، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم مؤسسة كوندور للإلكترونيك، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالطريقة المعتمدة في المؤسسة

وطريقة ABC، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة

التكاليف واتخاذ القرارات

تمهيد:

يتميز عصرنا بانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، لذا أصبح لزاماً على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها، والنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها، وقد لعبت محاسبة التكاليف دوراً هاماً وحيوياً في الحياة الاقتصادية، باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية والتي تساهم في رفع كفاءة الإدارة، في مجال التخطيط والرقابة وتقديم الأداء وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

والحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات تعتبر مصدراً هاماً بالنسبة للمسيرين، وقد تعددت وسائل المساعدة لاتخاذ القرارات، سواءً كانت تقليدية أو حديثة، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، حيث يقف أخذ القرار على تطور المؤسسة ومواكبتها للقرارات المناسبة.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات والعلاقة بينهما

المبحث الثاني: دراسات سابقة

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار والعلاقة بينهما

أدى التطور الاقتصادي السريع إلى تعاقد العمليات الصناعية وتعدد المنتجات داخل المؤسسة، الشيء الذي أوجب عليه حساب التكاليف وفقاً لطرق محاسبية مبنية على أسس علمية وعملية تعتمد الإدارة من أجل مساعدتها في رسم البيانات واتخاذ قراراتها على مختلف المستويات، بهدف تفادي الوقوع في المشاكل سواء في مجال البيع أو الإنتاج أو غيرها من المجالات، للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف وخصائصها

1. مفهوم محاسبة التكاليف:

توجد العديد من الدراسات تطرقت إلى مفهوم محاسبة التكاليف نذكر منها:
يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة.¹
تعرف كذلك على أنها نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها.²
من المفاهيم أعلاه يمكن الاستدلال على أن محاسبة التكاليف هي: فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتقسيم بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في الشركة وتبويبها.

2. خصائص محاسبة التكاليف:

هناك العديد من الخصائص نذكر منها:³

- داخلية ومنظمة وفقاً لاحتياجات الإدارة والمديرين، وبالتالي لا يقصد نشرها أو توحيدها بنفس طريقة المحاسبة العامة.
- ملائمة ومتكيفة مع طريقة إدارة المجتمع.
- تعتمد على بيانات مشتركة.
- لا تستخدم جميع المعلومات، فهي تقدم بيانات حسابية لا تأخذ في اعتبار المحاسبة العامة.

¹ - عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 5، الأردن، 2010، ص17.

² - شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي، الطبعة 1، مصر، الإسكندرية، 2015، ص 9، ص10.

³ - Aidli thiziri mouhoubi bahia, La comptabilité analytique : Rôles et objectifs, Mémoire master, Spécialité : Finance et Comptabilité, Université Abderrahmane mira de Bejaia, 2012_2013, p 09.

ثانياً: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تنفيذ مجموعة من الوظائف من أجل مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها العديدة وتتمثل الوظائف والأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف في:¹

1. وظائف محاسبة التكاليف

- 1.1. الوظيفة التسجيلية: حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منظمة.
- 2.1. الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها بما يخدم أهداف الإدارة.
- 3.1. الوظيفة الرقابية: وتعتبر وظيفة أساسية تقوم بها محاسبة التكاليف حيث تهتم بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له، وذلك لتقليل التكلفة واقع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وكذلك تحديد الانحرافات.
- 4.1. الوظيفة الإخبارية: هي وظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.
- 5.1. الوظيفة التحفيزية: هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وتمثل عامل دفع أقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ونتيجة ذلك ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم، ونلخص هذه الوظائف من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (01): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 24، ص25.

2. أهداف محاسبة التكاليف:¹

تهدف محاسبة التكاليف إلى ما يلي:

- 1.2. حسابها للتكاليف وسعر التكلفة حيث تساعد وتسهل على:
 - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد المنتج.
 - تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
 - مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
- 2.2. دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:
 - تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
 - مراقبة التكاليف وتخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.
 - تسمح بقياس النتائج التحليلية.
 - تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

ثالثا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى**1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية:**

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة.²

2. محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:³

على ضوء دراسة وتحليل أهداف نظام معلومات التكاليف ودوره في خدمة الإدارة يمكن القول بوجود بعض الاختلافات في طبيعة مخرجات النظامين، وكذلك اختلاف الأفق الزمني الذي يهتم به كلاهما.

¹- أيوب عيابة، محمد الصالح، نوح يحيى، محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمة بالأخضر، الوادي، الجزائر، 2016 / 2017، ص 16.

²- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 28، ص 29.

³- صلاح بسيوني عيد، وعبد المنعم فلدح، سعيد يحيى ضو، محاسبة تكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة، 2016 / 2017، ص 12- 14.

فنظام المحاسبة المالية يعطي البيانات والمعلومات بصورة إجمالية وفي نهاية فترة مالية محددة عادة ما تكون سنة مالية.

بينما نظام معلومات التكاليف يعطي بيانات ومعلومات تحليلية عن كل عنصر تكلفة وكمية المستخدم منه، وكمية وقيمة هذه الاستفادة، كما أنه يجمع بين توفير البيانات والمعلومات المرتبطة بما حدث، ويمكن تلخيص الفروق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية على النحو التالي:

جدول رقم (01): يلخص الفروق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المحاسبية	السنة المالية	الفترة التكاليفية (يوم، أسبوع، شهر)
نوعية البيانات	مالية	كمية ومالية
الوحدة المحاسبة	المنشأة ككل	الإدارات وأقسام ومراكز النشاط
أساس إعداد البيانات	تستخدم البيانات الفعلية في إعداد التقارير.	تستخدم بيانات فعلية وتقديرية في إعداد التقارير.
درجة التفصيل	بيانات إجمالية.	بيانات تفصيلية وتحليلية.
نوعية التقارير	خارجية وإلزامية.	داخلية واختيارية.
الجهة المستفيدة من التقارير	أطراف خارجية للمنشأة وتشمل ملاك المنشأة والدائنون والمستثمرون والجهات الحكومية.	أطراف داخلية للمنشأة تشمل جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة بصور متفاوتة في نوعية التقارير وكيفية استخدامها. بالإضافة للأطراف الخارجية.
معايير إعداد التقارير	يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية ملزمة ومتفق عليها.	يتم إعداد التقارير وفقاً للأسس والقواعد التي تضعها إدارة المنشأة، وحسب المخرجات المطلوب توفرها في التقرير.
الهدف من التقارير	تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي بغرض عرضها على الجهات لتقييم أداء المنشأة.	تحديد تكلفة وحدة المنتج، والرقابة على التكاليف، ومساعدة الإدارة في ترشيد القرارات.
القوائم المالية	قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.	قائمة نتائج الأعمال، والعديد من التقارير الداخلية التي يتم إعدادها بغرض ترشيد قرارات إدارية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

رابعاً: الطرق التقليدية والحديثة لحاسب التكاليف

هناك العديد من الطرق لحساب التكاليف منها التقليدية والحديثة نذكرها فيما يلي:

1. الطرق التقليدية لحساب التكاليف:

1.1. طريقة التكاليف الكلية:

أ. تعريف طريقة التكاليف الكلية:¹

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

ب. خطوات طريقة التكلفة الكلية:

تعمل وفق خطوات وهي:

- معالجة التكاليف المباشرة: وهي التكاليف الخاصة بتكلفة وحيدة وبالتالي فهي تختص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج المنتج، أجور، اليد العاملة المباشرة.

- معالجة التكاليف غير مباشرة: تعرف التكاليف الغير مباشرة بأنها التكاليف التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة المنتجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بنشاط المؤسسة الإجمالي.

- تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات: وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع التكاليف الغير مباشرة من خلال تحصيل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات والطلبات.

ج. مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:²

- المزايا: لطريقة التكلفة الكلية مزايا تتمثل فيما يلي:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.

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

2- فايزة عيشواوي، استخدام مدخل التكلفة المستهلكة في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر 2018/2017، ص 20، ص 21.

- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي بها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...).

- العيوب: ولطريقة التكلفة الكلية عيوب، تتمثل فيما يلي:

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا يساعد الإدارة عن الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التعميل واختيار وحدات العمل المناسبة.
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

2.1. طريقة التكاليف المتغيرة.

أ. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تعتمد أساساً عن الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير وبطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية.¹

ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (02): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة.

المبلغ	%	
xxx	100%	رقم الأعمال
Xxx	%Xx	(-) التكاليف المتغيرة
Xxxxxx	%Xx	=هامش على التكلفة المتغيرة
Xxxxxx	—	(-) التكاليف الثابتة
Xxxxx	%Xx	= النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

¹ حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، نسخة إلكترونية، ص11.

ب. مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:

تتمثل مبادئ هذه الطريقة في:1

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

ج. مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

- المزايا:

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

- العيوب:2

- ليس هناك تمييز واضح بين فترة طويلة وقصيرة الأجل.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة المتغيرة.
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير طويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.

3.1. طريقة التكاليف المعيارية:

أ. تعريف طريقة التكاليف المعيارية:

1 محمد صادق منصور، مرجع سبق ذكره، ص32.

2 سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر(3)، 2010 / 2009، ص70.

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية.¹

ب. أهداف طريقة التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها طريقة التكاليف المعيارية من بينها:
- المساعدة في التخطيط: ويقصد به التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية وموضوعية سواء متغيرة أو الثابتة لفترة قادمة سواء تعلق الأمر بتخطيط عملية شراء، عملية إنتاج، وعملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تعتبر الأداة الفعالة لعملية التخطيط.

- الرقابة على التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف من الوظائف الأساسية لكل مدير كما أن نظام التكاليف المعيارية يعتبر النظام الذي يوفر المعلومات الملائمة للرقابة على التكاليف وذلك للأسباب التالية:²

- إن الدراسات التي تسبق وضع معايير التكاليف قد تكشف على النواحي الإشراف والإهمال التي تؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتجات وانخفاض الربحية.
- يهتم نظام التكاليف المعيارية بتحليل انحرافات التكاليف حسب مسبباتها مثل التغيرات في أسعار المدخلات.
- يوفر نظام التكاليف المعيارية معلومات مفيدة للإدارة العليا من الآثار الكلية للانحرافات في عناصر التكاليف على صافي الربح المستهدف.
- المساعدة في اتخاذ قرارات الإنتاج والتسعير: من المنطق بأن تطلب الإدارة معلومات عن المنتجات عند تفكيرها في تحديد أسعار بيعها سواء في حالة المنافسة الكاملة أو في حالة الاحتكار.

ج. مزايا وعيوب طريقة التكاليف المعيارية:

- **المزايا:** إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:
 - العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل انحرافات وتحديد المسؤوليات.
 - إمكانية تقديم التكاليف لأي حاجة من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
 - تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.

¹- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005، ص227.
²إسماعيل يحيى تكرتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007، ص217.

-العيوب: إن لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي:¹

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
- المعلومات غير دقيقة وتسجل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

2. طرق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف:

1.2. نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أ. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يمكن تعريف نظام (ABC) أنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تخصيصه على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة.² يعرف أيضاً على "أنه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار".³

في الدراسات المختلفة حول (ABC) تم استخدام مصطلحات مختلفة، بما في ذلك أن (ABC) هي طريقة أو منهجية أو نظام محاسبة أو تقنية محاسبية لغرض هذه الدراسة، ويشار إليه كنظام.⁴

ب. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسعى لتحقيق أهداف منها:
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

¹- سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص86.

²- سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد15، العدد02، فلسطين، 2007، ص179.

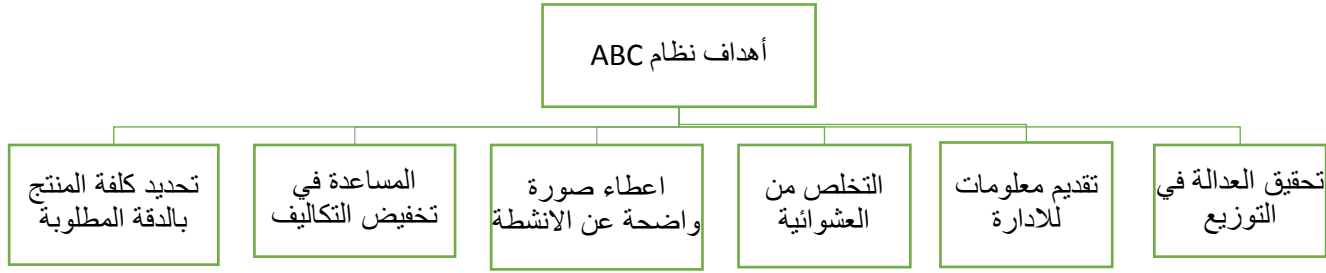
³ -Th chartered institute of management accountants (CIMA): technical briefing developing and promoting strategy- activity based management-an overview ; London ; April ; 2001 ;p1

⁴- Mulalo Naome Bvumbi, An Analysis of the Implementation of activity based costing at the water trading entity, Submitted in accordance with the requirements for the degree of master of philosophy, Accounting sciences, University of South Africa, 2017, P13_14.

- تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
- مساعدة إدارة المنشأة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي العمل على تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

يمكن إيضاح أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالشكل التالي:¹

الشكل رقم (02): أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى تكرتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007، ص165

ج. مزايا وانتقادات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- **المزايا:** يؤدي الاستغلال الأمثل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق العديد من الأهداف، التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- فتح هذا النظام آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية من خلال تحليل الأنشطة، وتتجسد فاعلية هذا التحليل في: استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن، واستكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر في العمليات والمجالات القائمة.
- الحد من سوء استخدام الموارد، من خلال العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، واختيار مسببات التكلفة المناسبة، ومن جهة أخرى من خلال رفع كفاءة أداء الأنشطة باستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة.
- يعتبر أكثر دقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، والتي تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الكلية إذ يسمح بتوزيع أكثر دقة للأعباء على المنتجات.
- يسمح هذا النظام للمسيرين بمعرفة التكاليف الغير مباشرة التي تحملتها فعلا المنتجات، أي تخصيص التكاليف بقدر الاستفادة الحقيقية.

¹- إسماعيل يحيى التكرتي، مرجع سبق ذكره، ص165.

- يؤدي التحميل الدقيق للتكاليف إلى الدقة في تحديد أسعار بيع المنتجات، كما يساعد في اتخاذ قرارات إدارية أفضل تتعلق بالتوقف أو التوسع في إنتاج منتج معين بعد معرفة تكلفته بدقة.¹
- الانتقادات:

كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة انتقادات من أهمها ما يلي:

- إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة.
- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراسة كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي نظام التقليدي.
- صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدمية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات.²

2.2. نظام التكاليف على أساس التكلفة المستهدفة:

أ. مفهوم التكلفة المستهدفة (TC):

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها: "سيرورة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة في جميع مراحل دورة حياتها وفي نفس الوقت تضمن جودة المنتج والوفاء بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقاً في مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم".³

يعرفها hilton على أنها "تصميم والعمليات المستعملة في إنتاجه من أجل أن يكون بالإمكان في نهاية المطاف تصنيعه بالتكاليف التي تمكن الشركة من الحصول على الربح المطلوب عند بيعه بالسعر الموجه من قبل السوق".⁴

ب. أهداف وخصائص التكلفة المستهدفة:

- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق:

- تكلفة المنتج قبل حدوثها.

¹- شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 45، 46.

²- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعة الإسكندرية، 2007، ص 347.

³- مجيد نبو، أحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05، 2019، ص 468.

⁴- مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، 2012، ص 432.

- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقدمه فعلا للعميل.
 - يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
 - إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمة بها.
- **خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:**

- يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص أهمها:
- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وتحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم تقديم المنتج أو الخدمة الجديدة به للسوق سيكون مقبول.
- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- يتم استخدامه في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة.
- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.¹

ج. مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة:

-المزايا:

- تتحدد وتتعدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر منها ما يلي:
- التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الاستراتيجية للشركة كالحصة السوقية والأرباح.
- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية كالموردين والعملاء.
- عمليات التكلفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في المؤسسة، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة، مما يقود إلى حد من الفجوة من المعلومات بين الأقسام المختلفة، مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنجاز العمل.
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار.

¹ - زعور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2017، ص397، ص398.

-العيوب:

- على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلى أن نقاط الضعف سيتم إدراجها فيما يلي:
- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه ضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح مستحيل.
 - عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدرجة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
 - يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
 - مشكل آخر ولربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.¹

¹- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكلفة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008 / 2007، ص61.

المطلب الثاني: ماهية عملية اتخاذ القرار

يعد موضوع اتخاذ القرار من أهم المواضيع وأكثرها أهمية بالنسبة للمنظمات والأفراد العاملين بها، وتكمن أهمية اتخاذ القرار في اعتباره جوهر العملية الإدارية، ونقطة الانطلاق بالنسبة لجميع العمليات ونشاطات الإدارة الأخرى، فهذه العملية في تفاعل دائم مع بقية النشاطات والبيئة المحيطة، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى عالي من الجودة.

أولاً: مفهوم عملية اتخاذ القرار وأهميته

1. مفهوم عملية اتخاذ القرار:

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار وقبل التطرق إليها نعطي مفهوم إلى مصطلح القرار كالاتي: القرار: هو ذلك التصرف الشعوري الذي يرمي إلى اختيار أو استعمال أحسن وسيلة للوصول إلى غايتها أو استخدامها لتحقيق هدف ما.¹

تعريف اتخاذ القرار: عملية اتخاذ القرار تعرف بأنها إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها. أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة، وفقاً لتوقعات متخذ القرار.²

يعرف كذلك بأنه "عملية عقلية تمارس فيها خطوات التفكير المنطقي الذي يوضح أن هناك هدفاً يراد الوصول إليه أو مشكلة يراد حلها وتوجد معلومات حول الهدف أو المشكلة ويقوم متخذ القرار بتحليلها للتوصل إلى بدائل معينة ثم يتم اختيار أحد هذه البدائل"³

أيضاً اتخاذ القرار: هو "ذلك الاختيار الذي يفضله المدير بعد تحليله لموقف معين، ويعبر هذا الموقف عن تحديد سلوكي محدد يختص بما يجب القيام به، وما يجب تجنبه من مواقف أو أفعال"⁴

تقودنا نتائج هذه التعريفات إلى القول أن القرار يتميز بعملية تتكون من مجموعة من الخطوات هي:⁵

- وجود مشكلة تتطلب الحل.
- هناك العديد من الحلول الممكنة لهذه المشكلة.
- يجب أن يكون الحل مرضياً من حيث مجموعة الأهداف.
- يتطلب القرار وقتاً محدوداً.

1- حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص99.

2- علي الشراوي، العملية الإدارية وظيفية المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 128، 129.

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

4- شادي خديجة، تدقيق داخلي كأداة فعالة في تحسين عملية اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020، ص26.

5- Yahiaoui Brahim, Contribution système d'information à la prise décision, Mémoire magister, Spécialité gestion des entreprises, Université A. Mira- Bejaia, 2015_2016, p6.

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

2. أهمية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط اتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة وتتزايد أهمية هذه العملية كلما اتسعت وتعمقت مجالات وغايات القرارات المطلوب اتخاذها، من هنا يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:¹

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف أمر المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق وغيرها؛

- اتخاذ القرارات أداء المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث قرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى القيام به؟ وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري؛

- اتخاذ القرارات الاستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها؛

- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته؛

- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة؛

ثانياً: أنواع اتخاذ القرار

تتعدد أنواع القرارات التي يتخذها المديرون، ويمكن توضيح هذه الأنواع من القرارات فيما يلي:²

1. أنواع القرارات وفقاً لوظائف الإدارة:

ترتبط هذه القرارات بالوظائف الإدارية التي يمارسها المديرون بحيث يمكن التمييز بين الأنواع التالية من القرارات:

¹ أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص34.

² ضيف نعيمة ومودع نرجس خضرة، دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022/2021، ص 21 - 23.

1.1. القرارات الخاصة بوظيفة التخطيط: تتعدد أنواع القرارات الخاصة بعمليات التخطيط ومن أهمها القرارات الخاصة بالأهداف والسياسات والقواعد والإجراءات والبرامج الزمنية اللازمة لسير العمل وغير ذلك من القرارات التخطيطية.

2.1. القرارات الخاصة بوظيفة التنظيم: مثل القرارات الخاصة بتحديد شكل الهيكل التنظيمي وطرق وأسس التنظيم المختلفة، وبيان نوع الأنماط السائدة في هذا الهيكل، وغير ذلك من القرارات التنظيمية.

3.1. القرارات الخاصة بوظيفة التوجيه: مثل القرارات الخاصة بإرشاد المرؤوسين في تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم، وتحديد أنواع وشكل الاتصالات ووسائلها المختلفة وتحديد كيفية رفع الروح المعنوية عند المرؤوسين، وغير ذلك من القرارات الخاصة بوظيفة التوجيه.

4.1. القرارات الخاصة بوظيفة الرقابة: مثل القرارات الخاصة بتحديد المعايير أو مقاييس الرقابة، وقياس النتائج أو تصحيح الانحرافات، وكذلك تحديد أدوات الرقابة وأساليبها المختلفة، وغير ذلك من القرارات الرقابية.

2. أنواع القرارات وفقا للوظائف الأساسية المنظمة:

ويمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى الأنواع التالية:

1.2. قرارات تتعلق بالعنصر البشري: وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين، وطرق الاختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، وأسس دفع الأجور الحوافز، وطرق الترقية، وكيفية معالجة الشكاوي والتأخير والغياب ودوران العمل، والعلاقة المنظمة بالنقابات والاتحادات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري، وغير ذلك؛

2.2. قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها: كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، والإجراءات الواجب إتباعها والسياسات، والبرامج العمل، وقواعد اختيار المديرين وتدريبهم وترقيتهم وفصلهم، وأساليب التحفيز، وأساليب الاتصال، والمعايير الرقابية، والنمط القيادي الملائم، والمركزية واللامركزية، والتقارير التابعة؛

3.2. قرارات تتعلق بالإنتاج: وتتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، وأنواع الآلات المستخدمة، وكيفية الحصول عليها، وتصميم المصنع الداخلي، وطريقة الإنتاج، ومصادر الحصول على المواد الخام، والتخزين وحجمه، وطرق دفع أجور العمال؛

4.2. قرارات تتعلق بالتسويق: وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها، والأسواق التي سيتم التعامل معها، ووسائل الدعاية والإعلان الواجب استخدامها لترويج السلعة، وبحوث التسويق ووسائل نقل وتخزين المنتجات، وخدمات البيع؛

5.2. قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل، ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها؛

3. أنواع القرارات من حيث المستويات الإدارية:

وفق هذا المعيار تصنف القرارات إلى الأنواع التالية:

1.3. القرارات الاستراتيجية: عادة ما تكون مدة هذه القرارات أكثر من خمس سنوات، أي أنها تتخذ على المدى الطويل، ولذلك فهي من اختصاص الإدارة العليا، نظرا لأهمية هذه القرارات للمؤسسة فهي تحتاج إلى دراسة وتركيز شديد لاسيما أنها تعتمد على التوقعات طويلة المدى والأخذ بعين الاعتبار العديد من المتغيرات الداخلية والخارجية.

2.3. القرارات الإدارية: تتمثل في القرارات الداخلية للمؤسسة، وتكون مدتها أقل من خمس سنوات وأكثر من سنة، أي يتم اتخاذها على مستوى الإدارة الوسطى، تهتم هذه القرارات ببنية مؤسسة، تنظيمها، الحصول على الموارد الضرورية.

3.3. القرارات العملية: ترتبط هذه القرارات بالإدارة التنفيذية، تتم على مستوى المدى القصير (أقل من سنة) وتتكرر باستمرار، لذلك فإن درجة عدم التأكد المرتبطة بها ضعيفة، وتتمثل في قرارات استغلال وتسيير عادي للمؤسسة، والهدف منها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة، وتتضمن توزيع المهام بين مكونات المؤسسة، تخطيط العمليات، تسيير النشاطات، ومراقبة العمليات الروتينية.

4. أنواع القرارات من حيث توفر المعلومات:

يمكن تصنيف هذه القرارات وفق هذا المعيار إلى ما يلي:

1.4. القرارات المؤكدة: تفترض القرارات المؤكدة أن لدى المدير متخذ القرار معلومات تامة ومؤكدة عن كل بديل من البدائل المتاحة.

2.4. القرارات ذات المخاطرة: تفترض أن المدير متخذ القرار يعلم احتمالات حدوث النتائج لكنه لا يعلم أي من هذه النتائج سوف تحدث.

3.4. القرارات غير المؤكدة: تفترض أن المدير متخذ القرار يعلم بكل النتائج المحتملة، ولكنه لا يعلم باحتمالات حدوث هذه النتائج.

5. أنواع القرارات من حيث التصنيف:

يمكن تصنيف القرارات وفق هذا المعيار إلى نوعين:

1.5. القرارات المبرمجة: تتمثل في تلك القرارات التي تعالج مواقف شبه يومية متكررة، بأسلوب نمطي وفقا لقواعد مصممة مسبقا، مثل هذه القرارات لا تكلف جهدا كبيرا في جمع المعلومات ووضع البدائل والاختيار بينهما، وتكون درجة البرمجة تامة عندما يتخذ القرار أوتوماتيكيا، ومن أمثلة هذه القرارات الخاصة: مستلزمات الإنتاج، صرف الأجور، الترقيات بالأقدمية.

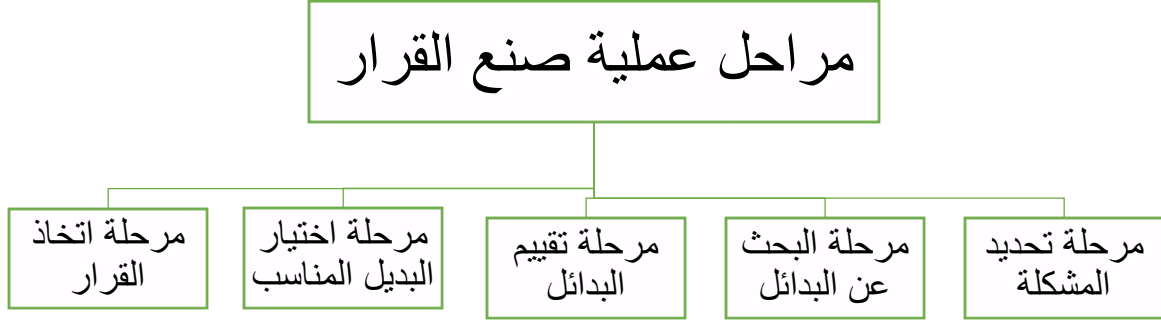
2.5. القرارات غير المبرمجة: هي تلك القرارات الأساسية طويلة المدى التي لا يمكن جدولتها وفقا لأسلوب معين نظرا لكون موضوعاتها جديدة وغير متشابهة، وهي تؤثر على أعمال المؤسسة لفترة طويلة، لذلك فإن الأخطاء التي تحصل عند اتخاذها تكون باهظة التكاليف، ولهذا يتطلب اتخاذ مثل هذه القرارات جهودا كبيرة ووقتا طويلا.

ثالثاً: مراحل عملية صنع القرار والعوامل المؤثرة فيه

1. مراحل عملية صنع القرار:

تمر عملية صنع القرار بمراحل رئيسية نوضحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (03): مراحل عملية صنع القرار



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

1.1. مرحلة تحديد المشكلة: إن وجود المشكلة يعني وجود اختلاف بين الموقف الحالي والموقف المرغوب أو المطلوب فتتكون هذه المرحلة من خطوات وهي:

- الاستكشاف: يعني متابعة الموقف الحالي في ضوء الظروف المتغيرة والتي قد تؤدي إلى ظهور مشكلة.
- التعرف الدقيق على نوع المشكلة: يتطلب ذلك تحديد لحجم الاختلاف بين النتائج والموقف الحالي والموقف المطلوب، وترجمة ذلك بشكل كمي ونوعي.

- التشخيص: يتضمن تجميع بيانات إضافية وتحديد المتغيرات المؤثرة في المشكلة وكذلك النتائج على وجودها.

2.1. مرحلة البحث عن البدائل: تمثل الخطوة الثانية في عملية اتخاذ القرار للتعرف على البدائل والحلول

الممكنة والمتوفرة لمعالجة المشكلة، ويشترط بديلين على الأقل، لأن اختيار بديل واحد لا يمثل اتخاذ القرار.¹

3.1. مرحلة تقييم البدائل: عندما يتضح للمدير البدائل المتاحة وجب عليه بعد ذلك أن يقوم بتقييم كل بديل في النقاط التالية:

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذه.
- تكاليف تنفيذ البديل ومدى الكفاية التي يحققها من حيث الاقتصاد والسرعة والإتقان.
- آثار تنفيذ البديل على العمل داخل المنظمة أو خارجها في المجتمع ككل.
- الآثار النفسية والاجتماعية للبديل.
- مناسبة الوقت والظروف لتبني هذا البديل.
- استجابة المرؤوسين للبديل.

¹- سعيدان بوبكر، لوحة القيادة الاجتماعية كأداة لاتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018، ص18_19.

- الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.

ومن الطبيعي أن نجاح المدير في تقييمه للبدائل أمر يتوقف على مدى صدق وحداثة البيانات التي

يجب أن يحاط بها، وعلى مدى وصول هذه المعلومات في الوقت المناسب قبل إصدار القرار.¹

4.1. اختيار البديل المناسب: عند الانتهاء من مرحلة التقييم يصبح أمام متخذ القرار مجموعة حلول ممكنة يتم بعدها تحديد نقاط القوة والضعف لكل بديل متاح، وبناءً على ذلك يمكن لمتخذ القرار اختيار أفضل بديل قد يكون الذي يحقق أكبر عائد، أو أقل الخسارة، أو أقل تكلفة.

بمعنى على متخذ القرار أن يقارن بين إيجابيات وسلبيات للبدائل، وهناك أربعة للاختيار تتمثل في المخاطرة مقابل المكاسب، الاقتصاد في الجهد أي أفضل النتائج بأقل جهد، التوقيت، وقيود الموارد.

5.1. مرحلة تنفيذ القرار: تنتهي عمليات اتخاذ القرار بعد أن يتم وضع القرار موضع التنفيذ، إذ أن القرار لا يتم بواسطة متخذ القرار فحسب، وإنما مع أشخاص آخرين يحتاجون إلى التحفيز والترغيب المادي والمعنوي، لكي يشعروا بان القرار هو قرارهم، ولا يتحقق ذلك إلا بإشراكهم في عملية اتخاذ القرار.²

2. العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات

تتأثر عملية اتخاذ القرار بعدة عوامل نذكر منها:

1.2. عوامل البيئة الخارجية: تتضمن البيئة الخارجية العديد من العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار، إذ ينبغي على متخذ القرار التعامل بعقلانية ورشد مع هذه المؤثرات لاتخاذ القرار الملائم في ظل هذا المزيج الواسع من العوامل والمتمثلة في:

_ الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.

_ التطورات التقنية التكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.

_ العوامل التنظيمية والاجتماعية والاقتصادية مثل (النقابات، التشريعات والقوانين الحكومية، الرأي العام، السياسة العامة للدولة، شروط الإنتاج).

_ درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة.³

2.2. عوامل البيئة الداخلية: تؤثر البيئة الداخلية للمنشأة على عملية اتخاذ القرار شأنها في ذلك شأن البيئة الخارجية. وتتضمن البيئة الداخلية للمنشأة العديد من المكونات كالمناخ التنظيمي وحجم المنظمة وعدد العاملين فيها وطبيعة تخصصاتهم وكفاءاتهم وخبراتهم وغيرها.

وتختلف البيئة الداخلية للمنشأة عن البيئة الخارجية لها من حيث درجة السيطرة، فبينما لا يكون للمنشأة سيطرة كبيرة على بيئتها الخارجية، نجد أن سيطرة المنشأة على بيئتها الداخلية تعتبر قوية مما يعني توافر إمكانية

¹- خليل محمد العازوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، طبعة 1، الأردن، 2006، ص25.

²- علواط فتيحة ومعين أمين السيد، اليقظة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السابع، جامعة الجزائر، 2018، ص205.

³- مخوخ رزيقة، استخدام الأساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017، ص63 ص64.

تحسين هذه البيئة بما يخدم عملية اتخاذ القرار. ويعني هذا انه يترتب على إدارة المنشأة خلق المناخ الداخلي الذي يمكنها من اتخاذ القرارات التي من شأنها أن ترفع من كفاءة العمل وفاعليته.¹

3.2. عوامل شخصية ونفسية: تتعلق هذه العوامل بالدرجة الأولى بالشخص متخذ القرار ومستشاريه ومساعديه الذين يشاركونه في اتخاذ القرار، وهذه العوامل تقسم إلى نوعين هما:

4.2. عوامل نفسية: تنتشعب الجوانب النفسية إلى بواعث نفسية لدى متخذ القرار وإلى المحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار من بين البدائل المطروحة، وأخيرا دور التنظيم في تكوين هذا المحيط النفسي ومقدار السلطة الممنوحة له، فان كان تأثير العوامل ايجابيا سيصل سلوك متخذ القرار إلى مستوى كبير من السلامة والمنطق، وإذا كان سلبيا فهذا يعني أن الخلل وعدم الرشد سيكون في الغالب على القرارات الصادرة.

5.2. عوامل شخصية: تتعلق بشخصية متخذ القرار فلكل فرد شخصيته ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار متطابقا مع شخصية الفرد.²

رابعاً: مبادئ ونظريات عملية اتخاذ القرارات

1. مبادئ عملية اتخاذ القرارات:

لاتخاذ القرار مبادئ عدة أهمها:

- مبدأ اتخاذ القرار: إن جهود الأفراد وتصرفاتهم قد تكون نتيجة التفكير والاختيار أو مجرد فعل أوتوماتيكي أو نتيجة اللاشعور، فإذا كانت جهود الأفراد وتصرفاتهم نتيجة التفكير والاختيار فإن الأفراد اتخذوا القرار.

- مبدأ تغلغل القرارات: اتخاذ القرارات عملية مالية مستمرة ومتغلغلة في جميع أوجه النشاط الإداري والفني في أي مؤسسة.

- مبدأ التفكير المركب: للوصول إلى مستوى معين يجب أن يكون التفكير منطقياً.

- مبدأ التفكير المنطقي: لكي يكون التفكير منطقياً يجب أن يكون خالياً من التناقض.³

- مبدأ العصف الذهني: للحصول على أكبر كمية ممكنة من الأفكار في أقل وقت ممكن، يتطلب الأمر استخدام حلقات العصف الذهني.

- مبدأ الحقائق: تعتبر الحقائق هي المادة الأولية التي يتم التعامل معها من قبل متخذ القرار، فبدون حقائق يصبح قراره خطأً.

2. نظريات عملية اتخاذ القرار:

¹ محمد عبيدات، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة 1، الأردن، 2006، ص119.

² ضيف نعيمة ومودع نرجس خضرة، مرجع سبق ذكره، ص28.

³ كحول صورية، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017، ص85.

1.2. نظرية القرار الكلاسيكي: ظهرت هذه النظرية في بداية القرن العشرين، ويرى أصحابها أن المديرين عقلانيون، ويعود ذلك لامتلاكهم معلومات تامة حول المشاكل التي يريدون حلها والأهداف التي يرجون تحقيقها، مما يعني أن لديهم القدرة على اختيار أفضل بديل بناءً على معرفة كاملة بكل البدائل المتاحة، وثقة كبيرة في نتائج واحتمالات كل بديل ومدى مساهمته في انجاز الهدف، ويشاطروهم ماكس فايبر الرأي في ذلك بأسلوبه "البيروقراطية النموذجية أو المثالية"، حيث يرى من خلال نتائج أسلوبه أن صور العقلانية تسود القدر الأكبر من نظرية اتخاذ القرار، وأن العقلانية تقاس بلغة المعلومات، بمعنى من يملك المعلومات فهو عقلائي ومن لا يملكها فهو غير عقلائي، وبالتالي فإن أصحاب هذه النظرية يقيسون فعالية القرار بمدى عقلانية متخذه، ولا يكون له ذلك إلا إذا كان مطلعاً على كافة المعلومات المتاحة، إلا أن هذا الأمر لا يكون متاحاً في كل الأحوال.

2.2. نظرية القرار السلوكي: إن ما يؤخذ على النظرية الكلاسيكية افتراضها كمال المعرفة والتفاصيل لدى متخذ القرار، واتخاذها للقرارات في ظل الوثوق التام ووضوح الأهداف، إلا أن الواقع لا يتصف بهذه الصفة، فالغموض وعدم اليقين الذي يواجهه متخذ القرار في الواقع دفع ببعض المفكرين إلى تبسيطه في نماذج وصفية تسهل اتخاذ القرار في هذه الظروف في محاولة لفهم ووصف سلوك متخذ القرار لا غير، باستخدام الأساليب الكمية كبجوث العمليات والرياضيات والإحصاء.

أما من كان له الأثر الأكبر على زيادة إدراك البشرية لحل المشكلات الإدارية واتخاذ القرارات فهو هيربرت سايمون الذي أتى بمفهوم "الربح المرضي" أو "العقلانية المحددة" الذي توصل من خلالها إلى أن متخذي القرارات لا يعملون في ظل المعرفة التامة، وأنهم يعملون في ظل حالة معينة حالة عدم التأكد.¹

1- حشاني أشرف عبد الرحمان وسعدية احمد أيمن، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020_2021، ص36_37.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار

أولاً: دور التكلفة الكلية في اتخاذ القرار¹

يرجع اتخاذ القرار وفقاً لطريقة التكاليف الكلية إلى الفترة التي سيتم على أساسها هذا القرار.

1. على المدى القصير:

إذا كان أحد الأصناف (بضاعة، منتج) حقق خسارة خلال هذه الفترة فقط، بسبب ظروف الخارجة عن نطاق المؤسسة كانخفاض الأسعار أو انخفاض تكلفة المواد الأولية بعد أن كانت اشترتها المؤسسة بأسعار أكبر مما أدى إلى ارتفاع تكلفة الصنف إلى غير ذلك ومن خلال دراسة وضعية الأسعار خلال الفترات اللاحقة، تبين بأنه سيكون استقرار على مستوى الأسعار، وعليه على المؤسسة البقاء في التعامل في هذا الصنف لأنه سيحقق أرباح في ظل الظروف العادية.

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

2. على المدى الطويل:

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

ثانياً: دور التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار

إن عملية وضع معايير خاصة لعناصر التكاليف تعتبر خطوة أساسية في أية عملية رقابية وذلك تمهيداً لمقارنة الأداء الفعلي المتحقق في نهاية الفترة مع التكاليف المعيارية المحددة مقدماً، فبمقدار قرب أو بعد الأداء الفعلي عن تلك المعايير، يكون ذلك دالاً على كفاءة أو عدم كفاءة هذا الأداء، ومن ثم يمكن التعرف على مسببات كل من الكفاءة وعدم الكفاءة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق حجم الانحراف وتهدف عملية تحديد وتحليل انحرافات التكاليف إلى ضرورة اكتشاف النواحي التي انحرفت فيها عناصر التكاليف الفعلية من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة عن المعايير المرسومة لها بما يؤهل الإدارة لاتخاذ القرارات لمحاربه الإسراف وتنمية الكفاءة وتحقيق أفضل استخدام للموارد.²

ثالثاً: دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار

يؤخذ في الحسبان تكلفة المنافسين واحتياجات العملاء قبل الإنتاج ويهدف لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ الأغراض لترشيد جوانب التكلفة المتعددة خلال دورة حياة المنتج بهدف تخفيض التكلفة والوصول إلى التكلفة التنافسية.

1- بلقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03، 2010، ص38، ص39.

2- بن ناصر مسعودة، رباحي حنان، محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2019/2018، ص21.

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

وتعتمد التكلفة المستهدفة في مجال التطبيق على:

- تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء المنافسين وبعد دراستهم مقدرة العميل؛
- تحديد التكلفة المسموح بها والتي تستطيع المنشأة تحملها لإنتاج المنتج بطريقة تحملها على الاستمرار؛
- القيام بالإجراءات الخاصة بعملية تصميم المنتج بواسطة المهندسين ومراحل تصنيعه بالطريقة التي تؤدي إلى تكلفة المنتج التي تتساوى مع التكلفة المسموح بها، ومن ثم التوصل للتكلفة المستهدفة؛
- ونلاحظ أن المؤسسة المنتجة تقوم بتحديد التكلفة القابلة للتحقيق يتم تقديرها في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة للمؤسسة وتهدف بصفة أساسية لسد الفجوة التكاليفية؛
- والذي يعتبر الركيزة الأولى لهذا المدخل في تحديد سعر البيع المستهدف والذي يتحدد عن طريق إدارة التسويق بعد الدراسات التي تقوم بها، ويتطلب تحديد السعر دراسة لأسعار البيع التي يقبلها العملاء؛
- أما الركيزة الثانية فهي تحديد هامش الربح المطلوب للاستمرار في النشاط والذي يستلزم تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة في المؤسسة وباستبعاد هذه العناصر من سعر البيع يكون الناتج هو التكلفة المسموح بها؛

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

رابعاً: دور أسلوب التكلفة وفقاً للأنشطة في اتخاذ القرار¹

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

- التحليل على مستوى الوحدة؛
- التحليل على مستوى المنتج؛

¹- بن ناصر مسعودة، رباحي حنان، محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2018/2019، ص21.

• التحليل على مستوى الخط الإنتاجي؛

• التحليل على مستوى المؤسسة.

إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى التشغيل بصفة مستمرة كما يمكن من تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت أو الجودة وذلك من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسات الصناعية والخدمية في تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل بناء على فهم أفضل لسلوك منتجاتها أو خدماتها. إن التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة.

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

وهكذا أصبح ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية، حيث بات من الشائع القول بان هذا النظام أصبح لا يمثل خيارا فحسب لأي مؤسسة تأمل في المنافسة بل هو أمر مطلوب ووسيلة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة للتسعير وتطبيق نظم الجودة الشاملة وكذلك القرارات اللازمة لإضافة منتجات جديدة أو استبعاد أخرى والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق أهداف التحسين المستمر من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف باستخدام مجموعة كبيرة من مسببات النشاط.¹

¹- مواقي بناني نجلاء، طرشي كريمة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2019-2020، ص 47 ص49.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: دراسة ضيف نعيمة، مودع نرجس خضرة.

بعنوان "دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر 2021_2022.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المهنية؛
 - تشخيص مدى تطبيق دور اتخاذ القرارات المالية وذلك استناداً على القوائم المالية؛
 - إبراز الدور الذي يحتله التحليل المالي للقوائم المالية في اتخاذ القرار المالي في المؤسسة الاقتصادية؛
 - المساهمة في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى المحيط الخارجي؛ وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
 - تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية.
 - القوائم المالية هي أهم مخرجات النظام المحاسبي المالي التي تبين الوضعية المالية الحقيقية، لأن الميزانية تبين المركز المالي للمؤسسة.
 - مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية تعتبر من أهم الأدوات المعتمدة لتحليل الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية.
 - تعتبر القوائم المالية مصدر مهم لاتخاذ القرارات المالية.
- حققت المؤسسة خلال السنتين رأس مال العامل سالب يعني أن المؤسسة لم تستطع تمويل أصولها المتداولة بمعنى آخر الموارد الدائمة لم تغطي استخدامات الثابتة.
- ثانياً: دراسة أيوب عباسية، محمد الصالح حديد، نوح يحي.
- بعنوان "محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2016_2017.
- هدفت هذه الدراسة إلى:

- التعرف على استراتيجيات نشاط المقاول.
- مدى استعداد السياسة الاقتصادية في تكوين المقاولين.

- التعرف على محتوى محاسبة التكاليف.
 - وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
 - الدولة تسعى دائماً لزيادة عدد المقاولين وذلك من خلال الدعم المادي (القروض وإعفاء من الضرائب)، والمعنوي كتقديم النصائح والإرشادات.
 - إن محاسبة التكاليف هي الأنسب لعقود الإنشاءات من أجل تحديد التكلفة والربح والمردودية.
 - إن محاسبة التكاليف تعطي أو تمد الثقة للمقاول من أجل اتخاذ القرار الأنسب.
 - المقاول له دور فعال في اتخاذ القرار الرشيد في الوقت المناسب للحفاظ على البقاء.
 - المقالة مهنة ضرورية انتهجها كثير من الأشخاص نتيجة لتأقلمهم.
- ثالثاً: دراسة كحول صورية.

بعنوان "دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة بسكرة، 2016_2017.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- محاولة إبراز الدور الذي تقوم به المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ القرارات.
- محاولة إبراز أهمية المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية.
- المساهمة في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العملي.
- الوقوف على أهم مخرجات المحاسبة المالية وكيفية مساهمتها في تحسين اتخاذ القرار.
- إظهار أهمية المحاسبة المالية كنظام يسمح ويساعد على تحسين اتخاذ القرارات.
- تحديد مدى حسن اتخاذ القرارات في المؤسسة محل الدراسة.
- تحديد وتقييم مدى اعتماد المؤسسة محل الدراسة على المحاسبة المالية وعلاقتها بتحسين اتخاذ القرارات.
- التعرف على الأسس النظرية لكل من المحاسبة المالية واتخاذ القرار.
- وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- تعتبر القوائم المالية همزة وصل بين المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات أي بين منتج مستخدم المعلومات المحاسبية.
- إن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تمثل المحور الأساسي لعملية اتخاذ القرار.
- تقاسم منفعة المعلومات المحاسبية بدرجة تأثيرها على القرار وهذا يتوقف على الدقة وتوقيت الحصول عليها.
- يحتاج منتخب القرار إلى معلومات المحاسبية ليعتمد عليها اتخاذ قراراته ويجب أن تكون هذه المعلومات حاملة بمجموعة من الصفات تؤهلها لذلك.

رابعاً: دراسة سالمى ياسين.

بعنوان "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009_2010. هدفت هذه الدراسة إلى:

- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.
- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.
- المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.
- إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواءً من المنظور التقليدي أو الحديث. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف 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 وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.
- إن التكاليف الغير مباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظراً لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضيع التكلفة بشكل عام.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات أمر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل، واللذان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.
- أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (03): المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
ضيف نعيمة، مودع نرجس خضرة، 2021_2022.	تتشابه الدراستان من حيث المنهج المتبع والتعرف على عملية اتخاذ القرارات	الاختلاف كان من ناحية المضمون حيث تطرقت هذه الدراسة إلى الدور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية وتطرقنا في دراستنا إلى دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار	التعرف على أنواع اتخاذ القرارات
أيوب عباسية، محمد الصالح حديد، نوح يحي، 2016_2017.	تشابهت الدراستين في التعرف على محاسبة التكاليف واستخدام نفس الأداة والمنهج	اختلفت الدراسة الحالية مع هذه الدراسة في أهداف البحث	التعرف على أهداف محاسبة التكاليف
كحول سورية، 2016_2017.	تتشابه الدراستان من حيث المنهج المتبع والشكل	وجود اختلاف من ناحية المضمون وطرح الإشكالية حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في ماهو دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية؟ أما إشكالية دراستنا فكانت كيف يكون دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟	مبادئ عملية اتخاذ القرارات
سالمي ياسين، 2009_2010.	تشابهت الدراستين من حيث التعرف على الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات واغلب الأهداف ومن حيث الأداة المتبعة في الدراسة	كان الاختلاف بينهما في المنهج المتبع حيث اتبع سالمى ياسين المنهج التاريخي الوصفي وفي دراستنا تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي	التعرف على مزايا وعيوب التكلفة المتغيرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: دراسة شلابي عمار.

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

يهدف البحث إلى استعراض المحاور الآتية:

- المحور الأول: المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وما يميزه عن نظم التقليدية وخطوات تنفيذه والصعوبات التي واجهته.
- المحور الثاني: دور النظام في دعم تنافسية المؤسسة، من خلال تكامله مع نظام الإدارة على أساس الأنشطة، في إدارة التكلفة، من خلال الإسهام في تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد أو تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.
- يكمن الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف في أنه يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة والنشاط المتسبب في حدوثها وهذا يؤدي إلى نتائج غير دقيقة في تحميل التكاليف الغير مباشرة على وحدة المنتج وبالتالي قرارات إدارية خاطئة.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة عالج خلل النظام التقليدي المتمثل في الجمع بين عناصر تكاليف غير متجانسة من حيث مسبباتها ثم تحميلها على أساس معامل تحميل واحد، والسبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف.
- إن استخدام نظام تكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظم التقليدية يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلاً أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارات رشيدة فيما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك.
- إن توفر نظام تكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة ملائمة، في الوقت المناسب، أصبح ضرورة ملحة يساعد الإدارة في بيئة المنافسة الشديدة على التخطيط السليم واتخاذ القرارات الرشيدة في تحديد كميات الإنتاج أو مزيج الإنتاج أو البيع، ويعزز المركز التنافسي للمؤسسة.

ثانياً: دراسة علواط فتيحة ومعين أمين السيد.

بعنوان "اليقظة الاستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة" مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السابع، جوان 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه مجالات اليقظة الاستراتيجية وما مدى تأثيرها على عملية اتخاذ القرارات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن اليقظة الاستراتيجية نظام يعمل على المساعدة في عملية اتخاذ القرار وهذا من خلال القيام بعملية المراقبة للبيئة المحيطة وجمع كافة المعلومات بمختلف مجالاتها،

وبالتالي تجنب التهديدات واغتنام الفرص، ومنه تحقيق التسابق في مجالات اليقظة الاستراتيجية من خلال المعلومات المجمعة تسمح بإعداد عملية اتخاذ القرار بدءاً من تحديد وتحليل المشكلة وصولاً إلى القرار الملائم.

ثالثاً: دراسة زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف.

بعنوان "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2017.

تهدف هذه الدراسة التطرق لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أو تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات، على اعتبار أنها من الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف مع المحافظة على الجودة والخصائص المطلوبة من الزبائن، وتحقيق تطور المستمر في المنتجات والربح المستهدف الذي يجعل مؤسسة تتصدر من حيث المنافسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أسلوب التكلفة المستهدفة تواجهه مجموعة من الصعوبات من بينها عدم توفر المعلومات المناسبة.
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في جذب عملاء جدد وهذا من خلال تخفيض التكلفة.
- وجود بعض الصعوبات التي تواجه أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا يحد من إمكانية التطبيق.
- تعتبر الميزة التنافسية منهجاً جديداً في الحصول على الأرباح وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة يجب عليها أن تتكيف مع متطلبات السوق والمنتج أي تخفيض تكاليفها وأسعارها حتى تتمكن من تحقيق الأرباح.

رابعاً: دراسة مشتاق كامل فرج.

بعنوان "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة"، مجلة العلوم الاقتصادية

الإدارية، المجلد 18، العدد 67، السنة 2012.

هدفت هذه الدراسة لاستعمال تحديد التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تنفيذ استراتيجية المواجهة لما تمتلكه من مفاهيم وطرائق تعمل على تحقيق جوهر الفكرة الأساسية لهذه الاستراتيجية، وهي مواجهة المنافسين من خلال الخصائص الرئيسية ثلاثة للمنتج، وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية. كما يهدف البحث إلى بيان دور تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، ومن ثم تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ورسالتها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- إن نجاح الوحدة الاقتصادية في بيئة أعمال اليوم يكون عن طريق اختيار وتنفيذ ورقابة الاستراتيجية، ولا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تنجح وتستمر في الصناعة من خلال العمل بالطرق التقليدية وعدم إتباع الاستراتيجيات.
- إن معظم الوحدات الاقتصادية لا تستطيع تبني استراتيجية تنافسية لأنها لا تمتلك الموارد والخبرات الكافية التي تجعلها متميزة أو قائد لتكلفة. وفيها إذا حاولت هذه الوحدات الاقتصادية تقديم ميزة تنافسية سواء كانت التكلفة أقل أو التمايز فإن كبار المصنعين ينقذون عليها بسرعة بأسعار تنافسية أو من خلال خصائص جديدة في المنتج أكثر تقدماً.

- استراتيجية التميز هي استراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال خلق تصور لدى الزبائن بأن المنتج فريد من نوعه في الصناعة.
 - استراتيجية قيادة التكلفة هي الاستراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة.
 - على الشركة عينة البحث تبني استراتيجية المواجهة مع غير المتميزون ومع غير قادة التكلفة وينبغي على الشركة الوصول إلى الأسعار التي يقدمها المنافسون فضلاً عن الوصول إلى الجودة والوظائفية التي تحتويها منتجات المنافسين، وألا تبقى الشركة تعمل بمعزل عما يقدمه المنافسون بل عليها أن تدخل في مواجهة المنافسين في الخصائص الثلاث.
- أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استقننا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (04): المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
شلابي عمار، 2019.	استخدام نفس المنهج والأداة (دراسة حالة) والتعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ومضمون البحث وكذلك اختلاف في الشكل	معرفة مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة
علواط فتيحة ومعين أمين السيد، 2018.	تشابه الدراسات في المنهج والتطرق لدراسة عملية اتخاذ القرارات	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ومضمون البحث حيث أن موضوع هذه الدراسة هو اليقظة الإستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة وموضوع دراستنا هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار	معرفة مراحل اتخاذ القرار
دراسة زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، 2017.	التطرق إلى التكلفة المستهدفة والتعرف بها	تختلف من حيث نوع الدراسة حيث تكون دراستنا مذكرة تخرج أما هذه الدراسة فهي مجلة وكذلك تختلف من حيث المضمون وأهداف الدراسة	أهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة
مشتاق كامل فرج، 2012.	تكمن أوجه التشابه في المنهج والدراسة للتكلفة المستهدفة	تختلف من حيث الأداة ومضمون البحث والأهداف وكذلك من ناحية الشكل	مفهوم التكلفة المستهدفة TC

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة Mulalo Naome Bvumbi

بعنوان:

" An Analysis of the Implementation of activity based costing at the water trading entity", Submitted in accordance with the requirements for the degree of master of philosophy, Accounting sciences, University of South Africa, 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى التحديد ما إذا كانت التكاليف المرتفعة في WTE تتأثر بنجاح أو فشل تنفيذ ABC وهذه الأهداف هي:

- تحديد الخطوات والعوامل المرتبطة بشكل عام بالتنفيذ الناجح ل ABC .
 - التحقق مما إذا كانت الخطوات والعوامل لتنفيذ ABC الناجح قيد التنفيذ تليها رسوم إدارة الموارد المائية في WTE.
 - تقييم ما إذا كانت رسوم إدارة موارد المياه محسوبة وفقاً ل ABC.
- وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: انه كان الهدف من الدراسة هو تحديد ما إذا كانت التكاليف المرتفعة في WTE تتأثر بنجاح أو فشل تنفيذ ABC. وتوصل إلى أن تنفيذ ABC له تأثير ضئيل على زيادة تكاليف إدارة الموارد المائية في WTE كما تضمنه موضوع البحث، ومنه نستنتج انه تم تحقيق جميع أهداف الدراسة.

ثانياً: دراسة Yahiaoui Brahim

بعنوان:

"Contribution système d'information à la prise décision", Mémoire magister, Spécialité gestion des entreprises, Université A. Mira- Bejaia, 2015_2016.

هدفت هذه الدراسة إلى:

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

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

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

- يعد تخصيص NTIC مناسباً لتحسين فعالية أنظمة المعلومات في المنظمات وفعالية صنع القرار، ويتمشى هذا الاستنتاج مع الفكرة القائلة بأن تقنيات NTIC لها تأثير إيجابي على جودة القرارات المتخذة من خلال تحسين أداء نظم المعلومات.

ثالثاً: دراسة Thiziri Aidli mouhoubi bahia

بعنوان:

"La comptabilité analytique: Rôles et objectifs", Mémoire master, Spécialité Finance et Comptabilité, Université Abderrahmane mira de Bejaia, 2012_2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الطريقة المستخدمة داخل شركة cevital وكذلك نظام حساب التكاليف المستخدمة، مما يسمح بأخذ أفضل القرارات المناسبة لهذا الأخير.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- طريقة ABC هي طريقة محاسبة تحليلية تجعل من الممكن تحديد مؤشرات الأداء حسب النشاط، وهي مفيدة جداً للحكم على الأداء العام الجيد للشركة، وتحقيق الأهداف المحددة.
 - إن أهمية سعر التكلفة الذي تم الحصول عليه في طريقة ABC من خلال احترام الروابط السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد يمثل بالفعل تقدماً كبيراً من حيث المساعدة في اتخاذ القرار، ويبدو أنه يكون أساساً موثقاً به لتوجيه سياسات أسعار البيع والتحسين العمليات.
- أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (05): المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
Mulalo Naome 2017،Bvumbi	استخدام نفس المنهج والأداة (دراسة حالة) والتعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة	يوجد اختلاف في الأهداف ولغة الدراسة	التعريف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة
،Yahiaoui Brahim 2016_2015	دراسة عملية اتخاذ القرار والتشابه من ناحية المنهج	يوجد اختلاف في الأهداف ولغة الدراسة وموضوع البحث	التعرف بعملية صنع القرار وأهميتها
Thiziri Aidli ، mouhoubi bahia 2013_2012	التعريف على الأنظمة الحديثة والقديمة واستعمال نفس المنهج والأداة	يوجد اختلاف من ناحية الأهداف ولغة الدراسة والإشكالية المطروحة	دراسة الخصائص التي تتميز بها محاسبة التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من هذا الفصل أن الهدف الأساسي والأولي للمؤسسة هو الحصول على الأرباح وتعظيمها ومن خلال هذا يمكن إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف لاتخاذ القرارات في المؤسسة. حيث تعتبر محاسبة التكاليف تقنية كمية تحليلية ظهرت كضرورة محاسبية في مجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية وتكتسي أهمية بالغة للتقليل من التكاليف وتحسين فعالية التسيير. فمحاسبة التكاليف تمثل نظام معلومات هامة يوفر معلومات تعتبر ركيزة لاتخاذ العديد من القرارات المتخذة في المؤسسة من أجل توفير قاعدة صحيحة للمسيرين تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف والتحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلتها لان عملية اتخاذ القرار عملية إدارية هامة في حد ذاتها يرتبط بها نجاح المؤسسة أو فشلها.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة كوندور

إلكترونيك

تمهيد:

بغرض المساهمة في تجسيد الجانب النظري في الميدان التطبيقي وإسقاطه على أرض الواقع بهدف الإجابة على إشكالية البحث كانت الدراسة التطبيقية على مستوى إحدى المؤسسات الصناعية الجزائرية الناشطة في مجال الإلكترونيك والأجهزة الكهرومنزلية ألا وهي مؤسسة كوندور الإلكترونيك، ويهدف هذا الفصل إلى إعطاء نظرة تكاملية عن مجريات الدراسة الميدانية تفيد في تحقيق الهدف العلمي الذي انطلقت منه هذه الدراسة ولتحقيق ذلك تم التقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة كوندور إلكترونيك

المبحث الثاني: حساب التكاليف حسب الطريقة المعتمدة في المؤسسة وطريقة ABC

المبحث الأول: تقديم مؤسسة كوندور إلكترونيك

انطلاقاً من هذا المبحث سنحاول التعرف على المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة عنتر للتجارة، الحاملة للعلامة التجارية condor.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة كوندور إلكترونيك وطبيعة نشاطها

أولاً: تعريف المؤسسة¹

مؤسسة كوندور أو اسمها التجاري عنتر للتجارة مؤسسة اقتصادية خاصة كبيرة الحجم تختص بإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية، تنتمي إلى مجموعة بن حمادي شكلها القانوني أصبح في جوان 2002 هو مؤسسة خاصة ذات الأسهم.

تنشط المؤسسة وفقاً لأحكام القانون التجاري، حيث تحصلت على السجل التجاري في أبريل، 2002 وبدأ نشاطها الفعلي في فيفري 2003، يتواجد مقرها التجاري بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج، تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 80104 م² وهي ملكية كاملة للمؤسسة، يبلغ عدد عمالها أكثر من 3473 عامل موزعين على الوحدات والمصالح حسب التخصص.

مؤسسة كوندور هي إحدى المؤسسات المكونة لمجموعة بن حمادي التي تحتوي على عدة وحدات هي:

- وحدة لإنتاج القمح الصلب ومشتقاته.
- وحدة لإنتاج الأكياس البلاستيكية.
- وحدة لإنتاج البلاط ومواد البناء.
- وحدة المشاريع البناء العمالق.
- هي وحدة إنتاج العجائن.
- لإنتاج الصفائح.

أما بالنسبة لاسم كوندور فيعتبر العلامة المسجلة للمؤسسة، حيث تم تسجيلها بهذا الاسم لدى الديوان

الوطني لحماية المؤلفات والابتكارات في 30 أبريل 2003.

وكلمة كوندور تعني طائر من أكبر الطيور في العالم يعيش في أمريكا الجنوبية وشعار المؤسسة هو

الحياة ابتكار "INNOVATION IS LIFE" واللون المميز للشركة هو اللون الأزرق.

تحصلت الشركة في جانفي 2007 على شهادة الايزو 9001 نسخة "2000 نشاطها في الإنتاج

والتسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية.

ثانياً: نشاط المؤسسة¹

¹- معلومات مقدمة من المؤسسة

تعمل المؤسسة على ترقية وتطوير نشاطاتها القاعدية والمتمثلة أساسا في تركيب وتصنيع المنتجات الإلكترونية، وهذا بموجب قانون المرسوم الوزاري رقم 2000/74 المؤرخ في 2 أبريل 2000، المحدد للصناعات والإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب، حيث تستعمل الشركة تكنولوجيا متطورة جداً في مجال صناعتها، وهي تستعد للحصول على شهادة الجودة إسهاد ISO9001 Ver.2002، وتسويق منتجات الشركة بالسوق الجزائرية وبتشكيلة متنوعة من أجهزة التلفاز وأجهزة الاستقبال الرقمي وأجهزة كهربائية منزلية "ثلاجات ومكيفات هوائية" وقارئ الأقراص، و تحتل شركة كوندور بتشكيلة جهاز التلفاز مرتبة في عداد الشركات الرائدة على مستوى السوق الوطنية، وتنتظر نتائج جيدة للتصدير، ويساعدها في ذلك امتلاكها لموظفين مناسبين وذو مؤهلات عالية، وكذا تكنولوجيا متطورة وفائقة الجودة، كما تستورد الشركة بعض المنتجات التامة الصنع كأوعية الهوائية المقعرة ومجففات الشعر ورؤوس الاستقطاب الهوائي وغيرها.

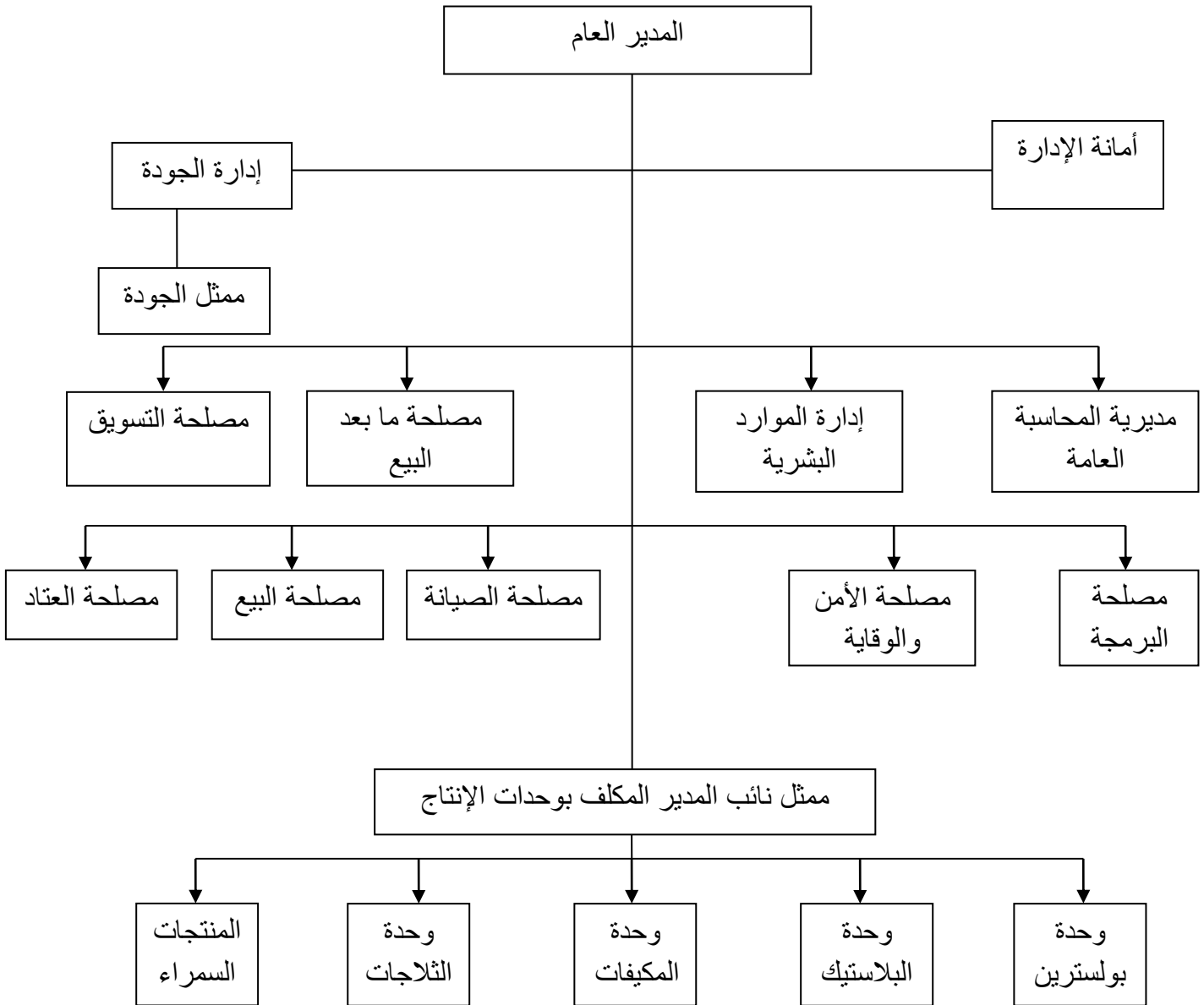
ولديها وحدات داخلية تهتم بمساعدة ورشات الإنتاج، وهما وحدة إنتاج البلاستيك الذي يستعمل في صناعة الإطار الأمامي والخلفي للتلفاز، وبعض مكونات جهاز المكيف الهوائي، ووحدة إنتاج البولسترين الذي يستعمل في تغليف المنتج وحمايته.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور إلكترونيك.

يتم تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح مؤسسة "كوندور إلكترونيك" وفق المسؤوليات

ومهام كل دائرة من هذه الدوائر، حيث يشتغل في مؤسسة "كوندور" أكثر من (3473) عامل، يتوزعون على مجمل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها من أكبر المؤسسات الاقتصادية من حيث العمالة في الجزائر، يمكن تمثيل الهياكل الوظيفية لمؤسسة "كوندور إلكترونيك" في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة، "كوندور"

يتكون الهيكل التنظيمي من:¹

- **المدير العام:** هو الذي يشكل حلقة الوصل بين المنشأة والموظفين والأهداف الخاصة بها لأنه المسئول عن العديد من المهام الخاصة بمجريات العمل لخبرته الكافية في أصول ومبادئ الإدارة الصحيحة.
- **أمانة المديرية:** تعتبر من الوظائف الإدارية المهمة في بيئة العمل حيث تعتمد السكرتارية للقيام بالعديد من الوظائف المهمة في بيئة العمل، ومنها: متابعة البريد أي الاهتمام بالحصول على البريد الوارد بشكل يومي، مع إرسال البريد الصادر عندما يكون جاهزاً في الوقت المحدد لذلك، استقبال الناس أي الحرص على تنظيم المواعيد، والتعامل مع الناس وفقاً لجدول منظم يسمح لهم بزيارة المدير أي الحرص على تطبيق كافة العمليات.
- **إدارة الجودة:** تحدث إلى تحسين وتطوير أدائها بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات العميل.
- **ممثل الجودة:** هي مجموعة من المبادئ والأدوات التي تهدف إلى تحقيق رضا العميل من خلال التصميم النهائي للمنتج مثل جودة الخدمة والتكلفة وتطوير المنتج.
- **مديرية المحاسبة والمالية:** هي القلب الناظر للمؤسسة حيث تترجم كل عمليات الإنتاج والبيع إلى أموال تسدد بها تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة أو هي التي توفر الجانب المالي الذي يتضمن السير الحسن للمؤسسة.

الشكل رقم (05): مخطط التنظيم المحاسبي



المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة الملحق رقم (04)

- **مديرية الموارد البشرية:**

- توظيف العمال حسب طلبات هياكل المؤسسة.
- معالجة الشؤون القانونية للعمال.

- **مديرية خدمات ما بعد البيع:**

- توفير خدمات ما بعد البيع للزبائن في إطار الضمان.
- جمع المعلومات حول مختلف الأعطاب في المنتج.

- **مصلحة التسويق:** تتمثل مهامها فيما يلي:

1- معلومات مقدمة من المؤسسة

- دراسة وجذب كل ما يتعلق بمعلومات السوق.
- القيام بحملات الإشهار في كافة وسائل الإعلام.
- **مصلحة البرمجة:** تهتم بنظام يتكون من أشخاص وسجلات البيانات وعملية يدوية وغير يدوية حيث يقوم هذا النظام بمعالجة البيانات والمعلومات في المؤسسة.
- **مصلحة الأمن:** يوكل لهذه المصلحة مهمة حماية أملاك الشركة من الإلتلاف بشتى أنواعه وكل أنواع الحوادث ودفع الجرم عن الشركة وكذا وضع الخطط والسياسات والأهداف وتنفيذ القوانين الخاصة بالمؤسسة التي تساعد على الارتقاء بالشركة أو المؤسسة.
- **مصلحة البيع:** تتمثل مهامها في:
 - الاستماع إلى الزبون.
 - تطوير عملية البيع للحفاظ على الزبائن القداماء والحصول على الزبائن جدد.
 - تفقد عمليات البيع والطلبات الزبائن والتكفل بتوفيرها.
 - دراسة السوق وإدارة مخزونه.
 - الإمداد والتكفل بالنقل.
- **مصلحة العتاد:** وهي المسؤولة عن إمداد المصالح الأخرى التجهيزات المكتبية اللازمة، كالسيارات، شاحنات النقل، بنزين...
 - **ممثل نائب المدير المكلف بوحدات الإنتاج:** يتفرع لعدة وحدات للإنتاج المختلفة للأجهزة المعرفة على حسب نوعها مثل:
 - **وحدة البولسترين:** البولسترين هي مادة عازلة ويستخدم في العزل والتغليف والتعبئة ويتم على مستوى هذه الوحدة صنع صناديق التغليف لوحدي التلفاز والمكيفات الهوائية، تطبيق كل الاحتياطات لوصول المؤسسة إلى الجودة، وتلبية احتياجات وحدة التلفاز والمكيفات الهوائية.
 - **وحدة البلاستيك:** تقوم هذه الوحدة بصنع كل المنتجات البلاستيكية في ترتيب التلفاز والثلاجات وتلبية احتياجات وحدة الثلاجات ووحدة الهوائية.
 - **وحدة المكيفات والمواد البيضاء:** تقوم هذه الوحدة ب: تركيب المكيفات الهوائية، تطبيق كل الاحتياطات لوصول المؤسسة إلى الجودة، وتلبية احتياجات مصلحة البيع.
 - **وحدة الثلاجات:** تقوم هذه الوحدة ب: تركيب الثلاجات المختلفة، تطبيق كل الاحتياطات لوصول المؤسسة إلى الجودة، تلبية احتياجات مصلحة البيع.
 - **وحدة المنتجات السمراء:** تقوم هذه الوحدة ب: ترتيب الهواتف وأجهزة السمع البصري، تطبيق كل الاحتياطات لوصول المؤسسة إلى الجودة، تلبية احتياجات مصلحة الزبائن.

المطلب الثالث: أهداف مؤسسة كوندور إلكترونيك

تسعى المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي:¹

- تحقيق الربح: كان ولازال تحقيق الربح هو الهدف الأول والأساسي الذي تسعى إليه مؤسسة "عنتر ترايد" كوندور من خلال الوصول إلى رقم الأعمال المسطر لكل عام وكسب متعاملين جدد مع الحفاظ على المتعاملين الحاليين وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المنافسة.
- تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق هدف المؤسسة والمتمثل في تحقيق الربح أو تحقيق الإشباع لا يكون إلا من خلال تلبية حاجيات المجتمع بتقديم منتج نوعي ذو جودة عالية وبأفضل الأسعار.
- عقلنة الإنتاج: ويتم من خلال الاستعمال الجيد لممتلكاتها وبالإشراف على عملها بشكل يسمح في نفس الوقت بتلبية رغبات المجتمع.
- ضمان مستوى مقبول من الأجور يسمح للعامل بتلبية حاجياته والحفاظ على بقاءه، وتقديم مختلف العلاوات والمنح.
- توفير خدمات التأمين للعمال مثل التأمين الصحي والتأمين ضد العمل والتقاعد.
- _ العمل على تطوير خبرة واحترافية عمالها وإطاراتها.
- _ العمل على نيل شهادة الجودة الخاصة بالمنتج.
- _ المداومة على تنظيم وتحسين هياكل المؤسسة.
- _ تدعيم الاستثمارات باقتناء وسائل إنتاج عصرية بهدف تطوير وتنويع المنتجات المنافسة القائمة.
- _ السعي إلى منافسة المؤسسات العالمية التي تنشط في نفس المجال.

1- معلومات مقدمة من المؤسسة

المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالطريقة المعتمدة في المؤسسة وطريقة ABC

اعتمدت مؤسسة كوندور للإلكترونيك على طريقة التكاليف الكلية لحساب سعر تكلفة منتجاتها التي سننتظر لها في المطلب الأول وعلى أساسها سنحاول تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمعرفة أفضل النتائج.

المطلب الأول: حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية

من خلال هذا المطلب سننتظر إلى الطريقة التي اعتمدها المؤسسة لحساب مختلف تكاليفها وهي طريقة التكلفة الكلية

أولاً: تحديد مراكز التكلفة

سنقسم مراكز تكلفة وحدة المنتجات البيضاء إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية وهي:

1. المراكز الرئيسية: تتمثل في:

- مركز التموين: يتم في هذا المركز شراء وتخزين المواد الأولية.
- مركز الإنتاج: يتم في هذا المركز إنتاج وتصنيع المنتجات البيضاء واستهلاك المواد الأولية.
- مركز التوزيع: يتم في هذا المركز بيع وتوزيع المنتجات البيضاء.

2. المراكز الثانوية: تتمثل في:

- مركز الإدارة: تضم الإدارة العامة للمؤسسة والإدارة المالية والمحاسبة وإدارة الموارد البشرية
- مركز الصيانة: ويضم الوسائل العامة والنظافة، الأمن... الخ.

ثانياً: توزيع الأعباء غير المباشرة

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي يتم فيها توزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل وفق مفاتيح التوزيع المتمثلة في النسب الموضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم (06): توزيع الأعباء غير المباشرة بالنسب

التوزيع الأولي حسب النسب					
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	المراكز الحساب
%5	%66	%15	%10	%4	ح/60 المشتريات المستهلكة
%11.62	%36.92	%4.24	%29.81	%17.41	ح/61 الخدمات الخارجية
%13.18	%27.9	%9	%8	%41.92	ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى
%1.36	%70	%1.64	%15	%12	ح/63 أعباء المستخدمين
%0.5	%99.16	%0.18	-	%0.16	ح/64 الضرائب والرسوم المماثلة
-	-	-	-	%100	ح/65 الأعباء العمليات الأخرى
%8	%84.96	%4	%1.27	%1.77	ح/68 المخصصات للاهلاك والمؤونات

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة

توزع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من خلال نسب التوزيع بالاعتماد على الملحق رقم (01) مما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) توزيع الأعباء غير المباشرة بالقيم

التوزيع الأولي						
الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المبالغ	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		ب
587682.80	7757412.95	1763048.4	1175365.6	470146.24	11753655.	ح/ 607
		0	0		99	
6654286.0	21142533.7	2428069.9	17070935.	9969975.9	57265801.	ح/ 61
9	8	7	32	8	14	
11037241.	23364115.2	7536811.3	6699387.8	35104792.	83742348.	ح/ 62
54	5	7	9	52	57	
1252584.8	64471278.7	1510469.9	13815274.	11052219.	92101826.	ح/ 63
4	3	6	01	21	76	
120510.80	23899701.8	43383.89	-	38563.46	24102160.	ح/ 64
	7				01	
-	-	-	-	24263645.	24263645.	ح/ 65
				39	39	
2700509.2	28679408.4	1350254.6	428705.85	597487.68	33756365.	ح/ 68
7	4	4			87	
22352815.	169314451.	14632038.	39189668.	81496830.	32698580	المجموع
34	02	23	67	48	3.7	ع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (01) والجدول رقم (06)

بعد التوزيع الأولي يأتي التوزيع الثانوي المتمثل في الجدول التالي:
الجدول رقم (08) التوزيع الثانوي بالنسب

التوزيع الثانوي					
الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	
22352815.3	169314451.0	14632038.2	39189668.6	81496830.4	التوزيع
4	2	3	7	8	الأولي
%10	%75	%5	%10	(%100)	الإدارة
%10	%80	%6	(%100)	%4	الصيانة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(07) ومعلومات من مصلحة المالية والمحاسبة

لإيجاد مبالغ الأقسام الثانوية والرئيسية نتبع الخطوات التالية:

نرمز للإدارة بالرمز: (x)

ونرمز للصيانة بالرمز: (y)

ومنه نجد:

$$X=81496830.48+0.04y.....(01)$$

$$Y=39189668.67+0.1x.....(02)$$

بتعويض المعادلة (01) في (02) نجد:

$$X=81496830.48+0.04(39189668.67+0.1x)$$

$$X=83064417.23+0.004x$$

$$X=83398009.27$$

$$Y=39189668.67+0.1(83398009.27)$$

$$Y=47529469.6$$

ومنه يتم إعداد جدول التوزيع الثانوي بالقيم كما يلي:

الجدول رقم (09): التوزيع الثانوي بالقيم

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
22352815.34	169314451.02	14632038.23	39189668.67	81496830.48	مجموع التوزيع الأولي
8339800.93	62548506.95	4169900.46	8339800.93	783398009.2	الإدارة
4752946.96	38023575.68	2851768.18	47529469.6	1901178.78	الصيانة
35445563.23	269886533.7	21653706.87	00	00	المجموع
وحدة مباعه	وحدة منتجة	وحدة مشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس
32000	32000	22572			عدد وحدات القياس
1107.67	8433.9	959.31			تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (08) ومعلومات مقدمة من طرف قسم المالية والمحاسبة.

ثالثا: حساب مختلف التكاليف

1. حساب تكلفة الشراء:

تعرف تكلفة الشراء أنها سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملات مضافا إليه الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة ومصاريف النقل... الخ، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة}$$

1.1. ثمن شراء المواد الأولية:

تشتري المؤسسة مجموعة من المواد الأولية واللوازم للقيام بعمليات إنتاج المنتج المتمثل في هياكل معدنية، ويحسب ثمن الشراء وفق العلاقة التالية:

ثمن الشراء = كمية المواد الأولية × سعر شراء الوحدة

الجدول رقم (10): ثمن شراء المواد الأولية

النوع	F4500B	F4510G
التعريف	طباخة السفير 66 سوداء	طباخة السفير 66 رمادي
سعر الشراء بالدولار	107.00	107.00
سعر الصرف	116.3795	116.3795
السعر بالدينار الجزائري	12452.61	12452.61

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (02)

2.1. حساب تكلفة الشراء:

الجدول التالي يبين طريقة حساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة، علما أن ثمن الشراء تتضمن مصاريف الشراء المباشرة.

الجدول رقم (11): تكلفة الشراء

البيان	الكمية	السعر	المبلغ
ثمن الشراء	22572	12452.61	281080312.9
مصاريف مباشرة	-	-	-
مصاريف غير مباشرة	22572	1054.79	23808719.88
تكلفة الشراء	22572	13507.4	304889032.8

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدولين (09) و (10) والملحق رقم (03)

2. حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج هي التكلفة المتحصل عليها بعد عملية التحويل للحصول على المنتج أو تقديم خدمة، وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

يمر المنتج بأربع ورشات وهي: ورشة التقطيع والتركيب والتلحيم والطلاء

1.2. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تم توزيع الأعباء غير المباشرة للإنتاج على الورشات كما يلي:

-التقطيع 40% - التلحيم 20%

- التركيب 30% - الطلاء 10%
- عدد ساعات العمل في اليوم: 7 ساعات و 30 دقيقة
- تكلفة الساعة الواحدة هي: 199.35
- عدد ساعات العمل: 140.25
- عدد الوحدات المنتجة: 32000

الجدول رقم (12): توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم الإنتاج

قسم الإنتاج				
الطلاء	التلحيم	التركيب	التقطيع	المراكز البيان
26988653.37	53977306.74	80965960.11	107954613.5	مجموع التوزيع الثانوي
عدد الوحدات المنتجة			ساعات عمل مباشرة	طبيعة وحدات القياس
32000	32000	32000	140.25	عدد وحدات القياس
843.39	1686.79	2521.74	769729.86	تكلفة وحدات القياس

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة

2.2. حساب أعباء الإنتاج المباشرة:

الجدول رقم (13): حساب تكلفة الإنتاج

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
304889032.8	13507.4	22572	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
27958.83	199.35	140.25	مصاريف الإنتاج المباشرة
107954612.9	769729.86	140.25	مصاريف الإنتاج غير المباشرة
80695680	2521.74	32000	التقطيع
53977280	1686.79	32000	التركيب
26988480	843.39	32000	التلحيم
			الطلاء
574533044.5	17954.15	32000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (11) و(12)

3.2. حساب التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج:

التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج = (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالقيمة / (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية

وبما أنه لا يوجد مخزون أول مدة فإن التكلفة الوسطية المرجحة هي: 17954.15
 3. حساب سعر التكلفة: هي التكلفة الكلية التي يحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في انجازه إلى غاية بيعه وتسليمه للزبون.

ويحسب بالعلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة المنتجات المباعة + أعباء مباشرة وغير المباشرة للتوزيع

بعد حساب تكلفة الإنتاج وبيان مختلف أعباء التوزيع، سيتم توضيح سعر التكلفة النهائي للمنتج، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): حساب سعر التكلفة

البيان	الكمية	السعر	المبلغ الإجمالي
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة	32000	17954.15	574532800
مصاريف التوزيع المباشرة	-	-	-
مصاريف التوزيع غير المباشرة	32000	1107.67	35445440
سعر التكلفة	32000	19061.82	609978240

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الجدولين (09) و(13)

4. حساب النتيجة التحليلية:

هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة، وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): حساب النتيجة التحليلية

المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	البيان
662208000	20694	32000	رقم الأعمال
609978240	19061.82	32000	سعر التكلفة
52229760	1632.18	32000	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة والجدول رقم (14) * سعر الوحدة لرقم الأعمال مقترح من طرف المحاسب وذلك لسرية المعلومات.

تبين لنا من خلال الجدول أن النتيجة التحليلية كانت موجبة بمبلغ 52229760 ويدل ذلك على أن مؤسسة كوندور حققت أرباح.

المطلب الثاني: حساب التكاليف بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC

من خلال هذا المطلب سنحاول تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مؤسسة كوندور إلكترونيك من خلال تتبع مراحل تطبيقه، وتوضيح أهميته في تحسين أداء المؤسسة.

أولاً: تحديد تكلفة الأنشطة

نظراً لتعدد أنشطة مؤسسة كوندور واختلافها سنتطرق في هذه المرحلة إلى تحديد هذه الأنشطة وتكلفتها:

1. تحديد مراكز الأنشطة:

1.1. مركز نشاط الإدارة العامة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- تسيير المصالح العامة.
- الإشراف على المستخدمين.
- أمن وحفظ الصحة.
- تطوير الإعلام الآلي.

2.1. مركز نشاط الصيانة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- الأمن والصيانة.
- دراسة المعلومات التقنية المتعلقة بوسائل الإنتاج.

3.1. مركز نشاط التوزيع: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- التسويق.
- الإرسال.
- الإنجازات.

4.1. مركز نشاط التموين: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- تسيير المخزونات.
- التموين والشراء.

5.1. مركز نشاط الإنتاج: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية:

- التوجيه العام.
- التقطيع والتجميع.
- التعبئة والتخزين.
- إنتاج مواد مصنعة.

2. تحديد تكلفة الأنشطة:

بعد تحديد مراكز الأنشطة لمؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء يتم الانتقال إلى تحديد التكلفة وفق

العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الإجمالية لمركز النشاط} \times \text{النسبة المخصصة للنشاط}$$

اعتماداً على المقابلة مع المحاسب في مصلحة المحاسبة تم وضع نسب تقديرية تمثل نسبة تكلفة النشاط من التكلفة الإجمالية لمركز النشاط التابع له، وتم التوصل إلى الجدول التالي:
الجدول رقم (16): تحديد تكلفة الأنشطة

مركز النشاط	التكلفة	الأنشطة	النسبة	تكلفة النشاط
الإدارة	81496860.48	تسيير المصالح العامة	43.5%	35451134.31
		الأمن وحفظ الصحة	6.5%	5297295.93
		الإشراف على المستخدمين	40%	32598744.19
		تطوير الإعلام الآلي	10%	8149686.04
الصيانة	39189668.67	الأمن والصيانة	80%	31351734.94
		دراسة المعلومات التقنية	20%	7837933.73
التمويل	14632038.23	التمويل والشراء	70%	10242426.76
		تسيير المخزونات	30%	4389611.47
الإنتاج	169314451.02	التوجيه العام	15%	25397167.65
		التعبئة والتخزين	40%	67725780.41
		التقطيع والتجميع	30%	50794335.31
التوزيع	22352815.34	إنتاج مواد مصنعة	15%	25397167.65
		التسويق	50%	11176407.67
		الإرسال	20%	4470563.07
		الإنجازات	30%	6705844.60

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مصلحة المالية والمحاسبة.

ثانياً: تحديد مسببات تكلفة النشاط

إعداد مصفوفة بين أنشطة المؤسسة ومسبباتها، وذلك من أجل تحديد غرض التكلفة المتمثل في المنتج النهائي المقدم من قبل مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء.

الجدول رقم (17): مصفوفة بين الأنشطة ومسببات تكلفة كل نشاط

الكمية المنتجة	عدد الفواتير	عدد أيام العمل	عدد التدخلات	عدد العمال	كمية المواد الأولية	عدد الطلبيات	عدد ساعات العمل	
							×	تسيير المصالح العامة
				×				الأمن وحفظ الصحة
							×	الإشراف على المستخدمين
							×	تطوير الإعلام الآلي
			×					الأمن والصيانة
		×						دراسة المعلومات التقنية
	×							التمويل والشراء
					×			تسيير المخزونات
			×					التوجيه العام
						×		التعبئة والتخزين
×								التقطيع والتجميع
						×		إنتاج مواد مصنعة
			×					التسويق
	×							الإرسال
		×						الانجازات

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة

الجدول الموالي يبين عدد مسببات لكل نشاط:

الجدول رقم (18): عدد المسببات لكل نشاط

الكمية المنتجة	عدد الفواتير	عدد أيام العمل	عدد التدخلات	عدد العمال	كمية المواد الأولية	عدد الطلبيات	عدد ساعات العمل	
							173.33	تسيير المصالح العامة
				5				الأمن وحفظ الصحة
							173.33	الإشراف على المستخدمين
							173.33	تطوير الإعلام الآلي
			57					الأمن والصيانة
		220						دراسة المعلومات التقنية
	122							التموين والشراء
					22572			تسيير المخزونات
			57					التوجيه العام
						121		التعبئة والتخزين
32000								التقطيع والتجميع
						121		إنتاج مواد مصنعة
			57					التسويق
	122							الإرسال
		220						الانجازات

المصدر: الاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة

ثالثاً: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية
يتم حساب التكاليف الكلية وفق العلاقة التالية:

التكلفة الكلية = مجموع تكاليف المباشرة + مجموع تكاليف غير مباشرة

التكلفة الكلية = 326985833,7 دج

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال _ مجموع التكاليف

النتيجة التحليلية = 335222166,3 دج

المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

أولاً: المقارنة بين الطريقتين

من خلال هذا المطلب سوف نقارن بين طريقة التكاليف الكلية المعتمدة في المؤسسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة abc كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): المقارنة بين الطريقة المطبقة بالمؤسسة وطريقة ABC

البيان	النظام التقليدي	نظام ABC	الفرق
التكاليف الكلية	609978240	326985833,7	282992406,3-
النتيجة التحليلية	52229760	335222166,3	282992406,3

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانياً: إبراز دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

نستخلص من خلال نتائج الجدول أن التكاليف الكلية 609978240 دج انخفضت إلى 326985833,7 دج، والنتيجة التحليلية كانت 52229760 دج ثم ارتفعت إلى 335222166,3 دج بمقدار 282992406,3 دج.

وهذا يدل على أن طريقة (ABC) ساهمت في تخفيض سعر التكلفة ورفع في النتيجة التحليلية مقارنة مع طريقه التكاليف الكلية التي تطبقها المؤسسة، وإن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أداة فعالة تعمل على تحقيق التكاليف واكتشاف النقائص وتساعد على ترتيب القرارات وتحسين أداء المؤسسة. ونستنتج من هذا كله أنه يتم استخدام محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات، وهذا يشمل تحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالإنتاج، ويمكن استخدام هذه المعلومات لاتخاذ قرارات مثل تحديد السعر الأمثل للمنتجات وتحديد مستوى الإنتاج الأمثل.

خلاصة الفصل الثاني:

قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء للأجهزة الكهرومنزلية، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة تعريفها وطبيعة نشاطها ومختلف فروعها الموجودة المتمثلة في ستة وحدات.

وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف وجدنا أن المؤسسة تلجأ إلى استعمال طريقة التكاليف الكلية، التي تعتبر أهم الطرق القديمة المعتمدة في محاسبة التكاليف التي تساعدها في التسيير والمساعدة في اتخاذ القرار كما تتخللها نقائص وعيوب كبيرة أيضاً، في المطلب الثاني قمنا بتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ويؤدي استخدام هذا النظام إلى تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد وتخفيض التكاليف مما يساعد في رفع مردوديتها وتحسين أداءها والتأثير في عملية اتخاذ القرار.

الختامة

✚ الخاتمة:

إن الهدف الأساسي من إجراء هذه الدراسة هو تبيان دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار، في المؤسسة الاقتصادية ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية السابقة تبين لنا أن وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد على اتخاذ القرار بشكل أكثر موضوعية وواقعية

ومن أجل معالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة واختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة، تم تقسيم هذه الأخيرة إلى فصلين الأول النظري والفصل الثاني عن دراسة حالة مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الكهرومنزلية.

✚ نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

✚ الفرضيات:

الفرضية الأولى: توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، إثبات صحة الفرضية حيث أن محاسبة التكاليف تقوم بتحديد النتيجة وتحليلها وتوجيهها نحو الأفضل مما يساعدها في اختيار القرارات المناسبة.

الفرضية الثانية: من أهم طرق حساب التكاليف المعتمدة في مؤسسة كوندور إلكترونيك طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة عدم صحة الفرضية حيث تعتمد مؤسسة كوندور إلكترونيك على طريقة التكاليف الكلية فقط.

الفرضية الثالثة: تساهم طرق حساب التكاليف التقليدية في مؤسسة كوندور إلكترونيك، إثبات صحة الفرضية اعتمدت مؤسسة كوندور على طريقة واحدة ألا وهي طريقة التكاليف الكلية.

الفرضية الرابعة: تساهم طرق حساب التكاليف الحديثة في مؤسسة كوندور إلكترونيك، عدم صحة الفرضية رغم توفر طرق الأنظمة الحديثة إلا أن المؤسسة لم تلجأ لها.

✚ النتائج:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة داخل المؤسسة.
- تتم عملية اتخاذ القرار من طرف مدير المؤسسة أو باتفاق الشركاء بشكل غير مدروس بناءً فقط على مستوى الأسعار السائد استناداً لبعض الحسابات البسيطة في مجال التكاليف من خلال إضافة نسبة ربح معينة.
- إن محاسبة التكاليف تعطي أو تمد الثقة أولاً لمحاسب التكاليف وللمدير المؤسسة أو لمالكها من أجل اتخاذ القرار.
- بالرغم من انتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي أصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسب التكاليف.
- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها إلا أن مؤسسة كوندور إلكترونيك لم تتوجه نحو تطبيق طرق محاسبة التكاليف الحديثة.

- تلجأ مؤسسة كوندور إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية وذلك لتتبع المنتجات واختلاف أسعارها مما يصعب مهمة حساب التكاليف الخاصة بكل منتج.
 - نظام (ABC) أكثر موثوقية من النظم التقليدية لقدرته على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق.
 - نظام (ABC) يعتبر أداة فعالة، تعمل على تخفيض التكاليف غير مضافة القيمة ورفع تكاليف الأنشطة التي تعطي قيمة مضافة على عكس النظام المطبق في المؤسسة الذي يعطي التكاليف بصفة إجمالية.
 - يؤدي نظام (ABC) إلى مخرجات نتائج دقيقة وصحيحة مما يساعد المؤسسة من اتخاذ قراراتها في الوقت المناسب حيث يمكن للمؤسسة من خلال ذلك تحقيق أهدافها.
 - لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب ولا يمكن فرض نظام معين على المؤسسة لأن النشاط يختلف من مؤسسة إلى أخرى.
- ✚ الاقتراحات:

- من خلال دراستنا التطبيقية وانطلاقاً من النتائج المتحصل عليها نقدم بعض الاقتراحات التي قد تكون حلاً لبعض المشاكل في مؤسسة كوندور إلكترونيك وحدة المنتجات البيضاء:
 - على المؤسسة محل الدراسة الاعتماد على محاسبة التكاليف كوسيلة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة بأقل تكلفة وأسرع وقت.
 - على مؤسسة محل الدراسة مواكبة التطورات الحاصلة في مجال محاسبة التكاليف وتبني الأنظمة الحديثة وذلك لأهميتها في اتخاذ القرار.
 - على المؤسسة استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لما لها من دور في ترشيد قرارات المؤسسة.
- ✚ آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسراً يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
- الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرار.
 - أثر تطبيق طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية.
 - محاسبة التكاليف ونظم التكاليف التقليدية والحديثة.
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في اتخاذ القرارات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 01_ أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 02_ احمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعة الإسكندرية، 2007.
- 03_ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 04_ إسماعيل يحيى تكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007.
- 05_ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الرابعة، 2005.
- 06_ حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 07_ خليل محمد العازوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2006.
- 08_ شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، الإسكندرية، 2015.
- 09_ صلاح بسيوني عيد، وعبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة تكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة، 2016_2017.
- 10_ عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 5، الأردن، 2010.
- 11_ علي الشرقاوي، العملية الإدارية_ وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- 12_ محمد عبيدات، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2006.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 01_ أيوب عبايسة، محمد الصالح، نوح يحيى، محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعه الشهيد حمة بالأخضر، الوادي، 2016/2017.
- 02_ بن ناصر مسعودة، رياحي حنان، محاسبة التكاليف المعيارية كأداة لتحليل الانحرافات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، 2018/2019.
- 03_ حشاني أشرف عبد الرحمان وسعدية احمد أيمن، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2021.
- 04_ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكلفة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007/2008.
- 05_ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر (3)، 2009/2010.

- 06_ سعيدان بوبكر، لوحة القيادة الاجتماعية كأداة لاتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018.
- 07_ شادي خديجة، تدقيق داخلي كأداة فعالة في تحسين عملية اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020.
- 08_ ضيف نعيمة ومودع نرجس خضرة، دور القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2021_2022.
- 09_ فايزة عيشاوي، استخدام مدخل التكلفة المستهلكة في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017_2018.
- 10_ كحول صورية، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.
- 11_ محمد صادق منصور، دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج، مذكرة ماستر، فحوص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015_2016.
- 12_ مخوخ رزيقة، استخدام الأساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017.
- 13_ مواقي بناني نجلاء- طرشي كريمة، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2019-2020.
- 14_ نوال عبد الرحمان محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
- ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية**
- 01_ بالقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03، 2010.
- 02_ حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، نسخة إلكترونية.
- 03_ زعور نعيمة_ كردودي سهام_ احمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، جوان 2017.
- 04_ سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 02، 2007.
- 05_ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2019.
- 06_ علواط فتيحة ومعين أمين السيد، اليقظة الاستراتيجية كوسيلة فعالة في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السابع، جامعة الجزائر، 2018.

- 07_ مجيد نبو، احمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد05، 2019.
- 08_ مشتاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد18، العدد67، 2012.

المراجع باللغة الأجنبية

- 01_Aidli thiziri mouhoubi bahia, La comptabilité analytique: Rôles et objectifs, Mémoire master, Spécialité: Finance et Comptabilité, Université Abderrahmane mira de Bejaia, 2012_2013.
- 02_Mulalo Naome Bvumbi, An Analysis of the Implementation of activity based costing at the water trading entity, Submitted in accordance with the requirements for the degree of master of philosophy, Accounting sciences, University of South Africa, 2017.
- 03_Yahiaoui Brahim, Contribution système d'information à la prise décision, Mémoire magister, Spécialité gestion des entreprises, Université A. Mira- Bejaia, 2015_2016.
- 04_Th chartered institute of management accountants (CIMA) : technical briefing developing and promoting strategy- Activiti based management-an overview ; London ; April ; 2001.

الملاحق

الملحق رقم 01:



SPA au Capital social de Z 450 000 000 DA
Fabrication, commercialisation et SAV d'appareils électroménagers, électroniques
produits informatiques et panneaux photovoltaïques
Conception et développement de produits frigorifiques et de climatisation

1/8


Direction Générale
Direction des Finances et Comptabilité

Les charges indirectes SPA CONDOR ELECTRONICS

Compte	Désignation	Montant
602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES	4 994 037,05
607	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	11 753 655,99
609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	- 434 775,53
611	SOUS-TRAITANCE GENERALE	43 667 189,06
613	LOCATIONS	6 319 104,80
615	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	3 358 132,76
616	Primes d'assurances	3 855 038,22
618	DOCUMENTATION ET DIVERS	66 336,30
622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	3 695 420,14
626	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATIONS	1 531 081,55
628	COTISATIONS ET DIVERS	1 891 217,27
654	PERTES SUR CREANCES IRRECOURVABLES	61 273,52
657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	664 394,06
658	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	23 537 977,81
670	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES- CHARGES	9 919 611,42
681	DOTATIONS AUX AMORT, PROV ET PERTES DE VALEUR	33 756 365,87
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILES	10 118 029,31
661	CHARGES D'INTERETS	95 411 472,68
666	PERTES DE CHANGE	1 151 733,75
668	AUTRES CHARGES FINANCIERES	80 341,96
623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS PUBLIQUES	43 441 543,70
624	TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU PERSONNEL	16 404 771,01
625	DEPLACEMENTS, MISSIONS ET RECEPTIONS	6 660 285,59
642	IMPOTS ET TAXES NON RECUPERABLES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES	23 582 589,00
645	AUTRES IMPOTS ET TAXES (HORS IMPOTS SUR LES RESULTATS)	519 571,01
631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	83 298 725,18
637	AUTRES CHARGES SOCIALES	8 047 675,72
638	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL	755 425,86
Total		438 108 225,06

الملحق رقم 02:

CONDOR ELECTRONICS
SPA au Capital social de 2 450 000 000 DA
Fabrication, commercialisation et SAV d'appareils électroménagers, électroniques
produits informatiques et panneaux photovoltaïques
Conception et développement de produits frigorifiques et de climatisation

 MINISTRE DE L'ECONOMIE
ET DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES ET DE LA COMPTABILITÉ

Condor
Electronics



Direction Générale
Direction des Finances et Comptabilité

Cout d'achat Produits Blancs

I- Cout d'achat

Code	Désignation	ثمن الشراء Prix d'achat \$	سعر الصرف Cours	الثمن بالدينار Prix DA	النقل البحري Fret	الحقوق الجمركية Droits douanes	مصاريف الشراء المباشرة Frais d'approches	تكلفة الشراء Cout d'achat
F4500B	CUISINIÈRE SAPHIR 66 4F NOIRE/F-G SECU	107,00	116,3795	12 452,61	189,28	252,84	612,67	13 507,39
F4510G	CUISINIÈRE SAPHIR 66 4F GRISE/F-G SECU	107,00	116,3795	12 452,61	189,28	252,84	612,67	13 507,39
CTE640-E10GB	TABLE DE CUISSON ENCASTRABLE 60CM	56,00	133,7361	7 489,22	60,09	377,47	84,10	8 010,87
Total								

الملحق رقم 03:

		CONDOR ELECTRONICS <small>SPA au Capital social de 2 450 000 000 DA</small> <small>Fabrication, commercialisation et SAV d'appareils électroménagers, électroniques</small> <small>produits informatiques et panneaux photovoltaïques</small> <small>Conception et développement de produits frigorifiques et de climatisation</small>			
Direction Générale Direction des Finances et Comptabilité					
Cout de production Produits Blancs					
2- Cout de production 2-1 Le clé de répartition des charges					
Code	Désignation	تكلفة الشراء Coût d'achat	كمية الإنتاج Qts Prod	استهلاكات المادة الأولية Consommation MP	معامل التوزيع Coef Ventilation
F4500B	CUISINIÈRE SAPHIR 66 4F NOIRE/F-G SECU	13 507,39	6 000	81 044 352,49	27%
F4510G	CUISINIÈRE SAPHIR 66 4F GRISE/F-G SECU	13 507,39	15 660	211 525 759,99	71%
CTE640-E10GB	TABLE DE CUISSON ENCASTRABLE 60CM	8 010,87	912	7 305 918,00	2%
Total			22 572	299 876 030,47	100%

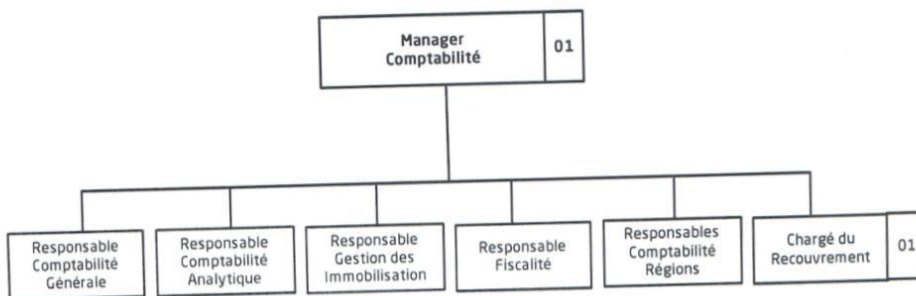
الملحق رقم 04:



CONDOR ELECTRONICS
 SPA au Capital social de 4 277 000 000,00 DA
 Fabrication, commercialisation et SAV d'appareils électroménagers, électroniques
 produits informatiques et panneaux photovoltaïques
 Conception et développement de produits frigorifiques et de climatisation



**ORGANIGRAMME FONCTIONNEL
 COMPTABILITE**



Le Directeur des Ressources Humaines Groupe	Le Directeur Général
Date : 02/06/2019	Date : 02/06/2019
Visa : M. HADJ NACER Ressources Humaines Mohammed HADJ NACER Direction Ressources Humaines Boujeur - Borj-Bou-Keiroudj	Visa : O. BENHAMADI BENHAMADI Omar Directeur Général

الملحق رقم 05:

3/18

DECLARATION CODE 1000		LIBELLE IMPORTATION DEF		FEMALLEY 0001		total / nr/colone 0001		EXEMPLAIRE DECLARANT					
IMPORTATEUR / EXPORTATEUR REEL SPA CONDOR ELECTRONICS 07 ZONE D'ACTIVITE ET ENTREPOT L								ENREGISTREMENT N° 2017-018782 (VALIDE) DATE - HEURE 2017-11-13 16:48 CODE - BUREAU 016207PORT-SEC-CMA					
SAISTE DU NUMERO NIF 000234046277228-00								TYPE D'OPERATION PRODUCTION					
FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL VESTEL HOLLAND BV HOLLANDE								PRIX TOTAL FACTURE NET (P.T.F.N) MONTANT EUR 51072,00		MONTANT AUTRES FRAIS			
PAYS ACHAT VENTE CODE 567								MONTANT FRET MONTANT EUR 383,04		MONTANT ASSURANCES			
DECLARANT SARL UNIVERSAL LOT 126-MAKOUDI-OUED SMAR 16000								SOLDE AUTRES ELEMENTS ET (P.T.F.N)		TAUX DE CHANGE 133,73610			
N° AGREMENT 2002/2116 LIG.REP 4762								VALEUR EN DA 6881396,20		DOMICILIATION BANCAIRE 341/301/2017/4/10/00065/EUR			
ARTICLE 0001 DESIGNATION DES MARCHANDISES Collections dites CKD CUISINIERE 04 FEUX EN FORME CKD MODEL TE640 E10G								REGIME FISCAL 597		ORIGINE 7321111000		CODE STATISTIQUE 1815,81	
ARTICLE DESIGNATION DES MARCHANDISES								VALEUR EN DA 6881396,30		TAR.PREF NON		QUANT. COMPLE 912	
PIECES JOINTES 510-610-620-646-648-650-655-								LIEU D'UTILISATION OU D'ENTREPOTAGE DES MARCHANDISES ADMISES SOUS LE COUVERT D'UN REGIME SUSPENSIF		DELAI		TAUX	
MONTANT CAUTION								MONTANT REMISE		MONTANT		MONTANT	
CODE TAXE QUOTITE ASSIETTE MONTANT								CODE TAXE QUOTITE ASSIETTE MONTANT		CODE TAXE QUOTITE ASSIETTE MONTANT		CODE TAXE QUOTITE ASSIETTE MONTANT	
TOTAL 1.718.077,00								TRANSIT / SCHEMEMENTS APPPOSES		AUTORISE PAR		CIRCUIT VERT manifeste annote GLOBAL	
COMPAGNIE ENCLAYER N° CREDIT								DATE (LIMIT)		ENGAGEMENTS SOUSCRITS		A. Je soussigné, édifie sous les peines de droit mettre sous le présent régime douanier les marchandises déclarées dans cette déclaration.	
TOTAL 1.718.077,00								SIGNATURE DU DECLARANT		Le Déclarant		UNIVERSAL - TRANSIT	

الملحق رقم 06:

VESTEL HOLLAND B.V. P.O. BOX 29179 3001 GD ROTTERDAM THE NETHERLANDS BTW / V.A.T.NO: NL 80.34.82.395.B.01		EXPORT INVOICE	
BUYER CONDOR ELECTRONICS SPA ZONE D'ACTIVITE ILOT 70 SECTION 161 BORDJ BOU ARRERIDJ 34000 ALGERIE		INVOICE DATE/NO: 11/10/2017 6498-17 BUYER'S REF: CONSIGNEE CONDOR ELECTRONICS SPA ZONE D'ACTIVITE ILOT 70 SECTION 161 BORDJ BOU ARRERIDJ 34000 ALGERIE	
TERMS OF DELIVERY CFR ALGIERS	MODE OF TRANSPORT BY VESSEL	COUNTRY OF DESTINATION ALGIERS	
TERMS OF PAYMENT D/A at 30 DAYS AFTER BL DATE	PORT OF LOADING IZMIR	SUPPLIER'S REF NO : VT02017000099612	
		PORT OF DISCHARGE ALGIERS	
DESCRIPTION	QUANTITY	UNIT PRICE	TOTAL AMOUNT
	PIECES	EUR	EUR
CKD COOKERS CTE640-E10GB	912	56,00	51.072,00
TOTAL			51.455,04
TOTAL NO AND KIND OF PACKAGES: 9 PACKAGES			
TOTAL WEIGHT NETT: 1815,81 KGS SPA NATIXIS ALGERIE		GROSS WEIGHT: 2088,42 KGS Bordj-Bou-Arreidj 35, Bd. Houari Boumedienne 34000	
DOMICILIATION IMPORT			
341301 2017 10 00065 EUR			
Date: 25. 10. 2017			
NIF NO: 000234046277228 ORIGIN OF THE GOODS: TURKEY			
BOUENIA Salah Directeur d'Agence		983,04	
ORIGINAL			
VESTEL HOLLAND B.V.			
PLEASE PAY THIS INVOICE BALANCE TO THE ORDER OF VESTEL HOLLAND B.V. THROUGH BELOW NAMED BANK AND ACCOUNT NUMBER : DENIZBANK A.S. EGE KURUMSAL KAMU FINANSMANI BRANCH SWIFT CODE : DENITRIS USD IBAN NUMBER : TR74 0013 4000 0000 0164 6000 27 EUR IBAN NUMBER : TR20 0013 4000 0000 0164 6000 29 BENEFICIARY : VESTEL HOLLAND B.V.			

الملحق رقم 07:

VESTEL HOLLAND B.V			
P.O.BOX 29179 3001GD ROTTERDAM THE NETHERLANDS BTW/V A T N°:80 34 82 395 801			
FICHE DE COLLECTION/ REGIME CKD			
Entrepise: SPA CONDOR ELECTRONICS		Page 1/2	
Produit: CUISINIERE 04 FEUX-64 LITRES	Facture: 6498-17	Date: 11/10/17	
N°	Désignation	Qty	
1	Tôle pour panneaux de commande	912	Pcs
2	Tôle pour côtés latéraux	1824	Pcs
3	Tôle pour cache arrière	912	Pcs
4	Tôle pour partie fours	Lot	
5	Tôle pour porte Thermos	Lot	
6	Table de travail 60 cm	912	Pcs
7	Moteur & support tournebroche	1824	Pcs
8	Tube Aluminium Four & Grille	1824	Pcs
9	Etagère Grillage Cuisinière	912	Pcs
10	Porte Casserole	1824	Pcs
11	Porte presse café	912	Pcs
12	Porte Brûleur four et Grille	1824	Pcs
13	Brûleur four et Grille	1824	Pcs
14	Batterie 06 litres	1824	Pcs
15	Entrée gaz (GN)	912	Pcs
16	Joint raccord Gaz	912	Pcs
17	Tôle Plateau Cuisinière	912	Pcs
18	Tôle Base four émaillée	912	Pcs
19	Profil couvercle avant et arrière	912	Pcs
20	Paumelle couvercle supérieur	912	Pcs
21	Protecteur Boutons Gaz	912	Pcs
22	Poignée & accessoires	Lot	
23	Câble Alimentation cuisinière	912	Pcs
24	Accessoires électrique	912	Pcs
25	Porte bec four et grille	1824	Pcs
26	Thermocouple four et grille	1824	Pcs
27	Bougies four & grille	1824	Pcs
28	Bougies table	3648	Pcs
29	Lampe cuisinière	912	Pcs
30	Joint porte cuisinière	912	Pcs
31	Pied réglable	3648	Pcs
32	Boutons Minuterie & allumage & lampe four	2736	Pcs
33	Manettes gaz et Minuterie	4560	Pcs
34	Face boutons minuterie & allumage & lampe four	2736	Pcs
35	Logement de paumelles porte four	1824	Pcs
36	Paumelles porte four	1824	Pcs
37	Minuterie	912	Pcs
38	Axe tournebroche	912	Pcs
39	Brûleur PM & couvert	912	Pcs
40	Brûleur Moyen & couvert	1824	Pcs
41	Brûleur GM & couvert	912	Pcs
42	Verre porte four extérieur	912	Pcs
43	Verre porte four intérieur	912	Pcs
44	Verre du couvercle supérieur	912	Pcs
45	Support arrière table droit et gauche	1824	Pcs

VESTEL HOLLAND B.V			
P.O.BOX 29179 3001GD ROTTERDAM THE NETHERLANDS BTW/V A T N°:80 34 82 395 801			
FICHE DE COLLECTION/ REGIME CKD			
Entrepise: SPA CONDOR ELECTRONICS		Page 2/2	
Produit: CUISINIERE 04 FEUX-64 LITRES	Facture: 6498-17	Date: 11/10/17	
N°	Désignation	Qty	
56	Joint arrière table cuisinière	912	Pcs
47	Aide d'allumage four	912	Pcs
48	Support & attaches pour verre EXT et INT	912	Pcs
49	Raccord tube arrière Four/Grill	912	Pcs
50	Support avant tube principale	1824	Pcs
51	Support arrière tube principale	1824	Pcs
52	Attaches MMalliques tube	4560	Pcs
53	Laine de verre four	912	Pcs
54	Butle Caoutchouc Glassière Profil -Roues-	3648	Pcs
55	Silicone Transparent	Lot	Lot
56	Silicone Thermique	Lot	Lot
57	Bec (D50&D60&D70&D80&D90) Gas Butane	5472	Pcs
58	Visserie	lot	Lot

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعران
I	الملخص
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار والعلاقة بينهما.
06	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
19	المطلب الثاني: ماهية عملية اتخاذ القرار
27	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار
30	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
30	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
34	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
37	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيك	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: تقديم مؤسسة كوندور إلكترونيك
42	المطلب الأول: تعريف مؤسسة كوندور إلكترونيك وطبيعة نشاطها
44	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور إلكترونيك

47	المطلب الثالث: أهداف مؤسسة كوندور إلكترونيك
48	المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالطريقة المعتمدة في المؤسسة وطريقة (ABC).
48	المطلب الأول: حساب التكاليف بطريقة التكلفة الكلية
57	المطلب الثاني: حساب التكاليف بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).
62	المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار
63	خلاصة الفصل الثاني
65	الخاتمة
68	قائمة المراجع
72	الملاحق
79	فهرس المحتويات
81	الملخص

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات، وإظهار نقاط قوة وضعف طرق حساب التكاليف ومدى انعكاسها على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، وتناولت هذه الدراسة إضافة إلى الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف طريقة تطبيقها في مؤسسة كوندور، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محاسبة التكاليف تساعد في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات والبيانات المستخلصة منها والتحكم في التكاليف، وأن الأنظمة الحديثة تساعد على توفير معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية وتساعد في اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، اتخاذ القرارات، طرق حساب التكاليف.

Abstract:

This study aimed to identify the role of cost accounting in decision-making, and to show the strengths and weaknesses of cost-accounting methods and their impact on the decision-making process in the economic enterprise, in addition to the theoretical aspects of cost accounting, this study dealt with the method of its application in Condor Company, by conducting a field study in the company.

The study reached several results, the most important of which is that cost accounting helps in making decisions through information and data extracted from it and controlling costs, and that modern systems help provide accurate information about costs with more credibility and help in making decisions.

Key words: Cost accounting, Decision making, Cost-accounting methods.