

# دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية

## – دراسة حالة ملبنة الأوراس باتنة-

The role of cost accounting system in decision-making in economic institutions

-A case study of Auras Dairy Products Corporation in Batna -

\*

دريس مفيدة

مخبر بنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر

[moufida.dris@univ-biskra.dz](mailto:moufida.dris@univ-biskra.dz)

تاريخ النشر: 2024/01/22

تاريخ القبول: 2024/01/15

تاريخ الإستلام: 2023/06/07

### ملخص:

تهدف الدراسة الى القاء الضوء على مخرجات نظام محاسبة التكاليف ومدى اعتماد الادارة عليها في التخطيط والرقابة والاهم من ذلك اتخاذ القرارات وخاصة قرارات التسعير، وتحقيقا لهذا الهدف تم تطبيق هذا النظام على مؤسسة " ملبنة الاوراس- باتنة- " بغية تدعيم واسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد المركز المالي للمؤسسة خاصة الإنتاجية. اظهرت نتائج الدراسة ان استخدام نظام محاسبة التكاليف المطبق في " ملبنة الاوراس -باتنة- " يساعد الادارة في عملية اتخاذ القرارات كما توصلت ان ملبنة الاوراس تعتمد بشكل كبير على مخرجات نظام التكاليف لاغراض اتخاذ القرارات والتسعير والتخطيط وكذا الرقابة على التكاليف، كما توصلت الدراسة ان الطريقة المطبقة في المؤسسة محل الدراسة تعتبر تقليدية وعلى المؤسسة العمل على تطبيق طرق احدث للتوصل الى نتائج ادق. الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار، طريقة التكاليف الكلية، انظمة محاسبة التكاليف. تصنيفات JEL: M41، M11.

### Abstract:

The study aims to shed light on the outputs of the cost accounting system and the extent to which management depends on it in planning and control, the most important of which is decision-making. To achieve this goal, this system was applied to the Auras Dairy Products Corporation in Batna, in order to support and highlight the theoretical aspect of the enterprise under study.

The results of the study showed that the use of the cost accounting system applied in the "Aures Dairy - Batna -" helps management in the decision-making process. It also found that the Aures Dairy relies heavily on the outputs of the cost system for the purposes of decision-making, pricing, planning, as well as cost control. The study concluded that the method applied in the institution under study is considered traditional, and the institution must work to apply newer methods to reach more accurate results.

**Keywords:** cost accounting, decision making, Total cost method, cost accounting systems.

**Jel Classification Codes:**M41 ;M11.

\* المؤلف المراسل.

## 1. مقدمة:

ان نجاح المؤسسة مرتبط بضرورة توفرها على نظام معلومات شامل ومتكامل ، ذلك لأنه يعد عنصرا هاما تعتمد عليه للحصول على معلومات سريعة وملائمة لتحليلها، معالجتها، صياغتها واستغلالها من خلال تصحيح الانحرافات التي قد تحدث خلال دورة الاستغلال، ومن ثم اختيار الحلول المناسبة التي تتماشى مع المشكل المطروح، بناءا على ذلك يعد نظام محاسبة التكاليف جزءا هاما من نظام المعلومات التي يحتاجها المسير لتوضيح ضرورة سعي المؤسسة للمحافظة على مركزها المالي والتنافسي.

فمحاسبة التكاليف تعتبر إحدى أهم التقنيات التي يمكن لأخذ القرار ان يقفمن خلالها على اهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، فإيمؤسسة تعرف تعددا في نشاطاتها الإنتاجية، وتوسعها في حجمها تسييرها يتوقف بالدرجة الأولى على رسم سياسات اتخاذ القرارات وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة وبأقل تكلفة ممكنة بغية تعظيم الربح، ولتحقيق هذا الهدف على المؤسسة ان تسير إلى ما يسمى بمحاسبة التكاليف.

### 1.1 اشكالية الدراسة

يمكن تلخيص اشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي: هل يلعب نظام محاسبة التكاليف دورا في اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات المصنعة من قبل المؤسسة محل الدراسة؟.

### 2.1 الفرضيات

- تستخدم ملبنة الاوراس -باتنة- نظام تكاليف تقليدي لتحديد تكاليفها؛
- تبني ملبنة الاوراس -باتنة- لنظام التكاليف يساعدها على تحسين اتخاذ القرار.

### 3.1 أهداف الدراسة

- التعرف على نظام محاسبة التكاليف وأهدافه وكيفية تطبيقه؛
- القاء الضوء على مخرجات نظام محاسبة التكاليف ومدى اعتماد المؤسسات عليها في التخطيط والرقابة والاهم اتخاذ القرارات؛
- الوقوف على مجموعة من الحلول اللازمة للتوجه الى استعمال نظم التكاليف الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

### 4.1 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية أنظمة محاسبة التكاليف وابرار دورها في تحسين اتخاذ مختلف القرارات داخل المؤسسة بالإضافة الى تبيان واقع نظام محاسبة التكاليف في ملبنة الاوراس - باتنة- ، وصولا الى وضع مجموعة من الحلول لتشجيع التوجه نحو الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف .

### 5.1 منهجية الدراسة

تم اعتماد المنهج التحليلي الوصفي من وصف متغيرات الدراسة وتحليل العلاقة بينهما في الجانب النظري، اما الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة الحالة بمؤسسة " ملبنة الاوراس -باتنة-".

## 2. نظام محاسبة التكاليف

يقوم أي نظام تكاليف على مجموعة من الطرق والمبادئ والإجراءات التي تعبر عن الكيفية التي يتم من خلالها تطبيقه ووفقا لظروف كل مؤسسة من حيث الحجم وطبيعة النشاط، ومدى توافر الإمكانيات المادية والمؤهلات العلمية لتنفيذ هذا النظام.

فمحاسبة التكاليف هي مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية والطرق التحليلية التي تنتفع بها إدارة المؤسسات على اختلاف أنواعها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو إنتاجية في رسم السياسات الإدارية وفي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بغرض التوصل إلى تحديد سليم للتكاليف المنتجة ولنتائج الأعمال من حيث الربح أو الخسارة عن فترة تكاليف معينة. (داني الكبير وحفيظ، 2023، صفحة 197)

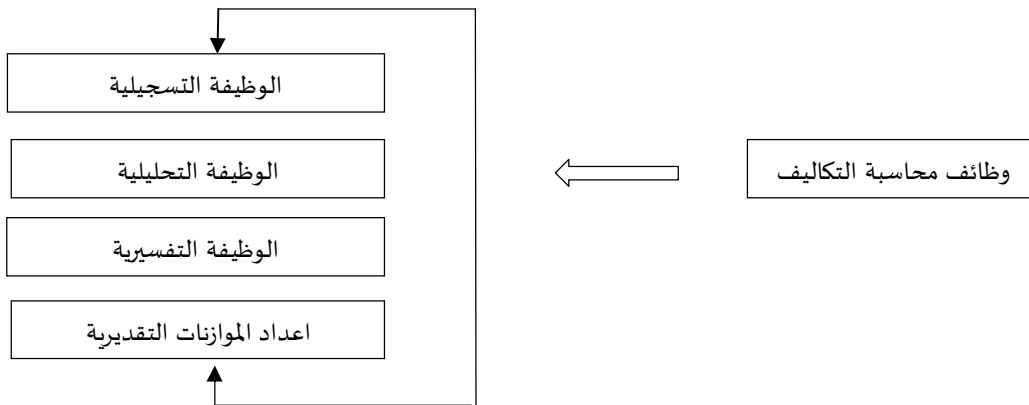
## 2.1. تعريف نظام محاسبة التكاليف

عرف نظام محاسبة التكاليف على انه "وسيلة منتظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منتظمة ومحددة وذلك لتحقيق اهداف محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة". (وافية و العراي، 2019، صفحة 409)

وتعرف على أنها "أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تأتي من أنها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات". (فريجي و بروب، 2023، صفحة 228)

## 2.2 وظائف محاسبة التكاليف: لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف تتمثل في:

### الشكل رقم (01): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على عماد زودة (2022)، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الانتاج لمؤسسة صناعية - حالة الشركة الاوراسية للبسكويت (باتنة، الجزائر)، مجلة الاقتصاد الصناعي المجلد 12، العدد 01، السنة، 591-592.

- الوظيفة التسجيلية: ويعني أن يقوم محاسب التكلفة بتسجيل التكاليف في السجلات المناسبة، وفق معايير متفق عليها بطريقة واضحة ودقيقة، حتى يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة (زودة، 2022، صفحة 591)
- الوظيفة التحليلية: ويعكس التعامل مع بيانات ومعلومات التكلفة لاستخراج النتائج وتفسيرها، يقوم بدراسة ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع الاستخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات. (زودة، 2022، صفحة 592)
- الوظيفة التفسيرية: وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة". (الرزق و وارد خليل، 1997، صفحة 10)
- إعداد الموازنة التقديرية: تعرف الموازنة التقديرية بأنها الموازنة التي تحتوي على القيم المحاسبية المتوقع حدوثها في المستقبل ويتم إعدادها بناء على السلوك التاريخي للتكاليف بالإضافة إلى البيانات التنبؤية المتوقع حدوثها في المستقبل.. (الأخرس و آخرون، 2001، صفحة 14)

### 3.2 أهداف نظم محاسبة التكاليف

- تمثل أهداف نظم محاسبة التكاليف في الآتي: (عمر النور، زين العابدين، وحامد أبكر، 2021، صفحة 04)
- استخدام الأسس الصحيحة في تحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والأنشطة المختلفة الأخرى بالمؤسسة بقصد الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة.
- مساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة من خلال تزويدها بالبيانات اللازمة عن التكاليف بصورة تحليلية تمكن من التعرف على مراكز الإسراف والكفاية في المنشأة.
- مساعدة الإدارة في رسم السياسات المختلفة للمنشأة في صورة خطة عمل بإمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة مع التكاليف المعيارية.

### 4.2 طرق تحميل التكاليف

- مبدأ التحميل الشامل (الكلي): يقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من جميع عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة. (رزق و عطا الله، 2013، صفحة 109)
- نظام التكاليف الكلية: ظهر مدخل التكلفة الكلية في بيئة صناعية تختلف خصائصها عنالبيئة الصناعية المعاصرة حيث ارتبط بنشأة النشاط الصناعي عندما كانت طريقة الإنتاج وأسلوبه تجعل نسبة التكاليف الصناعية الثابتة إلى إجمالي التكاليف الصناعية تمثل نسبة منخفضة، لأن الجزء الأساسي من إجمالي تكلفة الإنتاج كان يعبر عن تكلفة عنصر العمل البشري، حيث تشتمل تكلفة الإنتاج طبقا لمدخل التكلفة الكلية على كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة وجميع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، في حين تعالج التكاليف غير الصناعية مثل التكاليف البيعية والإدارية كمصاريف تخص الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، ومن ثم تحمل على قائمة الدخل بعد الوصول إلى التكلفة الصناعية للإنتاج التام المباع. (حطاب و نورالدين، 2020، صفحة 118)
- مبدأ التحميل الجزئي: يقوم على تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط، أي تلك التي لها علاقة واضحة وتستبعد تلك التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدات النشاط حيث تحمل على دخل الفترة، يحتوي على نظام التكاليف المتغيرة، نظام التكاليف المباشرة ونظام التحميل العقلاني للاعباء الثابتة. (رزق و عطا الله، 2013، صفحة 109)
- نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة ABC: نتيجة للانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية ظهر ما يسمى بنظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة حيث يعرف بأنه: "مدخل لتحسين قيم الكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ويستخدم كأساسا لتعيين تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات." (مراوي وزعرور، 2021، صفحة 53)
- ويعرف كذلك بأنه: "أسلوب يقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك المورد وتم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي تحسب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويقيد هذا الأسلوب إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها. (سوداني و تومي، 2023، صفحة 902)

من خصائص هذا النظام نذكر ما يلي: (سوداني و تومي، 2023)

- تطوير وتحسين الأنشطة التي تعطي إضافة للمنتج؛
- دراسة كل نشاط بشكل منفصل وبذلك يسهل عملية التحليل والتخطيط؛
- قياس تكلفة المنتجات أو الخدمة بأكثر دقة؛
- يساعد على توزيع الأرباح غير مباشرة بطريقة أكثر عدالة بين المنتجات والخدمات؛
- يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة تساهم فاتخاذ قرارات التسعير وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

### 3. نظام محاسبة التكاليف وعملية اتخاذ القرار

يعتبر اتخاذ القرار لب العملية الإدارية فهي مهمة مستمرة ومواكبة للنشاط الإداري فنجد فهذا الصدد هيرت سيمون وهو من تلاميذ ماكس فيبر يرى أن التنظيمات الإدارية تقوم على عملية صنع القرار، كما نجد عالم الإدارة الأمريكي ليونارد وايت يعتبر عملية اتخاذ القرار من الأمور الجوهرية للمدير ووصفها بأنها قلب الإدارة، وللوصول الى اتخاذ قرار سليم وجب الرجوع الى عدة انظمة من بينها نظام محاسبة التكاليف فهذا الاخير له دور في اتخاذ عدة قرارات من بينها قرارات تسعير المنتجات .

#### 1.3 مفهوم اتخاذ القرار

- تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها " عملية اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة من البدائل أو عبارة عن مجموعة من التصرفات اختيارها بين عدد من البدائل الممكنة". (حسن حبيب، 2021، صفحة 07)
- كما تم تعريفه بأنه "عملية تحليل وتقييم يتم لكافة المتغيرات المشتركة التي تخضع للقياس العلمي من خلال معادلات البحث العلمي والنظرية العلمية والأساليب الكمية والإحصائية بغرض الوصول إلى حل أو نتيجة ومن ثم الخروج بتوصيات لتطبيق هذه الحلول". (باركر، 1998، صفحة 22)
- كما تم تعريفه بانه "عملية الاختيار ما بين البدائل بديل معين لإيجاد الحل المناسب للمشكلة القائمة ويعتبر جوهر النشاط التنفيذي في الاعمال". (حسن حبيب، 2021، صفحة 07)
- كما تم تعريفه بانه "عملية المفاضلة بين البدائل الممكنة واختيار الأفضل من بينها لمواجهة موقف معين في فترة زمنية محددة" (حسن حبيب، 2021، صفحة 07).

#### 2.3 الخصائص العامة لاتخاذ القرار

من أهم خصائص اتخاذ القرارات ما يلي: (الغامدي، 2021، صفحة 555)

- يعتبر اتخاذ القرار سلوك هادف لأنه يوجه عن طريق أهداف مرسومة ويسعى إلى تحقيقها، واتخاذ حلول للمشكلات والعقبات التي تعترض سبيل المؤسسة في تحقيق هذه الأهداف.
- تعتبر عملية عقلية وفكرية منتظمة، أي تخضع لنمط وخطوات الأسلوب العلمي.
- تعتبر عملية علمية فنية في وقت واحد تتخذ من أسلوب البحث العلمي طريقا لها بمواجهة المشكلات الادارية التي تعترض المؤسسة، وفنية تحتاج إلى تدريب وخبرة وإلى مهارات عملية فنية عالية في الاتصال والاقناع والتنظيم والتحليل وتقييم المعلومات من أجل استخلاص النتائج.

- عملية انسانية تستهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات الأساسية، وتعمل أساسا من خلال السلوك الإنساني وتتوقف كفاءتها إلى حد كبير على مدى كفاءة ونوعية هذا السلوك وما يندرج تحته من دوافع ورغبات واتجاهات وأفكار، وقدرات، ومهارات.
- تعتبر عملية ديناميكية ومستمرة ومتراطة ومتصلة الحلقات تتضمن في مراحلها المختلفة تفاعلات متعددة تبدأ من مرحلة التصميم وتنتهي بمرحلة اتخاذ القرار، ونعني بالمتراطة ارتباط الماضي بالحاضر وكلاهما بالمستقبل.
- إن عملية اتخاذ القرارات الادارية تتأثر بشخصية متخذ القرار وشخصيات ودوافع وميول أو اتجاهات ورغبات وأهداف المشاركين معه في صنع اتخاذ القرار الاداري سواء كانوا مجموعة كبيرة أو صغيرة.
- إن القرارات التي تتخذ لمواجهة المشكلات أو المعضلات في المؤسسات الادارية متعددة ومتنوعة تشمل جوانب الادارة كافة ووظائفها من تخطيط وتنظيم وتوجيه، ورقابة، ومتابعة، وتقويم.

### 3.3 مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من المراحل المتسلسلة، والتي تختلف في مسمياتها إلا أنها تتفق من حيث الهدف المراد تحقيقه في اتخاذ القرار، يمكن ايجاز مراحل اتخاذ القرارات في النقاط التالية: (ابراهيم احمد، 2022، الصفحات 148-146)

- تحديد المشكلة: إن تحديد المشكلة من النقاط الأساسية للوصول إلى حلها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم المراحل، إذ لا يوجد قرار إلا إذا كانت هناك مشكلة حقيقية. لأنه من خلال تحديد المشكلة وفهمها بوضوح، من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى اتخاذ الإجراء المناسب..
- جمع البيانات والمعلومات (تحليل المشكلة): يمثل جمع البيانات والمعلومات المرحلة الثانية من عملية اتخاذ القرار، إذ لا يمكن التوصل إلى حل للمشكلة دون التعرف عليها من خلال جمع الحقائق والمعلومات عنها، إن تحديد البيانات والمعلومات اللازمة بشكل واضح هو أحد الأسباب المهمة لنجاح اتخاذ القرار بشأن المشكلة، وكلما وجد نظام معلومات فعال وجيد، سيكون تحليل المشكلة على درجة عالية من الكفاءة، فالبيانات والمعلومات قد تكون عبارة عن حقائق او آراء ومقترحات.
- وضع بدائل الحل: تأتي هذه المرحلة بعد تحديد المشكلة وجمع البيانات والمعلومات عنها وتحليلها ومعرفة اسبابها فالبدل هو الحلول والخطوط الاولى المقترحة لحل المشكلة لدى متخذ القرار حتى يمكنه اختيار احد البدائل او الحلول فيصبح الحل هو القرار الاخير.
- تقييم البدائل: في هذه المرحلة يقوم متخذ القرار بتحديد ايجابيات ومزايا كل بديل وكذلك سلبياته وعيوبه، ويتطلب الأمر تحديد المعايير التي على أساسها المفاضلة بين البدائل، فهذه المرحلة تأتي بعد تحديد البدائل المتاحة لاتخاذ القرار.
- اختيار افضل البدائل: تأتي هذه الخطوة بعد الانتهاء من عملية التقييم لبدائل الحل المطروحة، ففيها يقوم المدير بإستجماع كل قواه الفكرية والذهنية من خلال مساعديه ومستشاريه لكي يختار البديل الأمثل، فهذه الخطوة تقوم على أساسالمفاضلة بين البدائل في ضوء نتائجها المتوقعة ومقارنتها معالأهداف والمعايير المنبثقة عنها".
- تنفيذ القرار ومتابعته: يعتبر تنفيذ القرار اخر مرحلة في عملية اتخاذ القرارات الادارية، فالمدير يتخذ القرار ولكن تنفيذه يتم بواسطة جهود الآخرين، فمشاركة العاملين في تنفيذ القرار يعد من وسائل التحفيز والترغيب التي تشعرهم بأن القرار هو قرارهم بالإضافة الى تحسين نوعية القرار النهائي".

### 4.3 العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف واتخاذ قرارات تسعير المنتجات

يعتبر استخدام بيانات ومعلومات التكلفة في مجال اتخاذ القرار ظاهرة عملية في العصر الحديث، ومصدرا موثوقا لاتخاذ القرارات الصحيحة التي تركز على مجموعة من العناصر والقواعد التي يجب اتباعها، لتحقيق أهداف معينة، اذ توفر محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات الضرورية وتقوم بتحليلها بعدة طرق مختلفة، وبالتالي فإن نوعية وأهداف القرارات تشكل عملية اتخاذ قرار سليمة. (حطاب ونورالدين، 2020، صفحة 122)

حيث يعتبر عامل التكلفة عنصرا هاما في تحديد السعر، حيث تتأثر السياسة التسعيرية للمؤسسة بمستوى تكاليف إنتاج وتسويق السلعة، كما تتأثر بما إذا كانت المؤسسة تعمل بكامل طاقتها الإنتاجية أو بأقل من ذلك، ولذلك فإن تحقيق الأرباح الآن يتطلب أن يكون سعر بيع الوحدة من السلعة أو الخدمة كافيا لتغطية تكلفتها، مضافا إليه المعدل السائد لرأس المال المستثمر (الربح)، وهنا نجد أن الربح يعتبر الهدف الأسمى للمؤسسة، وأن التكلفة تمثل الحد الأدنى لسعر البيع، وبالتالي فإن التسعير على أساس أنظمة التكلفة يتطلب تكاليف بمختلف أنواعها. (حطاب ونورالدين، 2020، صفحة 123)

### 4. الجانب التطبيقي للدراسة

تعتبر محاسبة التكاليف أسلوبا لمعالجة المعطيات بهدف معرفة التكاليف النهائية وتحديد أسس تقييم بعض عناصر الأصول (المنتجات النهائية، ومنتجات قيد التنفيذ)، وتحديد النتائج والهوامش لكل منتج او نشاط، لذلك تبنت مؤسسة ملبنة الأوراس خلال السنوات الأخيرة معايير للتحكم في التكاليف وزيادة الإنتاج من خلال اعتمادها على طريقة التكاليف الكلية حيث إن هذه الطريقة تساعد في اتخاذ القرارات في المؤسسة، حيث تم الشروع في تطبيق هذه الطريقة منذ نشأة المؤسسة. وقد شهد إصلاحات من اجل عصنة التسيير وتلبية متطلبات التفتح على السوق العالمية. الا ان هذه الطريقة تعتبر تقليدية ويجب على المؤسسة ان تستخدم طرق اكثر حداثة.

#### 1.4 تقديم مؤسسة ملبنة الأوراس

##### • التعريف بالمؤسسة "ملبنة الأوراس"

فكرة إنشاء وحدة الأوراس للحليب ومشتقاته تعود إلى سنة 1981 م بصدر المرسوم رقم 81/352، من أجل تغطية السوق الشرقية للبلاد، التي كانت تشهد نقصا فادحا في هذه المادة الأساسية في ذلك الوقت، وبعد البحوث والدراسات التقنية التي قام بها خبراء أجانب من الشركة الفرنسية Alfa-Laval وبمساعدة الديوان الوطني للحليب ومشتقاته آنذاك تأسست ملبنة الأوراس لكن تبلور هذه الفكرة وتجسيدها على أرض الواقع استلزم حوالي 10 سنوات، حيث لم تبدأ أشغال الإنجاز إلا في سنة 1986 ولم تعرف عملية الإنتاج بدايتها إلا في 10 أكتوبر 1991م.

كانت وحدة الأوراس للحليب ومشتقاته تابعة مباشرة إلى الديوان الجهوي الشرقي للحليب (ORELAIT) منذ تأسيسها إلى غاية 09 نوفمبر 1997 أين تقرر منح الوحدة الاستقلالية المالية، وتم تأسيسها كشركة مساهمة SPA برأس مال اجتماعي يقدر بـ 250 مليون دج، ومع ذلك بقيت الوحدة مرتبطة بالمجمع الصناعي لإنتاج الحليب (GIPLAIT) لما يتعلق الأمر بالقرارات الهامة والمتمثلة أساسا فيما يلي:

- تحديد الأهداف العامة وذلك بالتنسيق مع باقي الوحدات التابعة للمجمع؛
- مناقشة القرارات الاستثمارية الهامة وتحديد سبل التمويل المناسبة.

2.4 معالجة الأعباء الغير مباشرة في المؤسسة محل الدراسة سنة 2021 :

جدول 1: مثال تطبيقي حول معالجة الأعباء غير المباشرة سنة 2021

DESIGNATION	QT	مواد استهلاكية (دج)	أعباء مالية (دج)	خدمات(دج)	مخصصات الاهتلاك(دج)	أعباء أخرى(دج)
L.P.C SACHET (p.f)	74027000	157145938	20485026	38020895	65250781	1222442
Lait cru sachet 1l28%MG	7920347	16813464	-	3187803	5470850	102493
Lait cru carton 28%MG	5989	12713	-	2410	4136	77
Lait cru carton 15 % MG	0	0.00	-	0.00	0.00	0.00
Lait de vache 0% MG	5936430	12601967	-	2389310	4100492	76820
Lait de vache 15% MG	0	0.00	-	0.00	0.00	0.00
L.F.C SACHET (P.F)	3970521	8428698	-	1598066	2742572	51380
L.F.C CARTON (1L)	12979	27552	-	5223	8965	167
Cherbette sachet 1L	994600	2111355	-	400309	687003	12870
	92867866	197141690	20485026	37377716	64146966	1201764
Beurre fermier 1 KG	29396	62402	-	11831	20304	380
Beurre fermier 500 G	93179	197802	-	37502	64361	1205
Beurre fermier 250 G	250	530	-	100	172	3
	122825	260735	-	49434	84839	1589
Fromages barquette	411525	873593	-	165631	284254	5325
Yaourt etuvéaures 350g	22768	48331	-	9163	15726	294
Yaourt etuvéaures 100g	820410	1741582	-	330201	566685	10616
Yaourt caramel aures	54942	116631	-	22113	37950	710
	898120	1906545	-	361477	620361	11622

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع بعض الأعباء الغير مباشرة على مختلف منتجات المؤسسة مثلا تمثل أعباء المواد

الاستهلاكية 200534028 دج نقسمها على كل منتج من منتجات المؤسسة.

جدول 2: الاعباء غير المباشرة لمنتجات المؤسسة سنة 2021

منتج المؤسسة	بعض الأعباء الغير مباشرة (دج)
الحليب	197141690
القشطة الطازجة	165565
الزبدة	122825
الجبن	837593
ياغورت	1906545

المصدر: من اعداد الباحث بناء على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة التحليلية

كما نستنتج أيضا إن منتج " الحليب " هو الذي يستهلك أعباء أكثر من المنتجات الأخرى وهذا لان هذا المنتج هو الرئيسي

في هذه المؤسسة .



### 3.4 تطبیق طریقة التكاليف الكلية في المؤسسة

يقوم مسير ومؤسسة ملبنة الاوراس بتطبيق طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة) في حساب مختلف التكاليف حتى الوصول إلى سعر تكلفة المنتجات النهائية لأنها تسمح بحصر كل التكاليف التي ساهمت بصفة مباشرة أو غير مباشرة في عملية الإنتاج وبعبارة أخرى كل التكاليف مدرجة في سعر التكلفة.

مبدأ طريقة التكلفة الكلية: تقوم هذه الطريقة على:

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية والتي تقسم بدورها إلى مراكز التكلفة
  - أقسام رئيسية: هي مراكز عمل المؤسسة تدخل مباشرة في إنتاج المنتجات المصنعة
    - ✓ ورشة تحضير الحليب
    - ✓ ورشة تعبئة الحليب
    - ✓ ورشة التنظيف
  - أقسام ثانوية: هي مراكز عمل للمؤسسة لا تدخل مباشرة في إنتاج المنتجات المصنعة
    - ✓ مصلحة المستخدمين
    - ✓ مصلحة النقل .....
- كما تقوم هذه الطريقة على:

- تحميل مصاريف الاستغلال إلى مراكز التكلفة

- توزيع مراكز تكلفة الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية

- توزيع أعباء مراكز التكلفة على المنتجات

### 4.4 حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية وفق طريقة التكاليف الكلية في المؤسسة (دراسة حالة ثلاث منتجات)

- حساب سعر التكلفة: لحساب سعر التكلفة على المؤسسة جمع المعلومات من مختلف الجهات لأن المؤسسة تعتمد على أسلوب:

جمع كافة التكاليف في سعر التكلفة والمتمثلة في:

- تكلفة المواد الأولية (تكون حسب كل منتج)

- تكاليف اليد العاملة

- تكاليف الغاز والكهرباء والماء

- تكاليف التوزيع

ثم تقوم بجمع كافة هذه التكاليف وتقسيمها على الكمية المنتجة من كل منتج للحصول على سعر التكلفة كما

سنوضحه في المثال التطبيقي التالي:

جدول 3: حساب سعر التكلفة للحليب سنة 2021

LIBELLE	QT	C/U (DA)	MONTANT (DA)
<b>1- MATIER PREMIER</b>			
• POUDRE DE LAIT 0% (g)	3 322.335		521 663 001.63
• POUDRE DE LAIT 26% (g)	4 297.550		674 832 058.30
• LAIT DE VACHE (L)	105 000	42.057975	4 416 087.42

• FILM	434.163		106 369 935
TOTAL MATIER PREMIER			1 307 281 082.35
2- CHARGE DE MAIN d'œuvre			157 146 860.60
3- CHARGE IND d'approvisionnement			26 660 019.09
4- CHARGE IND de production			81 885 932.97
5- cout de production	73 968797		1 572 973 932.97
Cout de production unitaire			21.27
6- charge de distribution			0.28
Cout de revient			21.53

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

#### Charge ind d'approvisionnement:

→	Electricité	15 323 127.52
→	Gaz	5 707 099.37
→	Eau	5 629 792.20
→	Total	<b>26 660 019.09</b>

#### Charge ind De production :

→	Services	31 845 901.05
→	Amorti	51 419 128.26
→	Autres charge	5 629 792.20
→	Total	<b>84 418 4339.77(DA)</b>

#### Charge De distribution :

→	Services	31 845 901.05
→	Amorti	51 419 128.26
→	Autres charge	5 629 792.20
→	Total	<b>84 418 4339.77(DA)</b>

من الجدول أعلاه نلاحظ أننا قمنا بحساب سعر تكلفة الحليب (21.54 دج/لتر) عن طريق حساب كافة التكاليف

الداخلية في هذا المنتج من مواد اولية (غبرة الحليب " بنوعها 0% ، 26% " حليب البقر ، الغلاف )، ويد عاملة (اجرة العمال) ، واعباء الغاز والكهرباء والماء مصاريف الإنتاج، ومصاريف التوزيع.

سعر تكلفة الحليب = مجموع التكاليف الخاصة بالحليب ÷ الكمية المنتجة

سعر تكلفة الحليب = 1 572 973 932.97 ÷ 73 968 797

سعر تكلفة الحليب = 21.27 دج/لتر

نضيف لها مصاريف التوزيع (0.28) لتصبح 21.53 دج/لتر (نستعين بها لاحقا في حساب النتيجة التحليلية)

جدول 4: حساب سعر تكلفة حليب البقر

LIBELLE	QT	C/U(DA)	MONTANT(DA)
<b>1- MATIER PREMIER</b>			
• LAIT DE VACHE (L)	7 920 347	42.058	333 113 759.49
• FILM			12 419 954.40
• EXEDENT			-4 752 208.20
<b>TOTAL MATIER PREMIER</b>			<b>505.69 781 340</b>
<b>2- CHARGE DE MAIN d'oeuvre</b>			<b>16 813 464.81</b>
<b>3- CHARGE IND d'approvisionnement</b>			
<b>4- CHARGE IND de production</b>			<b>8 761 147.92</b>
<b>5- cout de production</b>	<b>7 920 347</b>		<b>366 356 118.42</b>
<b>Cout de production unitaire</b>			<b>46.26</b>
<b>6- charge de distribution</b>			<b>1.00</b>
<b>Cout de revient</b>			<b>47.26</b>

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من الجدول قمنا بحساب سعر تكلفة حليب البقر بنفس طريقة الحليب

سعر تكلفة حليب البقر =  $7\ 920\ 347 \div 366\ 356\ 118.42$

سعر تكلفة حليب البقر =  $46.26$  دج/لتر

نضيف له مصاريف التوزيع 1 ليصبح  $47.26$  دج/لتر

نلاحظ إن عنصر (EXEDENT) (فائض) فهذا المبلغ ظهر بالسالب (-) لانه مكسب للمؤسسة فالدهون الناتجة عن حليب البقر ستستفيد منها المؤسسة لانتاج الزيدة.

جدول 5: حساب سعر تكلفة الياغورت (G100) :

LIBELLE	QT	C/U(DA)	MONTANT(DA)
<b>1- MATIER PREMIER</b>			
• LAIT	652 402	42.06	27 438 707.28
• POUDRE DE LAIT	44 137	388.20	17 134 147.20
• AROMES			1 806 494.59
• SUCRE			4 923 848.24
• FERMENTS			2 386 350.75
• POLYSTYRENE F.A.T			8 776 527.78
• MYXPAP YAOURT AURES 100g			3 140 058.81
• DECOR YAOURT AURES 100g			2 532 512.52
• CARTON			5 064 354.42
<b>TOTAL MATIER PREMIER</b>			<b>73 203 001.59</b>
<b>2- CHARGE DE MAIN d'oeuvre</b>			<b>1 740 582.96</b>
<b>3- CHARGE IND d'approvisionnement</b>			
<b>4- CHARGE IND de production</b>			<b>907 502.77</b>
<b>5- cout de production</b>	<b>8 204 104</b>		<b>75 852 087.32</b>
<b>Cout de production unitaire</b>			<b>9.24</b>
<b>6- charge de distribution</b>			<b>0.5</b>
<b>Cout de revient</b>			<b>9.74</b>

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من الجدول قمنا بحساب سعر تكلفة الياغورت بنفس طريقة الحليب

$$\text{سعر تكلفة الياغورت} = 8\,204\,104 \div 75\,852\,087.32 = 9.24$$

سعر تكلفة الياغورت = 9.24

نضيف له مصاريف التوزيع 0.5 ليصبح 9.74 دج / 100G من الياغورت

الفرع 2: حساب النتيجة التحليلية للمنتجات الثلاث

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - سعر التكلفة (بالمبلغ)

4.4 حساب النتيجة التحليلية للمنتجات الثلاث

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة (بالمبلغ)

جدول 6: مخزون أول المدة للمنتجات

Produits	Stock de depart			Coûts de revient		
	QT	CU/(DA)	MONT/(DA)	QT	CU/(DA)	MONT/(DA)
الحليب (التر)		21.30	0.00	74027000	21.53	1593700089.83
حليب البقر (التر)		44.08	0.00	7920347	47.26	374315599.22
ياغورت 100 غ	17 466	8.14	142 173.24	8204104	9.75	79954139.32

المصدر: من اعداد الباحث بناء على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة التحليلية

في الجدول أعلاه قمنا بوضع معطيات كل منتج:

Stock de depart (المنتج المخزن من كل منتج) (لحساب التكلفة الوسطية المرجحة)

Coûts de revient (سعر التكلفة الذي قمنا بحسابه سابقا)

جدول 7: رقم الأعمال للمنتجات

Produits	CUMP			C.A		
	QT	CU/(DA)	MONT/(DA)	QT	CU/(DA)	MONT/(DA)
الحليب (التر)	74027000	21.53	1593700089.83	73747135	23.21	1711448884.60
حليب البقر (التر)	7920347	47.26	374315599.22	7912252	50.06	396087335.12
ياغورت 100 غ	8221570	9.74	80096312.56	8212372	10.77	88447246.44

المصدر: من اعداد الباحث بناء على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة التحليلية

بما إن منتج الحليب وحليب البقر لا يحتوي على مخزون بقي نفسه في التكلفة الوسطية المرجحة

أما بالنسبة للياغورت:

مخزون (بالقيمة) = 142 173.24

الإنتاج (بالقيمة) = 79 954 139.32

التكلفة الوسطية المرجحة CUMP = (142 173.24 + 79 954 139.32)

التكلفة الوسطية المرجحة CUMP = 80 096 312.56

أما بالنسبة إلى رقم الأعمال:

رقم الأعمال (CA) = الكمية المباعة × سعر البيع

رقم أعمال الحليب = 23.21 × 73747135 = 1711448884.60

رقم أعمال حليب البقر = 50.06 × 7912252 = 396087335.12

جدول 8: نتیجة التحلیلیة

منتجات المؤسسة	رقم الأعمال (دج)	التكلفة النهائية (دج)	الفرق (النتیجة التحلیلیة)
الحلب	1711448884.60	1593700089.83	117 748 794.77
حلب البقر	396087335.12	374315599.22	21 771 735.90
یاءورت	88447246.44	80096312.56	8 350 933.88

المصدر: من اعداد الباحث بناء على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة التحلیلیة

النتیجة التحلیلیة الصافیة = نتیجة التحلیلیة - أعباء غیر معتبرة + العناصر الإضافة (±) فرق الأقسام (±) فرق التحمیل (±) فرق الجرد للمواد (±) جرد المنتجات.

النتیجة التحلیلیة الصافیة:

جدول 9: حساب نتیجة التحلیلیة الصافیة للمنتجات سنة 2021

منتجات المؤسسة	النتیجة التحلیلیة	أعباء غیر معتبرة (-)	عناصر إضافة (-)	النتیجة التحلیلیة الصافیة
الحلب (لتر)	117 748 794.77	599805.98	33304.79	111723683.99
حلب البقر (لتر)	21 771 735.90	382569.70	0.00	21389166.20
یاءورت (100 غرام)	8 350 933.88	38403.82	51205.09	8261324098

المصدر: من اعداد الباحث بناء على معلومات مقدمة من مسؤول مصلحة المحاسبة التحلیلیة

5. تحلیل النتائج: بعد الانتهاء من الدراسة التطبيقیة وجدنا ان:

- مسیرو مؤسسة ملبنة الاوراس یقومون بتطبیق طریقة التكلفة الكلية (الاقسام المتجانسة) فی حساب مختلف التكاليف حتى الوصول إلى سعر تكلفة المنتجات النهائية؛
- النتائج موجبة أي إن سعر بیع كل منتج أكبر من تكلفته النهائية؛
- بالرغم من ان الحلب مدعم من طرف الدولة الا ان سعر بیعه أكبر من تكلفته النهائية؛
- هناك قصور فی الطریقة المطبقة لحساب التكاليف فی المؤسسة فالادارة تحتاج الى معلومات أكثر تساعدها على التخطيط والتوجيه وايضا الرقابة الا ان هذه الطریقة لا تلبی احتياجاتها؛
- بما ان الطریقة المطبقة فی المؤسسة تعتبر طریقة تقليدية قد تؤدي الى تحديد غیر دقیق لتكاليف المنتجات باعتبار ان المؤسسة لديها تنوع فی منتجاتها؛
- الطریقة المطبقة فی المؤسسة لم تعد قادرة على مسايرة تقنیات التصنیع الحديثة لانها صممت على ان تكلفة المنتج یكون من اعباء مباشرة و غیر مباشرة واجور مما قد يعطي نتائج غیر دقیقة للتكاليف؛
- عند ارتفاع التكاليف یتحتم على المؤسسة البیع بأسعار مرتفعة مما يؤدي الى انخفاض الطلب علیه والبیع بالسعر المتداول فی السوق مما يؤدي فی كلتا الحالتین الى الخسارة فی هذا المنتج.

6. الخاتمة

بناء على ما سبق وبعد التطرق فی الجانب النظري والتطبیقي لكل الابعاد المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف ودوره فی اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقصادیة دراسة حالة ملبنة الاوراس - باتنة - توصلنا الى مجموعة من النتائج والتوصیيات أهمها:

## 1.6 النتائج

- ساهم نظام محاسبة التكاليف المطبق في ملبنة الأوراس بتحسين اتخاذ قرارات المتعلقة بتسعير المنتجات فكل منتج يتم بيعه بسعر أكبر من سعر تكلفته؛
- بالرغم من ان نظام محاسبة التكاليف المطبق في ملبنة الأوراس أدى الى التوصل الى نتيجة موجبة الا ان هذه الطريقة تعتبر تقليدية وعلى المؤسسة العمل على تطبيق طرق احدث للتوصل الى نتائج ادق؛
- تعتمد ملبنة الأوراس بشكل كبير على مخرجات نظام التكاليف لاغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير والتخطيط وكذا الرقابة على التكاليف؛
- يوفر نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة بيانات تساعد المؤسسة على تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة الإدارة؛
- وجود اهتمام بتطبيق الاساليب الحديثة لإدارة التكاليف في ملبنة الأوراس ، الا انها لم تتخذ خطوة نحو التطبيق الفعلي الامر الذي يستدعي رسم مسار للانتقال من الانظمة التقليدية الى الانظمة الحديثة؛
- تتوفر بعض الصعوبات بتطبيق الاساليب الحديثة لإدارة التكاليف في ملبنة الأوراس كارتفاع تكاليف تطبيقها.

## 2.6 التوصيات:

- المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في ملبنة الأوراس يجب ان تتناسب مع نوع القرارات التي تتخذها الإدارة؛
- اقامة دورات تدريبية موجهة لكافة المهنيين والكوادر العاملة في مجال انظمة التكاليف المختلفة داخل المؤسسة؛
- اقتراح تطبيق نظم تكاليف حديثة داخل المؤسسة لما لها من آثار ايجابية للمؤسسة وظلك من اجل التحكم و ضبط التكاليف باكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات.

## 7. قائمة المراجع:

1. نصيرة داني الكبير، وفتحي حفيظ. (2023). عوامل تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مجلة المالية & الاسواق المجلد 10 ، العدد 01.
2. فروخي وافية، وحزمة العرابي. (2019). أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وأثر تطبيقه على نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية الاقتصادية للتزويد بالمواد الكيماوية وتوزيعها. مجلة البشائر الاقتصادية (المجلد الخامس ، العدد 2).
3. محسن فريحي، والهيام بروب. (2023). دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصة التعليمية بالمؤسسة الجامعية جامعة محمد خيضر. مجلة اقتصاد المال والاعمال ، المجلد 08 ، العدد 01.
4. عماد زودة. (2022). نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الانتاج لمؤسسة صناعية – حالة الشركة الاوراسية للبسكويت (باتنة، الجزائر). مجلة الاقتصاد الصناعي المجلد 12 ، العدد 01.
5. صالح عبد الله الرزق، وعطا الله وارد خليل. (1997). محاسبة التكاليف الفعلية. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
6. عاطف الاخرس، وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار البركة للنشر والتوزيع.
7. كريم الدين عمر عمر النور، ابراهيم يوسف علي زين العابدين، وعلي محمد حامد أبكر. (2021). دور نظم محاسبة التكاليف في ترشيد الانفاق العام وتحقيق اهداف الموازنة - دراسة ميدانية على وزارة المالية والاقتصاد والقوى العاملة ولاية النيل الابيض. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة المجلد 06 العدد 02.
8. صالح رزق، وخليق بن داود عطا الله. (2013). مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملية. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
9. دلال حطاب، وزعبيط نور الدين. (2020). دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سيدارعبانة الجزائر. مجلة دراسات اقتصادية المجلد 7 ، العدد 01.
10. رشيدة مراوي، ونعيمة زعرور. (2021). مساهمة الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة Bisco Fruit BISKRA. مجلة اقتصاد المال والاعمال ، المجلد 06 ، العدد 02.
11. زكرياء سوداني، وابراهيم تومي. (2023). مساهمة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت (TD-ABC) في عملية الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة تطبيقية بمؤسسة ملبنة اميرة للحليب. مجلة اقتصاد المال والاعمال ، المجلد 08، العدد 01.
12. مهند جعفر حسن حبيب. (2021). دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين اتخاذ القرارات الادارية في الشركات الصناعية السودانية - دراسة ميدانية. دراسات اقتصادية- المجلد 15 ، العدد 02.
13. الن باركر. (1998). كيف تنمي قدرتك على اتخاذ القرار. (سامي تيسير، المحرر) لبنان: دار الافكار للنشر.
14. ماجد سعيد محمد الغامدي. (2021). درجة تطبيق خطوات اتخاذ القرار بإدارة شؤون المعلمين بتعليم جدة. مجلة علوم الإنسان والمجتمع ، المجلد 10 ، العدد 03.
15. محمد بشير ابراهيم احمد. (2022). اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية- دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية بالسودان - مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية.