



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة انيل شهادة ماستر

في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة و جباية

بعنوان

استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة تطبيقية - المجمع الصناعي للأحياس بعين الحجر - سعيدة

إشراف الأستاذ

- زروقي ابراهيم

إعداد الطالبين:

- مسكار نصيرة

- برحيل مليكة.

أعضاء لجنة المناقشة:

- الأستاذ:..... رئيسا.

- الأستاذ: زروقي ابراهيم ..... مشرفا و مقروا.

- الأستاذ:..... مناقشا.

- الأستاذ:..... مناقشا.

الموسم الجامعي: 2015 - 2016 و.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي جَعَلَ الْمَوْتَ  
وَالْحَيَاةَ وَالَّذِي  
يُعِيدُ النَّاسَ  
وَالَّذِي يُعَذِّبُ  
وَالَّذِي يُرِيهِمْ  
وَالَّذِي يُعَذِّبُ  
وَالَّذِي يُرِيهِمْ

## خطة البحث:

مقدمة

الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف.

● تمهيد.

● المبحث الأول : عموميات حول محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و مفهومها.

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها.

المطلب الثالث: التكاليف و سعر التكلفة .

● المبحث الثاني : الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية .

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية .

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية .

● المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل .

الفصل الثاني : دور محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

● تمهيد.

● المبحث الأول: الأداء و تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم الأداء ومكوناته.

المطلب الثاني: تقييم الأداء.

المطلب الثالث: وظائف و مكونات عملية تقييم الأداء.

● المبحث الثاني: مساهمة نظام التكاليف في تقييم الأداء.

المطلب الأول: تقارير التكاليف.

المطلب الثاني: أنواع التقارير.

المطلب الثالث: طريقة إعداد تقارير الأداء ومدة التقييم.

● المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة.

المطلب الأول: معايير التكلفة في إجراء التقرير.

المطلب الثاني: مجالات استخدام محاسبة التكاليف.

المطلب الثالث : التقييم و الرقابة .

خلاصة الفصل.

الفصل الثالث: دراسة حالة للمجمع الصناعي للأكياس بعين الحجر.

● تمهيد.

● المبحث الأول: عموميات حول المجمع الصناعي للورق والسيللوز- وحدة الأكياس - عين الحجر.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن وحدة الأكياس بعين الحجر.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

● المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف بالوحدة.

المطلب الأول: مهام قسم تسيير المخزون.

المطلب الثاني: تصنيف المخزونات في الوحدة.

المطلب الثالث: تقدير تكلفة الشراء.

المطلب الرابع : مساهمة تخفيض التكاليف بالوحدة.

● المبحث الثالث: تقييم أداء المؤسسة باستخدام محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر أكتوبر.

المطلب الثاني: حساب التكاليف وسعر التكلفة لشهر نوفمبر.

المطلب الثالث: حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر ديسمبر

المطلب الرابع : تقييم أداء المؤسسة .

خلاصة الفصل .

خاتمة.

- قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	
17	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة .	(1-1)
18	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة .	(2-1)
19	تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة .	(3.1)
26	مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية و أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة .	(4-1)
53	المواد الأولية .	(1 .3)
54	أهم الموردين للوحدة .	(2 .3)
57	الطاقة العمالية للوحدة .	(3 .3)
64	تكلفة شراء الورق لشهر أكتوبر .	(4 .3)
64	تكلفة شراء الغراء لشهر أكتوبر.	(5 .3)
65	تكلفة الإنتاج لشهر أكتوبر.	(6 .3)
65	النتيجة التحليلية لشهر أكتوبر.	(7 .3)
66	تكلفة شراء الورق لشهر سبتمبر.	(8 .3)
66	تكلفة شراء الغراء لشهر سبتمبر .	(9 .3)
67	تكلفة الإنتاج لشهر سبتمبر.	(10 .3)
67	النتيجة التحليلية لشهر سبتمبر.	(11.3)
68	تكلفة شراء الورق لشهر ديسمبر .	(12 .3)
68	تكلفة شراء الغراء لشهر ديسمبر.	( 13.3)
69	تكلفة الإنتاج لشهر ديسمبر .	(14 .3)
69	النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر.	(15 .3)
70	مقارنة بين التكاليف خلال الأشهر .	(16.3)

## 2- قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	وظائف محاسبة التكاليف.	(1-1)
12	مكونات التكلفة الكلية من ناحية التقييم الوظيفي لها .	(2-1)
16	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط.	(3-1)
24	أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.	(4-1)
34	الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء.	(1-2)
37	مكونات عملية الأداء.	(22)
48	تطورات التقويم و الرقابة الإستراتيجية.	(3 . 2)
56	الهيكل التنظيمي.	(1 . 3)



مقدمة

تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون في شؤونها، لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وتضم هذه الجهات الإدارة، والمستثمرين الحاليين و المتوقعين، و الدائنين، و الوكالات و الهيئات الحكومية، و مؤسسات البحث العلمي. إذ بدون توفير المعلومات المناسبة لهذه الجهات تزداد نسبة قراراتهم الخاطئة. لذلك تقوم الإدارة بوضع أنظمة المعلومات التي توفر لها المعلومات التي تساعد في إخلاء مسؤولياتها تجاه الأطراف الأخرى، و تمكنها من القيام بعملها على أحسن صورة، ومن هذه الأنظمة نظام محاسبة التكاليف.

لقد طرأ العديد من التطورات و التغيرات على بيئة المشروعات الاقتصادية المعاصرة التي فرضتها الظروف المحيطة بالمشروعات، بحيث لا يمكن تجاهل آثارها على المؤسسة بشكل عام و على النظم الحاسبية بشكل خاص، و على وجه التحديد أنظمة محاسبة التكاليف. ويزيد من أهمية و ضرورة هذا الأمر إن المؤسسات التي تعمل في بيئة الأعمال المعاصرة ليس أمامها خيار للتفوق و التميز و المنافسة بعيدا عن الاتجاه نحو تكنولوجيا التصنيع المتقدمة و تبني الأساليب الحاسبية المتقدمة.

وكان لهذه التغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج و التصنيع، أكبر أثر على الأساليب الحاسبية المطبقة و الخاصة بالقياس و تقييم الأداء من ناحية التغير الجوهرية في هيكل تكلفة الإنتاج، حيث انخفضت الأهمية النسبية للعنصر البشري و الدور الذي يلعبه في العملية الإنتاجية.

إن تزايد الاتجاه نحو استخدام نظام محاسبة التكاليف ناجم عن العديد من المنافع التي يحققها، و لعل أبرزها توفير بيانات تكلفة أكثر دقة و ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، و من ضمنها تحسين مقاييس الأداء، و ترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة، و عليه قد يسهم هذا النظام في حالة تطبيقه من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى زيادة كفاءتها و قدرتها الإنتاجية و التنافسية. و بالتالي تعظيم

فرص الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة على قلتها . وعلى ذات الدرجة من الأهمية سيؤدي تطبيق نظام التكاليف هذا إلى تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة من خلال تمكين المؤسسات من تحديد مسببات التكلفة و بالتالي العمل على استبعاد الأنشطة عديمة القيمة و الإبقاء فقط على الأنشطة المجدية اقتصاديا .

وباعتبار المؤسسة مجموعة من الوظائف فإنها حتما بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها، فهي إذن تقيم أداءها التجاري، و أداءها المالي، و أداءها الإنتاجي، وفي الأخير أداء وظيفة الأفراد.

و لتقييم أداء أي وظيفة من وظائف المؤسسة يواجه المديرون إشكالية اختيار أو انتقاء المعايير و المؤشرات، فنجاح التقييم يعتمد أساسا على قدرة المديرون على اختيار أفضل و أحسن المعايير و المؤشرات التي تعكس الأداء المراد قياسه .

ومن هنا تولدت فكرة الدراسة الحالية و التي لخصت مشكلة الدراسة في:

- ما مدى استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المجمع الصناعي للأوكياس؟

و يمكن طرح و صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

- ما هي محاسبة التكاليف ؟

- ما هي استخدامات محاسبة التكاليف في المجمع الصناعي للأوكياس بعين الحجر ؟

- ما هي مختلف المفاهيم المتعلقة بتقييم الأداء ؟

- كيف تكون عملية تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية ؟

**الفرضيات :**

تدفع بنا هذه التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها، و التي تأتي على النحو التالي :

. إن محاسبة التكاليف هي إحدى الوسائل التي تستخدم معايير مختلفة لتصنيف التكاليف و طرق خاصة لمعالجتها داخل المؤسسة الاقتصادية.

. إن استخدامات محاسبة التكاليف داخل المؤسسة متعددة و في غاية الأهمية خاصة في مجال تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية .

. أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الأهداف المرسومة.

. جمع المعلومات بطريقة علمية يؤدي إلى تحسين مردودية عملية التقييم .

**أسباب اختيار الموضوع :**

**الأسباب الموضوعية :**

. التوافق الموضوع مع التخصص المدروس .

. الأهمية البالغة للموضوع لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية .

**الأسباب الذاتية :**

. الميول و الرغبة في معالجة موضوع في المحاسبة و محاسبة التكاليف على الخصوص .

. السعي إلى توسيع الرصيد المعرفي في مجال محاسبة التكاليف .

**أهمية البحث :**

تبرز الأهمية العلمية لهذا الموضوع في إظهار مدى أهمية تطبيق أو استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية .

**أهداف البحث :**

يرمي هذا البحث إلى :

. التعرف على محاسبة التكاليف و كيفية تطبيقها .

. معرفة الدور المهم الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية .

. حتمية تبني المؤسسة الجزائرية محاسبة التكاليف كأسلوب تسييري يمكنها من تقييم أداءها.

### منهج البحث :

من أجل البحث في هذا الموضوع و الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية السابقة و الإلمام بجوانبه اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي نراه يتناسب مع الدراسة التي ناقشناها.

### هيكل البحث :

لدراسة الموضوع دراسة وافية ،تناولنا الموضوع في ثلاثة فصول ،تسبقهم في ذلك مقدمة و تليهم خاتمة .

يتناول الفصل الأول مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ،خصص الأول منه لدراسة محاسبة التكاليف من حيث التطور التاريخي لها و مفهومها و أهدافها و وظائفها ودراسة التكاليف و سعر التكلفة .أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف من خلال التطرق لدراسة كل من طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية و طريقة التكاليف المعيارية ،أما في معرض المبحث الثالث من هذا الفصل فقد تم تخصيصه لدراسة الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال التطرق إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة وكذلك دراسة نظام التكلفة المستهدفة وكذلك التعرف على أوجه الاختلاف بين أنظمة التكاليف التقليدية و أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة .

أما في الفصل الثاني و المعنون بدور محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية فقد تم تقسيمه هو الآخر إلى ثلاث مباحث ،خصص الأول منه لدراسة الأداء و تقييم الأداء في حين خصص المبحث الثاني لدراسة مساهمة محاسبة التكاليف في تقييم الأداء ل يتم في المبحث الثالث دراسة استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية .

أما في الفصل الثالث و الأخير الذي يحتوي على دراسة الحالة فقد تم خلاله دراسة مدى استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممثلة في المجمع الصناعي للأكياس بعين الحجر ، حيث تم التطرق أولا إلى تقديم المؤسسة بشكل موجز ، ثم بعد ذلك وفي مبحث ثاني تم التطرق إلى محاسبة التكاليف ودورها في تقييم أداء الوحدة.

# الفصل الأول

## تمهيد

تعتبر محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل على تطبيق المبادئ و الأسس و القواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة (بكل الطرق الممكنة و المتعلقة في الأنظمة التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف). و بما أن تسعير المنتجات يعتمد على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج يصبح أمراً حاسماً ، وتظهر أهمية وجود أنظمة محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة .

و لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية محاسبة التكاليف و ذلك من خلال ذكر مفهومها و أهدافها و مختلف تصنيفات التكاليف ، اما في المبحثين الثاني و الثالث فتطرقنا إلى ذكر الأنظمة التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف .



## المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف.

سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية محاسبة التكاليف و ذلك بإبراز مفهوم محاسبة التكاليف بالإضافة إلى ذكر الأهداف الرئيسية لها، كما سيتم تصنيف التكاليف بمختلف أنواعها و التعريف بسعر التكلفة.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و مفهومها.

استخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للمحيط الداخلي و الخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها " المحاسبة الادارية " و يمكن تقسيم فترة ظهورها إلى :

### الفرع الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل على تطبيق المبادئ و الأسس و القواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة حيث تنقسم إلى:

#### أ. المحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر و حتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ، و نظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية ، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة و خاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 و قد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

#### ب. المحاسبة التحليلية المعاصرة :

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945 ، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها و يجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها :تكاليف تاريخية . تكاليف اقتصادية . تكاليف تقديرية معيارية . تكاليف ثابتة . تكاليف متغيرة . تكاليف شبه متغيرة . لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة

،ومعرفة عتبة مرد وديتها ،تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : مفهوم محاسبة التكاليف .

**تعريف أول:** محاسبة التكاليف هي "نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية ،يهتم بمحصر و تجميع تكلفة الأنشطة الصناعية و غير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ،و تحديد تكلفة السلع و الخدمات التي تقدمها و يتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج و المخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية.وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية و غير المالية التي تمكن الإدارة من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط و رقابة واتخاذ القرارات و تقييم الأداء.<sup>2</sup>

**تعريف الثاني:** تعرف محاسبة التكاليف بأنها: "نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية و تشغيلها طبقا لقواعد و مفاهيم محددة، و ذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة ،وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي و ذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات " .ومن التعريف يمكن استخلاص النقاط التالية :

- ✓ أن محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات .
- ✓ أنها تطبق على كافة الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية ،الأمر الذي يوسع من مجالات تطبيقها .
- ✓ أنها تختص بتكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة
- ✓ إن تشغيل بيانات التكاليف تخضع لمجموعة من القواعد و التي غالبا ما تختلف عن القواعد المتبعة في المحاسبة المالية

<sup>1</sup>. د. بوعقوب عبد الكريم ، " المحاسبة التحليلية " ، دار المطبوعات الجامعية ،الجزائر 1998 ،ص 07، 08 .

<sup>2</sup>- زينات محمد محرم و آخرون ، " أصول محاسبة التكاليف " ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2005 ،ص 09.

✓ إن مخرجات نظام التكاليف تخدم إدارة المؤسسة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط، الرقابة وتقييم الأداء.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف و وظائفها.

يصمم نظام محاسبة التكاليف ليقوم بوظائف عدة، و يطور لتقديم المعلومات التي من تحقيق أهداف المؤسسة، و تشجع على توجيه الجهود نحو نمو المؤسسة و تحسين مركزها التنافسي.

### الفرع الأول: أهداف محاسبة التكاليف.

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب و إجراءات على تحقيق الأهداف التالية ::

أ/. قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف الفرعية التالية :

➤ تحديد تكلفة كل عنصر .

➤ تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة .

➤ تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط .

➤ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات .

ب . مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات و الخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها .

ج . توفير المعلومات اللازمة للإدارة من اجل ممارسة وظائف التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة .

د . توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية و التي تحتوي على معلومات يتوقع حصولها في المستقبل و تعتمد في ذلك على تحليل سلوك التكاليف تاريخياً مع وضع توقعات لما سيكون في المستقبل .

<sup>3</sup>. محمد سامي راضي ، "مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، جامعة طنطا، 2003، ص 19 . 20.

هـ . إما الجمعية الأمريكية للمحاسبة فقد أصدرت من خلال اللجنة التي شكلتها تحت اسم ( لجنة مفاهيم و معايير التكلفة ) ثلاثة تقارير من أهمها تقرير عام 1952 الذي لم يتعرض لتعريف لمحاسبة التكاليف و اقتصر على تحديد أهدافها فقط و التي تتمثل في :

. تجميع التكاليف الضرورية لإعداد القوائم المالية العامة .

. إمداد المستويات الإدارية بمعلومات التكاليف اللازمة للرقابة على التكاليف .

. إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في مجال الأعمال و كذلك السياسات الإدارية المتصلة بها .<sup>4</sup>

### الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف.

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة ،ويمكن التعبير عن هذه الوظائف كالآتي:

**1. الوظيفة التسجيلية:** و هي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف ،وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل ،إما على أساس (طريقة الاندماج )، أي بإضافة حقول السجلات المحاسبية المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف ،أو على أساس (الانفصال )،أي مسك سجلات مستقلة و منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف ،تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف ( المواد ،أجور ،مصروفات ....الخ)

**2. الوظيفة التحليلية:** اقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف و ربط كل منها بمركز الكلف المستفيدة،بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر،و لكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية .

**3. الوظيفة الرقابية :** و تعتبر من الوظائف المهمة و الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف ،من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة ،بما ينبغي أن تحتاج إليه الوحدة المنتجة ،و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا على عناصر التكلفة ،وتحديد الانحرافات بأنواعها ،إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اقل من المعايير المحددة ،أو أن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون

<sup>4</sup> - محمد علي أحمد السيدية ،" محاسبة التكاليف دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية" ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ،الأردن ،2012، ص (15.11).

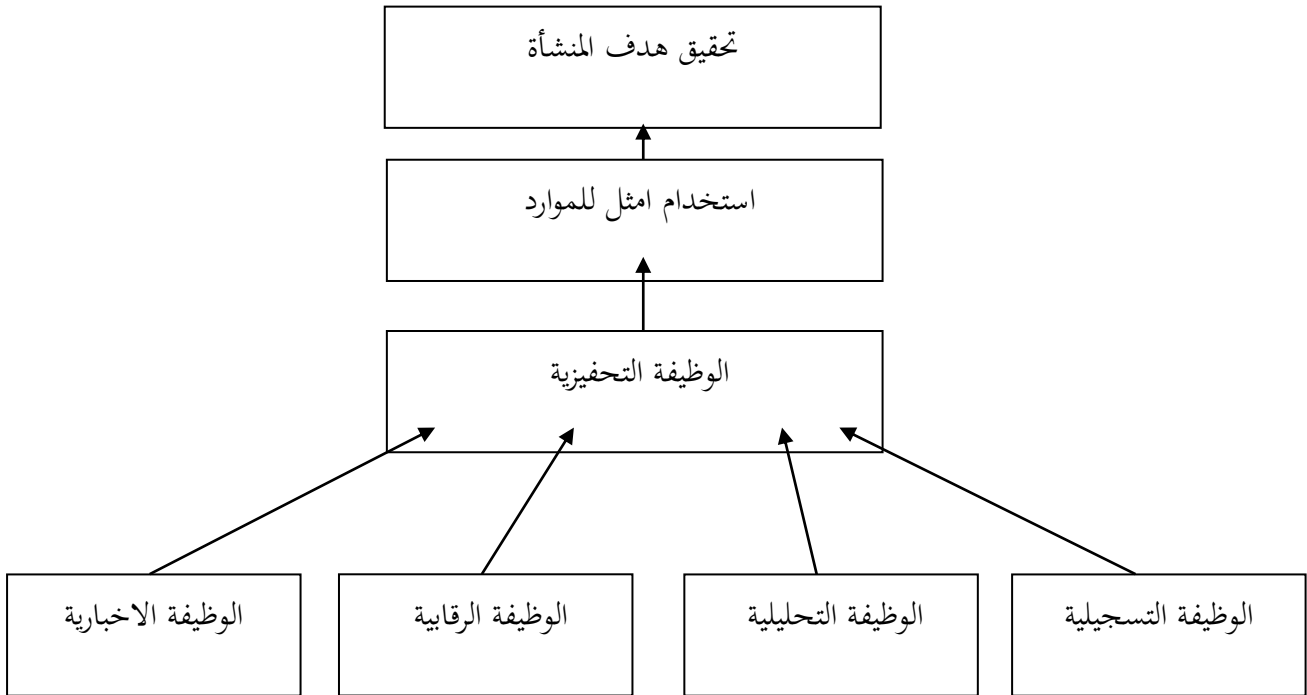
التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة ، وهنا يجب إن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات و إخبار الإدارة لاتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات .

**4. الوظيفة الإخبارية:** وهي مرتبطة بالوظيفة الرقابية حيث بعد تحديد الانحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق ، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها ، و تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيحها ، وعدم تكرارها في الفترة اللاحقة ، ويجب إن تتم هذه العملية خلال فترة محددة من السنة المالية ، وليس الانتظار الى نهاية السنة المالية .

#### 5. الوظيفة التحفيزية :

إن هذه الوظيفة تحقق بعد انجاز الوظائف السابقة ، وهي تمثل عامل دفع الأقسام المنشأة من اجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ... و بهذا و نتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة مما يساعدها في تحقيق هدفها المرسوم <sup>5</sup>.

الشكل رقم(1.1): يوضح وظائف محاسبة التكاليف .



المصدر : ( د. إسماعيل يحي التكريتي ص 24 ) .

<sup>5</sup> . بلحمدي فاطمة ، بلحاج زهرة ، " التكلفة المستهدفة و دورها في تخفيض التكاليف " ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة سعيدي ، 2015، ص12، 11.

المطلب الثالث: التكاليف و سعر التكلفة .

تشمل محاسبة التكاليف على مختلف الطرق المستعملة في مراقبة و حساب التكاليف حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التكلفة و مختلف طرق حساب سعرها .

الفرع الأول : مفهوم ومضمون التكلفة .

1/ مفهوم التكلفة:

يمكن تعريف التكلفة تعريفا عاما و شاملا بأنها : " أية تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية ، يتوجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية ، يتوجب أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية " .<sup>6</sup>

2/ تحديد التكاليف :

" يتم في هذه المرحلة تحديد واضح لموضوع التكلفة COST OBJECTIVE و الذي قد يكون سلعة أو خدمة أو قسم أو مرحلة تصنيع " .

. **تجميع التكاليف :** " في هذه المرحلة يتم تجميع عدد من مفردات التكاليف الخاصة بموضوع التكلفة الذي تم تحديده في الخطوة السابقة وفق أسلوب يتلاءم و الغاية من ذلك .

ومما سبق يمكننا التطرق إلى بعض المفاهيم و المصطلحات الخاصة بنظام التكاليف نذكر منها مايلي :

التضحية : بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المنشأة ، فلا شك إن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون الضيق و عدم الارتياح ، وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية .

الأصل : هو تكلفة و هي عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل فإذا كان الأصل عبارة عن سيارة فان تكلفتها تتكون من ثمن شرائها من الشركة زائد قيمة الرسوم الجمركية و تكاليف تسجيلها في دائرة السير و المثل فان تكلفة الإنتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام ، أجور العمال ، المصروفات اللازمة لإنتاج المنتج .

<sup>6</sup> . د. غسان فلاح المطارنة ، " مقدمة في محاسبة التكاليف ، جامعة آل البيت ، الطبعة الثانية ، 2006 ، ص 15 .

**النفقة** : تعرف النفقة على أنها التضحيات النقدية أو المعنوية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقوعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة أو خدمة .

**المصرف** : وهي التكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية و التي يقابلها إيراد خلال نفس تلك الفترة و هي أيضا تنفق من اجل الحصول على منفعة .

**الخسارة**: وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية و الواجب دراسة مسبباتها من اجل عدم تكرارها.

**الخدمات**: ويشمل هذا العنصر التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل خدمة السكن،خدمة النقل.... الخ .

### الفرع الثاني:تبويب التكاليف و تصنيفاتها :

يمكن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها و الغرض منها إلى التقسيمات التالية:

#### 1/ التبويب حسب علاقتها بوحدة المنتج :

**1.1 /التكاليف المباشرة** :و هي التكاليف التي يمكن أن نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها ،و تتكون هذه التكاليف من العناصر التالية :

**أ/ المواد المباشرة** : و هي المواد التي يمكن تتبعها و تخصيصها على وحدات المنتج و ذلك لأنها من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة ،مثل الخشب في صناعة الطاولات و الكراسي ،الحديد في صناعة السيارات .و يمكن أن يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية و ذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي .

**ب/ الأجور المباشرة** :و هي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة و يعملون على خطوط الانتاج ،مثل أجور العمال المشرفين على الإنتاج ،أجور عمال الصيانة .

**2.1 / التكاليف غير المباشرة** :هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة المنتج ،كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة .توصف هذه التكاليف بأنها التكاليف الصناعية غير المباشرة ،وهي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات ،مثل تكاليف المواد

المستخدمة في قسم التسويق (مثل: المطبوعات، مواد اللف والحزم، أجور موظفي إدارة المبيعات، أجور عمال المخازن، نفقات الإعلان وترويج المبيعات، نفقات نقل السلع و توزيعها على العملاء عمولة وكلاء البيع...).

**3.2 / التكاليف الإدارية:** وهي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري، و تتمثل في مرتبات و أجور الموظفين الإداريين، المياه و الإنارة لمباني الإدارة، التجهيزات المكتبية، الهاتف و البريد.....<sup>7</sup>

### 3 / التوزيع حسب علاقتها بحجم النشاط :

يتم تبويب التكاليف وفقا لعلاقتها بحجم النشاط إلى الأقسام التالية :

**1.3 / التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة حجم الإنتاج و تنخفض بانخفاضه و في حالة التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل الصفر (هي تكلفة ثابتة للوحدة و متغيرة لإجمالي الإنتاج).

**2.3 / التكاليف الثابتة:** هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج و من صفات هذه التكاليف أنها ثابتة بالإجمالي متغيرة للوحدة، فكلما زاد الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة .

**3.3 / التكاليف شبه الثابتة (المختلطة):** هي تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة أي تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة و المتغيرة و تتمثل في مصاريف الأجور غير المباشرة و مصاريف الصيانة و الإضاءة، مصاريف التدفئة و التبريد

8 .

<sup>7</sup> - غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ،ص 20.

<sup>8</sup> . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ،ص 33،34.



4/التبويب لأغراض اتخاذ القرارات :

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لابد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات ،خاصة أنها تزود الإدارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات ،مثل قرار زيادة الإنتاج أو عدم زيادته ،قرار تصنيع السلعة في الداخل أو الشراء من الخارج ،و في مايلي بعض التكاليف التي من الممكن أن تؤثر في بعض قرارات المؤسسة :

1.4/ التكلفة الغارقة :هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي و لا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا يوجد لها أي ارتباطات بالقرارات المستقبلية .

2.4/ تكلفة الفرصة البديلة :هي التكلفة التي يتم فقدانها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة ،أي هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها إذا ما استخدمت هذه الموارد في البديل الآخر المتاح .

3.4/ التكلفة التفاضلية :هي الفرق بين تكاليف بديلين ،و هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات و في حالة تساوي تكاليف البديلين فان هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرار .

4.4/التكلفة المضافة :هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق .

5/التبويب لأغراض الرقابة .

1-5/التكاليف القابلة للرقابة :هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة و ملموسة في حدود فترة زمنية معينة و في إطار ظروف تشغيل محددة .

2-5/التكاليف غير القابلة للرقابة:هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و رقابتها مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام و مراكز الإنتاج .

أ/سعر التكلفة :هو مجموعة التكاليف التي يكلفها المنتج ابتداء من انطلاق عملية إعداده إلى مرحلة وصوله إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها مصاريف البيع .

ب / مكونات سعر التكلفة :تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية :

أ.1/ سعر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية :

- ✓ تكلفة شراء المواد المستعملة.
- ✓ تكلفة الإنتاج للمواد المباعة .
- ✓ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

أ.2/ سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية :

- ✓ تكلفة الشراء للوحدات المباعة.
- ✓ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.<sup>9</sup>

<sup>9</sup>- رجال علي، "سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص 38.

## المبحث الثاني: الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف

عرفت هذه الأنظمة عدة أساليب لحساب التكاليف و التي تعتبر الأكثر استعمالا ،حيث صاحبت التطور الصناعي . ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف و رسم التكلفة للمنتجات في المؤسسة بعدة طرق و التي سنتطرق إليها في هذا البحث و هي : طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف الجزئية، و طريقة التكاليف المعيارية .

### المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.

تعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف ،حيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة و غير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات .

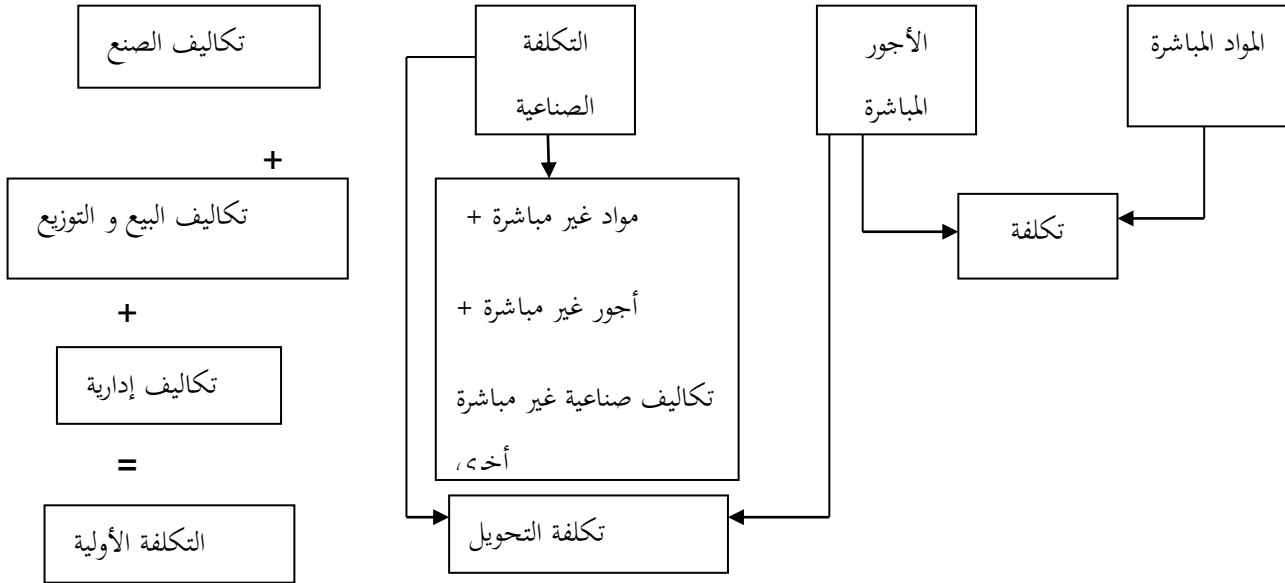
### الفرع الأول: مفهوم الطريقة

تقوم هذه الطريقة بتصنيف عناصر التكاليف إلى ثلاث مجموعات هي التكاليف الصناعية الإنتاجية و المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية و تعتبر المصروفات التسويقية و الإدارية تكاليف الفترة .لذلك يتم طرحها من رقم مجمل الربح قبل التوصل إلى رقم صافي الربح ،أما التكاليف الصناعية فتعتبر تكاليف قابلة للتخزين أي تكاليف المنتج ، حيث يتم تحصيلها على حساب الإنتاج تحت التشغيل ليتم تحصيلها فيما بعد على الوحدات المنتجة و من ثم يتم تحصيل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المتغيرة و الثابتة على حد سواء ،وبالتالي يتم تخزين هذه التكاليف على شكل تكلفة وحدات بالمخازن و تتحول هذه التكاليف إلى مصروف عند بيع الوحدات المنتجة .لذلك تبقى تكلفة الوحدات غير المباعة حتى نهاية السنة في حساب مخزون الإنتاج العام و تظهر في الميزانية .

و تتألف تكلفة الوحدة في هذه الطريقة من تكاليف المواد المباشرة و تكاليف الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة .<sup>10</sup>

<sup>10</sup> . محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، " مبادئ محاسبة التكاليف " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الرابعة ، 2006 ، ص 302 ، 301 .

الشكل رقم (1 . 2) : يوضح مكونات التكلفة الكلية من ناحية التقييم الوظيفي لها :



المصدر: ( د.أحمد محمد نور و آخرون ،"مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف "،الدار الجامعية للنشر الابراهيمية ،2002/2003).

### الفرع الثاني: أهداف طريقة التكاليف الكلية .

يمكن سرد هذه التكاليف فيمايلي :

- ✓ إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج .وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج .
- ✓ تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، و من هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار .
- ✓ الغاية من طريقة التكاليف الكلية فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية ،حيث تشكل معلومات لا يستهان بها للتسييرين .
- ✓ تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة و تحديد الأرباح و الخسائر الصافية ،و مقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات ،كما تساعد في تحديد سياسات التسعير طويلة المدى .

✓ تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتج أو حساب كل طلبه أو غيرها، وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكفي بإعطاء نتيجة إجمالية. كما تسمح أيضا بتقسيم المخزونات وجردها.<sup>11</sup>

### الفرع الثالث: تقييم طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، وتعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائية بكافة عناصر التكاليف، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت متغيرة أم ثابتة.

#### 1/ مزايا طريقة التكاليف الكلية :

- ❖ قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة
- ❖ عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية .
- ❖ تحليل سعر التكلفة حسب المراحل : شراء، إنتاج، توزيع .
- ❖ تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريقة تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة و بالتالي تحديد الأرباح و الخسائر الصافية .
- ❖ تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل .

#### 2 /عيوب طريقة التكاليف الكلية :

- ❖ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات و رسم السياسات و التخطيط للمستقبل .
- ❖ صعوبة تسيير المنتجات و خاصة في الأجل القصير .
- ❖ تؤدي إلى تحصيل طاقة غير مستغلة على الإنتاج و المبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة و لا تعتبر تكلفة .
- ❖ تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع.<sup>12</sup>

1. فرحي محمود، باي عبد الرحمان، "نظمة محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة سعيدة، 2015، ص 15.14<sup>11</sup>.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية .

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف و بمعنى آخر فان النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة و هناك عدة طرق جزئية لتحمل التكاليف نذكر منها

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

الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

وضعت هذه الطريقة أسلوب التحميل للأعباء الثابتة بطريقة عقلانية بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة و الوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة و تخطيط الأسعار في الأجل القريب .

. يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي إما بالنسبة لكل مرحلة ( الإنتاج . التوزيع . أو أي مرحلة أخرى )

تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل .<sup>13</sup>

**2/مبدأ الطريقة:** يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط و يكون ذلك وفق مايلي :

أ/ فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف .

ب/ تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

12- رضوان محمد الغناني، " محاسبة التكاليف مفاهيم، مبادئ، تطبيقات"، الجامعة الأردنية، 2004، ص 160.

13. حكوم حنان، " الطرق الحديثة لحساب التكاليف"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي الطاهر . سعيدة، 2013، ص 31.

ت . حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا .

ث . حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية و التكاليف المحملة عقلاانيا :

✓ إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة يسمى تكلفة البطالة ( عجز النشاط ).

✓ إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة يسمى تكلفة النشاط ( ربح زيادة الفعلية ).

الفرع الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة .

تعتمد على التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، حيث تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج .

التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلااني

1/ تعريف طريقة التكاليف المتغيرة .

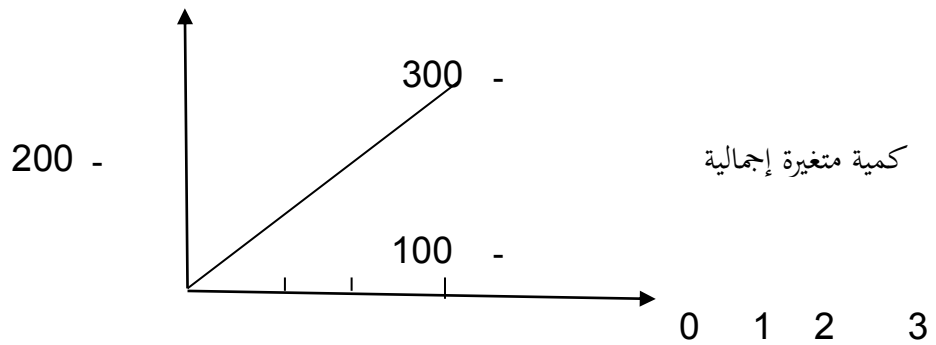
طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و حساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة ، و بطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال تحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة و الغرض من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو هدف تحليلي و اقتصادي .

تمثل طريقة التكاليف المتغيرة نظاما لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات و الربح معتمدا على تحديد عتبة المر دودية أو خط الربح ، بحيث تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة و تهتم بدراسة المر

دودية أكثر مما يهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته و تطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني و من غير الممكن أن تتكلم على المر دودية مع تهميش سعر التكلفة .<sup>14</sup>

من التعريف نستنتج أن هذه الطريقة تعتمد على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط، و التي ترتبط بحجم الإنتاج و المبيعات كما يتم استبعاد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح و الخسائر .

الشكل رقم (1.3): يوضح الرسم البياني لعلاقة التكاليف المتغيرة و حجم النشاط :



2/ مبدأ الطريقة : إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي :

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير لتغير 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 و لكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة .
- ✓ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المر دودية بسهولة .

من هذا المنطلق نستنتج أن :

أ . مبلغ التكاليف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة .

ب . تقييم المخزون (الكميات المنتجة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة .<sup>15</sup>

<sup>14</sup>- عبد الحكيم الرجي، مرجع سبق ذكره، ص303.

<sup>15</sup>- رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص70.



3/ تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة :

الجدول رقم (1.1): تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة .

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية %
رقم الأعمال خارج الرسم	Xxxxxxxx	100%
- الأعباء المتغيرة	(yyyyyy)	xx%
= الهامش على التكلفة المتغيرة	xxxxxxxx	Xx%
- الأعباء الثابتة المباشرة	(yyyyy)	Xx%
= المساهمة	xxxxxxxx	Xx%
- الأعباء الثابتة غير المباشرة	(yyyyyy)	Xx%
= النتيجة	Xxxxxxx	Xx%

المصدر : بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص76.

يبين لنا هذا الجدول تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة و ذلك من خلال :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة .

المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء المباشرة الثابتة .

النتيجة = المساهمة - الأعباء المباشرة غير الثابتة .

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المباشرة و غير المباشرة .

سوف نوضح دور هاتين الطريقتين في مساهمة كل منهما في تكلفة المنتج :

**1/التكاليف المباشرة:** تقضي طريقة التكاليف المباشرة بإدماج الموارد المستهلكة ضمن القطاعات التحليلية الناتجة عنها و تعتمد بالمقابل على نظام معلومات قادر على تحديد اتجاه الأعباء المدججة المتضمنة في محاسبة التكاليف .

إن قيمة المخزون السلعي تحت التصنيع أو تام الصنع بقيم باستخدام التكلفة المباشرة .

وهذه الطريقة لا تساعد الإدارة على تسعير المنتجات.<sup>16</sup>

**حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة:** يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقا مايلي :

أ/ حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال و التكلفة المباشرة

ب/ حساب النتيجة التحليلية: هو الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة و الأعباء غير المباشرة المشتركة و هذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي :

الجدول رقم (2.1): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية %
رقم الأعمال	#####	%XX
- التكاليف المباشرة	(XXXXXX)	%XX
= الهامش على التكلفة المتغيرة	#####	%XX
- التكاليف غير المباشرة المشتركة	(XXXX)	%XX
النتيجة	###	

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 76

<sup>16</sup>- ياسين سامي، " الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة الجزائر، 2010، ص 67.

2/ التكاليف غير المباشرة :

التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموعة التكاليف و بالتالي فإن أثرها على مرد ودية المنتجات كبيرا . تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلا أن الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، ثم يتم تحصيل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج .

حساب النتيجة بالتكلفة غير المباشرة :

الجدول رقم (3.1): تحديد النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة

العناصر	المبالغ	النسبة المئوية %
رقم الأعمال	#####	%100
- التكاليف غير المباشرة	(xxxx)	%xx
= الهامش على التكاليف غير المباشرة	#####	%xx
- التكاليف غير المباشرة	(xx)	%xx
النتيجة	##	

المصدر : بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص82

الهامش على التكاليف غير المباشرة = رقم الأعمال - التكاليف غير المباشرة .

النتيجة = الهامش على التكاليف غير المباشرة - التكاليف غير المباشرة .

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية .

في البداية يكون من المهم تعريف مفهوم "المعيار" يعرف لغويا بأنه نموذج متحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، حيث تعتبر التكلفة المعيارية هي التي يتم قياسها على أساس معايير حجم معين من الإنتاج أو الانجاز الذي قد يكون وحدة واحدة .

الفرع الأول :تعريف طريقة التكاليف المعيارية .

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة و التي تتخذ أساسا لقياس و ضبط التكاليف الفعلية ،و هي كذلك تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة ،إذ أنها لا تهتم بمصاريف البيع .<sup>17</sup>

أسس طريقة التكاليف المعيارية :

أ. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط و العناصر المكونة له من حيث الكمية و السعر و الطاقة الإنتاجية و الموازنة المناسبة له .

ب . العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) و حساب الانحرافات ،مع إبراز الأسباب ،المصادر و المسؤولية .

ت . العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بمياكل المؤسسة،ظروف السوق ،تطور التقنيات و معايير الجودة .<sup>18</sup>

الفرع الثاني :أهداف وأنواع طريقة التكاليف المعيارية .

1. أهداف التكاليف المعيارية :تسعى التكاليف المعيارية إلى تحقيق مايلي :

أ . تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف بالتكاليف الحقيقية .

ب . تحديد الانحرافات قصد تحديد مستوى و أسباب وقوعها و المسئول عنها .

<sup>17</sup>- لؤي محمد وديان ، " محاسبة التكاليف المعيارية " ،الطبعة الأولى ،دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع ،عمان الاردن ،2011،ص 15

<sup>18</sup>.لؤي محمد وديان ،مرجع نفسه ،ص 16.

ت . تقييم تحركات المنتج .

ث . تحديد تأثير تغيرات السعر و المر دودية على سعر التكلفة .<sup>19</sup>

**2. أنواع التكاليف المعيارية :** عموماً توجد ثلاثة أنواع أساسية للتكاليف المعيارية هي :

أ. التكاليف المعيارية المبنية على معلومات تكاليف الماضي وهي ما يطلق عليها بالمعيار التاريخي standard historical .

ب . التكاليف المعيارية المعتمدة على ظروف التشغيل الكاملة و التي يطلق عليها بالمعيار الممكن تحقيقه theoretical standard .

ج . التكاليف المعيارية المعتمدة على ظروف التشغيل الفعال و التي يطلق عليها بالمعيار الممكن تحقيقه attainable currently standard .

**الفرع الثالث : مزايا و عيوب الطريقة .**

**1/ مزايا طريقة التكاليف المعيارية :** يمكن ذكرها فيما يلي :

- ✓ العمل على تحسين شروط الاستغلال و ذلك من خلال تحليل الانحرافات .
- ✓ إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج و تحليل الانحرافات الخاصة به ، و بالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية .
- ✓ تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة و مستوى أدائها و الانحرافات ، و ذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة .
- ✓ الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي

**2/ عيوب طريقة التكاليف المعيارية :** يمكن ذكرها فيما يلي :

- ✓ إن وضع معيار و إن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق .
- ✓ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية و تبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك .

<sup>19</sup> - جيرابيل جوزيف كحالة و آخرون ، " محاسبة التكاليف المعيارية ، رقابة و إثبات " الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2011، ص 29 .31

- ✓ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة .
- ✓ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي و بعض الأنشطة الخدمية .
- ✓ المعلومات غير الدقيقة و تسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة

المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف .

من خلال المبحث لقد تناولنا الأنظمة الحديثة وذلك في ظل بيئة أعمال تتسم بالتطور و بشدة المنافسة أصبحت هذه الأنظمة لا بد من وجودها في المنشأة لمساعدة المسيرين عن اتخاذ القرارات الرشيدة ،وهذه الأنظمة تتمثل في نظام التكلفة على أساس الأنشطة ، حيث أوضحنا مفهومها و أهميتها و خطوات تصميم و مقارنة مع النظام التقليدي في المطلب الأول ،أما المطلب الثاني خصص للتكلفة المستهدفة حيث تعتبر عملية الضبط التي تستخدم البيانات و المعلومات في سلسلة منطقية من الخطوات لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج .

المطلب الأول : نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

يقوم مفهوم هذا النظام الحديث على فكرة إن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد ، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي .

الفرع الأول : مفهوم نظام (ABC)

هناك عدة تعاريف لنظام (ABC) و هي كمايلي :

"Homgren" عرفه بأنه : « النظام الذي يقوم بتنقيح (refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية ». و يسحب هذا النظام كلف هذه الأنشطة و من ثم تخصيص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلف مثل المنتجات و الخدمات و الزبائن .

و عرفه "dinidsn" بأنه : « نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات الكلف و التي تتمثل بمراكز الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها ».

و "تكريتي" عرفه على انه : « نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات و هو يشمل على مكونات النظام من مدخلات و عمليات و مخرجات ».

يقوم مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة إن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد مما يعني ضرورة تصميمها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها و من ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.<sup>20</sup>

### الفرع الثاني: أهداف نظام (ABC) :

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق مايلي :

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما .
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- ✓ تقديم صورة واضحة و دقيقة لإدارة المنشأة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى .
- ✓ تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة .<sup>21</sup>

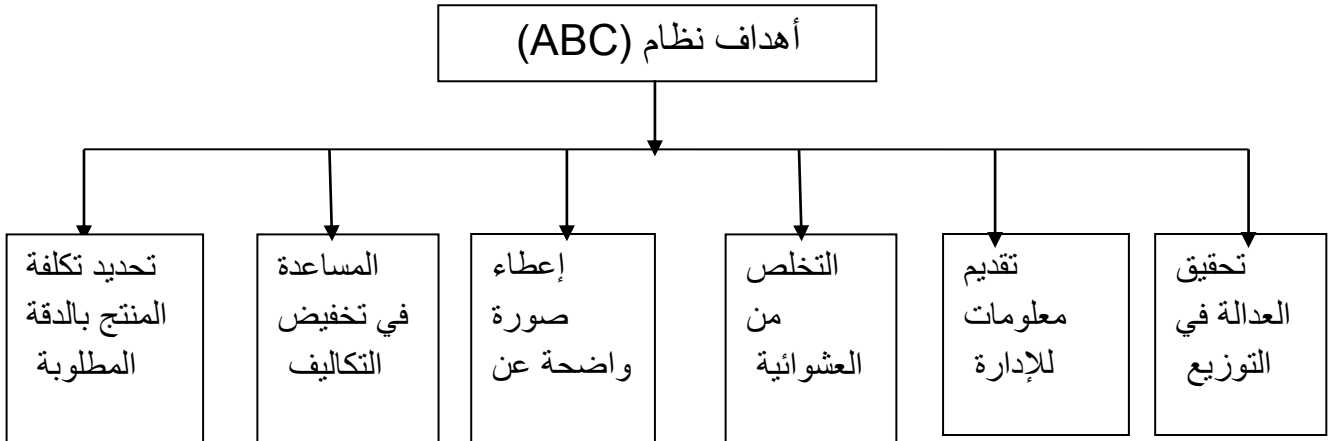
يمكن إيضاح أهداف نظام (ABC) بالشكل التالي :

<sup>20</sup>. هاشم احمد عطية، "محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2000، ص21 . 22.

<sup>21</sup>. عمر محمد هديب، " نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية و المصرفية، جامعة الأردن، 2009، ص



الشكل رقم (1.4) : يبين أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر : يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 165.

#### المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة ،شأنها شأن تجديد المنتج ،حيث ان بقاء اي مؤسسة و استمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب .

#### الفرع الأول : مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين ،لذلك تبقى أمامنا حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج ، و هذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج و مراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء و القطع اللازمة للإنتاج و إذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف و الجودة التي تجعل من المتاجرة أمرا مشجعا .

التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف .

في حين يرى " كوبر ، cooper R" أن التكلفة المستهدفة عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح من جودة و أداء وظيفي محدد و ذلك لتوليد الربح المطلوب .

و عرف "حسن عيسى" التكلفة المستهدفة بأنها تكاليف المنتج المسموح بها و التي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، فهي تكاليف تعتمد على عوامل و متغيرات السوق<sup>22</sup>.

و من خلال التعاريف نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة و هي أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

### الفرع الثاني: طريقة قياس التكلفة المستهدفة.

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقا للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة و ثقافتها التنظيمية و رسالتها و أهدافها و خططها الإستراتيجية و مدى اختلاف و تنوع المنتجات و درجة تعقيد مكونات المنتجات و مستوى التقنية المتبعة و نظم الإنتاج المستخدمة و لعل الشائع من هذه الطرق مايلي :

**1/ طريقة الإضافة :** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من المكونات طبقا لتحليل مكوناته و أجزائه ووظائفه في إطار ما يرغبه و يرتضيه المستهلكين و بمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة .

**2/ طريقة الخفض :** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين و التطوير المستمر و برامج الابتكار و الإبداع المستقبلي .

**3/ طريقة العامل المتحكم (السعر):** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف و ذلك طبقا للمعادلة التالية :

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

<sup>22</sup> ياسين سالمي، مرجع سبق ذكره، ص 114.

4/ طريقة فجوة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية و ذلك طبقاً للمعادلة التالية :

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

5/ طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية

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

6/ طريقة الحدين الأدنى و الأعلى: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) و أخذ الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) و يكون ذلك طبقاً للمعادلة التالية: <sup>23</sup>

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

وبناء على المعلومات السابقة يمكن تلخيص أهم نقاط الاختلاف و التشابه بين الأنظمة التقليدية و الأنظمة الحديثة من عدة جوانب، سنعرض أهمها في الجدول (1 . 4) الموضح أدناه: <sup>24</sup>

الجدول (1 . 4) : مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية و أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة .

أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة	الأنظمة التقليدية للتكاليف
-------------------------------------	----------------------------

### 1. أهداف نظام التكاليف

الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف و الضياع في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض	. أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف و الضياع في كافة الأنشطة بما يحقق تخفيض التكلفة لكن
--	---

<sup>23</sup> حكوم حنان ، مرجع سابق ، ص 80.

<sup>24</sup> . بلحميدي فاطمة ، بلحاج زهرة ، مرجع سابق ص 23/22.

<p>مع انخفاض أهمية و دور المقاييس و المؤشرات المالية كأساليب و أدوات الرقابة و ازدياد أهمية المقاييس و المؤشرات غير مالية مثل الجودة ،درجة إرضاء العملاء ،مدى استغلال المساحة المتاحة .</p> <p>انعدام الحاجة لوجود المخزون في حالة تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد و بالتالي انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون .</p>	<p>التكاليف .</p> <p>- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام و المخزون آخر الفترة المالية بهدف إعداد القوائم المالية .</p> <p>- توفير المعلومات لخدمة إدارة المنظمة و لكن لا يوفر المعلومات الضرورية للتخطيط و اتخاذ القرارات الإستراتيجية .</p>
---	---

## 2. هيكل التكلفة

<p>- تساؤل أهمية تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة و غير مباشرة نظرا لتزايد درجة الآلية و انخفاض حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي كما تضاءلت أهمية تصنيفها إلى ثابتة و متغيرة نظرا لتضاؤل نسبة التكاليف المتغيرة و التي تكاد تكون ثابتة ،ولذلك ظهر توجه كبير نحو تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالأنشطة (abc) و العمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج أو للمؤسسة ككل</p>	<p>- تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة و غير مباشرة، ثابتة و متغيرة</p>
---	--

## 3. أسس التحميل

<p>تساؤل دور وأهمية العمل المباشرة و من ثم لم تعد ساعات العمل المباشرة ملائمة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية و أصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية و ضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب و البيئة الجديدة ( مثل مسببات التكلفة )</p>	<p>اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية</p>
--	--

4. مضمون التقارير

تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة تخص أساس العمالة وتحديد الانحرافات و التقارير التشغيلية	. الاستغناء عن تقارير العمالة ،انخفاض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات و زيادة أهمية التقارير غير المالية
---	--

5. طريقة احتساب التكلفة

تجميع عناصر التكاليف وفقا لإحدى الطريقتين :الأوامر الإنتاجية أو المراحل الإنتاجية .	. استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (abc)
---	---

6. مراقبة التكاليف

. التركيز على مقارنة النتائج الحالية المتوصل إليها بمعيار ثم ضبطه من قبل و تحديد الانحرافات و تحليلها و القيام بإجراءات تصحيحية لضمان توافق النتائج المستقبلية مع النتائج المقدره ،أي أن الهدف هو الوصول إلى التكلفة المعيارية (المقدره) دون محاولة تخفيضها	. الاتجاه إلى إدارة التكلفة و العمل على تخفيضها بشكل مستمر بدلا من محاولة الوصول إلى التكلفة المعيارية ،أي العمل على تخفيض التكلفة المعيارية المراد الوصول إليها بشكل مستمر
---	---

7. التحليل الاستراتيجي

. توفير معلومات تتعلق بالعمليات الداخلية مع إبقاء اهتمام صغير للمحيط الخارجي و أثر قرارات المنافسين و هياكل التكلفة على العمليات الحالية و المستقبلية	. ظهور محاسبة التسيير الإستراتيجية ،هذا المصطلح الذي كان أول ظهور له كعنوان لمقال كتبه simond سنة 1981 و الذي يعني الأخذ بعين الاعتبار العملاء ،المحيط الخارجي ،المنافسين و الأجل الطويل
---	--

8. المرحلة التي تتم فيها مراقبة التكاليف

<p>. متابعة التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة المنتج بداية من مرحلة التصميم حيث أن 80% من تكاليف المنتج تتحدد خلال هذه المرحلة .</p>	<p>. مراقبة التكاليف بعد تحميلها في مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج</p>
---	---

خلاصة الفصل

لقد تم في هذا الفصل مناقشة أغلب المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف، إضافة إلى ذلك فقد تم عرض و تقييم الطرق التقليدية المستعملة في تحديد التكلفة و ذلك من خلال ذكر مبادئ هذه الطرق و مزاياها و عيوبها، و التي كان مفادها أن نظام التكلفة الكلية يقوم على التحميل الكلي لجميع عناصر التكلفة سواء كانت متغيرة أو ثابتة و سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، و بعد ذلك قمنا بعرض مختلف التكاليف الجزئية التي تقوم على تحميل جزء من التكاليف إلى المنتج أو الخدمة المقدمة و التي تضم (طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المباشرة و غير المباشرة و طريقة....) كما تطرقنا إلى ذكر طريقة التكاليف المعيارية و التي تعمل على إمكانية تقدير التكاليف و تحليل الفروقات و بالتالي وضع الموازنات التقديرية .

وما يميز هذه الطرق عن بعضها هو إمكانية استعمالها لاتخاذ القرارات سواء على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل الأجل حسب أهداف المسيرين .

وفي الأخير تطرقنا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الذي يؤدي دورا فعالا في تخفيض التكاليف و ذلك عن طريق تشجيع الإدارة لتوجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة و العمليات و عدم الاهتمام بالتكلفة و حدها بالإضافة إلى ذلك كونه نظام تكاليف لزيادة الدقة في حساب تكلفة كل منتج و تحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد المؤسسة . كما تطرقنا إلى نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها . كما تعتبر هذه الطريقة سلاح استراتيجي يكسب المؤسسة التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنها مدخل استراتيجي لتقييم الأداء و ليس فقط طريقة لخفض التكاليف .

# الفصل الثاني



### تمهيد

يعتبر الأداء من أبرز المفاهيم التي تحظى بالاهتمام من طرف الباحثين و المفكرين نظرا لأهميته في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة كالبقاء و الاستمرارية كما يشمل هذا المفهوم بالإدارة و الموارد البشرية.

كما يعتبر تقييم الأداء بمثابة أحد الأدوات الهامة التي تلجأ إليها إدارة المؤسسة لمساعدة الأفراد العاملين داخل المؤسسة على تأدية العديد من أنشطتهم بفاعلية فهو نظام مصمم ،من أجل قياس و تقييم أداء و سلوك العمال أثناء العمل عن طريق الملاحظة المستمرة و المنظمة و خلال فترات زمنية محدودة ومعروفة .

حيث يعمل تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة الثغرات و النقائص بالمؤسسة و تحديد طرق علاجها و متابعة تنفيذ المقترحات و التوصيات اللازمة لعلاج ذلك .

كما أن نجاح المؤسسات الاقتصادية يتوقف على وجود معايير عالية لتقييم الأداء و هذا يساعد على قياس نشاط المؤسسة وتحسين أدائها.

## المبحث الأول: الأداء و تقييم الأداء

يعتبر الأداء من ابرز المفاهيم التي تحضا بالاهتمام من طرف الباحثين و المفكرين نظرا لأهميته في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة كالبقاء و الاستمرارية . و عليه فنتطرق في هذا المبحث إلى أهم مفاهيم الأداء و تقييمه في المؤسسة وكذا الوظائف ومكونات تقييم الأداء.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء و مكوناته

إن التطرق إلى أداء المؤسسة الاقتصادية بدراسة نظرية يعد مطلباً ضروريا للإحاطة بجميع جوانبه وكذلك التعرف على مكوناته .

#### الفرع الأول : مفهوم الأداء

استعمل مصطلح الأداء للدلالة على مفاهيم كثيرة متقاربة أحيانا ومختلفة أحيانا أخرى، فالأداء قد نستعمله للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف أو عن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد، وبالتالي فمفهومه مرتبط بالفعالية و الكفاءة<sup>1</sup> و قد عرفه قاموس بأنه ((الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه))

أما وآخرون فيرون أن الأداء هو ((الإنتاج الإجمالي للمؤسسة ينتج عن التوفيق بين العديد من العوامل ، ك رأس المال، المعرفة، العمل....، أما الأداء فينتج مباشرة عن عنصر العمل، و بالتالي فان كل عامل سيعطي الأداء الذي يتناسب مع قدراته و مع طبيعة عمله))

لقد جاء هذا التعريف من منطلق أن مفهوم الأداء يقتصر لدى الكثير من الباحثين على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى، و هم يرون أن الأداء هو الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية، و العمليات الموافقة لها باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة، طبقا للبرنامج المسطر و الأهداف المحددة للوحدة الإنتاجية خلال فترة زمنية معينة<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: مكونات الأداء

<sup>1</sup>، رفيقة حروش ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ص 200 طبعة 2013

يتكون مفهوم الأداء من ثلاث مكونات رئيسية هما الفعالية والكفاءة والإنتاجية، أي أن المؤسسة التي تتميز بأداء أفضل هي التي تجمع بين هذه العوامل وتسيرها بشكل جيد، وعليه سنتطرق لمفهوم هذه العوامل

**1 الفعالية** : يرى الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة ، وتعتبر الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، وتصدر الإشارة من جهة أخرى إلى أنه توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية هذا المصطلح ، وستتطرق إلى تحليل هذا المصطلح :

تعريف الفعالية حسب Vincent plauchet ينظر الكاتب إلى الفعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب و الوصول إلى النتائج المرتقبة<sup>1</sup>

**تعريف الفعالية** : نقصد بالفعالية مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن الفعالية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة، مما يدل على المقارنة بين عنصرين وهما الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها و الأهداف المنجزة فعلياً وتقاس الفعالية بالنسبة التالية:

$$\text{الفعالية} = R_p / R_m$$

حيث :  $R_m$ : قيمة المخرجات الفعلية :  $R_p$  . قيمة المخرجات المتوقعة

## 2 الكفاءة:

تعريف الكفاءة حسب Vincent plauchet : الكفاءة تعني القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات و النشاط الكفاء وهو النشاط الأقل تكلفة- . كما تعرف الكفاءة على أنها الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة

من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن الكفاءة تعني كيفية استخدام المؤسسة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها . ويتمثل جوهر الكفاءة في تعظيم الناتج و تدنيه التكاليف، وتقاس الكفاءة بالعلاقة التالية

$$M_r / R_m$$

<sup>1</sup> الشيخ الداوي . تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء مجلة الباحث العدد السابع ، الجزائر 2009 ص 218

الكفاءة حيث  $Rm$  : المخرجات  $Mr$  : المدخلات.

- 3 الإنتاجية:

- تعرف الإنتاجية بأنها كفاءة استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات وهي تستعمل لتباين مدى نجا المؤسسة في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة<sup>1</sup>

تعريف آخر للإنتاجية : تعتبر الإنتاجية مقياس للكفاءة التي تسمح بها المؤسسة في عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات وبالتالي هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة

### المطلب الثاني: تقييم الأداء

يعمل تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة الثغرات و النقائص بالمؤسسة ، وتحديد طرق علاجها و متابعة تنفيذ المقترحات و التوصيات اللازمة لعلاج ذلك . كما أن نجاح المؤسسات الاقتصادية يتوقف على وجود معايير عالية لتقييم الأداء و هذا يساعد على قياس نشاط المؤسسة و تحسين أدائها . و سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم و أهمية تقييم الأداء .

### الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء .

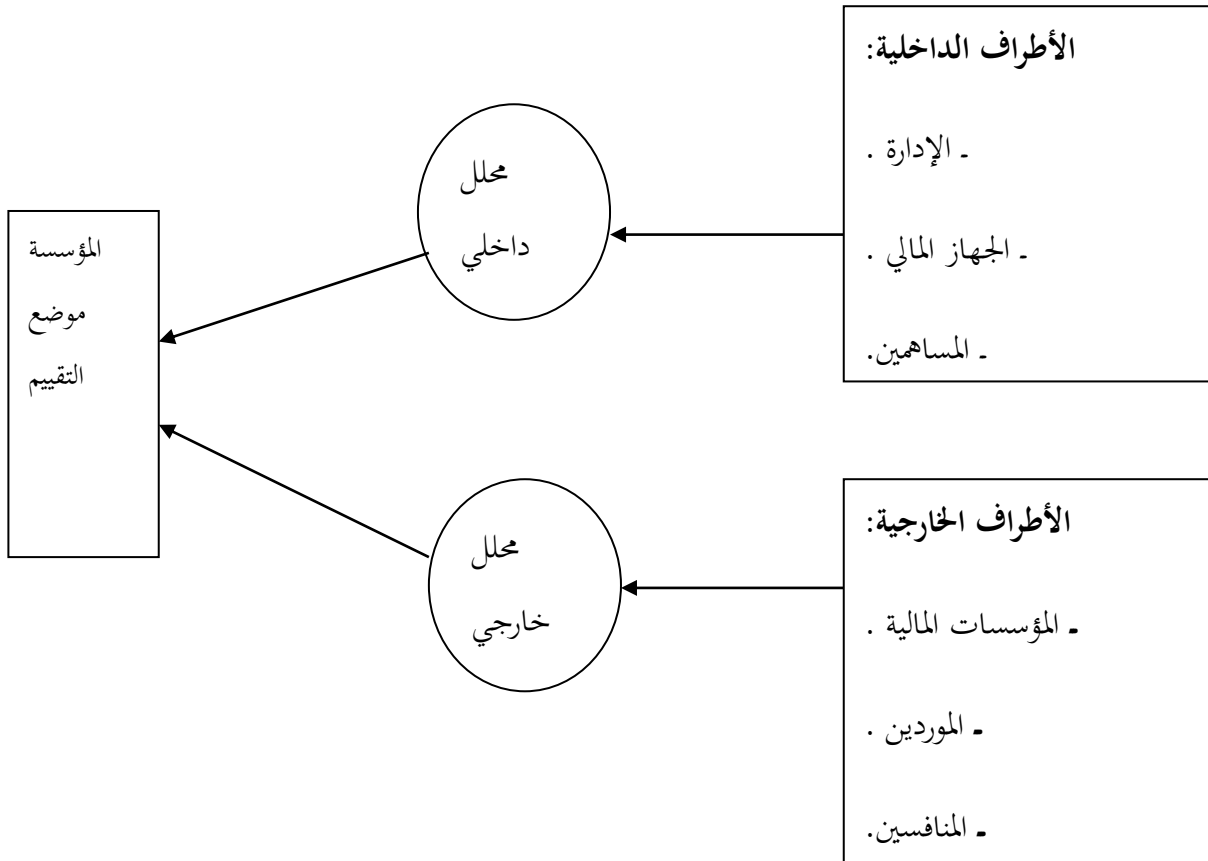
تقييم الأداء المؤسسي هو جهد نظامي لوضع معايير الانجاز في ضوء الأهداف التنظيمية وتصميم أنظمة معلوماتية للتغذية العكسية ومقارنة الانجاز الفعلي بالمعايير الموضوعة من قبل، وتحديد أي وجود للانحرافات و الأخطاء و اتخاذ الفعل الإداري المطلوب للتأكد من أن كل الموارد المشتركة قد استخدمت بكفاءة وبطريقة فعالة لانجاز الأهداف المشتركة .

ونظر أحد الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها جزء من عملية الرقابة ، فقد عرفها على النحو التالي " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وان تقييم الأداء هو استقراء دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها

<sup>1</sup> عبد الله قويدر الواحد و ناصر دادي عدون ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية ) ، دار المحمدية ، الجزائر ، ص 16.

الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الانجازات المرغوبة، أي إن العملية الرقابية الشاملة بها فيها تقييم الأداء تخصص أساسا بوظيفتين: الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف، والثانية تصحيح مسارات الأنشطة ، وهذا هو تقييم الأداء".<sup>1</sup>

الشكل رقم (2 . 1) : الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء .



المصدر : جمال الدين المرسي و آخرون ،الإدارة المالية " مدخل لاتخاذ القرار "،الدار الجامعية ،2006،ص 98.

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسة  
من ناحية المؤسسة فان لتقييم الأداء أهمية كبيرة منها  
. يساعد الإدارة على إعداد سياسة جيدة لترقية تسمح بتعيين أو اختيار أكفأ الأفراد لشغل الوظائف الأعلى في  
المستوى التنظيمي.

<sup>1</sup>د. محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ص 10 طبعة 2014

- يساعد على ترشيد سياسة الاختيار و التعيين و الحكم على سلامتها و فهي التي توفر الشخص المناسب و الذي يؤدي عمله بنجاح .
- يساعد على تحسين علاقات العمل في المؤسسة فهو يخلق شعور بالراحة و الطمأنينة بين العاملين بسبب وجود نظام سليم و عادل لتقييم أعمالهم .
- يساعد على إعداد سياسة جيدة لتدريب العاملين و تنميتهم حيث يتم إعداد البرامج التدريبية بناء على نقاط الضعف في أداء العاملين .
- يساعد على احترام نظام العمل وقواعده لأنه يشعر بأن هناك من يقيم سلوكه و تصرفاته وهذا يجعله أكثر التزاما بنظام و قواعد العمل الموضوعية
- يساعد على إعداد سياسة جيدة للرقابة بناء على بيانات منظمة على أداء العاملين وهذا بدوره يحسن من كفاءة العملية الرقابية في المؤسسة .<sup>1</sup>

#### المطلب الثالث: وظائف و مكونات عملية تقييم الأداء

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى وظائف و مكونات عملية تقييم الأداء

الفرع الأول: وظائف تقييم الأداء

- ❖ متابعة تنفيذ الأهداف الاقتصادية للمؤسسة الكمية و القيمة و ذلك للتعرف على مدى تحقيقها للأهداف المحددة لها مسبقا و للفترة المحددة استنادا إلى البيانات و الإحصاءات التي تقدمها الجهات المختصة عن سير النشاط الإنتاجي في تلك المؤسسات.
- ❖ الرقابة على كفاءة الأداء الإنتاجي للتأكد من قيام المؤسسة بممارسة نشاطها و تنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاءة، وذلك بتشخيص الانحرافات و أسبابها و العمل على إزالتها مستقبلا وهنا يجب التأكد من أن المؤسسة قد استخدمت كافة مدخلاته المتاحة بأعلى كفاءة ممكنة.

<sup>1</sup>د. صلاح عبد الباقي، " إدارة الموارد البشرية " ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، الدار الجامعية ، مصر سنة 1999.

❖ تحديد الجهات والمراكز الإدارية المسؤولة عن حصول الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ.

❖ البحث و التحري عن الحلول و الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات مع ضرورة اختيار البدائل المتاحة و بأقل التكاليف.

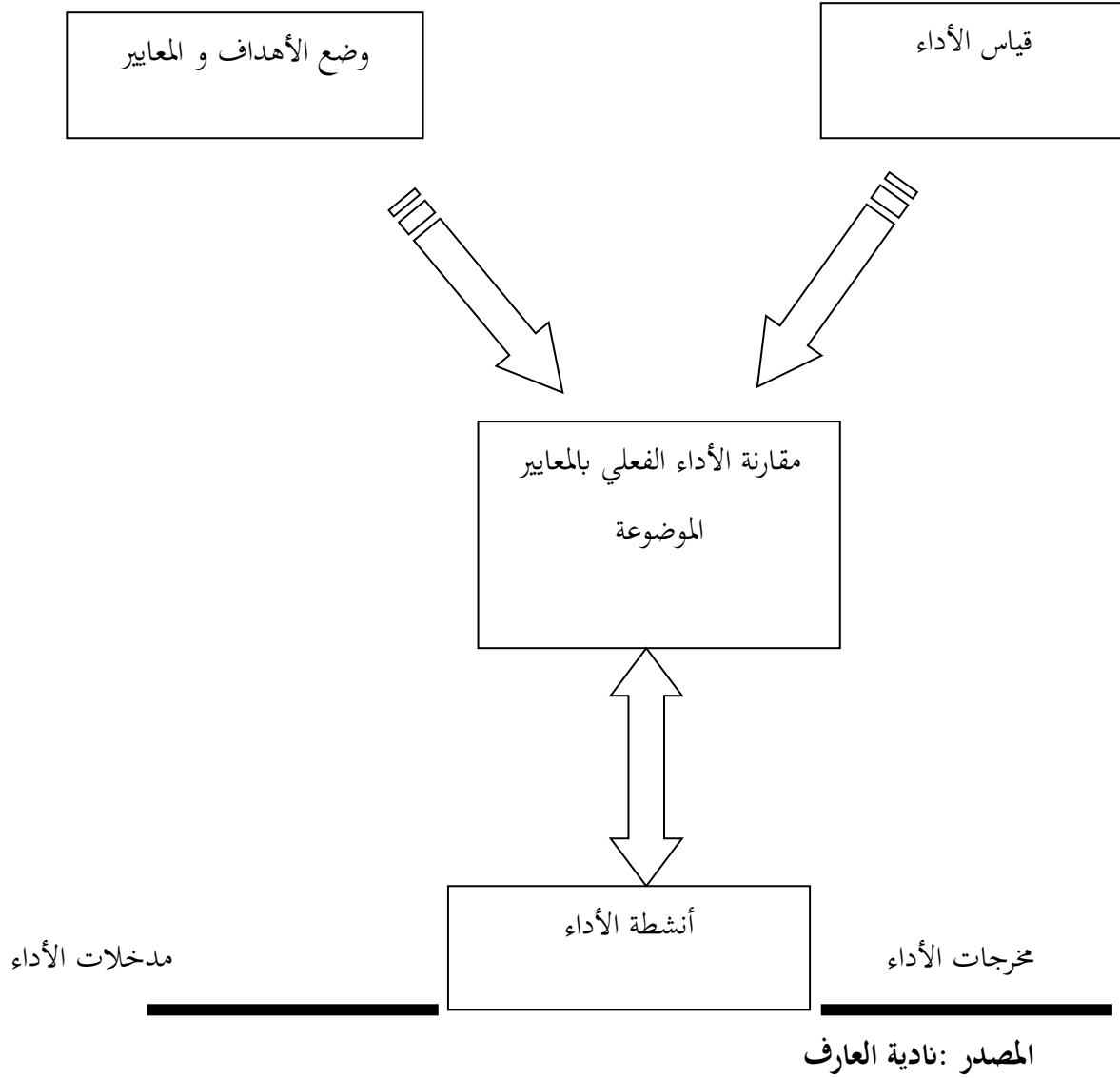
#### الفرع الثاني: مكونات عملية تقييم الأداء

قياس الأداء: المرونة تسمح للمديرين من الاستجابة للأحداث غير المتوقعة

وضع الأهداف و المعايير: تقديم المعلومات الصحيحة عن الأداء التنظيمي

مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية: إمداد المديرين بالمعلومات في الوقت المناسب حيث تعتمد نجاح عملية صنع القرار على مدى حداثة المعلومات .

شكل رقم (2.2): مكونات عملية الأداء<sup>1</sup>



<sup>1</sup> نادية العارف ، الإدارة الإستراتيجية ،الدار الجامعية للنشر الإسكندرية مصر 2001 ص347.



المبحث الثاني: مساهمة نظام التكاليف في تقييم الأداء .

نظرا لاتساع حجم المشروعات و تعقد العملية الإنتاجية وبعد إدارة المشروع عن الواقع العملي للأداء ولغرض اطلاع إدارة المشروع على الواقع العملي وتمكنها من الرقابة الفعالة على نشاط المشروع وتقييم نتائج هذا النشاط ووضع أو تعديل سياسات المشروع الحاضرة و المستقبلية كان لابد من تقديم التقارير إلى الإدارة .

المطلب الأول: تقارير التكاليف .

كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية داخل المؤسسة فإن الإدارة العليا تبتعد عن مجال التنفيذ العملي ،وبالتالي صعوبة معرفة ما يجري في المستويات الدنيا بصفة مهام الإدارة مفصلة لهذا وجدت تقارير التكاليف ، حيث يعد هذا الأخير أسلوبا من الأساليب الرقابية التي بواسطتها تستطيع الإدارة معرفة عناصر التكاليف التي تنشأ داخل المشروع وهل هناك استخدام أمثل لهذه العناصر من قبل العاملين؟وماهي الإجراءات و القرارات الواجبة اتخاذ على ضوء التقارير التي تصلها تباعا؟<sup>1</sup>.

الفرع الأول: دور تقارير التكاليف .

يتمثل الدور الرئيسي لتقارير التكاليف فيما يلي :

- . الرقابة على التكاليف من خلال توفير بيانات عن الانحرافات الملائمة وغير الملائمة في الوقت المناسب .
- . تحديد المراكز المسؤولة عن الانحرافات .
- . اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كتعديل معايير المواد الأولية أو الزمن اللازم للإنتاج .

الفرع الثاني : مبادئ إعداد التقارير .

لعل أهم هذه المبادئ ما يلي :

- . فهم حاجات الإدارة من المعلومات و ارتباط كل تقرير بالعناصر الخاضعة لرقابة من أجل المستوى الإداري المعد .

1 . د.محمد علي أحمد السيدية ، مرجع سبق ذكره ص 41.

. شمول التقارير على تحليل كاف لأسباب الانحرافات (مع توضيح الانحرافات التي تقع خارج مجال الرقابة و الانحرافات التي تقع داخله )

. إعداد التقارير وفقا لمبدأ الإدارة بالاستثناء

. يجب إن تتماشى التقارير مع الخريطة التنظيمية للمؤسسة .

. السرعة في إعداد التقارير لاتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب .

#### المطلب الثاني : أنواع التقارير .

إن التقارير تختلف من حيث محتواها و التفاصيل الواردة فيها و من حيث الهدف الذي أعدت من اجله . و التقرير السليم هو الذي يحقق الهدف من إعدادة بصورة مباشرة ويكون سهل الفهم من الجهة التي تستلمه حيث على محاسب التكاليف إن يتوقع بان الجهة التي اعد لها التقرير لا تمتلك المعلومات الوافية عن المبادئ و الإجراءات المحاسبية ، كذلك يجب إن يكون التقرير مفهوما من الجهة التي اعد لها .

ويمكن تقسيم التقارير التي تقدم للإدارة إلى مجموعتين متداخلتين إذ إن كل نوع من التقارير في إحدى المجموعتين يرد في المجموعة الأخرى :<sup>1</sup>

#### الفرع الأول : المجموعة الأولى .

تقسيم التقارير من حيث المستوى الإداري الذي تقدم إليه . تنقسم التقارير طبقا لهذا الأساس إلى:

أ/. تقارير تقدم للإدارة العليا : إن هذا النوع من التقارير تكون تقارير إجمالية و عادة تغطي فترة زمنية طويلة نسبيا

شهر مثلا وتتضمن هذه التقارير بيانات عن :

. تحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة

. الميزانية التقديرية للمشروع

<sup>1</sup> . د. محمد علي أحمد السيدية ، مرجع سبق ذكره ص .

. كفاءة الأداء

. تحقيق الأهداف الاستثمارية وتكاليف تنفيذها

**ب . تقارير تقدم على مستوى الإدارة الوسطى :** إن هذا النوع من التقارير يكون متخصصا بنشاط معين وتتضمن

بيانات تفصيلية وتعد خلال فترات قصيرة قياسا بالنوع الأول وتشمل :

. تقارير للمبيعات الفعلية قياسا بالمخططة

. تقارير للمشتريات الفعلية قياسا بالمخططة

. تقارير عن الإنتاج الفعلي قياسا بالمخطط

. تقارير عن الصيانة

. تقارير عن التخزين

**ج . تقارير على مستوى المشرفين و مدراء الوحدات :** إن هذا النوع من التقارير تعد بشكل تفصيلي و لفترات

قصيرة . وتعد هذه التقارير ذات أهمية خاصة لأنها تكشف عن مدى الكفاءة في الأداء وعلى كافة المستويات وتتضمن

هذه التقارير بيانات عن :

. تقارير عن المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية .

. تقارير عن الأجور المتحققة .

. تقارير عن مدى استغلال ساعات العمل الإضافية للعمال .

. تقارير عن الوقت الضائع العادي وغير العادي في العمل .

. تقارير عن التلف العادي و غير العادي في المواد .

. تقارير عن الانحرافات الناشئة بعناصر التكاليف .

. تقارير عن الإنتاج الشهري لكل قسم أو مرحلة .

. تقارير عن العمل غير المباشرة .

. تقارير عن المواد غير المباشرة .

. تقارير عن المصروفات غير المباشرة .

### الفرع الثاني : المجموعة الثانية .

يتم تقسيم التقارير وفق هذه المجموعة على أساس طبيعة البيانات الواردة في التقرير .وتقسم التقارير على هذا الأساس إلى :

أ . **التقارير الدورية** : وهي التقارير التي تعد بشكل دوري خلال فترات زمنية معينة وتهدف هذه التقارير تغطية أهداف محاسبة التكاليف وتشمل :

. تقارير لتحديد تكلفة النشاط الجاري :وهي التقارير التي تمد لغرض اطلاع الإدارة وحسب حاجة المستوى الإداري الذي ترفع إليه على تكلفة النشاط الجاري خلال فترة زمنية معينة وهذا النوع من التقارير تتضمن :

1. تحديد تكلفة الوظيفة الصناعية كإجمالي ولكل قسم أو مرحلة إنتاجية أو أمر إنتاجي بشكل مستقل ولكل من :

. المواد المباشرة و الأجور المباشرة .

. التكاليف الصناعية غير المباشرة .

2. تكلفة الوظيفة التسويقية كإجمالي و لكل مركز بيع بشكل مستقل .

3. تكلفة الوظيفة الإدارية .

. **تقارير للرقابة على أوجه النشاط** :وهي التقارير التي تعد لبيان كفاءة أو عدم كفاءة استخدام عناصر التكاليف

وتحديد مواطن الخلل و بيان أسبابها لغرض تمكين الإدارة من اتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها وتشمل هذه التقارير :

1. تقارير للرقابة على عنصر المواد : تحدد هذه التقارير الكمية و القيمة الفعلية للمواد المستخدمة خلال فترة زمنية

معينة وتقارنها مع الكمية و القيمة المعيارية المحددة لها مقدما لبيان الانحراف الكلي لاستخدام المواد و انحراف كل

صنف بشكل مستقل .

2. تقارير للرقابة على عنصر العمل : تحدد هذه التقارير الزمن و الأجر الفعلية التي حدثت خلال فترة زمنية معينة وتقارنها مع الزمن و الأجر المعياري المحدد مقدما للأداء لبيان الانحراف الكلي للأداء ومقدار الوقت الضائع العادي و غير العادي .

3. تقارير للرقابة على عنصر المصروفات : وتحدد هذه التقارير انحرافات عنصر المصروفات مقارنة بالتكاليف الفعلية لهذه المصروفات مع الموازنات المعدة مقدما لها .

. تقارير إحصائية : وتهدف هذه التقارير إلى مد الإدارة بالبيانات اللازمة التي تساعد في رسم السياسات المستقبلية و إعداد برنامج العمل التي تهدف إلى تنفيذها مستقبلا . و عادة تتضمن هذه التقارير بيانات إجمالية عن فترات زمنية طويلة و بيانات تحليلية و مقارنة لنفس الفترات الزمنية .

ب . التقارير الخاصة : إن التقارير الخاصة تعالج عادة أموراً غير اعتيادية طارئة تحدث نتيجة عوامل غير متوقعة وعادة تعالج بيانات هذه التقارير نسبة خاصة بالذات و يكون إعدادها بناء على طلب من الإدارة ويمكن تحديد بعض التقارير الخاصة بما يلي :

1. التقارير التي تعد عند توقف الإنتاج بشكل غير طبيعي إما لعطل الآلات بشكل غير اعتيادي أو تلف للمواد المستخدمة بشكل غير طبيعي .

2. تقارير خاصة تقدم مع بعض التقارير الدورية إذا كانت بيانات التقارير الدورية تحوي على معلومات غير عادية . فمثلا يقدم تقرير خاص عن مشاكل تخزين المواد و تقرير خاص عن مشاكل شراء المواد .

3. تقارير خاصة تقدم للمساعدة في اتخاذ قرارات غير عادية . فمثلا استبدال أصل لازال في الاستعمال بأصل حديث الصنع . أو تقرير خاص عن زيادة نشاط في خط إنتاجي معين و تخفيض النشاط في خط آخر .

إن التقارير الخاصة ذات أهمية كبيرة لأنها لا تعالج أموراً روتينية و عادة تكون دقة بياناتها و أهميتها تنبع من كفاءة معد التقرير و عادة تكون القرارات التي تبني على أساس التقارير الخاصة قرارات ذات أهمية كبيرة للمشروع و بالتالي فإن التقارير الخاصة تعد تقارير خطيرة تستوجب إن تكون بياناتها متعلقة بصلب الموضوع الذي يعالجه التقرير و إن تكون واضحة و لا تقبل الاجتهاد و التأويل وذلك لعدم تشويش صانع القرار عند اطلاعه على هذه التقارير .

المطلب الثالث : طريقة إعداد تقارير الأداء و مدة التقييم .

الفرع الأول :طريقة إعداد تقارير الأداء .

تعتبر طريقة إعداد تقارير الأداء من أكثر المهام التي تناط بإدارة الموارد البشرية بحيث أنها تجعل من عملية الإعداد لتلك التقارير أن تتسم بالعدالة و الموضوعية و الدقة سيما وأنها تتعلق بإنجاز أداء إنساني تمارس خلاله الجهود الفكرية و الجسمية و الإنسانية بصورة متفاعلة و متكاملة ولذا فان أداء المعنيين غالبا ما تأخذ اتجاهين في هذا المضمار و هما هل يجب إعداد تقارير الأداء بصورة سرية دون أن يطلع عليها الفرد العامل ، أو يجب أن يطلع العامل على نتائج التقييم المتعلقة به .

يعتقد من ينادي بالرأي الأول أنه في حالة القيام بإعداد التقارير السرية فإنه يساهم في تلافي العديد من المشاكل الناجمة عن نتائج التقييم خصوصا العاملين الذين يكون أداءهم أقل من المتوسط وهذا غالبا ما يجعل المنظمة تفرن بالعديد من المشاكل المتعلقة بذلك .إلا أن أغلب الإداريين يتجهون في اعتماد أسلوب مشاركة المرؤوسين عند إعداد تقارير الأداء الخاصة بهم ثم مناقشتهم محتوياتها بحيث يستطيع هؤلاء الأفراد الاطلاع على نواحي القوة و الضعف في أداءهم و سلوكهم و مهارتها ،مما يساهم ذلك بتشجيعهم على مواصلة تصحيح الأخطاء إلى السلوكيات الغير الملائمة لأهداف المنظمة و بالتالي تطوير تلك القدرات و القابليات بحيث تمكنهم مستقبلا من تلافيتها و تحسين أداءهم مستقبلا ويعتبر هذا الرأي أكثر شيوعا و استخداما في الوقت الحالي .

الفرع الثاني :مدة التقييم .

إن مدة التقييم تختلف من منظمة لمنظمة أخرى و أحيانا من مجتمع لمجتمع آخر فالمجتمع الأمريكي و منظماته تستخدم أسلوب التقييم الدوري و السنوي أما في المجتمع الياباني و منظماته تستخدم أسلوب التقييم الطويل الأمد لأكثر من سنة واحدة .بالإضافة إلى ذلك فان حجم المنظمة و طبيعة أداءها و أهدافها من التقييم تعتبر أيضا من العوامل الأساسية المحددة لسياسة التقييم المستهدفة في الإطار الزمني المعتمد ولكن بالشكل العام يمكن أن يكون التقييم بشكل دوري و سنوي أو أي توقيت معين ولكن في العادة يكون التقييم للعاملين بعد انقضاء فترة التجربة وكذلك لأغراض تثبيت العاملين في وظائفهم أو نقلهم أو ترفيعهم إلى وظائف جديدة ،أي أن التقييم يعتمد على طبيعة الحاجة إليه في المنظمة .

المبحث الثالث : استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة .

يعد نظام محاسبة التكاليف أسلوباً مهماً في تحقيق الرقابة عن طريق تقييم أداء المراكز على أساس التكاليف ، ويتحقق هذا باختيار المعايير الفنية و المالية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة و هيكله التكاليف بها ، و ظروف المحيط<sup>1</sup> .

المطلب الأول : معايير التكلفة في إجراء التقرير .

وفي ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف يمكن استخدام هذه المعايير في تحقيق هدفين هما :

. قياس الأداء عن طريق مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و استخراج الانحرافات .

. العمل على تحسين الأداء .

تساعد معايير التكلفة عموماً في إجراء التقييم على ثلاث مستويات :

**تقييم أداء الفرد:** لمعرفة نقاط الضعف لدى الفرد العامل أو المسئول عن مركز المسؤولية وتحديد أسباب القصور في أداء المهام الموكلة إليهم ، ومدى جودة أداء الأنشطة المختلفة .

**تقييم أداء مركز المسؤولية:** يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ، في حالة استمرار الأداء السلبي للمركز يستحسن التخلي عنه إن أمكن .

**تقييم الأداء الذاتي:** الوصول إلى هذا المستوى يعني اكتساب العمال لوعي كبير بمدى أهميتهم و دورهم في أداء المؤسسة ككل ، من خلال التقييم الذاتي يتمكن المسئول المباشر عن أداء العمل من تقييم أخطائه بنفسه ، و تصحيحها بنفسه<sup>2</sup> .

**تقييم نظام التكاليف :**

. دراسة تقارير و قوائم النظام (مخرجات لنظام) ومقارنتها بالمستهدف إعدادة .

1. د. محمد العشماوي ، " محاسبة التكاليف " ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2013، ص 49.

2. د. محمد علي أحمد السيدية ، مرجع سبق ذكره ، ص 215.

. مقارنة مقومات النظام بأنظمة مماثلة أو بديلة اعتمادا على الخبرات السابقة لنفس المشروع أو الخبرات المماثلة للمشروعات المتشابهة .

. تحليل التكلفة . العائد من تطبيق و استخدام النظام .

. تقييم النظام بدلالة تحقيقه أو عدم تحقيقه للأهداف .

. إقرار الاستمرار في تطبيق النظام كما هو أو تعديله أو إلغائه أو استبداله بآخر .

### المطلب الثاني : مجالات استخدام محاسبة التكاليف .

ارتبط ظهور محاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية وتطورت هذه المحاسبة مع التطور الصناعي ،وقد يعتقد البعض أن استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على النشاط الصناعي فقط غير أن تطبيقات هذه المحاسبة امتد إلى الأنشطة الأخرى و ذلك بفعل دوافع الحاجة إلى نظام التكاليف في جميع أوجه الأنشطة الاقتصادية .<sup>1</sup>

### الفرع الأول : التكاليف لغايات تقييم الأداء .

في ظل انتشار ظاهرة اللامركزية و التي تتمثل في تفويض الإدارات العليا لبعض من الصلاحيات و القرارات الإدارية الممنوحة لها للإدارات الوسطى و الدنيا ، كان لابد من وجود نظام رقابي على أداء تلك الإدارات و تقييم أدائها ،وهذا أدى بدوره إلى تقسيم المنشأة إلى عدة مراكز سلطة ،فبعضها يمثل مراكز تكلفة و البعض الآخر مراكز ربحية وهناك نوع آخر هو مراكز استثمار .يتم تقييم أداء المراكز المختلفة بناء على الصلاحيات الممنوحة لكل إدارة ،ومن بين الصلاحيات التي تمنح في ظل اللامركزية صلاحيات اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف و المصاريف الخاصة بكل مركز ،فقد يمنح مدير الإنتاج صلاحية تحديد نوعية المواد الخام التي ستستخدم في الإنتاج و مصدر شرائها و غيرها من الأمور الأخرى .وفي نهاية كل فترة مالية يتم تقييم أداء المراكز المختلفة في ضوء ما تم إنجازه ، ومن ضمن العوامل التي تدخل في عملية التقييم التكاليف المنفقة في كل مركز ومدى التزام المركز في ضبط هذه التكاليف .<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : المراجعة و التقييم

1 . . د. محمد العشماوي ،مرجع سبق ذكره ص .

2 . د. محمد أبو نصار ،" محاسبة التكاليف "، دائرة المكتبة الوطنية ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2008،ص5.



بعد انتهاء الإنتاج الفعلي يجري في العادة إعداد تقرير دوري، قد يكون يومي أو أسبوعي أو شهري، يوضح التكاليف الفعلية المنفقة و التكاليف المعيارية لما تم إنتاجه أو انجازه خلال الفترة، ثم تحدد الانحرافات بين التكاليف الفعلية و المعيارية و تستخدم الانحرافات المحسوبة كأداة رقابية يتم من خلالها التعرف على مواطن الضعف و الاختلال و الهدر، ليتم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتخلص من الأخطاء الحاصلة في الفترات الماضية و محاولة منع تكرارها في الفترات القادمة. كما تستخدم الانحرافات لدى المنشآت كأداة تقييم مساندة يتم من خلالها تقييم أداء الأقسام المختلفة من خلال مدى التزامها بالتكاليف المعيارية المحددة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: التقييم والرقابة(2):

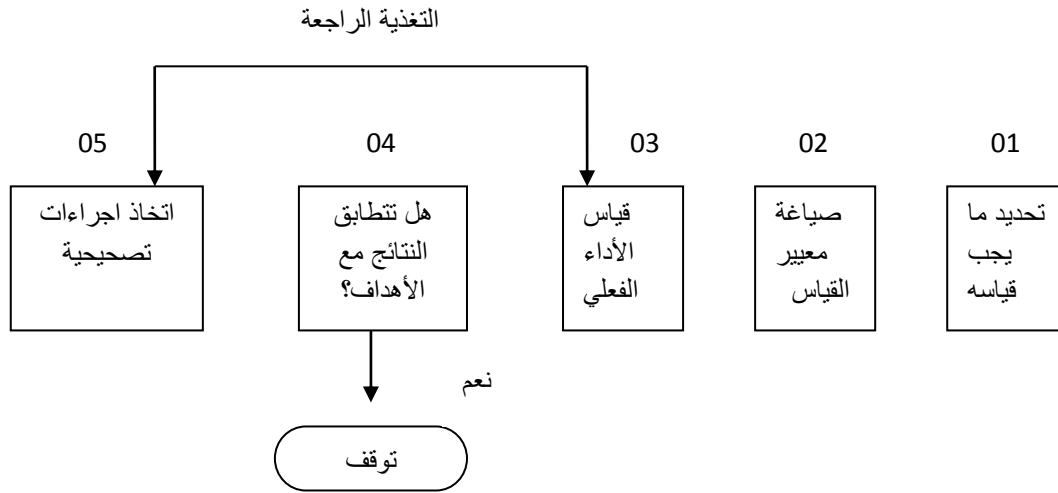
تعتبر وظيفة التقييم والرقابة الإستراتيجية آخر الوظائف في العملية الإدارية وأخر المراحل في نموذج الإدارة الإستراتيجية و تتضمن هذه المرحلة تقييم أداء المؤسسة وأحكام الرقابة على نشاطاتها المختلفة ذات العلاقة بتنفيذ الاستراتيجيات المطبقة و تصنف الرقابة الإستراتيجية إلى عدة مستويات:

- 1- الرقابة على المستوى الاستراتيجي: وتهدف إلى أحكام الرقابة على الاتجاه الاستراتيجي العام للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع المجتمع الذي تخدمه واتجاهها الاستراتيجي العام باتجاه المستقبل.
- 2- الرقابة على المستوى التشغيلي: وتتعلق بأحكام الإجراءات الرقابية على النشاطات و الخطط قصيرة المدى إذن تهدف عملية الرقابة الإستراتيجية إلى مقارنة الأداء الحالية مع الأهداف الموضوعية و بذلك تزود الإدارة بالتغذية الراجعة الضرورية لتقييم النتائج و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية إذا تطلب الأمر ذلك.

<sup>1</sup> د. محمد أبو نصار ، مرجع نفسه ، ص 315.

(2): احمد القاطمين ، التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة مؤتة ، الطبعة الأولى، 1996، ص ص150 و153.

الشكل (2.3): تطورات التقويم و الرقابة الإستراتيجية .



المصدر: الدكتور احمد القاطمين، التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية ،كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية،جامعة مؤتة، الطبعة الأولى،1996، ص15.

إن الشكل أعلاه يتضمن خطوات عملية الرقابة الإستراتيجية وكما يشير الشكل المذكور فإن العملية تتألف من خمسة خطوات أساسية:

أ- الخطوة الأولى: تحديد ما يجب قياسه: وفي هذه الخطوة يتم تحديد نتائج الأداء التي يجب إن تراقب وتقيم، ومن الشروط المهمة لإتمام هذه الخطوة بالصورة الصحيحة ما يلي:

- إن العناصر التي يتم أحكام الرقابة عليها يجب أن تتصف بالقدرة و القابلية على أن تقاس بموضوعية و بدرجة عالية من الثبات.

- إن يتم التركيز على العناصر ذات لأهمية الكبرى والتي تسعى في أدبيات الإدارة الإستراتيجية بالمكونات الإستراتيجية للنتائج والتي غالبا ما تكون تلك العناصر التي يتوقع إن تواجه أكبر قدر ممكن من المصاعب عند تنفيذها ، ويتم فرز و تحديد عناصر النجاح الحرجة ووضعها تحت الرقابة الحديثة ، وتعرف عناصر النجاح

الدرجة بأنها تلك الجوانب من العمل التي تعتبر مسؤولة عن نسبة عالية من نجاح الشركة في انجاز خططها الإستراتيجية و عادة ما يؤدي إهمالها إلى فشل المؤسسة في انجاز أهدافها.

ب-الخطوة الثانية: صياغة معايير محددة لقياس الأداء: إن هذه الخطوة تعتبر خطوة بالغة الأهمية وذلك لان معايير الأداء التي تستخدم في قياس النتائج تمثل تعبيرا مفصلا عن الأهداف الإستراتيجية، وهي بهذه الصفة تشكل مقاييس نتائج الأداء المقبولة والتي يتوقع منها إن تحقق قياس الأهداف كما يجب.

ج- الخطوة الثالثة: الأداء الحالي كما هو وذلك باستخدام المعايير المحددة في الشكل السابق.

د-الخطوة الرابعة: مقارنة نتائج الأداء الحالي مع المعايير ، و تهدف هذه الخطوة إلى معرفة فيما إذا كانت نتائج الأداء الحالي متطابقة مع الأهداف أم لا ، وتتوقف العملية الرقابية هنا في حالة تطابق النتائج مع الأهداف.

هـ- الخطوة الخامسة: اتخاذ الإجراءات التصحيحية : إذا كانت نتائج الأداء لتتطابق مع الأهداف فانه لا بد من الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة الموقف باستخدام التغذية الراجعة .

#### خلاصة الفصل

تهدف محاسبة التكاليف إلى تسهيل عملية المعالجة المحاسبية للحصول على المعلومات في الوقت المناسب و استعمالها من أجل تقييم و تحسين الأداء و تحديد المسؤوليات حتى تتمكن المؤسسة من ضبط الأمور في الوقت المناسب كما تزودنا بالمعلومات الضرورية التي توجه نشاط المؤسسة عن طريق حساب الانحراف و تحليلها في كل مركز مسؤولية و تكون هذه المعلومات في شكل تقارير يتم تداولها في مختلف المستويات الإدارية.

# الفصل الثالث

## تمهيد

لقد تناولنا في الفصل الثاني الإطار النظري لاستخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، من حيث المفهوم الحقيقي و المقومات الأساسية التي يقوم عليها ، و كذلك أهمية النظام في مجال اتخاذ القرارات ، لذلك سنقوم في الفصل الثالث بمحاولة تطبيق هذا النظام على إحدى المؤسسات الاقتصادية و المتمثلة في المجمع الصناعي للأكياس بعين الحجر لمعرفة مدى استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة .

و على أساس ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : تقديم عام للمجمع الصناعي للأكياس بعين الحجر .

المبحث الثاني : استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء الوحدة .

المبحث الأول :عموميات حول المجمع الصناعي للورق والسيللوز - وحدة الأكياس - عين الحجر.

## المطلب الأول : لمحة تاريخية عن وحدة الأكياس بعين الحجر .

في عهد الاستعمار الفرنسي قام أحد المعمرين بإنشاء معمل سنة 1919م لإنتاج الورق من المواد الأولية المتمثلة في الحلفاء والتبن وبعد الاستقلال وفي إطار استرجاع الدولة الجزائرية لممتلكاتها تم تأميم الشركة في: 16/04/1963م فأصبحت إحدى وحدات الشركة الوطنية لصناعة السليلوز (SONIC).

وفي سنة 1976م ونظرا للطلب المتزايد على الأكياس في السوق المحلية خاصة في الغرب الجزائري ظهرت فكرة إنشاء معمل خاص بصناعة الأكياس بدلا من المعمل القديم الذي احتكت آلاته وأصبح لا يتساير مع التكنولوجيا الجديدة، وفي هذا الإطار قام المعنيون بالشركة الوطنية لصناعة السليلوز بإجراء دورة للمستخدمين في المركبات الكبرى وتم استيراد آلات لصناعة الأكياس ذات تكنولوجيا ألمانية HOOULMAN-GARTMAN، وتم تركيب الآلات من طرف مبعوثين عن الشركة الألمانية وفتحت الوحدة أبوابها رسميا في 01/04/1982م، ومن ذلك التاريخ ما زالت تعمل في إنتاج الأكياس الخاصة بتعبئة الإسمنت الصناعي وبعض المواد الغذائية النشوية.

وقد عرفت الشركة عدة تغيرات فيما يخص اسمها التجاري فمن وحدة تابعة ل SONIC، أصبحت إحدى وحدات الشركة الوطنية ENPAC التي حلت محل هذه الأخيرة في منتصف الثمانينات.

وفي نهاية التسعينات وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وإعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية أصبحت هذه الوحدة إحدى فروع المجمع الصناعي للورق والسليلوز GIPEC وهذه الأخيرة إحدى المجمعات HOLDING المؤسسة القابضة للصناعات الكيماوية والصيدلية.

وفي 01/06/2000م تم إنشاء شركة أكياس رسميا وهي شركة ذات أسهم سميت ب: SACAEH كطابع اجتماعي برأسمال اجتماعي قدره: 25000.000.00.

وفي 2001م رفعت رأسمالها الاجتماعي إلى: 84000.000.00 وهي شركة ذات أسهم SPA كفرع مستقل عن GIPEC مقرها الاجتماعي بعين الحجر ولاية سعيدة.

أما في سنة 2002م تم إعادة رفع رأسمالها الاجتماعي إلى: 150.000.000.00.

المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة .

1. نشاط الوحدة : تقوم المؤسسة بتحويل المادة الأولية ( ورق مستورد من الخارج ) إلى أكياس ذات أحجام مختلفة ( أكياس الاسمنت ، الجبس الغراء ... ) زيادة على ذلك القيام بتقطيع الأكياس الفاسدة إلى قطع مساوية الحجم وبيعها .

(2) أهم مخزوناتنا:

الجدول رقم ( 3 - 1 ): المواد الأولية .

		<u>الورق</u> ورق ذو حجم كبير اللون المستعمل : الأبيض - البني حجم الورق المستعمل 70 كغ - 80 كغ - 85 كغ - 90 كغ
	- يعتبر مادة أولية رئيسية	
اسم الزبون حسب رغبته	يعتبر مادة أولية رئيسية	<u>الحبر</u> اللون المستعمل : الأبيض ، أسود ، أحمر ، أخضر ، أصفر ، أزرق ، بني
	مادة أولية رئيسية	<u>الغراء</u> يوجد نوعان من الغراء Colle-solvicole - colle d'engagement
يستعمل لتحديد إسم الزبون و كذا نوع المادة التي نبيعها	مادة أولية رئيسية	- شريط الطبع <b>clische</b>
	مادة أولية رئيسية و ثانوية	- قطع غيار آلت الانتاج

3. المتعاملون الاقتصاديون مع الوحدة .



أ. أهم الموردين للوحدة:

الجدول رقم (3 - 2)

المادة الأولية	أساسي	ثانوي
- 1 - بالنسبة للورق	Smvrfitnervion Espagne Paper factory	Oran sacs –sacar Embas – sopace
- بالنسبة للحبر	Evrl coloring جودة و سعر و خدمة	Enimpresse –safe encres
- بالنسبة للغراء	Vemko –tvrkie Colle –solvicole	Oran sac- sacar embas
- بالنسبة لقطاع الغيار	Shmiot dieter Allmasner	بالإضافة إلى موردين خواص
- شريط الطبع ELICHE	-graphite cotilemer soltani slimane -خاص Studio fl -imprimerie – beka	

ب. أهم زبائن الوحدة :

● Scibs مؤسسة الاسمنت لبني صاف

- Scis مؤسسة الإسمنت لسعيدة
- Scis مؤسسة // لرهانة
- Sode Pac } مؤسستين للجبس لوهران
- Flevrus }
- Sacar أكياس الجزائر.
- بالإضافة إلى زبائن خواص مثل :
- Chiah Mohamed
- Dahaoui Slimane

### المطلب الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم العناصر داخل أي مؤسسة اقتصادية ، وذلك أنه يساعد في فهم سير العمل داخل المؤسسة ككل و بشكل خاص فإنها يخدمنا في محاولة تطبيق محاسبة التكاليف لذلك يجب في الأول التعرف على الهيكل العام للوحدة .

#### 1. الهيكل التنظيمي للوحدة:

لتحقيق تسيير جيد يجب توفر التنظيم المحكم بين الموارد المادية والبشرية للوصول إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية ولذلك يجب على الوحدة أن تقوم بتحديد مسؤولياتها وتوضيح نشاطها وتوزيعها على وحداتها وأفرادها والقيام بتحسين الاتصال والعلاقة بينهما ولتوضيح ذلك سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي للوحدة وفيه نعرض كل فروع ومصالح الوحدة وهذا من خلال المخطط الآتي:

الفصل التطبيقي

1 المدير العام

1 أمانة المديرية

1 مراقب التسيير

1 مسؤول قطاع المالية والمستخدمين

1 رئيس مصلحة تسيير الجودة

2 مراقب النوعية

1 إطار محاسب

1 إطار مكلف بتسيير الموارد البشرية

1 محاسب رئيسي

1 مسيرة الإدارة والأجور

1 محاسب الخزينة

1 رئيس قشم المبيعات

1 مسؤول مصلحة المشتريات

1 رئيس مصلحة الانتاج

1 مسؤول مصلحة الصيانة

1 رئيسي مصلحة الأمن الناعي

1 عون مكلف بإدارة المبيعات

1 عون إدارة متعدد المهام

2 Conducteur Sacherie

2 Caniste متعدد المهام

1 إطار مكلف بالدراسة

1 مساعدة اجتماعية

1 منتج تام

1 مكلف بتسيير المخزون

6 Conducteur Class 1

1 تقني متعدد المهام

1 عون الأمن الصناعي

1 سائق

1 مخزون

8 عون انتاج متعدد المهام

1 عون تقني متعدد المهام

1 منطقة

1 مشتري

12 عون تقني متعدد المهام

3 Opérateur Classe 2

1 سائق

## 2- وظائف الوحدة:

أ- وظائف المديرية العامة: ونجد فيها مصلحتين وهما:

1- مراقبة التسيير والتحقيق الداخلي: تهتم هذه المصلحة بالكشف عن الانحرافات في الوحدة بعد جمع المعطيات في مختلف المصالح بوضع مخطط النتائج التخطيطية.

2- التسويق ومراقبة النوعية: تعمل عمل المبيعات بالإضافة إلى القيام بترويج المنتج والبحث عن الزبائن الجدد وكذا عملية الإشهار ومراقبة النوعية والإنصات إلى الزبون حتى بعد البيع.

ب- وظائف الإمداد:

1- مصلحة الإمداد: ونجد فيها ثلاثة أقسام:

- قسم تسيير المخزون: يهتم هذا القسم بتزويد المصالح الأخرى بما يلي:

● المواد الأولية (الورق الكرافت): ومواد خاصة بالإنتاج وتسيير المخزون المتواجد باستعمال وظائف تسييرية واضحة وقانونية.

- قسم الشراء: يهتم بتموين الوحدة بالمواد الضرورية لإنتاج الأكياس والتي معظمها مستورد كمادة أولية من البرتغال (كرافت).

- قسم الوسائل العامة: يهتم بتوفير الوسائل التي تتيح للمؤسسة السير في أعمالها بصورة منتظمة من النقل، مصاريف المهمات ومراقبة كل استثمارات المؤسسة.

3- مصلحة الموارد البشرية: تهتم هذه المصلحة بحركة المستخدمين وأجور العمال.

الجدول رقم ( 3.3 ): الطاقة العمالية للوحدة:

الهيكل	العدد	البيئة
مديرية الوحدة	01	% 02
المبيعات	04	% 04
الاستغلال + الصيانة	40	% 50
المحاسبة	04	% 04
المستخدمين	02	% 06
الإمداد	06	% 14
الأمن	06	% 16
المديرية العامة	02	% 04
المجموع	68	% 100

### 3- المالية والمحاسبة:

أ- مصلحة المحاسبة: نجد فيها :

- قسم المحاسبة العامة :

تتم بتسجيل العمليات التي تسير داخل المؤسسة و تقييدها و مراقبتها لتحديد الاستهلاك الشهري للكمية المراد إنتاجها

- قسم المحاسبة التحليلية : يهتم بتحديد التكاليف و دراستها
- ب- مصلحة المالية : و التي تعرف بها المؤسسة النقدية الموجودة بتخزينها في وقت معين زيادة على معرفة ودائعها الموجودة في البنك الإيرادات و النفقات.

#### 4- مصلحة المبيعات :

تهتم هذه بتوزيع المنتج التام ( الأكياس ) على الزبائن و التأكد من التسليم و التغليف كما لها علاقة مع مصلحة الإنتاج لأنها تهتم بطلبات الزبائن لأن الوحدة تنتج حسب الطلب أو بعقد لمدة زمنية (سنة)

2. دراسة كل ما يتعلق المستجدات السوق : من:

- ◀ البعث عن الزبائن جدد
- ◀ دراسة السوق من حيث الطلب في جميع جهات الوطن ( شمال ، جنوب ، غرب ، شرق )
- ◀ معرفة المنافسين و مواقع تركزهم ، و نسبة السوق التي يشغلونها
- ◀ الإشهار

#### 5- مصلحة الاستغلال : نجد فيها قسمين :

1. قسم الصيانة : يهتم هذا القسم بالمحافظة على وسائل الإنتاج و ذلك عن طريق معاينة الآلات يوميا و إصلاح التلف أو العطل فيها من أجل ضمان استغلالها لتجن توقف الإنتاج حتى خارج أيام العمل
2. قسم الإنتاج :

يحتوي هذا القسم على ورشة واحدة لإنتاج الأكياس كما يقوم الوحدة في السنوات الأخيرة بإنتاج نوع واحد من الأكياس و هي تعبئة الأسمت نظرا للطلب المتزايد عليها .

#### 6- مصلحة الأمن الصناعي :

يهتم هذا القسم بأمن و حماية المؤسسة و أمن المستخدمين و آلات الإنتاج و كل ما يخص المؤسسة

### المبحث الثاني : استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء بالوحدة .

رأينا في المبحث السابق التعرف العام بالمؤسسة ، النشاط الاقتصادي لهذه المؤسسة ،ومن ثم تطرقنا الى الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، كل هذا يعتبر كمرحلة تمهيدية من أجل محاولة تطبيق محاسبة التكاليف بشكل سليم و بالتالي الحصول على معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات المدروسة داخل قسم الإنتاج .

### المطلب الأول : مهام قسم تسيير المخزون

يستلم مسئول مصلحة تسيير المخزون طلب حاجة من أي مصلحة ، ثم يقوم رئيس مصلحة التمويل بإعداد سند طلب ممضي من طرف هذا الأخير و المدير العلم للمؤسسة ، بعد ذلك يأخذ المشتري سند الطلب للمورد و يستلم المشتريات من المورد مع وصل الاستلام و الفاتورة .

يقوم بعد هذا عامل المخزن بمعاينة السلعة يتم تحرير و صل الاستلام خاص بالوحدة و يبعث إلى المسئول من أجل

تسجيله في النموذج Logicielle

ويتفرع قسم تسيير المخزونات إلى قسمين :

#### 1. تسيير المخزون المواد الأولية :

و يتم هذا من طرف مسئول المخزون و مسئول مصلحة تسيير المخزون و كذا مسئول التمويل أ، ب، ج

#### 2. تسيير مخزون المنتجات التامة :

و يقوم به عون تسيير المخزون التابع لمصلحة التسويق د، هـ ، و ، ي

❖ الوثائق المستعملة على مستوى قسم تسيير المخزون

📄 وصل الاستلام

📄 وصل خروج المادة الأولية

📄 وصل إعادة المادة الأولية إلى مخزن

وثيقة خروج المنتجات التامة

وثيقة التسليم

الفاتورة

أ-1- وصل الاستلام : (وثيقة دخول المادة الأولية )

تحرر عند استلام طلبيه المواد و يظهر فيه رمز و اسم المادة ، الوزن الإجمالي ، السعر الوحدوي ، القيمة الإجمالية و الملاحظات ، كما يظهر فيها أيضا اسم المورد و عنوانه و كذا رقم سند التسليم و تاريخه و يمضى من طرف المسئول عن المخزن و المشتري ، و يحرر منه 05 نسخ ، تسلم الأولى إلى رئيس مصلحة المحاسبة ضمن الملف ( ملف المورد) و الغانية إلى رئيس قسم تسيير المخزون من أجل تقييدها في الكمبيوتر Logicielle و الثالثة إلى محاسب المواد ، والرابعة تبقى في ملف المورد في مصلحة التموين و الخامسة تبقى في دفتر وصل الاستلام عن مسئول المخزن.

ب-2- وثيقة خروج المواد الأولية :

تحرر عند خروج المادة الأولية من المخزن إلى المعمل و يظهر فيها اسم و رمز المادة و كميته و كذا السعر الوحدوي و المصلحة التي اتجهت إليها السلعة ، و تمضى من طرف رئيس المصلحة التي وجهت لها السلعة و مسئول المخزن و تحرر منها 05 نسخ الأولى : ترسل إلى محاسب المواد ، و الثانية ترسل إلى مصلحة تسيير المخزون ، وكذا الثالثة إلى مصلحة التي أخرجت المواد الأولية ، والرابعة تبقى في دفتر و صل خروج بيع مادة أولية على حالها .

ج-3- وصل إعادة المادة الأولية إلى المخزن :

تحرر هذه الوثيقة في حالة إرجاع المادة الأولية إلى المخزن من طرف مسئول الإنتاج و يظهر فيها مايلي : اسم ورمز المادة و كميته و كذا السعر الوحدوي و المصلحة التي اتجهت إليها السلعة ، و تحرر منها 04 نسخ الأولى : ترسل إلى محاسبة المواد ، وتسلم الثانية إلى مصلحة تسيير المخزون و الثالثة إلى مصلحة التي أرجعت السلعة ( مادة أولية ) و الرابعة تبقى في دفتر وصل الإرجاع

د-4- وثيقة دخول المنتجات التامة :



تحرر عند إنتاج طلية الزبون و تحمل رمز و اسم المنتج و اسم الزبون و كذا الكمية تمضى من طرف مسئول الإنتاج و العون المكلف بتسيير مخزون المنتجات التامة تحرر منها 05 نسخ : الأولى تبقى في قسم مسئول الإنتاج ، و الثانية ترسل إلى مصلحة التسويق و الثالثة إلى مصلحة مراقبة التسيير و الرابعة إلى محاسب المواد و بالنسبة للخامسة إلى مسئول مصلحة التسيير .

#### هـ-5- وثيقة خروج المنتجات التامة :

تحرر من طرف مسئول الإنتاج ، ويظهر فيها رمز و اسم المنتج و اسم الزبون و الكمية المنتجة تحرر منها 05 نسخ ترسل الأولى إلى قسم مراقبة التسيير ، والثانية إلى قسم التسويق ، و الثالثة إلى مسئول قسيم تسيير المخزونات ، وكذا الرابعة إلى محاسب المواد و الخامسة تبقى في مصلحة الإنتاج

#### و-6- وثيقة التسليم : ( وصل التسليم ) :

عند بيع المنتجات التامة يقوم مسئول التخزين في قسم التسويق بتحرير وصل التسليم و يحرر 05 نسخ تسلم 04 منها إلى قسم التسويق و السادسة تبقى عند مسئول تخزين المنتجات التامة

#### ي-7- الفاتورة :

تحرر من طرف عون مكلف إدارة المبيعات تبعا لوصول التسليم و يحرر منها 05 نسخ ترسل فاتورتان مع وصلين 02 تسليم إلى الزبون و عند استلامه للسلعة يمضى على أحد وصلي تسليم و يرجعه إلى المورد و تسلم فاتورة ثالثة مع وصل تسليم لقسم المحاسبة و تبقى الفاتورة الرابعة في ملف الزبون مع وصل تسليم الذي أعاده و الفاتورة الخامسة تبقى في سجل الفاتورات في قسم التسويق مع وصل التسليم الرابع ووصول التسليم الخامس يرسل إلى مركز المراقبة عند مدخل المؤسسة .

#### المطلب الثاني : تصنيف المخزونات في الوحدة

##### 1. التصنيف الحاسبي :

- حساب 30 بضاعة : في حالة بيع المواد الأولية على حالها
- حساب 31 مواد لوازم : يضم كل مخزون المواد الأولية التي اشترتها المؤسسة

- حساب 35 منتجات تامة : ويضم كل المنتجات التامة للمؤسسة من أكياس
- حساب 36 فضلات و مهملات : يضم كل الأكياس غير الصالحة للبيع
- حساب 34 مخزونات بالخارج : و يضم كل المواد الأولية التي اشتراها المؤسسة و لم تصل بعد

## 2. مخازن الوحدة :

- ✓ مخزن أساسي : للمادة الأولية ( ورق -حبر -مادة لاصقة )
- ✓ مخزن ثانوي :لقطع الغيار و مواد التغليف و مواد مكتبية
- ✓ مخزن رئيسي : للمنتوج التام
- ✓ مخزن ثانوي : للزبون

## 3. الوثائق التي يجب إحضارها من طرف الزبون :

- 📄 رقم التعريف الجبائي
- 📄 السجل التجاري
- 📄 وصل الطلب
- 📄 صك بريدي بقيمة السلعة
- 📄 شكل العلامة التجارية

## 4- الجرد L'inventaire :

حيث يعتبر من أهم الأعمال التي تقوم بها المؤسسة وذلك لمعرفة حقيقة مخزوناتها وذلك يمر الجزء على المراحل التالية:

### I. المرحلة التحضيرية:

1- التعيين: في المرحلة التحضيرية يعقد اجتماع يتم من خلاله تعيين مسؤول عن الجرد ويكون هو مسئول اللجنة الرئيسية، ويتم كذلك توعية العمال بضرورة هذه العملية.

### II. مرحلة إنشاء لجان وفرق الجرد:

- اللجنة المركزية
- لجنة جمع المعلومات والمراقبة.
- لجنة التسجيل وتقييم المخزون.
- فرق الجرد (الحساب أو العد).

1. دور هذه اللجنة مهم جدا، ويتم فيها اختيار أشخاص يعرفون جيدا علاقة عملية جرد المخزون بالمحاسبة مثل: (المحاسب، مسير المخزون، مسئول الوحدة)
  2. تقييم المخزون يجب أن يتم من طرف مصلحة المحاسبة في الوحدة، وحضور أمين المخزن أو عون من مصلحة المشتريات ضروري من أجل تأمين أكثر مصداقية عند المقاربة مع ملفات أمين المخزن.
  3. فرق الحساب (العد): من أجل ضمان عد تام لكل المخزونات التابعة للوحدة لا بد من:
    - تعيين فريقين للعد: يقوم كل فريق بالعد على حدى ويجب أن يحترم هذا المبدأ لأن هدف الجرد هو تصحيح المخزون المحاسبي، على ضوء المخزون الحقيقي.
    - يجب الحرص على أن يكون كل فريق مكون من شخص مكلف بتسيير المخزون وشخص آخر لا يمارس هذه المهنة. مثال: فرق العد يجب أن تكون مكونة على الأقل من شخصين:
      - محاسب أو أمين مخزن.
      - تقني (ميكانيكي، كهربائي (Electricien)).
      - تحضير الوثائق:
- كل الوثائق المهمة لبدأ عملية الجرد يجب أن تكون معدة مسبقا وبالكمية الكافية لتغطية العملية.

- هذه الوثائق يجب أن تكون مطبوعة ومرقمة.
- Fiches D'identification.
- Papillon De Comptage.
- Liste De Contrôle Des Fiches.
- Etat D'inventaire.

### 1- دور فرق الجرد:

- التسجيل بعد العد على دفاتر الجرد (Les Papillons) ثم على أوراق الجرد نتيجة العد.
- إعادة دفاتر و أوراق الجرد الممضية إلى لجنة جمع المعلومات والمراقبة.

### 2- لجنة جمع المعلومات والمراقبة:

استرجاع أوراق الجرد ويجب أن تكون ممضية:

- التأكد من استعمال جميع أوراق الجرد أو عودتها.
- بعد العد يجب التأكد من أن:
  - كل المخزون قد تم عده.

- الحرص على أن المعدات المسجلة في الاستثمارات لم تؤخذ بعين الاعتبار في الجرد ( جرد المخزون)

## 2- فوارق الجرد Les ecarts du Stocks:

### 1. إيجابي:

- لم يتم تسجيل المدخلات في سند استلام.
- عند إرجاع السلعة إلى المخزن لا يتم تسجيلها في سند الإعادة إلى المخزن.

### 2. سلبي:

- نتيجة نسيان تسجيل الأدوات التي خرجت للاستعمال في المصنع (سند خروج).

## 3- لجنة التسجيل وتقييم المخزون:

- يتم التسجيل من أوراق الجرد الممضية من طرف لجنة المراقبة وجمع المعلومات.
- البحث عن الفوارق.
- التأكد من أن كل سندات الاستلام والخروج قد سجلت على مستوى برنامج تسيير المخزون.
- تصحيح الأرصدة المحاسبية حسب الجرد الحقيقي التام.

المبحث الثالث : تقييم الأداء باستخدام محاسبة التكاليف .

المطلب الأول : حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر أكتوبر من سنة 2015 .

1. تكلفة الشراء لشهر (2015/10/01) .

الجدول رقم ( 3-4) : يوضح تكلفة شراء الورق.

الورق (papier)			البيان
M	P	Q	
868082,684			. ثمن الشراء
2230,00			. مصاريف جمركية
111432,16			. مصاريف النقل البحري
30250,00			. مصاريف التخزين في الميناء
107550,00			. مصاريف النقل
181975,00			. مصاريف التأمين
9114264	<b>92700</b>	98,32	المجموع

الجدول رقم (3-5) : يوضح تكلفة شراء الغراء.

الغراء (COOLLE)			البيان
M	P	Q	

2278900,15			. ثمن الشراء
2255,00			. مصاريف جمركية
20519,80			. مصاريف النقل البحري
25550,00			. مصاريف التخزين في الميناء
800,00			. مصاريف النقل
81475,00			. مصاريف التأمين
2409499,95	<b>160633,33</b>	15,00	المجموع

المصدر : من وثائق الوحدة .

يمثل الجدولين السابقين تكلفة شراء كل من الورق و الغراء والتي هي قيد دراستنا. في هذا الصدد وقد وضعنا هذا الجدول بناء على الكمية المشتراة ، حيث أن المؤسسة تحافظ على هذا القدر من التموين مباشرة من المورد 04 أو 05 مرات في السنة

2 جدول رقم ( 3 - 6): تكلفة الإنتاج

كيس الاسمنت			البيان
M	P	Q	
13926784,50	92700	150,235	. استعمالات . المادة الأولية (الورق).
173500,00	-	660	. الحبر.
321266,66	160633,33	2,000	. الغراء.

210000,00	-	-	. مصاريف مباشرة.
80000,00	-	-	. مصاريف غير مباشرة.
14711551,16	<b>15,589</b>	943690	تكلفة الإنتاج

المصدر: من وثائق الوحدة .

يمثل الجدول تكلفة إنتاج كيس واحد من الاسمنت ، حيث تقوم المؤسسة باسخراج تكلفة إنتاج الكيس بتقسيم السعر الإجمالي للوحدة الواحدة على الكمية المنتجة خلال الشهر .

3 - جدول رقم ( 3 - 7 ): النتيجة التحليلية

المبالغ	البيان
13657610,00	رقم الأعمال
14711551,16	- سعر التكلفة
<b>- 1053941,16</b>	

المصدر: من وثائق الوحدة

المطلب الثاني : حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر نوفمبر سنة 2015.

1- تكلفة الشراء (2015/11/01).

الجدول رقم ( 3 - 8 ) : يوضح تكلفة شراء الورق.

الورق (papier)			البيان
M	P	Q	
8356115,99			. ثمن الشراء
2230,00			. مصاريف جمركية
111432,16			. مصاريف النقل البحري
30250,00			. مصاريف التخزين في الميناء
107550,00			. مصاريف النقل
181975,00			. مصاريف التأمين
8789553,15	<b>90838,781</b>	96,75	المجموع

المصدر : من وثائق الوحدة



الجدول (3 - 9) : يوضح تكلفة شراء الغراء

الغراء (COOLLE)			البيان
M	P	Q	
1802409,36			. ثمن الشراء
2255,00			. مصاريف جمركية
20519,80			. مصاريف النقل البحري
25550,00			. مصاريف التخزين في الميناء
800,00			. مصاريف النقل
81475,00			. مصاريف التأمين
1933009,16	<b>137745</b>	14,03	المجموع

المصدر: من وثائق الوحدة

نلاحظ من خلال الجدولين ارتفاع تكلفة شراء الطن الواحد من هذه المادة وهذا راجع لعدة أسباب أهمها:

- عدم توفر المادة الأولية بالوطن.
  - الحقوق الجمركية التي بلغت 2451.99 دج.
  - نسبة تحويل العملة الصعبة إلى الدينار.
  - إضافة إلى مصاريف النقل البحري.
- 2 - الجدول رقم (3 - 10): تكلفة الإنتاج

كيس الاسمنت			البيان
M	P	Q	
14775200,40	90838,781	162,653	. استعمالات . المادة الأولية (الورق).
196325,00	-	755	. الحبر.
344362,50	137745	2,500	. الغراء.
210000,00	-	-	. مصاريف مباشرة.
100000,00	-	-	. مصاريف غير مباشرة.
15625887,90	<b>15,146</b>	1031710	تكلفة الإنتاج

المصدر: من وثائق الوحدة

3 - الجدول رقم ( 3 - 11): النتيجة التحليلية

المبالغ	البيان
15549769,10	رقم الأعمال
15625887,90	- سعر التكلفة
<b>- 76118,8</b>	

المصدر : من وثائق الوحدة .

المطلب الثالث : حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر ديسمبر من سنة 2015,

. تكلفة الشراء لشهر (2015/12/01) .

الجدول رقم (3 - 12):

الورق (papier)			البيان
M	P	Q	
8318785,15			. ثمن الشراء
2230,00			. مصاريف جمركية
111432,16			. مصاريف النقل البحري
30250,00			. مصاريف التخزين في الميناء
107550,00			. مصاريف النقل
181975,00			. مصاريف التأمين
8752222,31	<b>88139,19</b>	99,30	المجموع

المصدر : من وثائق الوحدة .

الجدول رقم (3 - 13): يوضح تكلفة شراء الغراء

الغراء (COOLLE)			البيان
M	P	Q	
8318785,15			. ثمن الشراء
2230,00			. مصاريف جمركية
111432,16			. مصاريف النقل البحري
30250,00			. مصاريف التخزين في الميناء
107550,00			. مصاريف النقل
181975,00			. مصاريف التأمين
8752222,31	<b>88139,19</b>	99,30	المجموع

المصدر : من وثائق الوحدة .

2 - الجدول رقم ( 3 - 14): تكلفة الإنتاج

كيس الاسمنت			البيان
M	P	Q	
			. استعمالات
10518003,00	88139,19	119,334	. المادة الأولية (الورق).
121900,00	-	460	. الحبر.
182512,13	137745,00	1,325	. الغراء.
232000,00	-	-	. مصاريف مباشرة.
125000,00	-	-	. مصاريف غير مباشرة.
11179415,13	<b>14,367</b>	778125	تكلفة الإنتاج

المصدر: من وثائق الوحدة .

3 - الجدول رقم ( 3 - 15): النتيجة التحليلية

المبالغ	البيان
13889226,90	رقم الأعمال
11179415,13	- سعر التكلفة
<b>2709811,77</b>	

المصدر : من وثائق الوحدة .

#### ❖ مساهمة تخفيض التكاليف بالوحدة

تأتي مساهمتنا هذه في شكل اجتهاد علمي غايته الرئيسية تخفيض الأعباء ، وكان اختيارنا لمادة الورق و الغراء راجع لكون هذه المادة تكلف الوحدة أعباء متعددة . لهذا ارتأينا تطبيق محاسبة التكاليف من اجل تخفيض التكاليف الإجمالية .

الجدول رقم (3 - 16): مقارنة بين التكاليف خلال الأشهر .

شهر أكتوبر	شهر نوفمبر	شهر ديسمبر	
92700	90838,781	88139,19	تكلفة شراء طن واحد من الورق
160633,33	137745,00	137745,00	تكلفة شراء الغراء
15,589	15,146	14,367	تكلفة إنتاج كيس من الاسمنت

نلاحظ من خلال الجدول أن تكاليف الإنتاج في علاقة طردية مع تكاليف الشراء حيث أن تكاليف الإنتاج تقل كلما قلت تكاليف الشراء

ان الكمية الاقتصادية المثلى في الطلبية الواحدة هي : 778125 باعتبارها تحمل المؤسسة أقل تكاليف ممكنة

## المطلب الرابع: تقييم أداء المؤسسة .

إن كفاءة و جوهر نظام التحفيز و الأداء يعتمد أساسا على نتائج المؤسسة التي تم الحصول عليها من خلال الجهود الجماعية و الفردية لجميع الموظفين ، و هكذا يأخذ هذا النظام في الاعتبار السلوك و المساهمة الفردية لكل موظف .

## 1/ الهدف من تقييم الأداء :

يهدف تقييم الأداء إلى معاينة أداء المؤسسة من حيث خلق الثروات و تشجيع الموظفين على بذل المزيد من الجهود الفردية و الجماعية على أفضل النتائج .

و الهدف هو انضمام الجميع لأهداف العمل و الملكية كجزء من ديناميكية المجموعة .

2/- المبدأ الأساسي لتحفيز و مكافأة النظام على أساس التقييم الدوري للمتغيرين ، يرتبط المتغير الأول بالمؤسسة و يرتبط الثاني بالموظف .

- سوف يعطي مزيج بين متغيرين نسبة من الأقساط التي سيتم منحها .

- و تعطى نتائج المؤسسة عن طريق تقييم المؤشرات الاقتصادية و المالية الكلاسيكية و تشمل :

قيمة التداول ، القيمة المضافة ، EBE ،

## 3/ الأقساط و طريقة الحساب :

يتم احتساب قسط التأمين لطالب العمل الجماعي على أساس معدل انجاز المؤشرات المحددة و توزيع النقاط على كل تغيير يتجاوز الحد الأدنى لمعدل الانجاز على مقياس تعيين كما هو مبين أدناه :

- تجميع البيانات : و يتم ذلك من خلال :

حساب معدل الحد الأدنى القياسي لتحقيق الهدف

إنجاز سلم .

جمع عدد النقاط، حيث يتم عن طريق :

أ/ شؤون المبيعات :

الجائزة (01) نقطة مقابل كل تغيير واحد ( 1%) أو الحد الأدنى أعلى من (71%) لتصل إلى 30 نقطة .

ب/ القيمة المضافة :

الجائزة (01) لكل تطور إيجابي في واحد (1%) أو فوق عتبة 71% لتصل إلى 30 نقطة .

ج/ الفائض النقدي التشغيلي :

الجائزة (01) نقطة لكل تطور إيجابي في واحد (1%) أو أعلى من الحد الأدنى 76% لتصل إلى 25 نقطة

د/ الفائض التشغيلي الإجمالي :

الجائزة (01) نقطة لكل تطور إيجابي في واحد (1%) أو فوق عتبة 86% لتصل إلى 15 نقطة .

معدل التأمين الجماعي = إجمالي X 30 نقطة

4/ قسط واحد (الموظف) وطريقة الحساب:

ويستند قسط الفرد على معايير التصنيف لتقييم مساهمة الموظف وتقييم سلوكها في المنظمة.

تم إصلاح معايير تلبس على بطاقات الأداء والتقدير فيما يتعلق بوظيفة نطف الجنوب. ومع ذلك، تخضع للتكيف

المستمر من قبل صاحب العمل، وهذا يتوقف على طبيعة ومدى المهام الموكلة.

تقييم الفردية على أساس تقييم التسلسل الهرمي، وحصل عن طريق تعيين نقاط لكل معيار من المعايير على

استمارة التقييم وفقا نطاق وقفها. التقييم الموضوعي قد تكون مؤشرا على معايير الجودة والمهنية لتحسين، والتي

يمكن أن تكون أيضا حاجة للتدريب.

يتم إلحاق نماذج من أوراق التقييم والتسجيل



النتيجة الفردية القصوى هي 10%. يمكن أن يكون قسط التأمين الفردي حسب تقدير مدير، مقابل أجر شهري.  
- بطاقة أداء الموظف :

تحت عنوان: الإطار

اسم :

الاسم الأول:

العمل :

هيكل :

العقوبة:

المعايير النوعية :

جودة العمل 30

الشعور بالمسؤولية 20

السلوك والمهارات القيادية 15

قدرة براءة 15

X 100

المجموع

P2 = 10 ×

X 100

= أخيرة

ملاحظة

معيار تحسين

اسم وتوقيع تصنيف مسؤولية وملاحظة أخيرة: إضافة عشرات من المتغيرين يعطي إجمالي الأقساط.

معدل اجمالي الأقساط = P1(المكافأة الجماعية) + P2(قسط واحد) = %رئيس

❖ من أجل إنجاز عملية تقييم الأداء يتم إتباع المعايير التالية :

✓ الالتزام بالمواعيد مكان العمل

✓ من خلال هذا الاختبار، فإنه يستهدف تقييم وتسجيل نوعية الحضور والتواجد في مكان العمل، والموظف. فإنه يأخذ في الاعتبار الاستخدام السليم للوقت المتاح لتنفيذ العمل المطلوب. سوف مقيم تهمته له أن نقدر صفات الحضور والالتزام بالمواعيد العامل كسمة من المهنية والتفاني لهذه المهمة من هذا الأخير. ويهدف هذا المعيار في نهاية المطاف إلى إبراز ومكافأة هذه الصفات.

✓ نوعية العمل والأداء

يستخدم هذا المعيار لتقييم ومكافأة المواهب وفعالية العامل في الممارسة المستمرة من مهمتها. نوعية العمل هو إنتاج خدمة ذات نوعية جيدة أو ممتازة يلبي المتطلبات الضرورية، وخالية من النفايات، وعيوب التصنيع، وعطل و / أو أي خطأ أو عيب. العائد يتوافق مع الإنتاج خلال الشهر المعنية كمية من السلع والخدمات وأو البقع، وأعلى من المتوسط.

✓ الاستخدام الرشيد للموارد

هذا المعيار هو الحرب على النفايات بجميع أنواعها: الإفراط في استهلاك المواد، والطاقة، واستخدام فراغ، وهذا يعني، من دون النظر في معدات الإنتاج والأدوات. كما تهدف إلى جلب عامل لرعاية منتجات العمل يعني لاستخدامها وغيرها من المواد (ورقة، والحبر، ...) تحت تصرفه. إغلاق صنابير المياه، يفيد حدوث تسرب، وإيقاف الأجهزة المنزلية، يجب أن تكون الإجراءات الغريزية لكل موظف.

✓ اتباع الإرشادات من التسلسل الهرمي وتنظيم

✓ ويهدف هذا المعيار إلى ترقية صفات الانضباط واحترام التسلسل الهرمي والعمل . العامل المنضبط هو الذي ينفذ بأمانة التعليمات الواردة مع الحرص ويحمل إلى الأمام العمل الذي يطلب تحت سيطرة وسلطة رؤسائه.

احترام للمنظمة ومن خلال احترام التسلسل الهرمي وتحقيق المهام المتعلقة بوظيفته وفقا للقواعد والإجراءات التي وضعتها المؤسسة .

✓ التوافق مع السلامة والنظافة والبيئة

ويهدف هذا المعيار إلى إصلاح النظام واللوائح الصحية والسلامة في مكان العمل. لهذه التعليمات والقواعد الواجب احترامها، من هناك، تلتزم المجموعة باحترام، وبصرف النظر عن العقوبات وفقا للقواعد، وردود الفعل

الجيدة والعادات في هذا المجال علما أنها تستحق من خلال هذا المعيار. يجب احترام اللباس، ومكاتب النظافة وورش العمل وكل شيء نظيف والفضاء المحيط بالمؤسسة.

✓ مهارات القيادة / الإدارة

هذا هو التقليل من قيمة ومكافأة قدرة المدير لمراقبة وإدارة كل من الرجال والنساء، وضعت تحت مسؤوليتها في خدمة المؤسسة. وهناك حاجة إلى وصفات السلطة والقيادة والإقناع ومثالا يحتذى به في الجدية والتفاني في رسالتها وأعمالها.

كما يقيس هذا الاختبار القدرة على تصميم وتوجيه، وشرح وتوزيع مبادئ توجيهية لتنفيذ ومراقبة حالة التنفيذ. والذي يستخدم قوة التعليمية، ومعنى الاتصال وجودة الكتابة ومدير التحدث.

✓ المبادرة والاستقلالية

القدرة المهنية المؤكدة لأخذ المبادرات كجزء من أداء وظيفته وحل المشاكل. كما أنه ليس من الرجوع إلى التسلسل الهرمي تلقائيا وإلى أجل غير مسمى الانتظار للحصول على تعليمات ولكن أن يكون قوة اقتراح لدينا البصيرة والرد بسرعة على أي حالة، وأداء المهام غير معلنة.

✓ السلوك وحاسة اللمس

القدرة على الحفاظ على، من خلال سلوكه الخاص، والعلاقات الإنسانية الجيدة بين جميع أعضاء المنظمة في بيئة صحية صديقة العمل، و المساعدة الذاتية والدعم الإيجابي للفريق العامل لتبادل المعرفة ومعرفة - كيفية الإنتاج و نوعية العمل .

✓ طلاقة القدرة

القدرة الفعلية لأداء صحيح عدة وظائف من نفس الرتبة، وحتى الثانوية، إن لم يكن وجود شاغلها.

✓ تردد الدفع

يتم دفع مكافأة سرعة وأداء ربع سنوية ودورية و / أو شهريا على أساس التقييم والمصادقة على نتائج من قبل مجلس إدارة المؤسسة التابعة.

العوامل غير المواثبة: العوامل التي تؤدي إلى الإلغاء التام لقسط هي:

• الغياب بدون عذر

• غياب الذي تردد يتجاوز عدد اثنين من الغياب شهريا، والتأخير المتكرر

• العقوبات التأديبية من كل درجة.

جال التطبيق: نظام الحوافز أجور لا يطبق على جميع العاملين في اتفاق جماعي تجنيدهم على أساس دائم أو مؤقت، الذي كان يعمل في الواقع خلال الفترة التي يغطيها التقرير.

مبادئ وقواعد الحذر: يجب أن يتم تقييم معدل قسط التأمين على أساس مؤشرات محددة سلفاً "الأهداف" والثابتة في الميزانية، بغض النظر عن أية تغييرات يمكن أن تحدث خلال هذه الفترة. [ وبهذا المعنى، فإن أي تغيير أو تطور أي نوع كانت (في كمية والقيمة بمعدل أو غيرها) المؤشر أو أحد معاملها لا ينبغي النظر في حساب معدلات الأقساط كما يقيس هذا الاختبار الاهتمام بتدريب النفس، واكتساب المعرفة، والأعمال التجارية وظائف أخرى، والقدرة على تحمل وظائف أخرى مؤقتة.

## خلاصة الفصل :

نستخلص مما سبق أن لمحاسبة التكاليف دورا كبيرا في تقييم الأداء وذلك باعتمادها على الأدوات و الطرق المساعدة لاستخدامها من أجل القيام بوظائفها التخطيط ،رسم البيانات و اتخاذ القرار ،الرقابة و تقييم الأداء ،لذلك استخدام الأساليب و الطرق المحاسبية أصبح أمرا ضروريا خاصة بالنسبة للمعنيين بالعمل الإداري و الصناعي من إداريين و محاسبين ومهندسين ،حيث يتسنى لهم الاستفادة منها في معالجة المشاكل الإدارية و الصناعية .

خاتمة

تعتبر محاسبة التكاليف بمثابة الشريان في المؤسسة الإقتصادية ، كونها الأداة الأساسية التي يتم عن طريقها إحصاء جميع التكاليف لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، وصولاً إلى النتيجة التحليلية الإجمالية وكذا الصافية . كانت النشأة الأولى لمحاسبة التكاليف مرتبطة بهدف تخصيص التكاليف على المنتجات لقياسها و التحقق منها زمنياً من خلال التفرقة بين تكلفة الإنتاج و تكلفة الفترة ثم بين تكلفة البضاعة المباعة و تكلفة مخزون آخر الفترة .

إن النمو الاقتصادي الحديث لا يتحقق إلا بامتلاك المعارف والتقنيات الحديثة، والتي يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها وتستغلها لرفع قدراتها التنافسية ولعل محاسبة التكاليف من أهمها لكونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الإقتصادية وذلك بإنتاج البيانات وتشغيل المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المشروع في ضبط أدائه و التحكم بتكاليف أنشطته .

إن محاسبة التكاليف تؤدي دورها من حيث توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السليمة والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف و إعداد التقارير والخطط والموازنات ، ولكي تؤدي دورها يجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة متصفة بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى الموازنة مع التكاليف (تكاليف الحصول على المعلومات) وهذا ما يسمى باقتصاديات المعلومات .

إن تزويد المعلومات بالخصائص المطلوبة يتطلب تصميم نظام معلومات خاص لمحاسبة التكاليف حتى يستجيب للاحتياجات المختلفة (الآنية والمستقبلية) لكل المستويات الإدارية و يجب أن يتميز بالدقة والمرونة وقابلية التطور ويخضع لمنهجية تصميم النظم في تخطيط واختيار وتنفيذ النموذج المحاسبي الملائم للمؤسسة ، مع تجاوز العوائق المختلفة عن طريق القيام بدراسة الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة وتحديد مراكز وفترة ووحدة التكاليف ودراسة سلوك الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، ولزيادة فعالية أنظمة المعلومات وتحقيق قيمة مضافة معتبرة فيما يخص المعلومات المتحصل عليها يتم استخدام برامج المعلوماتية .

إن الأداء في المؤسسة الاقتصادية يتأثر بمجموعة من العوامل و المتغيرات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين ،العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبياً وتمثل في التحفيز و المهارات و التكوين ،وعوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في عوامل اقتصادية ،وعوامل اجتماعية وعوامل تكنولوجية و عوامل سياسية و قانونية .

تتمثل عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية في تقييم أنشطتها في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة من الزمن، وتهدف هذه العملية في التحقق من بلوغ الأهداف المخططة و المحددة مقدما من جهة، وقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد البشرية و المادية المتاحة من جهة أخرى، وإجراء هذه العملية يستوجب تحقيق أربع مراحل و هي :

- جمع المعلومات الضرورية .

- قياس الأداء الفعلي .

- مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب فيها .

- دراسة الانحراف و إصدار الحكم .

و الإجراء الجيد لهذه العملية يقدم للمؤسسة مجموعة من الفوائد التي من شأنها أن تحسن من تسيير المؤسسة.

كأن غياب محاسبة التكاليف ، كان ومازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط فيها بمؤسساتنا . مما سبق يمكن أن نصل إلى النتائج التالية:

- حدوث تطورات على محاسبة التكاليف مما فتح المجال واسعا أمام هذه التغييرات لجعلها أكثر إفادة للمؤسسة.

- محاولة تطبيق الأساليب الجديدة داخل الأقسام المالية للمؤسسة الاقتصادية.

- محاولة وضع برامج إلكترونية خاصة بنشاط كل مؤسسة.

- إن نظام المعلومات المحاسبي لا يعتبر بديلا لنظام المعلومات الإداري و لا منفصلا عنها و لكن يعتبر نظاما من النظم الفرعية المكونة له داخل المؤسسة الاقتصادية

في ضوء هذه النتائج المتوصل إليها يمكن وضع مجموعة من التوصيات التي نلجأ إليها في الآتي:

- الاستعانة بمسيرين ذوي خبرات عالية في ميدان التسيير .

- إلزامية استعمال مقارنة دقيقة بين الطريقة الحقيقية للتكاليف و الطريقة المعيارية لاكتشاف الانحرافات والبحث عن مسبباتها وتصحيحها .

- توعية العمال و النقابات بأهمية عمل محاسبة التكاليف.



- العمل على مواكبة المستجدات وخاصة في مجال تحديد التكاليف ومراقبتها منح أولية التسيير لأهل الاختصاص وفتح المجال لتجسيد معارفهم في أرض الميدان

# قائمة المصادر و المراجع

قائمة المراجع :

1. الكتب :

- بويقوب عبد الكريم " المحاسبة التحليلية " ،دار المطبوعات الجامعية،الجزائر ،1998.
- جبرائيل جوزيف و آخرون "محاسبة التكاليف المعيارية " ،ط2 ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان ،2011.
- خضير كاظم حمود ،ياسين كاسب الخرشة ،"إدارة الموارد البشرية " ،دار المسيرة للنشر و التوزيع ،ط5،سنة 2013.
- رحال علي "سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية "،ديوان المطبوعات الجامعية ،1999.
- رضوان محمد العناني "محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ و تطبيقات "،الجامعة الأردنية ،2004.
- رفيقة حروش ،"اقتصاد و تسيير المؤسسة "ط1، 2013
- زينبات محمد محرم و آخرون " أصول محاسبة التكاليف "،الدار الجامعية،الإسكندرية،2005
- صلاح عبد الباقي ،"إدارة الموارد البشرية "،كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية ،الدار الجامعية ،مصر ،1999.
- عبد الله قويدر الواحد وناصر دادي عدون ،"مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية)،دار المحمدية ،الجزائر .
- غسان فلاح المطارنة "مقدمة في محاسبة التكاليف "،جامعة آل البيت ،الطبعة الثانية ،2006
- لؤي محمد وديان "محاسبة التكاليف المعيارية "،الطبعة الأولى ،دار الإعصار العلمي للنشر،الأردن.
- محمد أبو نصار " محاسبة التكاليف " ، دائرة المكتبة الوطنية ،الطبعة الأولى ،عمان ،2008.
- محمد العشماوي ،" محاسبة التكاليف "،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان ،2013.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي "مبادئ محاسبة التكاليف " ،دار وائل للنشر ،الطبعة الرابعة،2006.
- محمد سامي راضي " مبادئ محاسبة التكاليف "، دار الجامعة ،جامعة طنطا،2003.

- محمد علي أحمد السيدية " محاسبة التكاليف دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية " دار زهران للنشر و التوزيع ، ط1،الأردن ،2012.
- محمود عبد الفتاح رضوان ، "تقييم أداء المؤسسات في ضل معايير الأداء المتوازن ، طبعة 2014.
- نادية العارف ، " الإدارة الإستراتيجية " ، الدار الجامعة للنشر ،الإسكندرية ،مصر ،2001.
- هاشم أحمد عطية "محاسبة التكاليف" ،الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ،مصر ،2000.

### 2. المذكرات :

- أحمد القاطمين ، " التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية " ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، الطبعة الأولى ،1996.
- بلحميدي فاطمة ، بلحاج زهرة ، "التكلفة المستهدفة و دورها في تخفيض التكاليف" مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة سعيدة ،2015.
- حكوم حنان ، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف" ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،جامعة سعيدة ،2013.
- عمر محمد هديب ، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية " ، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية المصرفية ، جامعة الأردن ،2009.
- فرحي محمود ، باي عبد الرحمان ، "أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،جامعة سعيدة ،2015.
- ياسين سامي ، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،جامعة الجزائر ،2010.

### 3- المجالات :

- الشيخ الداوي ، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء " ، مجلة الباحث العدد السابع ،الجزائر ،200

ملاحق

## Cout d'achat01/10/2015 (الملحق رقم 01)

	<b>papier</b>	<b>Colle</b>
<b>Prix d'achat</b>	<b>868082,684</b>	<b>2278900,15</b>
<b>DOUAN</b>	<b>2230,00</b>	<b>2255,00</b>
<b>MSCA</b>	<b>111432,16</b>	<b>20519,80</b>
<b>MTA</b>	<b>30250,00</b>	<b>25550,00</b>
<b>MTA</b>	<b>181975,00</b>	<b>81475,00</b>
<b>TRANSIT</b>	<b>107550,00</b>	<b>800,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>9114264</b>	<b>2409499,95</b>
<b>Qte</b>	<b>98,32</b>	<b>15,00</b>
<b>P,U</b>	<b>92700</b>	<b>160633,33</b>

(02 الملحق رقم )Cout d'achat 01/11/2015

	<b>papier</b>	<b>colle</b>
<b>Prix d'achat</b>	8356115,99	1802409,36
<b>DOUAN</b>	2230,00	2255,00
<b>MSCA</b>	111432,16	20519,80
<b>MTA</b>	30250,00	25550,00
<b>MTA</b>	181975,00	81475,00
<b>TRANSIT</b>	107550,00	800,00
<b>TOTAL</b>	8789553,15	1933009,16
<b>Qte</b>	96,75	14,03
<b>P,U</b>	<b>90838,781</b>	<b>137745</b>

	<b>papier</b>	<b>colle</b>
<b>Prix d'achat</b>	8318785,15	8318785,15
<b>DOUAN</b>	2230,00	2230,00
<b>MSCA</b>	111432,16	111432,16

Cout d'achat01/12/2015 (الملحق رقم 03)



<b>MTA</b>	30250,00	30250,00
<b>MTA</b>	181975,00	181975,00
<b>TRANSIT</b>	107550,00	107550,00
<b>TOTAL</b>	8752222,31	8752222,31
<b>Qte</b>	99,30	99,30
<b>P,U</b>	<b>88139,19</b>	<b>88139,19</b>

## EXERCICE 2015

CONSOMMATION DU 01/12/2015  
AU 31/12/2015

COUT /SAC

MATIERE PREMIERE

DECHETS

251

Production Du Mois

225

DESIGNATION	QUANT	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
102/80 kgc		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		82	234			
	2,846	500,00	795,00	6,93%	0,935	11,328
		82	3 153			
102/90	38,222	500,00	315,00	93,07%	12,552	152,143
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
	41,068		3 388			
			110,00	100,00%	13,486	163,471

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	140	265,00	37 100,00	70%	0,148	0,557
MARON		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE		230,00	0,00	0%	0,000	0,000
VERT	60	265,00	15 900,00	30%	0,063	0,239
ORANGE		297,95	0,00	0%	0,000	0,000
VERNIS		272,00	0,00	0%	0,000	0,000
	200		53 000,00	100%	0,211	0,796

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	0,325	136 000,00	44 200,00	100%	0,176	1,294
Colle Maizina		70 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	0,325		44 200,00	100%	0,176	1,294

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU  
consommations d'énergie

TOTAL DES CONSOMMATIONS  
CESSION

222 000,00		0,884	
65 000,00		0,259	
3 772 310,00		15,016	

CONSOMMATION DU 01/02/2015  
AU 28/02/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		463	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	900		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	
102/80 kgc		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		82	482			
	5,852	500,00	790,00	7,98%	1,041	12,615
		82	5 570			
102/90	67,519	500,00	317,50	92,02%	12,008	145,546
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	
		43				
102/72		866,58	0,00		0,000	
valve		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
			6 053			
	73,371		107,50	100,00%	13,048	158,161

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	20	265,00	5 300,00	10%	0,011	0,043
ORANGE	40	290,40	11 616,00	20%	0,025	0,086
NOIRE	80	230,00	18 400,00	40%	0,040	0,172
ANTI MOUSSE	60	265,00	15 900,00	30%	0,034	0,129
JAUNE		297,95	0,00	0%		
VERNIS		272,00	0,00	0%		
	200		51 216,00	100%	0,110	0,431

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	0,325	136 000,00	44 200,00	100%	0,095	0,701
Colle Maizina		70 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	0,325		44 200,00	100%	0,095	0,701

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU	327 000,00				0,705	
consommations d'énergie	75 000,00				0,162	
TOTAL DES CONSOMMATIONS CESSION	6 550 523,50				14,121	

CONSOMMATION DU 01/03/2015  
AU 31/03/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		805	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	625		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	
102/80 kgc		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		89	865			
	9,683	400,00	660,20	7,57%	1,075	12,019
		89	10 573			
102/90	118,272	400,00	516,80	92,43%	13,125	146,808
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	
		43				
102/72		866,58	0,00		0,000	
valve		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		80 957,71	0,00	0,00%	0,000	0,000
			11 439			
	127,955		177,00	100,00%	14,199	158,827

123,817

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	560	265,00	148 400,00	88%	0,184	0,695
MARON	80	290,40	23 232,00	13%	0,029	0,099
NOIRE		230,00	0,00	0%	0,000	0,000
VERTE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
JAUNE		297,95	0,00	0%		
VERNIS		272,00	0,00	0%		
	640		171 632,00	100%	0,213	0,794

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	1,150	128 900,00	148 235,00	100%	0,184	1,427
Colle Maizina		70 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	1,150		148 235,00	100%	0,184	1,427

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU	405 000,00		0,503	
consommations d'énergie	95 000,00		0,118	
TOTAL DES CONSOMMATIONS	12 259 044,00		15,217	
CESSION				

CONSOMMATION DU 01/04/2016  
AU 30/04/2016

COÛT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

			1 034			
			Production Du Mois		550	
DESIGNATION	QUANT	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		67				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		89	3 517			
	39,351	400,00	979,40	24,01%	3,400	38,037
		89	11 131			
102/90	124,510	400,00	194,00	75,99%	10,759	120,352
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
	163,861		14 649			
			173,40	100,00%	14,160	158,389

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE	40	265,00	10 600,00	10%	0,010	0,039
BLEUE	280	265,00	74 200,00	70%	0,072	0,271
orange	0	290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIR	80	265,00	21 200,00	20%	0,020	0,077
VERTE	0	265,00	0,00	0%	0,000	0,000
JAUNE		297,95	0,00	0%		
VERNIS	0	272,00	0,00	0%		
	400		106 000,00	100%	0,102	0,387



COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	1,625	128 900,00	209 462,50	100%	0,202	1,571
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	1,625		209 462,50	100%	0,202	1,571

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU  
consommations d'énergie  
TOTAL DES CONSOMMATIONS  
CESSION

284 000,00		0,275	
110 000,00		0,106	
15 358 635,90		14,846	

CONSOMMATION DU 01/05/2015  
AU 31/05/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		833	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	250		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		67				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		80				
	5,970	693,30	481 739,00	8,00%	0,578	7,165
		84	5 790			
102/90	68,686	302,92	430,36	92,00%	6,949	82,431
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
			6 272			
	74,656		169,36	100,00%	7,527	89,596

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	265	265,00	70 225,00	54%	0,084	0,318
orange		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE	100	230,00	23 000,00	20%	0,028	0,120
VERTE	124	265,00	32 860,00	25%	0,039	0,149
JAUNE		297,95	0,00	0%		
VERNIS		272,00	0,00	0%		
	489		126 085,00	100%	0,151	0,587

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	0,400	128 500,00	51 400,00	100%	0,062	0,480
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	0,400		51 400,00	100%	0,062	0,480

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU  
consommations d'énergie

TOTAL DES CONSOMMATIONS  
CESSION

113 000,00		0,136	
90 000,00		0,108	
6 652 654,36		7,984	

CONSOMMATION DU 01/06/2015  
AU 30/06/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

Production Du Mois : **1 012**  
 Juin **175**

DESIGNATION	QUANT	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		67				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85			1 367			
	16,779	81 500,00	488,50	10,41%	1,351	16,577
			11 772			
102/90	144,444	81 500,00	186,00	89,59%	11,631	142,707
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
			13 139			
	161,223		674,50	100,00%	12,982	159,284

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	900	265,00	500,00	92%	0,236	0,889
MARON		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE	80	230,00	18 400,00	8%	0,018	0,079
VERTE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
JAUNE		297,95	0,00	0%		
VERNIS		272,00	0,00	0%		
	980		256 900,00	100%	0,254	0,968

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	2,250	115 914,27	260 807,11	100%	0,258	2,223
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	2,250		260 807,11	100%	0,258	2,223

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU  
consommations d'énergie

TOTAL DES CONSOMMATIONS  
CESSION

246 000,00		0,243	
		0,000	
13 903 381,61		13,736	

CONSOMMATION DU 01/07/2015  
AU 31/07/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		927	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	725		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
102/80 kgc		67				
		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85	8,825	81 500,00	719 237,50	5,95%	0,775	9,513
			11 364			
102/90	139,440	81 500,00	360,00	94,05%	12,250	150,303
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
	148,265		12 083			
			597,50	100,00%	13,025	159,816

ENCRE

DESIGNATION	QUANT	PRIX U	MONTANT	%	1/sac	G/SAC
	KG			QUANT		
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
			265			
BLEUE	1000	265,00	000,00	98%	0,286	1,078
orange		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE	20	230,00	4 600,00	2%	0,005	0,022
VERTE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
JAUNE		297,95	0,00	0%		
VERNIS		272,00	0,00	0%		
	1020		269			
			600,00	100%	0,291	1,099

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	2,250	115 914,27	260 807,11	100%	0,281	2,425
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	2,250		260 807,11	100%	0,281	2,425

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU  
consommations d'énergie  
TOTAL DES CONSOMMATIONS  
CESSION

319 000,00		0,344	
98 819,77		0,107	
13 031			
824,38		14,047	

CONSOMMATION DU 01/08/2015  
AU 31/08/2015

COU T /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		703	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	000		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		67				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		84	1 235			
	14,706	000,00	304,00	13,02%	1,757	20,919
		84	8 254			
102/90	98,266	000,00	344,00	86,98%	11,742	139,781
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
			9 489			
	112,972		648,00	100,00%	13,499	160,700



ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	920	265,00	800,00	94%	0,347	1,309
orange		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE	20	230,00	4 600,00	2%	0,007	0,028
VERTE	40	265,00	10 600,00	4%	0,015	0,057
BLEUE CLAIR		297,95	0,00	0%	0,000	0,000
VERNIS		272,00	0,00	0%		
	980		259 000,00	100%	0,368	1,394

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	1,500	160 633,33	240 950,00	100%	0,343	2,134
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	1,500		240 950,00	100%	0,343	2,134

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU  
consommations d'énergie

TOTAL DES CONSOMMATIONS  
CESSION

200 000,00		0,284	
80 000,00		0,114	
10 269 598,00		14,608	

CONSOMMATION DU 01/09/2014  
AU 30/09/2014

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		765	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	175		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		67				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		84	1 214			
	14,459	000,00	556,00	10,53%	1,587	18,896
		84	10 314			
102/90	122,789	000,00	276,00	89,47%	13,480	160,472
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
			11 528			
	137,248		832,00	100,00%	15,067	179,368

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	380	265,00	100 700,00	45%	0,132	0,497
Orange	80	290,40	23 232,00	10%	0,030	0,105
NOIRE	80	230,00	18 400,00	10%	0,024	0,105
VERTE	122	265,00	32 330,00	14%	0,042	0,159
JAUNE		297,95	0,00	0%		
bleue claire	180	272,00	48 960,00	21%		
			223			
	842		622,00	100%	0,228	0,865

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	1,375	160	220			
		633,33	870,83	100%	0,289	1,797
Colle Maizina		93	0,00	0%	0,000	0,000
		000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120	0,00	0%	0,000	0,000
		000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
			220			
	1,375		870,83	100%	0,289	1,797

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU	200					
consommations d'énergie	000,00				0,261	
	80 000,00				0,105	
TOTAL DES CONSOMMATIONS	12 253					
CESSION	324,83				16,014	

CONSOMMATION DU 01/10/2015  
AU 31/10/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		943	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	690		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
102/80 kgc		67				
		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		85				
102/70		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/80 kbl		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		92	1 565			
	16,890	700,00	703,00	11,24%	1,659	17,898
		92	12 361			
102/90	133,345	700,00	081,50	88,76%	13,099	141,302
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
	150,235		13 926			
			784,50	100,00%	14,758	159,200

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	560	265,00	148 400,00	85%	0,157	0,593
Orange		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE	40	230,00	9 200,00	6%	0,010	0,042
VERTE	60	265,00	15 900,00	9%	0,017	0,064
JAUNE		297,95	0,00	0%		
bleue claire		272,00	0,00	0%		
	660		173 500,00	100%	0,184	0,699

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	2,000	160 633,33	321 266,66	100%	0,340	2,119
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	2,000		321 266,66	100%	0,340	2,119

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU	210 000,00		0,223	
consommations d'énergie	80 000,00		0,085	
TOTAL DES CONSOMMATIONS	14 711 551,16		15,589	
CESSION				

CONSOMMATION DU 01/11/2015  
AU 30/11/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		1 031	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	710		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		84				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		101				
102/70 kbl		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		101				
102/80 kbl		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		92	2 568			
	27,705	700,00	253,50	17,03%	2,489	26,853
		92	7 586			
102/90	81,837	700,00	289,90	50,31%	7,353	79,322
		87	4 620			
102/90	53,111	000,00	657,00			
90/105		68 796,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
			14 775			
	162,653		200,40	67,35%	9,842	106,175

ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	680	265,00	180 200,00	90%	0,175	0,659
Orange		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE	75	215,00	16 125,00	10%	0,016	0,073
VERTE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
JAUNE		297,95	0,00	0%		
bleue claire		272,00	0,00	0%		
	755		196 325,00	100%	0,190	0,732

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	2,500	137 745,00	344 362,50	100%	0,334	2,423
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	2,500		344 362,50	100%	0,334	2,423

AUTRES  
CONSOMMATION

AF+PR+CARBU	210 000,00		0,204	
consommations d'énergie	100 000,00		0,097	
TOTAL DES CONSOMMATIONS	15 625 887,90		15,146	

CONSOMMATION DU 01/12/2015  
AU 31/12/2015

COUT /SAC

DECHETS

MATIERE PREMIERE

DESIGNATION	QUANT	Production Du Mois		778	1/sac	G/SAC
		PRIX U	MONTANT	125		
				%		
102/90		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
		000,00	0,00		0,000	0,000
		84				
102/80 kgc		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		48				
		439,48	0,00		0,000	0,000
		55				
122/90		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		50				
74/90		000,00	0,00		0,000	0,000
		101				
102/70 kbl		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		101				
102/80 kbl		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
		67				
k contre colle		000,00	0,00	0,00%	0,000	0,000
102/85		92	675			
	7,290	700,00	783,00	6,11%	0,868	9,369
		87	8 307			
102/90	95,484	000,00	108,00	80,01%	10,676	122,710
		92	1 535			
102/90	16,560	700,00	112,00	13,88%	1,973	21,282
		43				
102/72		866,58	0,00	0,00%	0,000	0,000
valve		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
B D F		81 150,91	0,00	0,00%	0,000	0,000
			10 518			
	119,334		003,00	100,00%	13,517	153,361



ENCRE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
ROUGE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
BLEUE	460	265,00	121 900,00	100%	0,157	0,591
Orange		290,40	0,00	0%	0,000	0,000
NOIRE		230,00	0,00	0%	0,000	0,000
VERTE		265,00	0,00	0%	0,000	0,000
JAUNE		297,95	0,00	0%		
bleue claire		272,00	0,00	0%		
	460		121 900,00	100%	0,157	0,591

COLLE

DESIGNATION	QUANT KG	PRIX U	MONTANT	% QUANT	1/sac	G/SAC
C SOLVICOL	1,325	137 745,00	182 512,13	100%	0,235	1,703
Colle Maizina		93 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
SOUDE /CAUS		120 000,00	0,00	0%	0,000	0,000
C D'ENGAG		64 125,00	0,00	0%	0,000	0,000
	1,325		182 512,13	100%	0,235	1,703

AUTRES  
CONSOMMATION

	AF+PR+CARBU	232 000,00			0,298	
	consommations d'énergie	125 000,00			0,161	
	TOTAL DES CONSOMMATIONS	11 179 415,13			14,367	

الفهرس

.....الشكر و الاهداء.....

.....قائمة الجداول.....

.....قائمة الأشكال.....

.....المقدمة.....

.....الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف.....

01 ..... تمهيد •

02 ..... المبحث الأول : عموميات حول محاسبة التكاليف.....

02 ..... المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و مفهومها.....

04 ..... المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها.....

07 ..... المطلب الثالث: التكاليف و سعر التكلفة.....

11 ..... المبحث الثاني : الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.....

11 ..... المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.....

14 ..... المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية.....

20 ..... المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.....

22 ..... المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.....

22 ..... المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).....

24	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة.....
29	خلاصة الفصل .....
30	الفصل الثاني : دور محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.....
30	● تمهيد.....
31	● المبحث الأول: الأداء و تقييم الأداء.....
31	المطلب الأول: مفهوم الأداء ومكوناته.....
33	المطلب الثاني: تقييم الأداء.....
35	المطلب الثالث: وظائف و مكونات عملية تقييم الأداء.....
38	● المبحث الثاني: مساهمة نظام التكاليف في تقييم الأداء.....
39	المطلب الأول: تقارير التكاليف.....
39	المطلب الثاني: أنواع التقارير.....
43	المطلب الثالث: طريقة إعداد تقارير الأداء ومدة التقييم.....
45	● المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في تقييم أداء المؤسسة.....
45	المطلب الأول: معايير التكلفة في إجراء التقرير.....
46	المطلب الثاني: مجالات استخدام محاسبة التكاليف.....
47	المطلب الثالث : التقييم و الرقابة .....
50	خلاصة الفصل.....

51	الفصل الثالث:دراسة حالة للمجمع الصناعي للأكياس بعين الحجر.....
51	• تمهيد.....
52	• المبحث الأول: عموميات حول المجمع الصناعي للورق والسيللوز - وحدة الأكياس - عين الحجر....
52	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن وحدة الأكياس بعين الحجر.....
53	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
55	• المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف بالوحدة.....
55	المطلب الأول: مهام قسم تسيير المخزون.....
61	المطلب الثاني: تصنيف المخزونات في الوحدة.....
64	• المبحث الثالث: تقييم أداء المؤسسة باستخدام محاسبة التكاليف.....
64	المطلب الأول: حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر أكتوبر.....
66	المطلب الثاني: حساب التكاليف وسعر التكلفة لشهر نوفمبر.....
68	المطلب الثالث: حساب التكاليف و سعر التكلفة لشهر ديسمبر.....
71	المطلب الرابع : تقييم أداء المؤسسة .....
76	خلاصة الفصل .....
77	خاتمة.....