

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و محاسبة

العنوان

واقع محاسبة التكاليف في مؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة الشركة القابضة لصناعات الغذائية "AGRODIV" بسعيدة

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات لنيل شهادة الماستر اكايمي في العلوم المالية و محاسبة

قسم : محاسبة و تدقيق

تحت اشراف الاستاذ :

- محرز عبد القادر

اعداد الطلبة :

- عجاجي فريال

- بن ديدة اكرام

نوقشت علنا امام اللجنة المكونة من :

رئيسا	جامعة سعيدة	الاستاذ بو علي هشام
ممتحنا و مناقشا	جامعة سعيدة	الاستاذ هواري مغنية
مشرف و مقرر	جامعة سعيدة	الاستاذ محرز عبد القادر

السنة الجامعية 2022 / 2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكره تعالى

بسم الله الرحمن الرحيم

قبل كل شي نشكر الله عزوجل الذي انار درب العلم و
اعاننا على ما فيه و منحنا القدرة على التفكير و
القيام بهذا العمل و نحمده حمدا كثيرا على توفيقه لنا
في اتمام هذا العمل المتواضع

كما نتقدم بجزيل الشكر و العرفان الى الاستاذ
المشرف محرز عبد القادر لمل بذله معنا من وقت و
جهد من خلال تقديم النصائح و التوجيهات راجين من
الله عزوجل ان يجعلها في ميزان حسناته
كما نشكر كل من ساعدنا في اتمام هذا العمل حتى و
لو بكلمة طيبة .

فريال واکرام



الاهداء

"من عمل صالحا فلنفسه و من اساء فعليها "

الى من بلغ الرسالة و ادى الامانه و نصح الامة الى نبي
الرحمة و نور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

الى من كلله الله بالهيبة و الوقار الى من علمني العطاء بدون
انتظار الى من احمل اسمه بكل افتخار ابي الغالي

الى معنى الحب و حنان الى بسمه الحياة و سر الوجود الى
من كان دعاؤها سر نجاحي

امي حبيبة

الى من قاسموني حلو الحياة و مرها تحت السقف الواحد
حفظهم الله و رعاهم

اخي و اختي

الى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل " اكرام "
حفظها الله

و الى كل من علمني حرفا

فريال



الاهداء

"من عمل صالحا فلنفسه و من اساء فعليها "

الى من بلغ الرسالة و ادى الامانة و نصح الامة الى نبي
الرحمة و نور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

الى من كلفه الله بالهيبة و الوقار الى من علمني العطاء بدون
انتظار الى من احمل اسمه بكل افتخار ابي الغالي

الى معنى الحب و حنان الى بسمه الحياة و سر الوجود الى من
كان دعاؤها سر نجاحي

امي حبيبة

الى من قاسموني حلو الحياة و مرها تحت السقف الواحد حفظهم
الله و رعاهم

اخي و اختي

الى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل " فريال " حفظها
الله

و الى كل من علمني حرفا

اكرام

الملخص:

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية أي ان محاسبة التكاليف سواء باختلاف طرقها التقليدية او حديثة هي اداة ضرورية في المؤسسة الاقتصادية لحديد احتياجتها الداخلية في التسيير وتساعد على تحديد الانحرافات التكاليف بحيث ظهرت محاسبة التكاليف في وسط الصناعي وتطورت بتطور الصناعات والنشاطات المختلفة في كل القطاعات.

يتناول هذا البحث كيفية تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذلك من اجل الوقوف على مدى تطبيقها ومواكبتها للتطورات الحاصلة في هذا المجال ومعرفة وابرار اهميتها وكيفية تطبيقها , حيث قسمنا هذا البحث الى جانب النظري المتمثل في واقع محاسبة التكاليف والجانب التطبيقي كان في مطاحن الفرسان بولاية سعيدة وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة وحساب التكاليف وفي الاخير لخصت هذه الدراسة على ان بوجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة يساعد على اتخاذ القرارات بشكل اكثر موضوعية وواقعية و ضبط التكاليف .

الكلمات المفتاحية: المؤسسة الاقتصادية، محاسبة التكاليف، ضبط التكاليف.

Abstract

This study highlights the accounting of costs in the economic enterprise, i.e. cost accounting, whether in its traditional or modern ways, is a necessary tool in the economic enterprise to determine its internal need for operation and helps to identify cost deviations so that cost accounting appeared in the industrial center and evolved with the development of different industries and activities in all sectors.

This research examines how cost accounting is applied in the Algerian economic institution in order to determine the extent to which it is applied and keeping pace with developments in this field and to know and highlight its importance and how it is applied. Where we divided this research the theoretical aspect of the reality of cost accounting and the applied aspect was in the mills of the Knights with a happy mandate by conducting a field study of the institution and calculating costs.

Keywords: economic enterprise, cost accounting, cost control.

قائمة الجداول

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	وظائف محاسبة التكاليف	14
02	يوضح المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية	20
03	الهيكل التنظيمي للمنشأة الصناعية	21
04	سلوك التكاليف الثابتة (التكاليف الثابتة لكل وحدة)	25
05	سلوك التكاليف الثابتة (اجمالي تكاليف الثابتة)	26
06	سلوك التكاليف المتغيرة (التكاليف المتغيرة لكل وحدة)	27
07	التكاليف المتغيرة (اجمالي التكاليف المتغيرة)	27
08	التكاليف ذات الاتجاه المنحني و النطاق ذو صلة	28
09	سلوك التكاليف المختلطة مع تغيرات حجم النشاط	29
10	عتبة المردودية بيانيا من خلال العلاقة $MCV = CF$	31
11	عتبة المردودية بيانيا من خلال العلاقة $R = MCV - CF$	32
12	عتبة المردودية بيانيا من خلال العلاقة $CA = CV + CF$	32
13	هامش الامان	33
14	تحميل الابعاء على مختلف مراكز التحليل	38
15	المراحل المتبعة في تطبيق اسلوب التكاليف على اساس الانشطة	46
16	الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن فرسان بسعيدة	58
17	الطرق السابقة لتوزيع التكاليف غير مباشرة لمطاحن الفرسان سعيدة	73

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	اوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	18
02	اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	19
03	التوزيع الاولي للمصاريف غير مباشرة	39
04	التوزيع الثانوي للمصاريف غير مباشرة	41
05	مقارنة بين نظام التكاليف على اساس الانشطة و الطريقة التقليدية	47
06	جدول يتضمن تكاليف محل الدراسة	49
07	مجموع التكاليف و الايرادات لمؤسسة مطاحن فرسان	60
08	معدلات النمو في النشاط لمطاحن الفرسان سعيدة	62
09	تطور المردودية التجارية	70
10	توزيع الاعباء غير مباشرة على الفروع الرئيسية وفق طريقة الاقسام المتجانسة	75
11	حساب تكاليف الانتاج و تكلفة المنتجات المصنعة و المباعة خلال فصل الاول	81
12	تكلفة تعبئة و تغليف المنتجات	83

فهرس محتويات

الصفحة	العنوان
	البسملة
	شكر و التقدير
	اهداء
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
	فهرس محتويات
أ-ز	مقدمة عامة
	الفصل الاول : الاطار النظري لمحاسبة التكاليف
10	تمهيد الفصل
11	المبحث الاول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
11	المطلب الاول :تعريف و خصائص محاسبة التكاليف
12	المطلب الثاني : اهداف و وظائف محاسبة التكاليف
15	المطلب الثالث : اهمية محاسبة التكاليف
16	المطلب الرابع : مزايا محاسبة التكاليف و مخاطر عدم تطبيقها
18	المبحث الثاني : علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الاخرى
18	المطلب الاول : العلاقة بين محاسبة التكاليف و محاسبة المالية
19	المطلب الثاني : العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية
20	المطلب الثالث : العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الحكومية و الضريبة

21	المطلب الرابع : علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارات الاخرى بالمنشأة
22	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : الادوات و تقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف
24	تمهيد
25	المبحث الاول : تقنيات محاسبة التكاليف
25	المطلب الاول : سلوك التكلفة cost behavior
29	المطلب الثاني : التكاليف الملائمة و سلوك التكلفة relevant cost and cost behavior
30	المطلب الثالث : تحليل التعادل breakeven analysis
34	المطلب الرابع : الرافعة التشغيلية levier descploitation
37	المبحث الثاني : الادوات القديمة و الحديثة لمحاسبة التكاليف
37	المطلب الاول : الادوات القديمة لمحاسبة التكاليف
44	المطلب الثاني : نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC)
50	المطلب الثالث : التكلفة المستهدفة
51	المطلب الرابع : طرق الحديثة الاخرى لحساب التكاليف
53	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لمطاحن الفرسان سعيدة
55	المبحث الاول : تقديم المؤسسة الاقتصادية AGRODIV
55	المطلب الاول : نشأة المؤسسة و تعريفها
58	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
59	المطلب الثالث : شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة
60	المبحث الثاني : تحليل قائمة حسابات النتائج من خلال اهم المؤشرات
60	المطلب الاول : دراسة هيكل التكاليف المؤسسة الاقتصادية AGRODIV
68	المطلب الثاني : دراسة و تحليل النتيجة العادية و النتيجة العملياتية للمؤسسة

70	المطلب الثالث : دراسة و تحليل المردودية التجارية
71	المبحث الثالث : عرض نظام التكاليف في مؤسسة (طريقة الاقسام المتجانسة)
71	المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة لتوزيع الاعباء الغير مباشرة
82	المطلب الثاني : حساب تكلفة الشراء المواد الاولى
83	المطلب الثالث :حساب تكلفة انتاج المنتجات المعبأة
86	المطلب الرابع : حساب سعر تكلفة المنتجات و تكلفة بيع منتجات في شبكة التوزيع
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة
91	المراجع
	الملاحق

المقدمة العامة

تعتبر المؤسسات الاقتصادية النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي راهن , حيث عرفت تطورا ملحوظا و هائلا مع مرور الوقت من خلال التقدم الحاصل في اساليب الادارة و التسيير.

و لنجاح أي مؤسسة اقتصادية بالدرجة الاولى مرهون على مدى وجود ادارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة المادية منها و البشرية و مالية و غيرها بغية تحقيق اهدافها المرجوة .

و لتزايد المنافسة في السوق يتطلب زيادة المهارات العالية في الادارة و ابتكارات جديدة و فنيات الحديثة و ذلك من اجل تحقيق الميزة التنافسية في الاسواق لنجد من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية لمواجهة التحديات و تصدي عقبات هي تقنية المحاسبة التحليلية او ما يعرف بالمحاسبة التكاليف , حيث جاءت بهدف تلبية احتياجات الادارة الحديثة من معلومات الملائمة أي ان استخدام محاسبة التكاليف يمد مختلف المستويات الادارية بمعلومات هامة تستطيع بواسطتها تقييم الاداء و رقابة على كافة التشغيل .

كما تعتبر محاسبة التكاليف اداة تحليلية و رقابية هامة و هي من الادوات الأساسية لمراقبة التسيير حيث اصبحت المحور الذي يركز عليه نشاط المؤسسات لانها محكمة بمجموعة من طرق و القواعد التي تساعد على جمع المعلومات و تبيوبها بما يفيد الادارة و يساعدها على التقييم المالي .

اشكالية الرئيسية :

نظرا للدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية فيمكن طرح الاشكالية الرئيسية على النحو التالي : ماهو واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ؟

الاسئلة الفرعية :

مما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية لاحاطة اكثر بالموضوع :

- مامقصود بمحاسبة التكاليف و ما هو دورها على المؤسسات الاقتصادية ؟

- ما هي العوامل المساعدة في تطبيق الطرق محاسبة التكاليف الحديثة ؟

- هل محاسبة التكاليف من الادوات العامة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية ؟

الفرضيات :

بغية الاجابة على اشكالية الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية :

- تعتبر محاسبة التكاليف احد اهم اسرار النجاح الكثير من مؤسسات في دول العالم باعتبارها تلعب دورا مهما و حيويا في الحياة الاقتصادية و ذلك من خلال مختلف المعلومات التي توفرها لتلبية احتياجات الادارة .

- اغلب المؤسسات الجزائرية مازلت تستخدم الطرق التقليدية في معالجة تكاليف لذلك يوجد عوائق في تطبيق الانظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف .

- تعتبر محاسبة التكاليف اداة هامة في مؤسسة لكونها تساعد على حساب التكاليف و تحديد النتيجة من اجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية .

دوافع اختيار الموضوع :

لم يكن اختيارنا هذا الموضوع بمحض الصدفة و انما كان اختياره بحكم تخصصنا في مجال المحاسبة و التدقيق , و ايضا الفهم الجيد لمضمون و محتوى محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية .

الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بمالية المؤسسة بالاضافة الى توافق الموضوع مع التخصص المتبع .

لفت الانتباه الاداريين داخل مؤسسة الى الاهمية التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج و اتخاذ القرارات .

اهمية البحث :

تكمن اهمية هذه الدراسة في محاسبة التكاليف تشكل اهمية كبيرة في تطور و نمو و كذلك استمرارية نشاط المؤسسة الاقتصادية , و تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية .

اهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الاهداف يمكن ايجازها فيما يلي :

- تسليط الضوء على محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية و ابراز دورها و كيفية تطبيقها .
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق محاسبة التكاليف و تقييم الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية .
- توفير مرجع اضافي يمكن ان يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الاتجاه نحو التخصص
- الاطلاع على طرق في ميدان محاسبة التحليلية و الكشف عن الهدف منها في تحسين التسيير و اتخاذ القرار .

المنهج و ادوات الدراسة :

لمعالجة اشكالية الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي , الوصفي لسرد اصول المحاسبة التحليلية و عرض ما هو متوفر من معلومات حول محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية , اما المنهج التحليلي تم الاعتماد عليه لتحليل مختلف المعطيات .

اما الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج الاستقرائي من خلال الاعتماد على دراسة حالة بغرض البحث المفصل لحالة معنية على ارض الواقع و اسقاط نتائج الدراسة النظرية عليها

- **حدود الدراسة :** تتمثل حدود هذه الدراسة في الحدود المكانية و الحدود الزمانية

-الحدود الزمنية : قمنا بدراسة محاسبة التكاليف على مستوى مؤسسة " AGRODIV " خلال السداسي الثاني 2023

-الحدود المكانية : قصد معالجة بحثنا حاولنا اجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة " بسعيدة AGRODIV " .

الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة الإقتصادية و تناولته من زوايا مختلفة و قد تنوعت هذه الدراسات العربية. وسوف تستعرض هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز النتائج المتوصل إليها ، و نود أن نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم إستعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2009 و 2023 ، و شملت جملة من الأقطار و البلدان مما يشير إلى تنوعها الزماني و الجغرافي.

- دراسة مراوي رشيدة، إستخدام أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2023/2022

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية بيسكو فروي – بسكرة من خلال تطبيق بعض الأساليب المتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة و أسلوب سلسلة القيمة، و لتحقيق هذا تم إستخدام المنهج الوصفي و أسلوب دراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف مهمة لما تقدمه من معلومات دقيقة حول التكاليف و هذا ما يساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الإدارية.
- يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بتخفيض التكاليف غير المباشرة من خلال التخصيص الدقيق لها على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة.
- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع و ذلك من خلال دراسة المنتجات التنافسية و أسعارها لتحديد السعر التنافسي المناسب، ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

2. دراسة خالد أمين عبد الله ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية عمان ، الأردن ، 2009

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى المؤسسات الصناعية في الأردن، و ذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، و بيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام و تحسن الأداء المالي لهذه المؤسسات.

و لتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم نموذج لقياس مدى إستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى المؤسسات الصناعية في الأردن، و بيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها.

أهم النتائج المتوصل إليها:

إقتصر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على المؤسسات المساهمة العامة، دون غيرها من الأشكال القانونية للمؤسسات.

أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تبرز في المؤسسات التي يكون فيها التغير التكنولوجي كبير و التي تشكل تكاليفها غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف.

عدم مواكبة نظم محاسبة التكاليف المتطورة في القطاع الصناعي الأردني للتطورات العالمية يعتبر عائقا أمام المؤسسات في تطبيق النظام.

وجود ضعف كبير جدا و عدم إهتمام واضح بمواكبة التطورات العلمية و المهنية المتعلقة بموضوع الدراسة.

3- دراسة سيدي محمد ولد عابد، دراسة و تقييم نظام محاسبة التكاليف فب المؤسسات الصناعية في موريتانيا و كيفية تفعيله، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية في موريتانيا، و تقييمه و كيفية تطويره، و بيان دوره في تحديد تكلفة المنتجات و تسعيرها.

و لتحقيق أهداف الدراسة ، قام الباحث باستخدام طريقتين لجمع المعلومات:

دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الصناعية في موريتانيا.

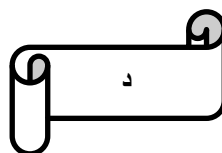
دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات المطبقة لنظام محاسبة التكاليف و هي المؤسسة الوطنية للصناعة و المناجم.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في المؤسسات الصناعية لما له من دور جوهري في خدمة إدارة المؤسسة و تزويدها بمعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها و تحقيق أهدافها.

- يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات و التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.

- اعتبار أن المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل و الكشف على مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف و التوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإنتاجية.



4. دراسة سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، و الذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف، و قد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تصميم نموذج لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) و معرفة أثر تطبيق نظام على تكلفة المنتجات و مدى مساهمتها فعلياً على ربحية المصنع و ذلك للحد من الخسائر المتراكمة التي يتعرض إليها المصنع سنوياً.

و بغية تحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على أسلوب الدراسة التطبيقية من أجل تصميم نظام تكاليف لشركة فلسطين للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة)، و ذلك باستخدام كل من المعلومات المخاسبية المتوفرة و المقابلات.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن عملية تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة هي عملية منظمة تتم عبر مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق لهذا النظام و أن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ من شركة إلى أخرى

- إن الشركة الفلسطينية للصناعات الغذائية (مصنع عصير غزة) يفتقر إلى وجود نظام تكاليف يساعدها على عملية تسعير المنتجات بشكل دقيق.

- يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مصنع عصير غزة على تفعيل الدور الرقابي على التكاليف لاعتماده على آلية فعالة لتعقب استهلاك الموارد من الأنشطة التي تستخدم لتقديم المنتجات.

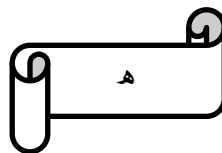
5. دراسة سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

هدفت هذه الدراسة من أجل تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الإقتصادية و ذلك بكونها تعطي النتائج بدقة و أكثر مصداقية، و على رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، و من أجل تحقيق هذا الهدف إعتد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف التقليدية منها و الحديثة، و ثم إعتد على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع و فحص و تبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير و تقييم الأداء.

- إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظراً لصعوبى تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.



- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة و كيفية التوزيع.

6. دراسة سيروان كريم عيسى و آخرون، دور إستراتيجية زيادة التكلفة باستعمال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف، مجلة جاكعة دهوك، المجلد 25، العدد 2، جامعة دهوك، إقليم كردستان العراق، 2022.

هدف هذا البحث إلى معرفة الدور الذي تلعبه إستراتيجية زيادة التكلفة باستعمال نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف للوحدة الإقتصادية، و ذلك باعتباره من الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة. و لتحقيق أهداف البحث إعتمدت الباحثة على المنهج التطبيقي عن طريق جمع البيانات الكفوية و المالية و الفنية الحقيقية لشركة الأسفنج (هيمن كروب) الواقعة في محافظة دهوك من سجلاتها لعام 2021م و المقابلات الشخصية الكثيرة مع العاملين و المسؤولين في الشركة عينة البحث. أهم النتائج المتوصل إليها:

- عدم قيام الشرك محل البحث بتطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة باستعمال نظام(ABC)، كما لا يتوافر فيها الوعي بأهمية تطبيق هذه الإستراتيجية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، فضلا عن عدم توافر الكوارد و الموظفين المؤهلين الذين يمكنهم من تطبيقها.

- عدم إلمام إدارة المؤسسة و المسؤولين فيها بمزايا و منافع تطبيق نظام (ABC) كنظام تكلفي مستحدث يمكن من تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل عادل مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف و دعم الميزة التنافسية و الإستمرارية.

- يحقق تطبيق نظام (ABC) الهدف التي تسعى إستراتيجية زيادة التكلفة إلى تحقيقه و هو تخفيض التكاليف، زيادة الحصة السوقية، تعظيم الأرباح، و البقاء و الإستمرار في السوق، مما أدى إلى مساهمته في انجاح هذه الإستراتيجية .

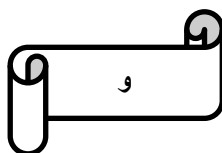
7. عمر كريم الدين عمر و آخرون، دور نظام محاسبة التكاليف في ترشيد الإنفاق العام و تحقيق أهداف الموازنة، دراسة ميدانية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، المجلد 6، العدد 2، جامعة بخت الرضا، السودان، 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار دور نظم محاسبة التكاليف في ترشيد الإنفاق العام و تحقيق أهداف الموازنة. من أجل إنجاز متطلبات الدراسة فلقد اعتمدت الدراسة على الأسوب الميداني استخدمت الإستبانة كوسيلة لجمع البيانات كما تم استخدام الأدوات و الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات و ذلك باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- يساعد نظم محاسبة التكاليف في توظيف الأموال برشد، و في حسن استخدام الموارد، و يعزز فرص تقديم الخدمات الأساسية.

- نظام محاسبة التكاليف يوفر معلومات مفيدة للموازنة إعدادا و تنفيذا و رقابة.



- يساعد نظم محاسبة التكاليف في ترشيد الإنفاق الحكومي و ضبطه مما يعزز من فرص تمويل المشروعات الحيوية و من تحقيق أهدافها.

التخطيط السليم باستخدام نظم محاسبة التكاليف يفضي إلى نتائج عادلة.

8. دراسة عبد الله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية، دراسة حالة، المجلد 20، العدد 2، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، الجزائر، 2021

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC و الذي يقوم على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة، و هذا ما جعل بعض المؤسسات الوطنية كمؤسسة نفطال تسعى إلى تبني هذا المدخل في ضبط و توجيه تكاليفها. و من أجل تحقيق هدف هذه الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي القائم على أداتي الوصف و التحليل.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- يمكن اعتبار نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظاما يمثل قاعدة فعالة للتخطيط و الإدارة و تخفيض التكلفة.

- تحديد أنشطة مؤسسة نفطال بشكل دقيق و التي لها أثر واضح على التكاليف.

- توضيح كيفية تجميع أنشطة مؤسسة نفطال و تحديد مجموعات أو مراكز التكلفة المرتبطة بمختلف الأنشطة.

- ترجمة تكلفة كل نشاط بنظام ABC تساعد على التسيير اليومي و الدائم لمصادر و لمنتجات نفطال و التخفيض التدريجي لتكاليف الإستغلال لمجل نشاطات نفطال استجابة لطلبات زبائن المؤسسة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة

تمهيد :

ان محاسبة التكاليف تعتبر احدى فروع الاساسية لعلم المحاسبة , وقد لعبت دورا هاما و حيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة اساسية لانتاج البيانات و المعلومات الداخلية و الكمية و النقدية التي تساهم في رفع كفاءة الادارة في مجالات التخطيط و الرقابة و تقويم الاداء و محاسبة المسؤولية .

حيث انها تقوم بحساب التكاليف و تحليلها و التحكم فيها و تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و تقييم المخزونات و الاستثمارات و بذلك فانها تمكن المؤسسة من الحصول على اكبر ربح ممكن مقابل اقل تكلفة .

ومن مؤكد ان استخدام محاسبة التكاليف في التسيير يمكن من تقييم الاداء المالي للمؤسسة و يساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات الرشيدة و كذلك تقوم بدور مهم في اعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا اساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة .

ومن خلال هذا الفصل نستعرض مفاهيم حول محاسبة التكاليف و كذلك علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير و ذلك في مبحثين , حيث سيتضمن المبحث الاول مفهوم محاسبة التكاليف بصفة عامة وكذلك اهداف و وظائف محاسبة التكاليف وكذا مزايا و مخاطر عدم تطبيقها و العلاقة محاسبة التكاليف بمحاسبات الاخرى , اما في المبحث الثاني مفهوم مراقبة التسيير وعلاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير و كذلك مجالات تطبيق نظم محاسبة التكاليف .

المبحث الاول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

تتعتبر محاسبة التكاليف احد اهم اسرار نجاح الكثير من المؤسسات في الدول العالم باعتبارها تلعب دورا مهما و حيويا في الحياة الاقتصادية و ذلك من خلال مختلف المعلومات التي توفرها لتلبية احتياجات الادارة الحديثة .

المطلب الاول : تعريف و خصائص محاسبة التكاليف

1/ تعريف محاسبة التكاليف (Coste accounting) :

تقوم محاسبة التكاليف بشكل عام بقياس و عرض التكاليف المتعلقة بانتاج سلعة او تقديم خدمة او قسم معين , و تعتبر كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة .

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بانها مجموعة من الاسس و الاجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات و تصنيفها و تخصيصها على اهداف التكلفة سواء كانت سلع او اوامر انتاجية او مراحل انتاجية و التقرير عنها لادارة المشروع لمساعدتها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات¹ .

حيث ان محاسبة التكاليف هي احد فروع المحاسبة المالية كاداة تحكمها مجموعة من المبادئ و الاصول المحاسبية , تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل كما تقوم بمتابعة و تسجيل و تحليل التكاليف لغرض استخدامها باقصى درجة من الفعالية و هي : " طرق و اساليب التحقق من التكاليف و السيطرة عليها و مراقبتها , و تحديد مقدار الربحية و عرض المعلومات لفرض اتخاذ القرارات الادارية " .²

كما تقوم محاسبة التكاليف بقياس نوعية المنتج و الانتاجية و تجديد المنتج و معنويات العاملين و ارضاء العميل , و يلاحظ ان هذه النظرة لمحاسبة التكاليف اوسع من النظرة التقليدية و ذلك نتيجة التركيز على دور ادارة التكاليف³ .

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج ان محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة لها دور هام في تحديد تكلفة المنتجات و تهتم بتجميع و تحديد و تحليل و تفسير بيانات التكاليف لكل نشاط او ادارة او قسم في المؤسسة و تقدم معلومات دقيقة و محددة تستخدم في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الادارية , و في الاخير يمكن القول بان محاسبة التكاليف هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و الاسس و القواعد المتخصصة تهتم بمتابعة التكاليف و هي وسيلة لتحقيق اهداف .

2/ خصائص محاسبة التكاليف :

- تقوم في حد ذاتها بنمذجة عملية انتاج و بيع السلع و الخدمات , عن طريق تقييم كميات الموارد و السلع و الخدمات , لهذا يجب تحديد اي نوع من نماذج محاسبة التكاليف الذي يستعمل كاساس للتحليل .
- الخاصية الثانية تتعلق باحتياج نظام محاسبة التكاليف الى ارتباط داخلي وثيق مع باقي الانظمة .

¹ عيسى عبد العزيز الرواشدة , محاسبة التكاليف , عمان , دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع , 2010 , ص 11

² زعور نعيمة , اطروحة دكتوراه , قسم علوم التسيير , جامعة محمد خيضر , بسكرة 2014 / 2015 , ص 03

³ ثناء علي قباني , قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم ادارة التكلفة , الدار الجامعة الاسكندرية , 2006 ص 08

- بسبب علاقتها الوطيدة مع العمليات الجارية المتعلقة بانتاج السلع و خدمات , هناك عدد كبير من انواع
الانظمة محاسبة التكاليف فالخاصية تعني بان اختلافات في عملية الانتاج تؤدي الى انواع مختلفة من
محاسبة التكاليف .

- على عكس المحاسبة المالية فان محاسبة التكاليف لا تسجل فقط المعطيات المتعلقة بماضي المؤسسة ,
و لكن تستعمل لتدعيم قرارات الادارة عن طريق التخطيط المستقبلي لاعمال المؤسسة .¹

المطلب الثاني : اهداف و وظائف محاسبة التكاليف

1/ اهداف محاسبة التكاليف :

تعددت اهداف محاسبة التكاليف بشكل يتلائم مع الاهداف المختلفة للمشاريع , اي اتسع نطاقها حيث لم
يعد يقتصر على المشاريع الصناعية بل شمل المشاريع التي تهدف الى الربح و هي جميع المشاريع
الاقتصادية و التجارية و المشاريع الغير هادفة للربح كالجمعيات الخيرية و النوادي و من هنا يمكن
تحديد الاهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف بما يلي :

(أ)- تحديد تكاليف الانتاج :

يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع و تحليل و تخصيص بيانات التكاليف الخاصة
بمنتج محدد او امر انتاجي معين او مرحلة انتاجية معينة بغرض توفير اساس سليم لتقديم الانتاج التام او
الانتاج تحت التشغيل او قياس تكلفة خدمة مريض في المستشفى او تكلفة اي سلعة اخرى بغرض
تسعيرها .²

و تساعد عملية تحديد تكاليف الانتاج عند اعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي , حيث تقوم
بتزويد هذه الحسابات بتكلفة الانتاج تحت التشغيل اخر المدة و تكلفة الانتاج التام لآخر المدة .

كما يمكن الاستفادة من المعلومات الرقمية المحددة كتكاليف خاصة بالانتاج عند اعداد ميزانيات
التقديرية لتقييم الاداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات و بيان
اسبابها .

(ب)- الرقابة على التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف الى تخفيض التكاليف المتعلقة بالانتاج الى ادنى حد ممكن دون التأثير على جودة
الانتاج او بمعنى اخر تحقيق الكفاءة و الاستخدام الامثل لعناصر الانتاج , و تتطلب عملية الرقابة على
التكاليف بعض الاجراءات مثل تصميم الدورات المستندة السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف
مراقبتها و السيطرة عليها , و كذلك وضع المقاييس المعايير المحددة مقدما لتكاليف هذه العناصر لغرض
اجراء المقارنة معها بعد حدوث التكاليف الفعلية , او ما يسمى بالميزانيات التقديرية و ذلك لدراسة اسباب

¹ Schmidt Hans, semantie modeling with patterns , the cost accounting point of view , univercitat

Mannheim, 2001 p 02 .

² عاطف الاخرس , ايمان الهنيبي , سمير حمودة , احمد الجعيري , محاسبة التكاليف الصناعية, دار البركة للنشر, عمان الاردن 2001 ص 14

اختلاف التكاليف المقدرة (المعيارية) عن التكاليف الفعلية و اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة قبل زيادتها.¹

و يهدف المشروع من الرقابة على العناصر التكاليف الى اناحة الفرصة امام الادارة لتتبع استخدام هذه العناصر و استكشاف اي خطأ في استخدام عوامل الانتاج المتاحة و دراسة اسبابه و اتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنه , مثل اصدار الادارة لقرار استبدال الالة القديمة بالالات جديدة اكثر كفاءة او استخدام مادة اولية بشكل جديد يعمل على توفير المواد المباشرة.

(ت)- المساعدة في اتخاذ القرارات الادارية :

تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات و اعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ القرارات الادارية على النحو التالي :

- تحديد المشكلة .

- تقديم تلك البدائل .

- المفاضلة بين البدائل .

و لا تقتصر المعلومات المقدمة من محاسب التكاليف على تلك المتوفرة في السجلات الحسابية , بل يضيف اليها المعلومات بناء على خبرته الشخصية و توقعاته و تنبؤاته المستقبلية , و بناء على هذه المعلومات تقوم الادارة باتخاذ القرار المناسب مثل زيادة انتاج سلعة معينة و تخفيض انتاج سلعة اخرى او توسيع الخط الانتاجي قائم , بدلا من انشاء اخر او تخفيض سعر البيع للاسواق الخارجية او زيادته.²

(ث)- المساعدة في التسعير :

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين او خدمة معينة و ذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج او خدمة , حيث يراعي عند تسعير منتج تغطية التكاليف بالاضافة الى نسبة معينة من الربح , تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية من منافسة او كسب اسواق جديدة و قد يكون السعر محدد من قبل الحكومة و في هذه الحالة فان مهمة الادارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلال تحقيق ارباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.³

2/ وظائف محاسبة التكاليف : تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي :⁴

- مساعدة ادارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة , و ذلك بامدادها بالبيانات و المعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الاسراف و عدم الكفاءة في المؤسسة .

¹ عاطف الاخرس , و اخرون نفس المرجع السابق , ط1 ص 15

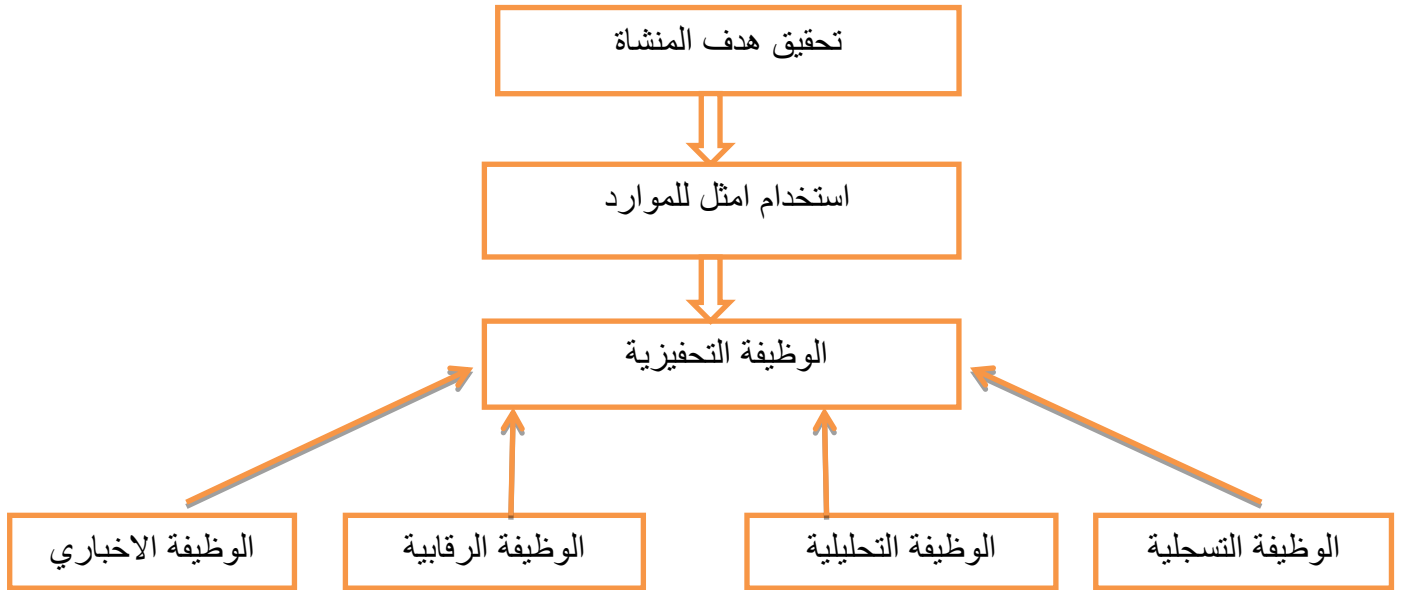
² عاطف الاخرس , و اخرون , مرجع السابق , ص16 .

³ عاطف الاخرس , و اخرون , مرجع السابق , ص16 .

⁴ هشام احمد عطية , محمد محمود عبد ربه , النظام المحاسبي المالي و نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الخدمية , الاسكندرية , مصر , الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع , 2000 , ص 171

- اداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات او معايير مقدما .
- كاداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنة بين ما يحدد مقدما و يتحقق فعلا .
- قياس التكلفة الفعلية لاغراض النتائج النهائية .
- التخطيط و الرقابة على عناصر التكلفة و المسؤولية عنها .
- اتخاذ القرارات و التخطيط لسياسات الاستراتيجية .
- محاسبة التكاليف تعمل على توفير المعلومات اللازمة لتخطيط و اتخاذ القرارات , و حتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فانها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة و الممكنة و المفاضلة بين هذه البدائل و اختيار افضلها و تحقيقا لاهداف الادارة .
- و من هنا نستنتج ان محاسبة التكاليف لها وظائف التي بدورها تساعد ادارة المؤسسة على تحقيق اهدافها المتمثلة في تحقيق الربح و خاصة في ظل المنافسة , يمكن التعبير عن وظائف محاسبة التكاليف بالشكل التالي :

الشكل 1-1 : وظائف محاسبة التكاليف



المصدر : اسماعيل يحي التكريتي , محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق , دار الحامد للنشر و التوزيع , عمان الطبعة الاولى , 2006 .

المطلب الثالث : اهمية محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف اهمية بالغة في مختلف المجالات و النشاطات الاقتصادية و ذلك من خلال ابراز اهميتها في مجموعة من الانشطة المختلفة كما يلي :

النشاط الصناعي : يحتاج النشاط الصناعي الى محاسبة التكاليف لخدمة اغراض القياس و الرقابة و ترشيد المقررات الادارية , كما ان اختلاف صناعات هذا النشاط (تحويلية , استخراجية , غذائية ...) تتطلب نظام تكاليف خاص بكل صناعة على حدى

و النشاط الصناعي يحتاج الى خدمات محاسبة التكاليف في المجالات التالية :

- قياس تكلفة عناصر التكاليف المستخدمة في الانتاج و مراقبة تكلفة هذه العناصر حتى يمكن تجنب عوامل سوء استخدامها .
- قياس تكلفة الالات و المعدات المستخدمة في خطوط الانتاج و مراقبة عمل هذه الالات و المعدات و حتى يمكن تجنب حدوث الانتاج غير الجيد بسبب تعطل هذه الالات
- قياس تكلفة الانتاج التام و الغير التام من ناحية و قياس تكلفة الانتاج الجيد و غير الجيد من ناحية ثانية و قياس تكلفة الانتاج الرئيسي و الثانوي من ناحية ثالثة .

النشاط الزراعي : يحتاج النشاط الزراعي الى محاسبة التكاليف لخدمة نفس اغراض النشاط الصناعي برغم الحاجة الى تصميم انظمة تكاليف فرعية تتناسب و ظروف كل نشاط زراعي فرعي .

و النشاط الزراعي يحتاج الى خدمات محاسبة التكاليف في المجالات التالية حيث تبرز اهميتها في ذلك :

- قياس تكلفة اداء العمليات الزراعية المختلفة .
- قياس تكلفة انتاج المحاصيل الحقلية .
- قياس تكلفة استخدام وحدات الميكنة الزراعية .
- ضبط و رقابة عناصر التكاليف في كل عملية زراعية .
- توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات المزرعية .

نشاط الاسكان و التعمير : يشتمل نشاط الاسكان و التعمير على اعمال البناء و اقامة مشروعات البنية الاساسية الفوقية و التحتية و يتم تنفيذ الاعمال في هذا النشاط من خلال عقود المقاولات .

و تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات اللازمة لخدمة هذا النشاط و خاصة فيما يتعلق بما يلي :

- قياس تكلفة الاعمال بصفة عامة .
- قياس تكلفة الاعمال التامة و غير التامة .
- قياس تكلفة الاعمال المعتمدة و غير معتمدة .

- قياس ربحية عقود المقاولات .

النشاط المصرفي : و لا شك في اهمية توظيف معلومات التكاليف في خدمة هذا النشاط و خاصة فيما يتعلق بقياس و تحليل تكاليف وظائف الاقتراض و الحسابات الجارية و الاعتمادات المستندية و غير ذلك . **النشاط الفندقى :** و تعمل محاسبة التكاليف على امداد الادارة الفندقية بالمعلومات الكافية و الدقيقة و التفصيلية حول :

- قياس تكاليف الاغذية , و المشروبات , و الحفلات .

- قياس تكاليف الخدمات من استهلاك الكهرباء و الغاز و الهاتف و غير ذلك و تحليلها و تحميلها على النزلاء او الغرف .

- قياس و تحليل و تحميل تكاليف الفرق الموسيقية .

- قياس و تحليل و تحميل تكاليف العمالة , و المغسلة , و التنظيف , و التدفئة .

- تسعير الخدمات الفندقية .

النشاط الحكومي : تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في خدمة النشاط الحكومي السيادي المتمثل في صورة حكومة مركزية و حكومة محلية و هيئات خدمية . و تساعد بيانات التكاليف في امداد الادارة الحكومية بالبيانات اللازمة لاعداد الموازنة العامة للدولة وفقا لمنهج البرامج و الاداء و ذلك في جميع الانشطة الفرعية داخل القطاع الحكومي سواء كانت زراعية , او صناعية او تعليمية او ثقافية و غير ذلك .

المطلب الرابع : مزايا محاسبة التكاليف و مخاطر عدم تطبيقها .

1/ مزايا محاسبة التكاليف : تتمثل فيما يلي ¹:

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة , و التي تفيد الادارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح او خسارة .

- و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات .

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي .

- تساعد الادارة على اتخاذ قرارات المزايدات و المناقصات .

- مراقبة و ضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام و اجور و مصاريف صناعية .

- تحديد اسباب الربح و الخسارة في المؤسسة .

- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل و العمليات المختلفة .

¹ فلاح سلامة المطارنة غسان , مقدمة في محاسبة التكاليف , عمان , دار وائل للنشر و التوزيع , 2003 ص 18 - 19

- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة و ذلك عن طريق حصر التالف من المواد و المعرفة الوقت الضائع .

/ **مخاطر عدم تطبيقها :** ينجم عن عدم تطبيق محاسبة التكاليف عدة مخاطر تتمثل في :¹

*** مخاطر الاقتصادية :**

- تبديد اموال المؤسسة .
- خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع اسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة لمؤسسة اخرى اكثر تنظيما .
- خروج المؤسسة من السوق له اثار اقتصادية و اجتماعية لها :
- * تخسر الكثير من العائلات دخلها و ينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول .
- * قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملا اخر بسبب امتلاء سوق العمل .
- يخسر الموردون جزء من ديونهم على المؤسسة المفلسة و انخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالبا الى ركود مبيعاتهم , مما يؤدي بهم الى تسريح العمال .
- * مخاطر ادارية :** ان عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي الى :

- عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة .
- عدم تحديد انتاجية كل مركز انتاج (تكلفة)
- عدم امكانية مقارنة انتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن
- عدم اتخاذ قرارات دقيقة .

هادفي خالد , دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية , رسالة ماجستير , قسم علوم التسيير , جامعة محمد خيضر ,
¹ بكرة 2012 / 2013 ص 34 .

المبحث الثاني : علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الأخرى

تحتاج المؤسسة في تسييرها الى معلومات مالية و أخرى غير مالية تساعد على تحليل و معالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد , سنقوم في هذا المبحث بالمقارنة بين كل من المحاسبة التكاليف و المحاسبة المالية , و محاسبة التكاليف و محاسبة الادارية و العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الحكومية و الضريبية و علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارات الأخرى بالمنشأة .

المطلب الاول : علاقة بين محاسبة التكاليف و محاسبة المالية

ترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية بشكل وثيق و ان كان كل واحد منهما له اهدافه الخاصة به , كما ان محاسبة التكاليف ترتبط بالمحاسبة الادارية ايضا كليهما يكمل الآخر¹.

تسعى المحاسبة المالية الى اظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل تام دون الدخول في تفاصيل متعددة بسبب القوائم المالية تحمل صفة العموم لانها تنظر الى الشركة كوحدة في حين تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة او الخدمة المقدمة و العمل على تحسين الاداء التشغيلي للشركة .

جدول 1-1 : يوضح اوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
- تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤديها بالبيانات التفصيلية , فعند اعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة التناج التام و الانتاج تحت التشغيل و قسط اندثار الموجودات الثابتة.	- تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات و المطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية و المركز المالي اي ان كلاهما يقوم باعداد الحسابات الختامية
- تتبعان نفس المبادئ و السياسات و الاجراءات المحاسبية .	- في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي اخر المدة و هذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف

المصدر : محمود علي الجبالي , قصا السامرائي, محاسبة التكاليف , دار وائل للنشر , عمان , الطبعة الاولى , 200 , ص 12

حابي احمد , محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و امكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة¹ماجستير في العلوم التجارية , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , جامعة الجزائر 3 , 2010/2011 ص 11

الجدول 1-2 يوضح اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية :

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
- من حيث الهدف : تعتبر اداة لخدمة الادارة و متخذي القرار .	- من حيث الهدف : تعتبر اداة لخدمة المستثمر او صاحب راس المال .
- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما : تهتم بكلفة الوحدة الواحدة و فرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة .	- من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما : تهتم بقياس نتيجة اعمال المنشأة كلها كوحدة واحدة , من ربح او خسارة عن فترة زمنية معينة .
- من حيث الزمن : تهتم بالحاضر و المستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية لاستفادة منها في القاء الضوء على ما قد يحدث في مستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات و لذلك فهي اقل لأنها خاضعة للتنبؤ و الحكم الشخصي .	- من حيث الزمن : تعتبر محاسبة تاريخية و ذلك لأنها لا تهتم الا بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت فعلا , كذلك فهي اكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات .

المصدر : محمود على الجبالي , قصا السامرائي , محاسبة التكاليف , دار وائل للنشر , عمان , الطبعة الاولى , 2000 ص 12 .

هناك علاقة اخرى بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية : تعطي المحاسبة المالية الجهات الخارجية تقارير عن حالة الاصول و الالتزامات و الملكية , و نتائج العمليات و التغيرات في الملكية و التدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية , و يستخدم كل من الدائنين و الملاك الحاليين و المرتقبين للمشروع , لاتمام اتخاذ القرارات و من ناحية اخرى تستخدم بيانات التكاليف لتحقيق اغراض المحاسبية المالية للوفاء باحتياجات الجهات الخارجية و الادارة الداخلية , و يتعلق تحديد الدخل بالمحاسبة المالية بشكل مباشر , اما بيانات التكاليف فتتعلق اساسا بتقييم المخزون , و بذلك تختلف محاسبة التكاليف من وجهة نظر الادارة عن عملية قيد البيانات لتوثيق البيانات المالية التاريخية للمشروع¹.

المطلب الثاني : العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية :2

تتشابه محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية من ناحية الاهداف فكلاهما يهدف الى توفير المعلومات و البيانات اللازمة لادارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات الادارية و لاغراض التخطيط و الرقابة و تقييم الاداء لذا يرى الكثير من المحاسبين و الاكاديميين بانه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية .

فمحاسبة التكاليف تقدم البيانات التفصيلية الى المحاسبة الادارية لاعداد الموزونات التخطيطية و القيام بعمليات التحليل المالي و الاحصائي للبيانات و احتساب نقطة التعادل و غيرها .

¹ ثناء علي القباني , قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم ادارة التكلفة , الدار الجامعية بالاسكندرية , الطباعة و التجليد شركة الجلال للطباعة 2006 ص 9

² لبنى هاشم نعمان العاني , محاسبة الكاليف منهاج علمي تطبيقي , الطبعة الاولى , دار وائل للنشر , الاردن , 2013 ص 20.

و على الرغم من تشابه اهدف الفرعين الا ان هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بين محاسبة التكاليف و محاسبة الادارية يتمثل في ان محاسبة التكاليف تهتم باحداث الماضي و الحاضر و متغيرات المستقبل و حقائقه و التي من الممكن ان تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب .

كما توجد علاقة اخرى بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية :

- هناك قاسما مشتركا بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية حيث انهما يتفقان من ناحية الهدف الذي يتمثل في خدمة الادارة و يتمثل في الاستخدامات الادارية لبيانات التكاليف , و هذا يعتبر بمثابة وجه الشبه بينهما .

- اما وجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و محاسبة الادارية فيتمثل في نطاق كل منهما في التعامل مع البيانات و الارقام و منه نقول ان محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية ليستا متردفتان , و لكنهما في نفس الوقت ليستا مستقلتان تماما , حيث ان بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما , و ان كان نطاق كل منهما مختلف عن الآخر .¹

الشكل 1-2 يوضح المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية .



المصدر: غسان فلاح المطارنة , مقدمة في محاسبة التكاليف, دار وائل للنشر عمان الاردن , الطبعة الاولى, 2003, ص 22

المطلب الثالث : العلاقة بين محاسبة التكاليف و محاسبة الحكومية و الضريبية

1/ العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الحكومية :

من المعلوم ان الحكومة تسعى الى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم و الصحة و غيرها , و تقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تلك الخدمات على مستوى كل دائرة

¹ محمود محمود السجاعي , محاسبة التكاليف الصناعية و الصحية ص 23

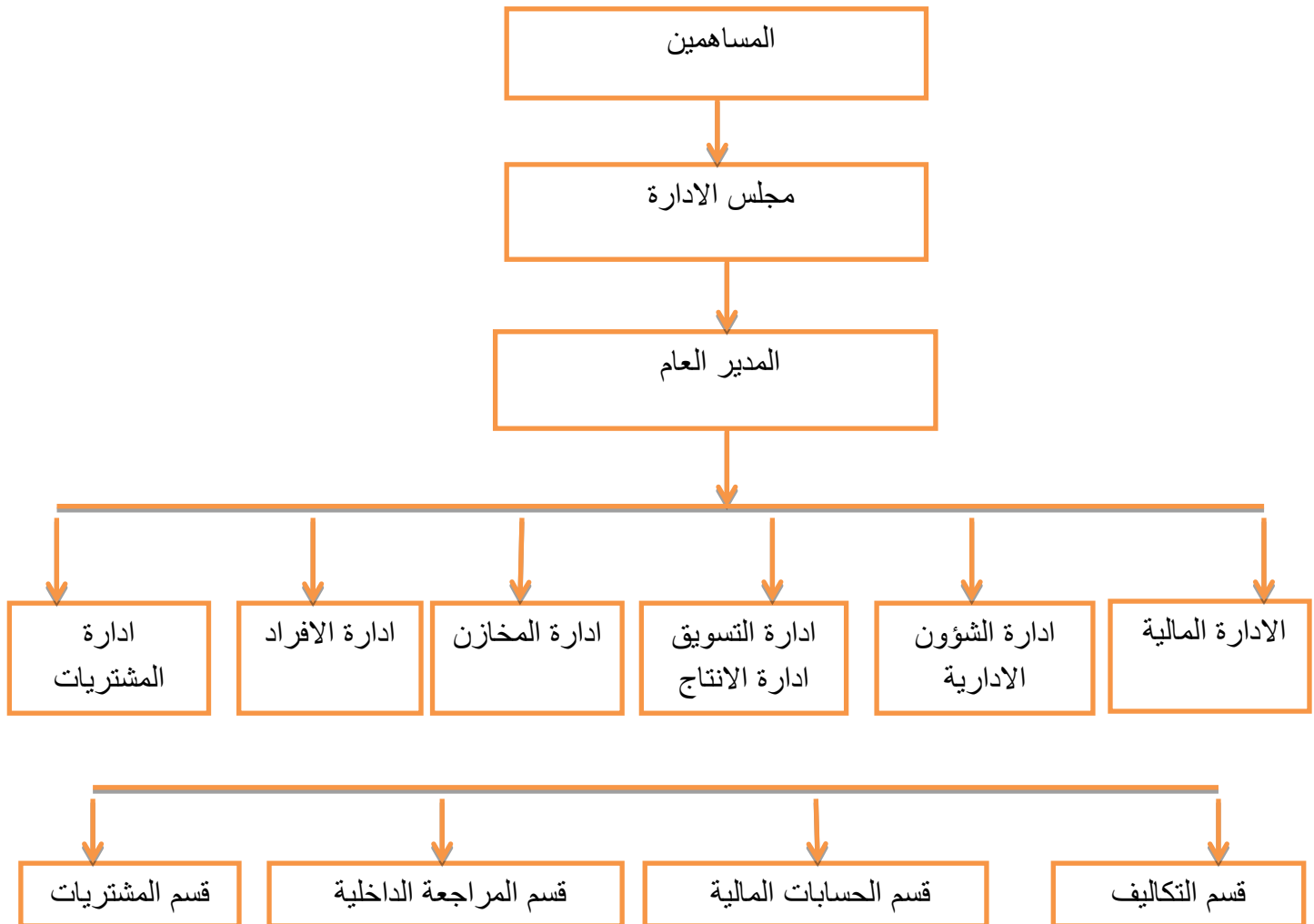
2/ العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الضريبية :

تحتاج محاسبة التكاليف اى قيمة الرسوم و الضرائب الحكومية على الانتاج و على الموظفين و على الدخل لاغراض تحقيق اهدافها , كما ان محاسب دائرة ضريبة الدخل بحاجة ماسة الى تفصيلات لاغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة , و اي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق للدولة

المطلب الرابع : علاقة ادارة محاسبة التكاليف بالادارات الاخرى بالمنشأة

تقع ادارة محاسبة التكاليف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع و هي تعد احدى الادارات الفرعية التابعة للادارة المالية , و كما هو موضح في الشكل الموالي و مستقل عن الاقسام المالية و العلاقة بين قسم التكاليف و الاقسام الاخرى هي علاقة تبادلية , حيث يحتاج قسم التكاليف الى بعض البيانات من الاقسام الاخرى كما تحتاج الاقسام الاخرى الى بعض البيانات من قسم التكاليف .

الشكل 3-1 : الهيكل التنظيمي للمنشأة الصناعية .



المصدر : غسان فلاح المطارنة, مقدمة في محاسبة التكاليف, دار وائل للنشر, عمان الاردن, الطبعة الاولى 2003ص19.

خلاصة الفصل :

اصبحت محاسبة التكاليف امرا ضروريا و حيويا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية و قدرتها على المنافسة و تهتم هذه محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يخدم اغراضا معينة تساعد مسيري المؤسسة في اداء مختلف التسيير باكثر قدر من كفاية .

و يهدف هذا الفصل الى ابراز المفاهيم الاساسية لمحاسبة التكاليف و ذلك من خلال مبحثين الاول متمثل في مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف و المبحث الثاني متمثل في علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع الاخرى

الفصل الثاني : الأدوات وتقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف

تمهيد:

ان محاسبة التكاليف عنصرا مهما في المؤسسة فيمكن من خلالها معرفة مختلف التكاليف عن طريق تقنيات محاسبة التكاليف و ذلك بتحديد سلوك التكلفة كما انه توجد عدة طرق و ادوات محاسبة التكاليف منها الطرق التقليدية و الطرق الحديثة

المبحث الأول: تقنيات محاسبة التكاليف

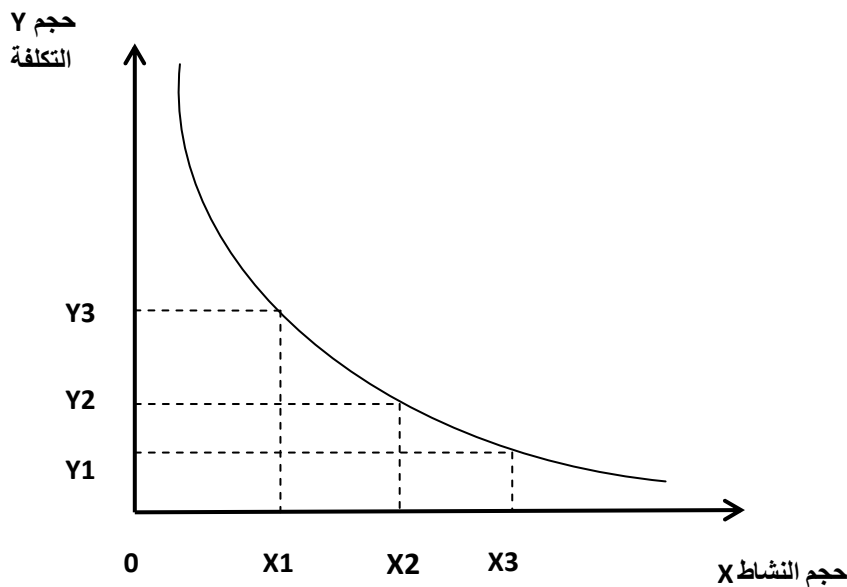
المطلب الأول: سلوك التكلفة Cost Behavior

التكلفة الثابتة : Fixed costs

عناصر التكاليف الثابتة هي العناصر التي لا تتأثر بحجم النشاط زيادة أو نقصا، فإذا زاد أو نقص حجم النشاط بقيت هذه العناصر دون تغير على الأقل في المدى القصير، فتغير حجم الإنتاج مثلا لا يؤثر على قسط الإستهلاك السنوي للألة أو قيمة الإيجار السنوي، فهذه العناصر و غيرها تعتبر عناصر تكاليف ثابتة أو عناصر تكاليف زمنية، لها ارتباط بعامل الزمن أو الفترة التي حدثت فيها و ليس بحجم الإنتاج أو المبيعات .

و بالرغم من ثبات تكلفة هذه العناصر، إلا أن نصيب الوحدة المنتجة منها تتغير عكسيا مع الزيادة أو النقص في حجم الإنتاج، فكلما زاد حجم الإنتاج نقص نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة هذه العناصر، بسبب توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات المنتجة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفتها الإجمالية، و كلما انخفض حجم الإنتاج، كلما زاد نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة هذه العناصر، بسبب توزيع التكاليف الثابتة على عدد أقل من الوحدات المنتجة مما يؤدي إلى زيادة تكلفتها الإجمالية.¹

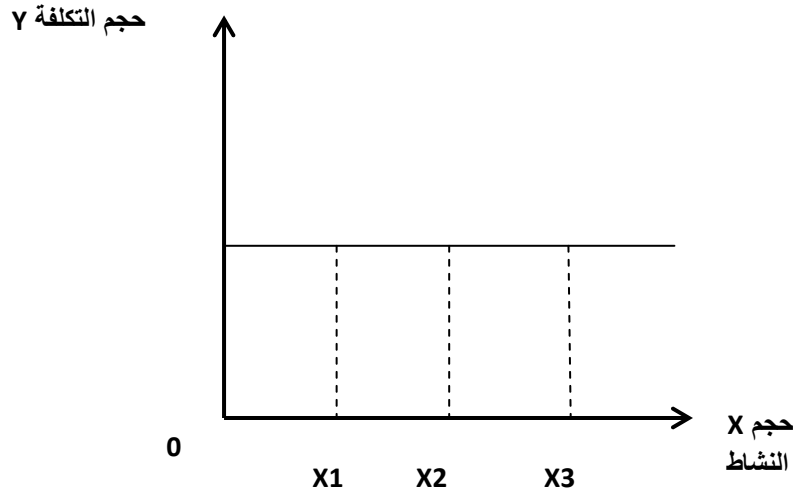
الشكل رقم 2-1 : سلوك التكاليف الثابتة (التكاليف الثابتة لكل وحدة)



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على د.نضال محمود، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، 2013، ص 62

¹د. لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة قياس و تحليل، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، 2015، ص 89

الشكل رقم 2-2: سلوك التكاليف الثابتة (إجمالي التكاليف الثابتة)



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على د.نضال محمود، المحاسبة الإدارية، دار الفكر

ناشرون و موزعون، عمان، 2013، ص 62

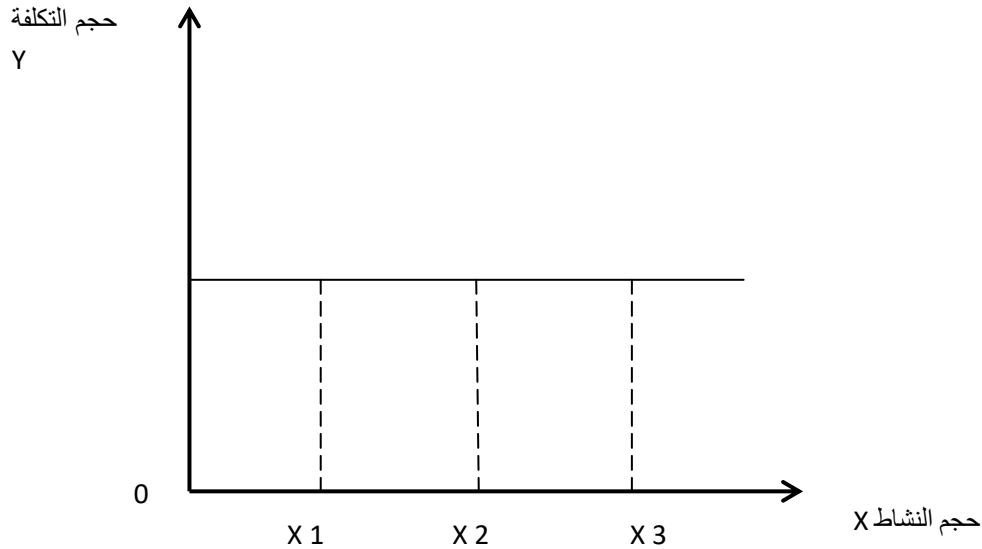
التكاليف المتغيرة variable costs :

هي التكاليف التي يتغير مجموعها مع تغيرات حجم النشاط (زيادة أو نقصان)، فإذا زاد حجم النشاط زاد مجموع التكلفة المتغيرة، وإذا نقص حجم النشاط نقص مجموع التكلفة المتغيرة، وإذا إنعدم النشاط (توقف لفترة أو نهائياً) إنعدمت التكلفة المتغيرة

هذا و ليست جميع عناصر التكاليف المتغيرة تتأثر بالتغير في حجم النشاط بنفس النسبة، بمعنى أن جميع عناصر التكاليف المتغيرة ليست لها نفس درجة المرونة (التغير) مع تقلبات حجم النشاط¹.

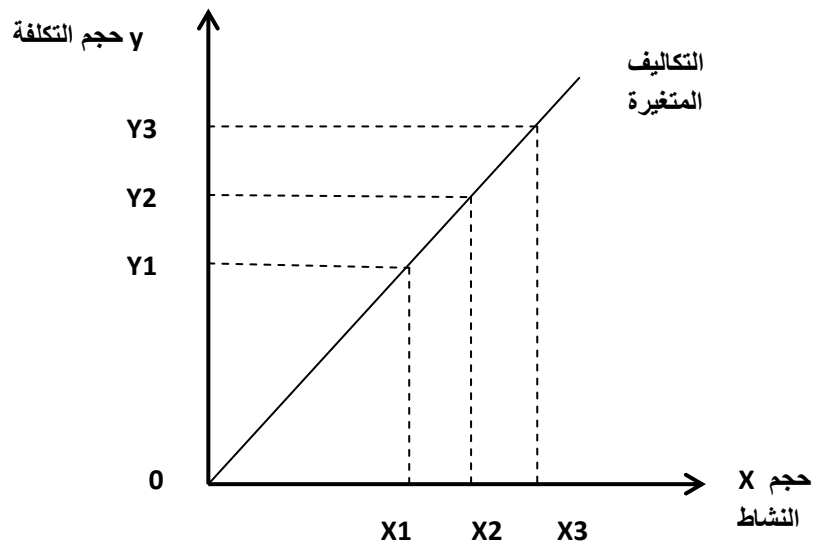
¹صلاح بيسوني عيد و آخرون ، محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2016/2017 ص 39

الشكل رقم 2-3: سلوك التكاليف المتغيرة (التكاليف المتغيرة لكل وحدة)



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على د.نضال محمود، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، 2013، ص64

الشكل رقم 2-4: التكاليف المتغيرة (إجمالي التكاليف المتغيرة)



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على د.نضال محمود، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، 2013، ص 64

التكاليف

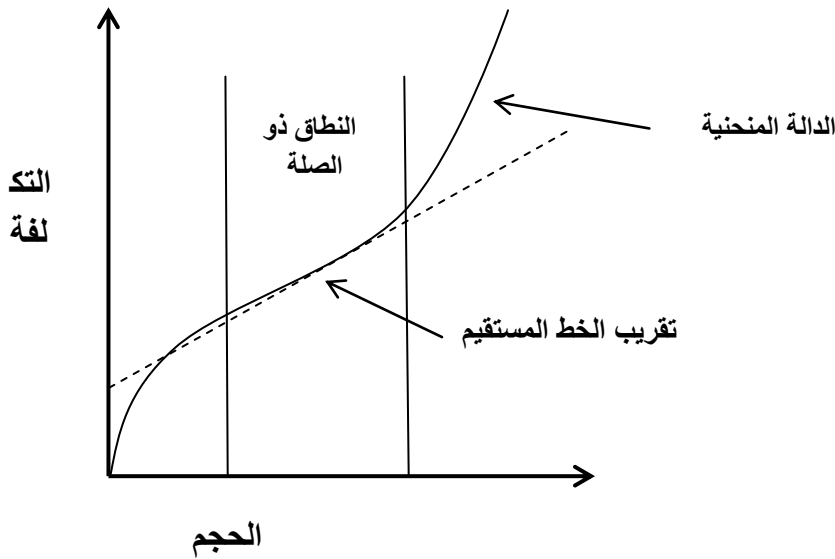
1.

المتدرجة Step Costs :

يطلق مصطلح التكاليف المتدرجة على التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الإنتاج ثم تقفز إلى مستوى أعلى عندما يزيد مستوى الإنتاج عن ذلك الحد و تبقى ثابتة و هكذا. و يعزى سبب تدرج تلك التكاليف عادة إلى عدم إمكانية تجزئة عوامل الإنتاج.

و قد يوجد بعض الصعوبة في إخضاع التكاليف المتدرجة للتحليل و التوقع. و في بعض الأحيان يمكن تقريب التكاليف المتدرجة إلى تكاليف ثابتة في حالة كونها تغطي مستوى من الإنتاج يمتد إلى مدى كبير نسبياً. و على أي حال إذا كان من غير الممكن تقريب التكاليف المتدرجة إلى تكاليف متغيرة أو إلى تكاليف ثابتة بشكل معقول فإنه يجب الإعراف بالتكاليف المتدرجة و معاملتها كذلك عند إتخاذ قرارات التخطيط و الرقابة.¹

الشكل رقم 2-5 : التكاليف ذات الاتجاه المنحني و النطاق ذو الصلة



المصدر: د.نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون و موزعون، الأردن، 2013، ص 64

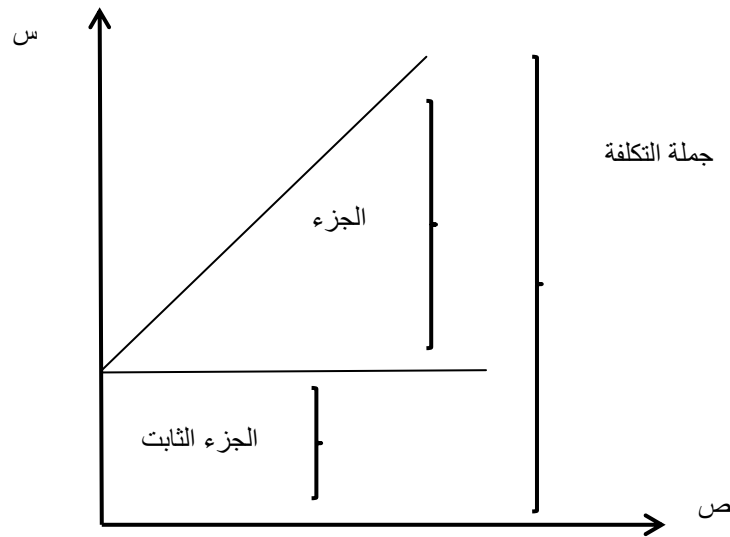
3. التكاليف المختلطة charges mixtes :

يتكون هذا النوع من التكاليف شبه متغيرة من عنصرين، عنصر ثابت لا يتغير مع تغيرات حجم النشاط و لا يتأثر بها بل يظل ثابتاً، و هو يمثل الحد الأدنى أو أقل مستوى من التكلفة يلزم تحمله و التضحية به

¹د. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الجامعة الأردنية، الأردن، 2002، ص 31

لتوفير الخدمة أو الطاقة للمؤسسة، و عنصر متغير يتغير مع تغيرات حجم النشاط زيادة و نقصان. و من أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف الهاتف و تكاليف الصيانة، فتكلفة الصيانة تتضمن جزءا ثابتا تتحمله المؤسسة للإحتفاظ بالآلات و المعدات في حالة صالحة للتشغيل (و هذا الجزء تتحمله المؤسسة حتى لو بقية الآلات متوقفة)، و لكن زيادة حجم النشاط و تشغيل الآلات يؤدي إلى زيادة تكاليف الصيانة عن هذا الحد الأدنى (الجزء الثابت) و هذه الزيادة تعتبر تكاليف متغيرة.¹

الشكل رقم 2-6 : يوضح سلوك التكاليف المختلطة مع تغيرات حجم النشاط



المصدر: د.صلاح بسيوني عيد، د.عبد المنعم فليح، د.سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017/2016، ص50

المطلب الثاني: التكاليف الملائمة و سلوك التكلفة Relevant Costs and Cost Behavior

تمثل التكاليف الملائمة تلك التكاليف التي يمكن تجنبها أو يمكن تقديرها عن طريق إختيار احد البدائل عن الآخر. و تعرف أيضا التكاليف الملائمة على أنها التكاليف المتفاوتة (القابلة للتفريق) أو التكاليف الإضافية، و عموما تكون التكاليف المتغيرة تكاليف ملائمة بالنسبة لقرارات الإنتاج لأنها تتنوع تبعا لمستوى الإنتاج و بالمثل، بشكل عام لا تمثل التكاليف الثابتة تكاليف ملائمة لأنها على نحو نموذجي، لا تتغير وفقا لتغيرات الإنتاج، و مع ذلك يمكن أن تظل التكاليف المتغيرة هي نفسها (ثابتة) بين بدلين من البدائل و يمكن للتكاليف الثابتة أن تتنوع بين البدائل. فعلى سبيل المثال إذا كانت تكاليف المواد المباشرة الخاصة بمنتج ما هي نفسها بالنسبة لاثنتين من التصميمات المتنافسة، لا تمثل تكاليف المواد التكاليف

¹د.صلاح بسيوني عيد و آخرون ، نفس المرجع السابق ،ص50

ملائمة عند اختيار تصميم ما ، و مع ذلك تتعلق العوامل النوعية (الوصفية) الأخرى بالمواد مثل المتانة التي قد تضل من التكاليف ذات صلة لو أنها تتنوع بين البدائل ¹.

المطلب الثالث: تحليل التعادل Break-even analysis

يمكن تحليل العلاقة بين التكاليف و حجم النشاط و الأرباح للتوصل إلى نقطة التعادل Break-even point و هي النقطة التي يتساوى عندها إجمالي التكاليف مع إجمالي الإيرادات أو بعبارة أخرى إن نقطة التعادل هي النقطة التي يساوي عندها الربح التشغيلي Operating Income صفراً ².

و بمعنى آخر هو مستوى النشاط الذي تكون مساهمة الحدية عنده معادلة تماماً للتكاليف الثابتة، و بالتالي يكون عنده ربح تشغيل قبل الضريبة يعادل صفراً، كما يمكن أن نطق على نقطة التعادل بمصطلح عتبة المردودية ³.

و للوصول إلى نقطة التعادل لا بد من توفر الفرضيات التالية: ⁴

1. فصل
التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة و أيضاً التكاليف المختلطة، حيث تكون التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة مدام حجم الإنتاج ضمن مدى النشاط الملائم.
2. ثبات
التكاليف الثابتة في المدى القصير.
3. ثبات أسعار
البيع و تكاليف عوامل الإنتاج و ظروف التشغيل مع بقاء الظروف الأخرى المحيطة الثابتة.
4. يتم التحليل
لسلعة واحدة أو لمجموعة من السلع ذات المزيج البيعي الثابت (و يقصد به مبيعات مجموعة من السلع ذات نسبة وزنية ثابتة داخل المجموعة).
5. عدم وجود
تأثير للمخزون آخر المدة على التكاليف.
6. ثبات
السياسة الإدارية و الثبات النسبي للطاقة الإنتاجية للمؤسسة، لأن أي توسع في الطاقة الإنتاجية سيؤثر على العلاقة بين التكلفة و الربح و الحجم.

تحديد عتبة المردودية:

يمكن حسابها بطريقتين بيانياً أو حسابياً ⁵

¹ د.نضال محمود، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، 2013، ص65

² د.أحمد حسن الظاهر، نفس المرجع السابق، ص65

³ بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص 125.

⁴ ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 30.

⁵ بوطغان حنان، نفس المرجع السابق، ص 126

- أولاً: تحديد عتبة المردودية حسابيا

يتم تحديد عتبة المردودية حسابيا من خلال العلاقة التالية:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش التكلفة المتغيرة}}$$

حيث هامش التكلفة المتغيرة: رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة .

من خلال ما تقدم فإنه يلاحظ أن هناك ثلاث عناصر رئيسية تستطيع الإدارة بواسطتها التأثير في علاقة الرافعة التشغيلية و هي :

التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، السعر.

و جميع هذه العناصر مرتبطة بالحجم بشكل أو آخر.

ثانياً: تحديد عتبة المردودية بيانيا

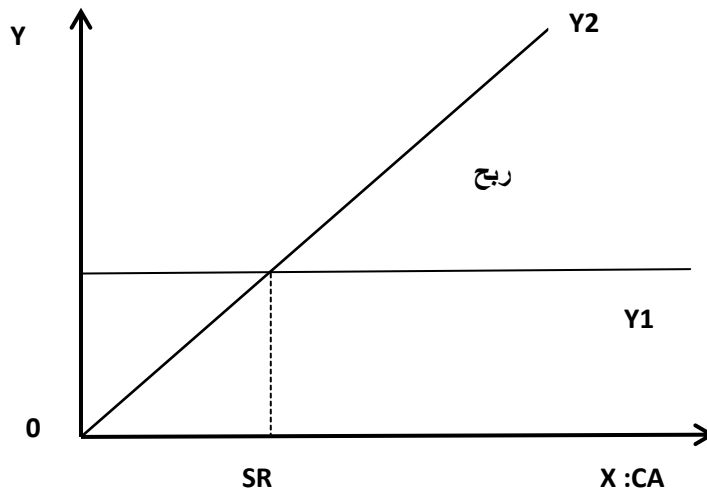
من أجل تحديد عتبة المردودية بيانيا يمكن الإعتماد على ثلاث منحنيات، بحيث كل واحد منها مشتق من معادلة تحدد قيمة عتبة المردودية حسابيا.¹

-1

تساوي

الهامش على التكلفة المتغيرة مع التكاليف الثابتة $MCV = CF$ ، بيانيا تمثل عتبة المردودية تقاطع كل من منحنى التكاليف الثابتة المعبر عنها ب: $Y1 = CF$ مع منحنى الهامش على التكلفة المتغيرة المعبر عنها ب $Y2 = aX$.

شكل رقم 2-7 : عتبة المردودية بيانيا من خلال العلاقة $MCV = CF$

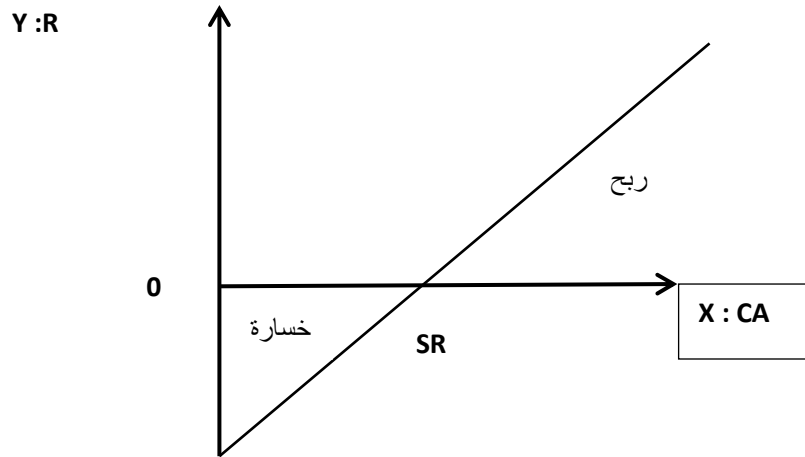


¹ د.براهيم رفاقة، نفس المرجع السابق، ص 59

المصدر: د. براهيم رفاة، مدخل لمالية المؤسسة، ألفا للوثائق للنشر و التوزيع ، 2022، ص59

2- من خلال معادلة النتيجة $R = MCV - CF$ التي تكتب رياضيا بالعلاقة $Y = aX - b$ ، تتحقق عتبة المردودية لما النتيجة تساوي الصفر أي لما المنحنى يتقاطع مع محور السينات .

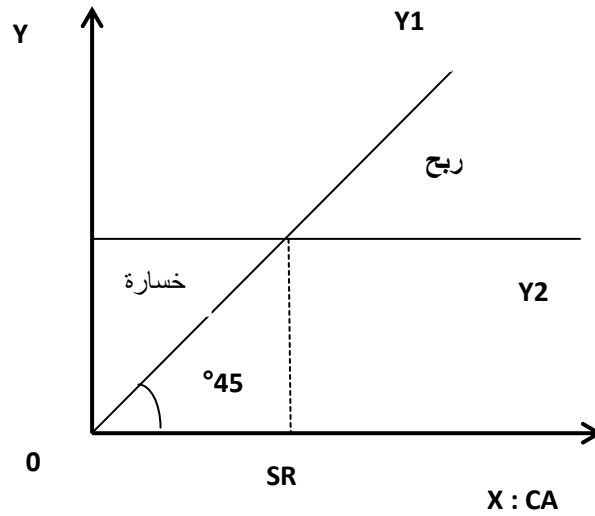
شكل رقم 8-2 : عتبة المردودية بيانيا من خلال العلاقة $R = MCV - CF$



المصدر: د. براهيم رفاة، مدخل لمالية المؤسسة، ألفا للوثائق للنشر و التوزيع ، 2022، ص59

3- يمكن كذلك تحديد عتبة المردودية لما تتساوى قيمة رقم الأعمال مع مجموع التكاليف المتغيرة و الثابتة من خلال العلاقة التالية: $CA = CV + CF$ ، حيث يعبر عن منحنى رقم الأعمال بالمنصف الأول ذو المعادلة $Y1 = X$ ، ويعبر عن منحنى التكاليف بالمعادلة $Y2 = aX + b$.

شكل رقم 2-9: عتبة المردودية بيانيا من خلال العلاقة



$$CA = CV + CF$$

المصدر: د. براهيم رفاقة، مدخل لمالية المؤسسة، ألفا للوثائق للنشر و التوزيع ، 2022، ص 60

- استخدامات عتبة المردودية:

تلعب عتبة المردودية دورا مهما في مجال تسيير المؤسسات الاقتصادية و ذلك توفير معلومات مهمة لا غنى للمسيرين عنها.¹

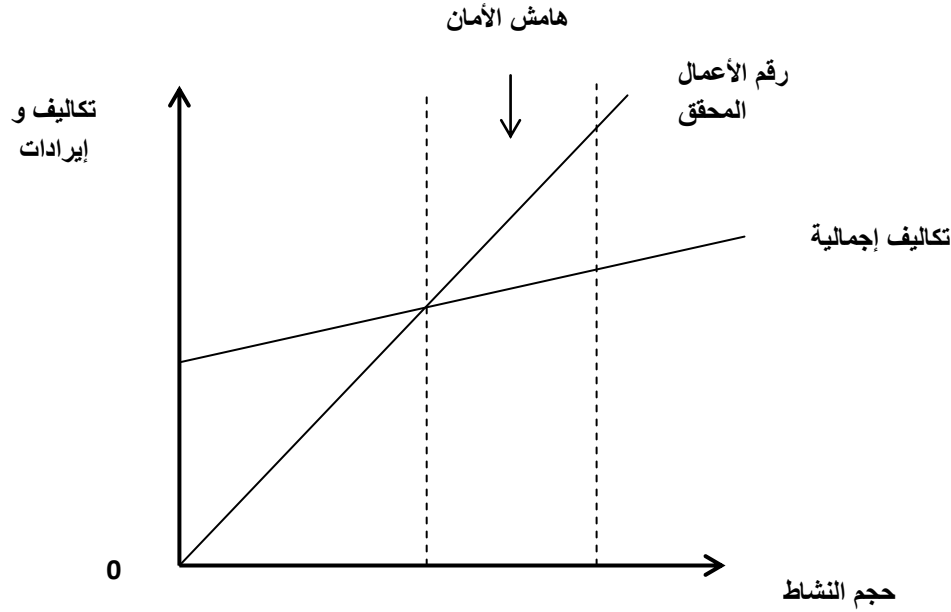
أ- تحديد هامش الأمان:

يشكل هامش الأمان عنصرا أساسيا في تسيير المؤسسة، فإنه تعضه كنقطة قياس يجب عليها أن تصل إليه في أقرب الأجل خلال دورة الإستغلالية و على الأقل أن تبلغه مع نهاية الدورة و يحسب هامش الأمان وفق العلاقة التالية: $MS = CA - SR$ فإذا كانت نتيجة هامش الأمان وفق هذه العلاقة سالبة، هذا يعني أن المؤسسة واقعة في منطقة الخسارة فلا بد على المؤسسة أن تخطط للرفع منه حتى تتجاوز منطقة الخسارة، أما إذا كانت الإشارة موجبة فمعنى ذلك أنها محقق لهامش من الربح (منطقة الربح) عليها أن تحتفظ بهذا الهامش و أن تخطط في الدورات المقبلة على رفعه و عدم القبول بتخفيضه.

و يمكن توضيح هامش الأمان وفق المنحنى التالي:

الشكل رقم 2-10 : يوضح هامش الأمان

¹ أ. بلكرشة رايح، عتبة المردودية و علاقتها بالمحاسبة الإدارية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات إقتصادية-31 (1)، ص 243



المصدر: أ. بلكرشة رابح، عتبة المردودية و علاقتها بالمحاسبة الإدارية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات إقتصادية-31 (1)، ص 243

ب- تحديد مقدار المبيعات المستهدف :

إن المؤسسة عند البداية نشاطها تقو بإرساء مجموعة من الأهداف تتطلع جاهدة لتحقيقها حسب إمكانياتها المتاحة، و من بين الآليات المستخدمة في ذلك هو تحديد مقدار المبيعات الواجب الوصول إليه ليضمن لها ربح معين مسطر مستعملة في ذلك العلاقة التالية:

$$\text{الربح المستهدف (النتيجة) + التكاليف الثابتة} = \frac{\text{حجم المبيعات اللازمة}}{\text{معدل هامش على المتغيرة التكلفة}}$$

أحيانا تتوقع المؤسسة زيادة في تكاليفها الثابتة نتيجة قيامها بخطة إستثمارية جديدة تؤدي إلى إيجاد طاقات جديدة و بالتالي تكاليف إضافية التي تتطلب حد أدنى من الإنتاج و المبيعات لتغطيتها مما يستوجب عليها تحديد هذا الحجم و تستعمل لهذا الغرض العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة الإضافية + تكاليف ثابتة} = \frac{\text{حجم المبيعات الإضافية}}{\text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}}$$

ج- تحديد منحنى الربح والحجم:

هذا المنحنى بين الربح أو الخسارة التي تتحقق عند أي مستوى من مستويات المبيعات، و تفيد في إظهار أثر السياسات و الخطط المختلفة على نقطة التعادل، نتيجة تغير سعر البيع أو التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة.

بناء على هذه المحددات يقوم مسيرو المؤسسات على اتخاذ قرارات ذات أهمية في حياة المؤسسة منها قرارات تخص سياسة التسعيرية و الإنتاجية و ما يتعلق بهما من شراء و تصنيع و تخزين.¹

المطلب الرابع : الرافعة التشغيلية levier dexploitation

الرافعة التشغيلية:

يرتبط مستوى الرفع التشغيلي بحصة المؤسسة من التكاليف الثابتة إلى إجمالي التكاليف حيث يكون الرفع التشغيلي أكبر كلما كانت نسبة التكاليف الثابتة إلى إجمالي التكاليف أكبر يعني أن ارتفاع التكاليف الثابتة مرتبط بالكثافة الرأسمالية للمؤسسة ، كما يرى أن الرفع التشغيلي يحدث بزيادة الاعتماد على التكاليف الثابتة على حساب التكاليف المتغيرة، كما و يعرفها على أنها المدى الذي يصل إليه استخدام التكاليف الثابتة في النشاط الإقتصادي الذي تمارسه المؤسسة، كما يمكن تعريفها على أنها ترتبط بنتائج استخدام التكاليف الثابتة في العمليات التشغيلية، و إن استعمال الرفع التشغيلي سوف يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة، و هذا سوف يؤدي إلى انتقال نقطة التعادل إلى أعلى، أي أن المؤسسة بحاجة إلى تقديم خدمات أكبر أو حجم مبيعات أكبر لكي تغطي تكاليفها الثابتة.²

مما سبق يمكن تعريف الرافعة التشغيلية بأنها توظيف الأموال في الأصول الثابتة و ذلك بهدف تقليل التكاليف المتغيرة و بذلك يصبح أي تغيير بسيط في المبيعات يؤدي إلى تغير كبير في صافي الأرباح و تم قياس الرافعة التشغيلية كالتالي:

$$(الأصول) \text{ الموجودات إجمالي} \div \text{الثابتة الأصول إجمالي} = \text{التشغيلية الرافعة}$$

قياس أثر الرافعة التشغيلية:

تقاس الرافعة التشغيلية من خلال العلاقة التالية $LE = \frac{\Delta RE}{\Delta CA}$ ، حيث ΔRE يعبر عن التغير في نتيجة الاستغلال و ΔCA يعبر عن التغير في المبيعات، و يمكن حسابها بصيغة أخرى $LE = \frac{MCV}{RE}$ و نحصل على هذه العلاقة من العلاقة الأولى من خلال عمليات التبسيط التالية:³

$$RE = MCV - CF \rightarrow \Delta RE = RE2 - RE1$$

$$\Delta RE = (CA2 \times TMCV - CF) - (CA1 \times TMCV - CF)$$

¹ أ. بلكرشة رابع، نفس المرجع السابق، ص 244

² ضياء إباد المصري، محمد سليم العيسى، أثر الرافعة التشغيلية و المالية على قيمة السهم، دراسة تطبيقية على القطاع المالي المدرج في بورصة عمان، جامعة البلقاء التطبيقية الأردن، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 8 ، العدد 13، جوان 2020، ص 240

³ د. رفاة براهيم، نفس المرجع السابق، ص 66

$$\Delta RE = (CA2 - CA1) \times TMCV$$

$$\Delta RE = \Delta CA \times TMCV$$

$$LE = \frac{\frac{\Delta CA \times TMCV}{RE}}{\frac{\Delta CA}{CA}} \text{ و بالتعويض في العلاقة الأولى نحصل على:}$$

$$LE = \frac{MCV}{RE}$$

ملاحظة: نستعمل العلاقة الثانية في ظل ثبات التكاليف الثابتة الكلية و التكاليف المتغيرة للوحدة.

مزايا الرفع التشغيلي: هناك عدة مزايا للرافعة التشغيلية منها:¹

- I. إن مزايا الرافعة التشغيلية تختلف حسب طبيعة الأوضاع الإقتصادية للمؤسسة و للسوق الذي تعمل فيه، فإذا كانت المؤسسة بوضع تنافسي جيد، و تعمل في سوق يسوده إزدهار اقتصادي يسمح للشركة بالتوسع فإن ارتفاع قيمة الرافعة التشغيلية ستكون مؤشر جيداً لأن أي تغير صغير في المبيعات سينتج عنه زيادة كبيرة في الأرباح، مما يساهم في تغطية التكاليف المتغيرة و يخفض التكاليف الثابتة في مجموعها.
- II. إن درجة الرافعة التشغيلية التي ترتبط بسياسات تسعير السلعة في المؤسسات الصناعية و تسعير الخدمة في الشركات المالية، قد تستطيع المؤسسة التي تتميز بدرجة رافعة تشغيلية مرتفعة و تواجه كساداً في مبيعاتها و إيراداتها أن تخفض سعر قليلاً فتزيد من مبيعاتها مما يؤدي إلى زيادة أرباحها التشغيلية.
- III. إن المؤسسة التي تصل إلى قيمة إيراد أكبر من نقطة التعادل و لديها رافعة تشغيلية مرتفعة فإن الزيادة في كمية المبيعات أو زيادة تقديم الخدمات المصرفية و المالية ستؤدي إلى زيادة أكبر من الأرباح قبل الفوائد و و الضرائب، و هي حالة جيدة.
- IV. تتحقق الفائدة من الرفع التشغيلي عند زيادة الإيرادات الكلية للمؤسسة من خلال استغلال التكاليف الثابتة و تخفيض التكاليف المتغيرة.

¹ ضياء إباد المصري، محمد سليم العيسى، نفس المرجع السابق، ص 241

المبحث الثاني: الأدوات القديمة و الحديثة لمحاسبة التكاليف

المطلب الأول: الأدوات القديمة لمحاسبة التكاليف

1/ طريقة الاقسام المتجانسة (الطريقة الكلية):

تعتبر طريقة التكاليف الكلية أكثر دقة و تطور مقارنة بالطرق المحاسبية الأخرى، و تتجلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلًا مفصلاً و دقيقاً مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف و التكلفة النهائية إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج أو خدمة و بتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية و أكثر دقة من الطريق التي سبقتها.¹

تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات أو الخدمات المباعة فقط.

إن حساب مختلف التكاليف و التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات وفق هذه الطريقة عن طريق الفصل بين مجموع الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة، هذه الطريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة، هذه الطريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات و توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) قبل تحميلها على المنتجات، ووفق هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات و منها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد، و كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة بالمؤسسة.

بعد مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز التحليل) و تحديد الأقسام الرئيسية و الأقسام الثانوية و ذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، تأتي مرحلة أو عملية معالجة و تحليل الأعباء غير المباشرة، قصد تحميلها على مختلف التكاليف و التكلفة النهائية، أما التكاليف المباشرة كما نعرف فهي تحمل مباشرة على المنتجات أو الخدمات معناه يجب التركيز على الخطوات المتبعة لتحميل الأعباء الغير مباشرة على تكلفة المنتج هذا باتباع الخطوات التالية:

- تقسيم الأعباء غير المباشرة الدورية إلى أعباء شهرية.
- إجراء توزيع أولي للأعباء غير المباشرة.
- إجراء توزيع ثانوي للأعباء غير المباشرة.

- أهداف طريقة الأقسام المتجانسة:

تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاثة أهداف:²

✓ الهدف الأول: البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، و هي موحدة على الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى

¹ د. محمد أمين بربري، د. الطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية، مجلة الدراسات، المجلد 10، العدد 02، جوان 2019، جامعة الأغواط، ص 6

² د رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعدة في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004 - 2005، ص 189

مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها خاصة منها المصالح المرتبطة بالإنتاج.

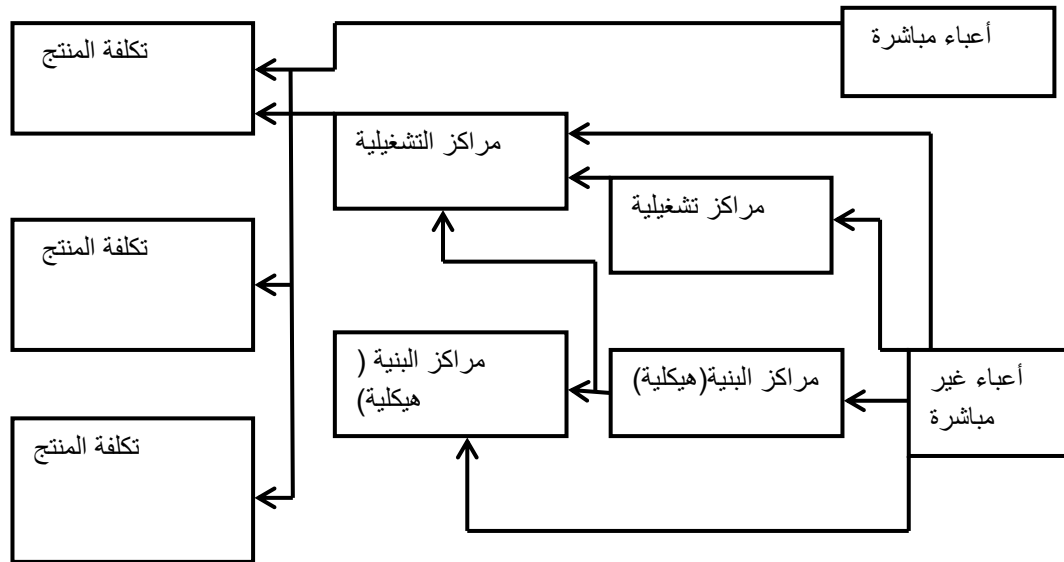
- ✓ الهدف الثاني: البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، و من هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، و باستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.
- ✓ الهدف الثالث: الإستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

- الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة):

- لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية تمر بعدة مراحل نوضحها كما يلي:¹
- تحديد الأقسام:** إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، و بحجمها و كذلك بتنظيمها، لكن مهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد أن تخرج من صنفين اثنين هما:
- أ- **المراكز التشغيلية:** و هي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل المادية (ساعات عمل مباشرة، الوحدات المنتجة، عمل الآلات....)، و هي تضم نوعين من المراكز هما: المراكز الأساسية، و المراكز الثانوية (المساعدة).
- ب- **المراكز الهيكلية:** و هي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل نقدية التي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدار العام.

يمكن توضيح كيفية تحميل الأعباء إلى الأصناف المذكورة للمراكز في الشكل التالي:

الشكل رقم 2-11: تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل



المصدر: حابي أحمد، مكانية د ارسه مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف عمى أساس الأنشطة و تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة

¹ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين الطرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 ، 2010 - 2011 ، ص 48-50

الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكيربائية- ، بسكرة، رسالة ماجستير، قسم العلوم

التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 49.

توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل:

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية التي تتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة و على مراكز التحليل، والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحها كالتالي:

أ- **التوزيع الأولي:** يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها أي المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة، و هذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع.

الجدول رقم 2-1 : التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة

طبيعة المصاريف	المجموع	الأقسام المتجانسة				
		المساعدة			الأساسية	
		أ	ب	ج	د	هـ و
- م 1	-	-	-	-	-	-
- م 2	-	-	-	-	-	-

Source :P .Mévellec, G .Rochery, Eléments fondamentaux de comptabilité, libraire vuibert, paris, 1990, p530

التوزيع الثانوي:

هذه المرحلة تعد استمرار للمرحلة السابقة، أي بعد توزيع كل الأعباء غير المباشرة على الأقسام الأساسية و الثانوية، يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الأساسية و هذا بعد تفريغ أعباء الأقسام الثانوية من حسابات الأقسام الأساسية. هذه العملية تتم وفقا لمفاتيح التوزيع، و تعرف هذه الأخيرة بأنها: "نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما، حيث تحدد الحصة التي تخص مركز معين"، و يتخذ التوزيع الثانوي أشكالا عديدة نذكر منها:¹

¹ لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة، قسنطينة، 2007، ص 64

1. طريقة الإلغاء أو التوزيع الإجمالي:

حيث يتم الإعتبار في البداية أنه لا وجود لخدمات متبادلة بين الأقسام الثانوية، و يتم جمع أعباء المراكز الثانوية ثم توزيعها على المراكز الأساسية.
و من عيوب هذه الطريقة أنها:
- تتجاهل الخدمات المتبادلة فيما بين الأقسام الثانوية.
- توزيع تلك الأعباء باستخدام مفتاح واحد للتوزيع، هذا الأخير يجب أن يكون يتمشى و طبيعة العبء.

2. طريقة التوزيع الإنفرادي:

تستعمل هذه الطريقة كل قسم من الأقسام الثانوية أساسا معيناً لتوزيع الأعباء على عكس الطريقة السابقة، و يعاب على هذه الطريقة أنها لم تأخذ مسألة تبادل الخدمات بين المراكز الثانوية بعين الإعتبار.

3. طريقة التوزيع التنازلي:

أخذت هذه الطريقة تبادل الخدمات بين الأقسام بعين الإعتبار وفقاً لمبدأ الإستفادة التنازلية، إذ تم ترتيب الأقسام تنازلياً بمعنى أنه يوضع القسم في المرتبة الأولى الذي استفادة من خدمات أكبر عدد من الأقسام ثم القسم الذي يليه أقل إستفادة و هكذا، و في حالة التساوي في عدد الأقسام المستفيدة، يفضل القسم ذي التكلفة الأكبر.

2. طريقة التوزيع التبادلي:

جاءت هذه الطريقة لحل إشكال الارتباط بين قسمين و يتفرع عنها:

- طريقة التتابع أو التوزيع المستمر:

حيث توزع الأعباء الغير المباشرة بطريقة متتالية بين الأقسام المقدة و الأقسام المستفيدة من الخدمات المتبادلة، و يعاب على هذه الطريقة أنها تأخذ وقتاً طويلاً في الحساب في حالة تعدد الأقسام الثانوية، و بقاء جزء من الأعباء غير المباشرة غير موزع بين الأقسام المستفيدة و يعرف بفرق التحميل

- طريقة الجبرية:

تعتبر من أدق و أحسن الطرق من حيث تجاوزها لنقص الطرق السابقة، و كذا إستخدامها لأساليب الرياضية و الإحصائية (المصفوفات، الإعلام الآلي....) مما يجعلها أكثر مصداقية في توزيع الخدمات بين الأقسام الثانوية.

3. تحديد وحدات العمل:

إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير المباشرة فهي الأساس الذي تعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة و قد تختلف من قسم لآخر.¹

تمكن وحدة العمل من تحميل مصاريف الأقسام الرئيسية على الخدمات، و تعرف على أنها "وحدة القياس للأقسام تسمح بتحميل تكلفة الأقسام على تكلفة المنتجات (سلع، خدمات) أو طلبيات، و تسمح ب:²

- تقسيم تكلفة مركز التحليل (القسم المتجانس) للحصول على تكلفة وحدة العمل.

- تحميل تكلفة القسم على تكلفة المنتج (الخدمة) و يتم تحديد تكلفتها بالعلاقة التالية:

$$\text{عدد وحدات العمل القسم الرئيسي} \div \text{المصاريف الإجمالية للقسم الرئيسي} = \text{تكلفة وحدة العمل}$$

و تتلخص عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة في الجدول التالي :

الجدول رقم 2-2: التوزيع الثانوي للمصاريف غير مباشرة

الوظائف المصارف		الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
		أ	ب	1	2	3
توزيع أولي		←				
توزيع ثانوي		←				
المجموع		←				
وحدات العمل		←				
عدد وحدات العمل		←				
تكلفة وحدة العمل		←				

Source : Gérard Melyon, comptabilité analytique, Bréal, 2eme édition, paris, 2001, p 36

¹ مؤيد الفضل، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص123
² سعاد حمادية، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 - 2011، ص 42.

4. استخراج تكلفة وحدة العمل:

يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي و ذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، و من ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية:

مزايا:

- ✓ قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة.¹
- ✓ عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، و بالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.
- ✓ 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، و ذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.
- ✓ تساعد على تحديد سيابة التسعير في المدى الطويل.
- ✓ تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها و اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات و تقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.

العيوب:

- ✓ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة باتخاذ القرارات و رسم السياسات و التخطيط للمستقبل.
- ✓ صعوبة تسيير المنتجات و خاصة في الأجل القصير.
- ✓ تؤدي إلى تحميل 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 أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالبا ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

- طريقة التكاليف الجزئية:

نتيجة الإنتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة أخرى، عرفت هذه الطرق بالطريقة التكاليف الجزئية، و المتمثلة في طريقة التكاليف المباشرة، و طريقة الطاقة المستغلة.²

طريقة التكاليف المباشرة: إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص63

² دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحبة العامة، الجزائر، 1994، ص36

هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف و لكن تحمل على حساب الأرباح و الخسائر في الفترة، و ذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة و المبيعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، و تستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات و ذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة و يمكن تحقيقها بسهولة .

طريقة التكاليف المتغيرة: طبقا لمفهوم هذه الطريق تتحمل وحدات النشاط بكل التكاليف المتغيرة لهذا النشاط سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، فهذه الطريقة إذن تستبعد التكاليف الثابتة و لا تحملها على قائمة الدخل.

و تتبلور حجة هذه الطريقة في أن التكاليف المتغيرة للنشاط تبدأ معه و تستمر باستمراره و تتوقف بتوقفه، أي أن التكاليف المتغيرة تعتبر تكاليف نشاط، فيصبح بذلك النشاط مسؤولا عنها و بذلك يجب أن يتحمل بها. أما التكاليف الثابتة فلأنها موجودة و ثابتة سواء كان هناك نشاط أم لا يوجد خلال الفترة نشاط (خاصة التكاليف الثابتة الإلزامية) فإن النشاط لا يعتبر مسؤولا عن وجودها، و بالتالي لا يتحمل بها، و من ثم فهي تحمل على حساب الأرباح و الخسائر مع باقي الأعباء العامة للمؤسسة.

طريقة التكاليف المستغلة: تسمى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، و التي جاءت لمعالجة نقائص الطرق الأخرى السابقة لها، إن هذه الطريقة حاولت إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة و المبيعة بكافة التكاليف الثابتة و المتغيرة، و طريقة التكاليف المتغيرة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة و المبيعة بالتكلفة المتغيرة فقط، حيث أن هذه الطريقة تحمل الوحدات المنتجة و المبيعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من تكاليف الإنتاجية و التسويقية الثابتة يتناسب مع الطاقة الإنتاجية و البيعية المستغلة أما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية و البيعية المتاحة، فيحمل على حساب الأرباح و الخسائر.

(2) طريقة التكاليف المعيارية:

إن المؤسسة تقوم بالرقابة على عناصر التكاليف عن طريق وضع معايير لهذه التكلفة و ذلك لمقارنة التكلفة الفعلية بهذه المعايير، حيث أن التكلفة الفعلية التي تحدث في فترة معينة ليس لها أي قيمة دون مقارنتها بأساس معياري، و لذلك فإن الإدارة العليا لا تهتم فقط بمعرفة التكلفة الفعلية، و لكن أيضا تقوم بتحديد أو معرفة إذا ما وصلت هذه التكاليف إلى مستوى مرضي بالنسبة للمعايير الموضوعية لها أم لا.¹ و يعتبر نظام التكاليف المعيارية أساسا لتقييم التكلفة الفعلية التي حدثت مع معايير محددة مقدما، حيث أن معايير التكلفة تمثل التكاليف التي ينبغي أن تكون في ظل ظروف الأداء المرضية و الممكنة و ليس بضرورة التكلفة التي ينبغي أن تكون في ظل الظروف المثالية، كما أن التكاليف المعيارية تعتبر أكثر دقة لأنها تحدد بطريقة عملية (من خلال دراسة الوقت و استخدام التقديرات الهندسية).

كما يؤدي نظام تكاليف المعيارية إلى زيادة وعي المديرين بالتكاليف لأن إنحرافات التكاليف تظهر في تقارير الأداء، فمعايير التكلفة تعبر عن الحد الأقصى للتكاليف و بالتالي فإن زيادة التكاليف الفعلية عن هذه المعايير يؤدي إلى فحص هذه الإنحرافات و الوقوف على أسبابها، ما أن عملية وضع المعايير يمكن أن تساعد في عملية التخطيط لتحقيق كفاءة العمليات عن طريق تحديد العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف و إستقطاب جهود الإداريين و المحاسبين و المهندسين في وضع المعايير و تحقيق التنسيق بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة.

¹ كمال خليفة أبو زيد، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 155.

كما أن هناك ثلاثة أنشطة رئيسية لنظام التكاليف المعيارية تتمثل في:

إعداد المعايير: و هي أول خطوة أو مرحلة في نظام التكاليف المعيارية التي يمكن إستخدامها كأساس لقياس و تقييم الأداء، و هذه الخطوات يجب أن تلق العناية و الإهتمام حتى يتم وضع معايير يمكن الإعتماد عليها.

تجميع التكاليف الفعلية: إن وجود التكاليف المعيارية لا يفي الحاجة إلى التكاليف الفعلية بل بالعكس هي جزء لا يتجزأ من نظام التكاليف المعيارية و التي يجب أن تكون متاحة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية للحصول على ما قد ينشأ من إنحرافات.

تحليل الإنحرافات: تحدث الإنحرافات عندما تتغير الإيرادات أو التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية و التي يمكن تحليلها إلى إنحرافات فرعية و ذلك لتسهيل التحليل و لزيادة المعلومات المقدمة لمتخذ القرار.

المطلب الثاني : نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- ماهية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أحدث المداخل المطبقة في تحليل و حساب التكاليف لدى طبرى المؤسسات العالمية و الرائدة في مجال نشاطها، و هذا للمزايا و الخصائص التي يتميز بها هذا النظام. و لقد تعددت تعاريف نظام ABC حيث عرف بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات بالتكلفة (Cost pools)، تم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة لموجهات كلف Cost driver مبنية على العلاقة السببية¹.

و هناك من عرفه على أنه ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأنشطة الفرعية و اعتبارها موقع الكلفة الأساس، أو بمعنى آخر هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في (مراكز التكلفة) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات مبينة على العلاقة السببية.

و مما سبق يمكن إستخلاص التعريف التالي: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أنه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجموعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة و ذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي، و يقوم هذا النظام على إفتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف و إن المنتجات أو الخدمات تحدث تكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عمليات تصميم و تصنيع و تسويق حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.

¹ عبد الله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية، مجلة العلوم التجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، العدد 20 ص 241

أهداف تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يهدف أسلوب ABC إلى تحقيق جملة من الأهداف نوردها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر على النحو التالي:¹

- تحديد الوقت المستغرق بدقة فيما يخص تحديد الأنشطة.
- تقديم معلومات تفصيلية تتعلق باستهلاك النشاط و تحديد مراحل العملية الإنتاجية بدقة.
- تحديد موارد النشاط التي تستهلك في العملية الإنتاجية، كما تهدف كذلك إلى قياس الربح المعتمد للمؤسسة.
- التركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- تسمح بتحديد المسبق و السليم للأنشطة المربحة في المؤسسات.

خصائص نظام تكاليف على أساس الأنشطة: يتمتع نظام ABC بالخصائص و الفوائد التالية:²

- يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة في تخفيض الكلف بكل دقة و وضوح، حيث يبين مراحل و العمليات التي يمر بها المنتج و الأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، و أن تخفيض كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة و إلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام و يعتبر ذلك هدف و سبب إيجاد النظام و خصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف، و بمساعدة نظام ABC يتم تحديد الأنشطة و تحديد المشرف على كل نشاط منها، و إن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض الكلف و خصوصا كلفة وحدة العامل الموجه، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا ما استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص (العامل الموجه لكلفة الفحص).
- يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة و اتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية و تحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال المفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض الكلف. حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج و بيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات و الأنشطة الغير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتها و يخفض كلفتها.

- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

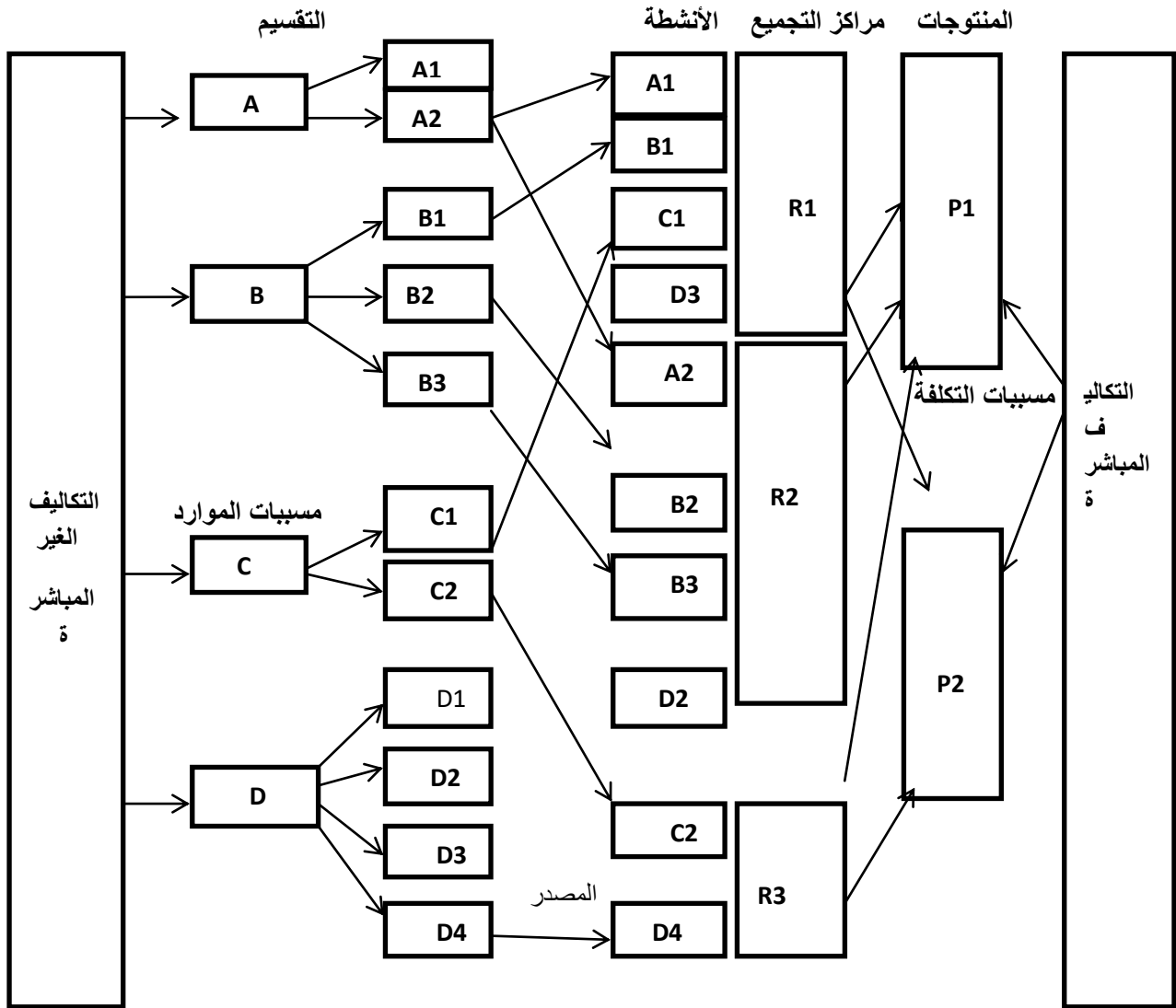
يختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لإختلاف حجم النشاط و الظروف المحيطة بكل مؤسسة و عادة يتوقف تصميم النظام على حجم مؤسسات و تكاليف إدارتها، إلى جانب طبيعة المنتجات التي تنتجها.¹

¹ بوريسنة مريم، د. خنصري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، جامعة امجد بوقرة بومرداس، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد 2، ص 68

² رشيد قريرة، أسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل و تحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية ، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي ، المجلد 02 ، العدد 01 ، جوان 2018، ص 48

و لتوضيح أكثر المراحل المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

الشكل رقم 2-12:: المراحل المتبعة في تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: أ. بوريسنة مريم، د. خنصري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد الرابع، العدد 2 جامعة امجد بوقرة، الجزائر، ص 69

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على أساس الأنشطة بصفة عامة على المراحل التالية:

- تحديد الأنشطة.
- تقييم الموارد المستهلكة.
- تحديد مسببات التكلفة.

¹ أ. بوريسنة مريم، د. خنصري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد الرابع، العدد 2 جامعة امجد بوقرة، الجزائر، ص 68

تخصيص تكاليف الإنتاج.

1. تحديد الأنشطة: و الغرض من تحديد الأنشطة تحديد تكافتها وفق ما يعرف في التسلسل الهرمي للتكلفة Cost hierarchies حيث تقسم الأنشطة وفق هذا التسلسل إلى أربع مستويات و هي (الأنشطة على مستوى الوحدة، الأنشطة على مستوى دفعة، الأنشطة على مستوى دعم المنتج، الأنشطة العامة) و نظرا لتعدد الأنشطة فعلى المؤسسة الراغبة في الإعتماد على هذا النموذج في تجميع عدد من الأنشطة إلى أنشطة كلية Macro-activites في هذا الإطار ذكر P.Mevellec بأنه: "نظرا لتعدد الأنشطة و لعددها الهائل في المؤسسة، فإنه لا يمكن ربطها كلها بمختلف المنتجات المصنعة و المبيعة و ذلك بسبب إرتفاع التكلفة. و إذا كان من الضروري تجميع الأنشطة، فلا بد أن يتم هذا العمل بصفة تسمح بتقليل المخاطر الإنحرافات في حساب التكلفة النهائية لمواضيع التكلفة.

تحديد مسببات التكلفة:

مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات و الخدمات و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. و من أمثلة مسببات التكلفة: ¹

الجدول رقم 2-3: أمثلة عن مسببات التكلفة.

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص

¹ فتيحة بوحروود و آخرون ، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) ، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 89.

تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
----------------	-----------------------------

المصدر: فتيحة بوحروود و آخرون ، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) ، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 89.

تحديد معدل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة و تكاليفها و مراكزها و تحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة و ذلك وفق للعلاقة التالية:

عدد مسببات التكاليف ÷ مجموع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط = معدل تحميل التكاليف غير المباشرة

تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:

يرتكز التكاليف على أساس الأنشطة كما سبق الإشارة على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد و بالتالي فإن التكلفة مرتبطة بها، و من ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الإستهلاك. و بالتالي تخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل. مثل ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.

مزايا و عيوب استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

مزايا:

- ✓ فعالية الدور الرقابي لأسلوب (ABC) مقارنة بأسلوب التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي يزيد من إمكانية أي إنحرافات.¹
- ✓ التحسين المستمر و تجاوز جميع العيوب المرتبطة بأسلوب التكاليف التقليدي حيث أن أفضل الأداء هو تحليل الأنشطة و التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.
- ✓ الإستخدام الفعال لمبدأ المقابلة و ذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث و التطوير التي تخص فترات المالية تالية على تكاليف الفترة الحالية و هو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل النظام التقليدي.
- ✓ يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت و الجهد الوالد بين القيام بالأنشطة و كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف

العيوب:

- ✓ يركز على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التخطيط في الأمد القصير.
- ✓ لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة و بين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي و العامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة إلى الربح.

¹ مراوي رشيدة، إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2022/2023، ص 80.

✓ تكلفة تطبيقه مرتفعة جدا و كذلك صعوبة إختيار و تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف.

- مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الطرق التقليدية:

يمكن المقارنة بين النظامين من خلال الجدول التالي:¹

الجدول رقم 2-4: يوضح المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الطرق التقليدية

نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC	الأنظمة التقليدية
يقدم المعلومات التفصيلية لكل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة و تكون تجميعية لمختلف الأنشطة مختلف الأقسام، التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة و اعتبارها الهدف الأساسي.	التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف الكلفة.
يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات.
تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
تتعدد استخدام مجموعات الكلف في قسم الواحد و يتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير في كل قسم.

في إعادة تحليل و ABC المصدر: رشيد قريرة، أسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط تحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي ، الجزائر، المجلد 2، العدد 01، جوان 2018، ص 49

¹ رشيد قريرة، أسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل و تحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي ، الجزائر، المجلد 2، العدد 01، جوان 2018، ص 49

المطلب الثالث : التكلفة المستهدفة

تعريف التكلفة المستهدفة:

تعرف بأنها " إحدى أدوات إدارة التكلفة تهدف أساسا إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته، و ذلك بمساعدة كل من الأقسام البحوث و الهندسة و الإنتاج و التسويق و المحاسبة، و ذلك وصولا إلى السعر المستهدف¹

مراحل حساب التكلفة المستهدفة: تتمثل في :

- تحديد سعر البيع المستهدف: ينظر إلى سعر البيع المستهدف على أنه أقصى سعر يكون الزبائن مستعدون لدفعهم مقابل الحصول على منتجات يمكن أن تلبي حاجاتهم و رغباتهم، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يكون الزبائن على فهم و إدراك القيمة المنتج بمقارنة مع ما يقدمه المنافسين من منتجات، و لتحديد سعر البيع المستهدف فعلى المؤسسة الاقتصادية إجراء بحوث و دراسات سوقية بخصوص الخصائص و الجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون على إستعداد لدفعه مقابل الخصائص و الجودة المذكورة و عليه، فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للزبون تجاه منتج مؤسسة اقتصادية ، و إن هذه القيمة يتم ادراكها وفقا لما يستطيع الزبون أن يضحي به من موارد في سبيل الحصول على منتج معين يمكن أن يشبع حاجاته و رغباته دون إهمال أسعار التي يقدمها المنافسون.

- تحديد هامش الربح المستهدف: إن هامش الربح المستهدف هو متغير ثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، و ينظر إلى هامش ربح المستهدف على أنه العائد المالي الذي تحتاجه المؤسسة الاقتصادية من أجل بقاء في بيئة أعمالها فضلا عن النمو و التوسع. و بذلك فإن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من أجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالأرباح طويلة الأجل في المؤسسة الاقتصادية و بالتالي فإن تحديد هامش ربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرن يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من الزبائن و المنافسين بالإضافة إلى قدرة المؤسسة الاقتصادية على تلبية حاجات الزبائن و مواجهة المنافسين و ذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب إلى الواقعية و بعيدا عن المبالغة.

- تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف و هامش الربح المستهدف، لذلك يجب على المؤسسة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها و العمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة إذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة. و يمكن إحتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة التالية:

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

¹ مراوي رشيدة، زعور نعيمة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 6، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ديسمبر 2021، ص 54.

المطلب الرابع: طرق حديثة أخرى لحساب التكاليف

- نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM:

تعريفه: إن فكرة نظام التسيير على أساس الأنشطة تقوم باعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك، حيث وردت تعريفات مختلفة لهذا النظام سنحاول إيجازها فيما يلي:

ABM "هي مختصر ل Activity based management و تعرف على أنها قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبون و تحسين الربحية".¹

أما Maher فقد عرفها " بأنها تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات، و هو يهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف و بالتالي تحسين الربحية".²

و يقصد به كذلك " النظام الذي يركز على إدارة الأنشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون، و الربح المحقق من تزويد هذه القيمة و ينظر نظام التسيير على أساس الأنشطة إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أنه المصدر الأساسي للمعلومات".³

كما يعرف كذلك على أنه " نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي و التشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية و المؤدات داخل المؤسسة".⁴

و من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف نظام التسيير على أساس الأنشطة على أنه ذلك النظام الذي يقوم على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك، و تحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة و ذلك باستخدام المعلومات التي ينتجها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

و يتضمن نظام التسيير على الأنشطة ما يلي:

- تحسين مسببات التكلفة.
- تحليل الأنشطة.
- قياس الأداء.

كما يلي هذا النظام احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاثة أغراض:

¹ سالمى ياسين، نفس المرجع السابق، ص 127

² اسماعيل يحيى التركتي و آخرون، المحاسبة الإدارية – قضايا معاصرة، دار حامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007، ص 31.

³ صالح ابراهيم، يونس الشعباني، دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل في دعم الأساليب التنافسية داخل الشركة و إعادة رسم خريطة الأداء، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، 2009، ص 13

⁴ أحمد لعاري و آخرون، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة، 2010-2011، ص 4

- إدارة و تحفيز تحسين التكلفة.
- تحسين التعلم على مستوى الدراسة.
- تدعيم القرارات العملية التي يعتمد لاتخاذ القرار فيها على التكلفة.
- خطوات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): لتنفيذ أنشطة الإدارة اقترح Boisvert المراحل الخمسة التالية:

- **تحديد الأنشطة:** إن مرحلة تحديد الأنشطة في أسلوب ABM تعد مماثلة عن تلك التي تم تطرق إليها في أسلوب ABC .

- **تحليل الأنشطة:** تهدف هذه المرحلة إلى تحليل و تصنيف الأنشطة وفقا لخطط مختلفة على النحو التالي: استهلاك الموارد، الوقت، الجودة، خلق القيمة في نظر الزبائن، طبيعة قابلة " لتنفيذ" أو "لمراقبة" الأنشطة، القدرة الشاملة لتحسين.

- **تحليل الأسباب:** تعد الأسباب من الأساسيات للوصول إلى إعادة تصميم المسببات. لذا يجب تحديد المسبب و تقييم أثره على مسببات الأداء.

- **تحديد مسببات الأداء:** تهدف مرحلة تحديد مسببات الأداء إلى معرفة مدى فعالية أو عدم فعالية الوسائل المستعملة. و هذه المسببات تؤسس مرجع مقارنة مع تلك التي تساعدنا على التحقق من وسائل التنفيذ.

- **تحليل و متابعة التغيرات:** من خلال الربط بين الأسباب و مسببات الأداء.

نظام الإنتاج في الوقت المحدد Jit :

تعريفه: هو ذلك النظام الذي فيه يتم انتاج كل جزء أو مكون بواسطة إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في ذات اللحظة التي تكون فيها المحطة التالية محتاجة إليها و مستعدة لاستلامها، في التوقيت المنضبط يتحدد النشاط الإنتاجي لأي من محطات التشغيل باحتياجات محطة التشغيل التالية لها.¹

و تستند فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب على أربعة عناصر أساسية:

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- الإهتمام بعامل الجودة و تطبيق برنامج الجودة الشاملة.
- إحداث تخفيض نسبي في التكلفة الكلية على مستوى المصنع.
- وجود عقود توريد طويلة الأجل مع عدد محدود من الموردين يكون لديهم القدرة على التوريد المتكرر على فترات قصيرة و بكميات صغيرة.

¹ رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة إدارة الوقت و التكلفة و الجودة، الدار الجامعية، 2007، ص 55

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تم تطرق في المبحث الاول الى تقنيات محاسبة التكاليف و التي تتمثل في سلوك التكلفة من اجل محاولة تخفيض تكاليف الوحدة بغية تعظيم ارباح المؤسسة .

في مبحث الثاني تطرقنا الى الطرق التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف تم التوصل ان طرق التكاليف التقليدية تمتاز بسهولة و الوضوح و ذات تكاليف منخفضة الا انها لا تتناسب مع تقدم التكنولوجي مستمر.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية

لمطاحن فرسان بسعيدة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الاقتصادية AGRODIV

المطلب الأول: نشأة المؤسسة و تعريفها

نشأة المؤسسة:

في عام 1965 تم تكليف مؤسسة (SN SEMPAC) بتجهيز القمح و التي دمجت التركيبات الموروثة من الفترة الإستعمارية: 62 مطحنة دقيق، 23 مصنع سميد و 09 مصانع للمعكرونة.

تم إنشاء مؤسسة مطاحن سعيدة في عام 1979، و قد تم تجهيزها بمطحنتين للقمح اللين و القمح الصلب بسعة تكسير تبلغ 1000 قدم مربع لكل يوم (بوهلر، سويسرا) و مصنع سميد بولنوار سابقا بسعة 500 قدم مربع لكل يوم (سانغاتي، إيطاليا)

يتكون قطاع التجهيز العام بعد عملية التفرع التي مر بها منذ التسعينات، من خمس مجموعات صناعية من ERIAD ، تضم كل منها عدة مؤسسات تابعة و بالتالي تدير أكثر من 121 مصنعا بما في ذلك 61 مصنعا للسميد و 60 مطاحن الدقيق.

في عام 1998، كانت خطة إعادة الهيكلة لمجموعة ERIAD سيدي بلعباس ، تم إنشاء مؤسسة تابعة لسعيدة تضم مجمع (مطحنة دقيق السميد) و وحدة BOULENOUAR السابقة.

يعود تاريخ وحدة BOULENOUAR إلى عام 1917 و نظرا لموقعها في وسط المدينة ، و قد أغلقت هذه الوحدة في جوان 2002 لأسباب بيئية.

في نهاية عام 2014، تبنى مجلس مشاركة الدولة مخططا جديدا لإعادة تنظيم قطاع التجارة الصناعية العامة من خلال إثنتي عشرة منظمة حكومية (SPG) تحت إشراف وزارة الصناعة و المناجم

في عام 2016، كجزء من التنظيم الجديد لمجموعة AGRODIV، تم إلحاق مطحنة سعيدة ، التي تنتمي إلى مجموعة سيدي بلعباس، بفرع الحبوب الأغواط.

الإستثمارات:

- تجديد كامل للمطحنة و السميد.

- شراء وسائل النقل:

* 03 شاحنات جرار 20 طن.

* 01 مقطورة حبوب.

* 01 شاحنة مسطحة 10 طن

- شراء ماكينة تعبئة سميد بحجم 1 -2- 5 كيلو غرام

الإسم: المجمع الصناعي و التجاري في سعيدة

المدير: مراح الزاوي

العنوان: المنطقة الصناعية رقم 01 سعيدة

رقم الهاتف: 43 06 42 048

رقم الفاكس: 46 06 42 048

البريد الإلكتروني: moulinsaidaayahoo.fr

رقم السجل التجاري: 48/20 – 082 0922 B 98

رقم التعريف الشخصي: 099803092208220

تاريخ الدخول في النشاط : 1 أوت 1998

النشاط : انتاج وبيع مادتي السميد و الفرينة و النخالة و الحبوب الجافة

المساحة: 34064 م²

عدد العمال: 123

وحدة الإنتاج

عدد الموظفين: 44

مطحنة الدقيق: قدرة الطحن اليومية 2000 قنطار في اليوم

الطاقة الإنتاجية اليومية: 1520 قنطار في اليوم بمعدل إستخراج 76%

صوامع الإستقبال BT سعة التخزين : QX 140000

خلايا تنظيف BT سعة التخزين : QX 3600

قدرة التخزين لجميع أنواع الدقيق (الخلايا): 4800 قنطار

قدرة التخزين لجميع أنواع منتجات طحن الدقيق (الخلايا): 600 قنطار

قدرة التخزين لجميع أنواع الطحين (مخزن): 7500 قنطار في اليوم

حصة القمح المتعمدة من ccls سعيدة: 2000 قنطار في اليوم

سميد

قدرة الطحن اليومية : 1000 قنطار في اليوم

الطاقة الإنتاجية اليومية : 770 قنطار في اليوم مع استخلاص 77%

صوامع استقبال سعة التخزين: 140000 قنطار

قدرة التخزين خلايا تنظيف: 1200 قنطار

قدرة التخزين لجميع أنواع مصانع تغذية السميد (مخزن): 6000 قنطار

سعة التخزين لجميع أنواع السميد (المتجر): 7500 قنطار

حصة القمح المعتمدة من CCLS سعيدة : 600 قنطار في اليوم

الودائع و نقاط البيع:

يضم المجمع شبكة من مراكز التوزيع عبر الولايات التالية: سعيدة ، البيض و النعامة.

مجموع الموظفين: 18

عدد الودائع و نقاط البيع: 13

شبكة التوزيع:

ولاية سعيدة

مركز سعيدة

مركز بالول

مركز يوب

مركز حساسنة

ولاية البيض:

مركز البيض

مركز لبيض سيد الشيخ

مركز بوقطب

مركز

مركز بريزينا

ولاية النعامة

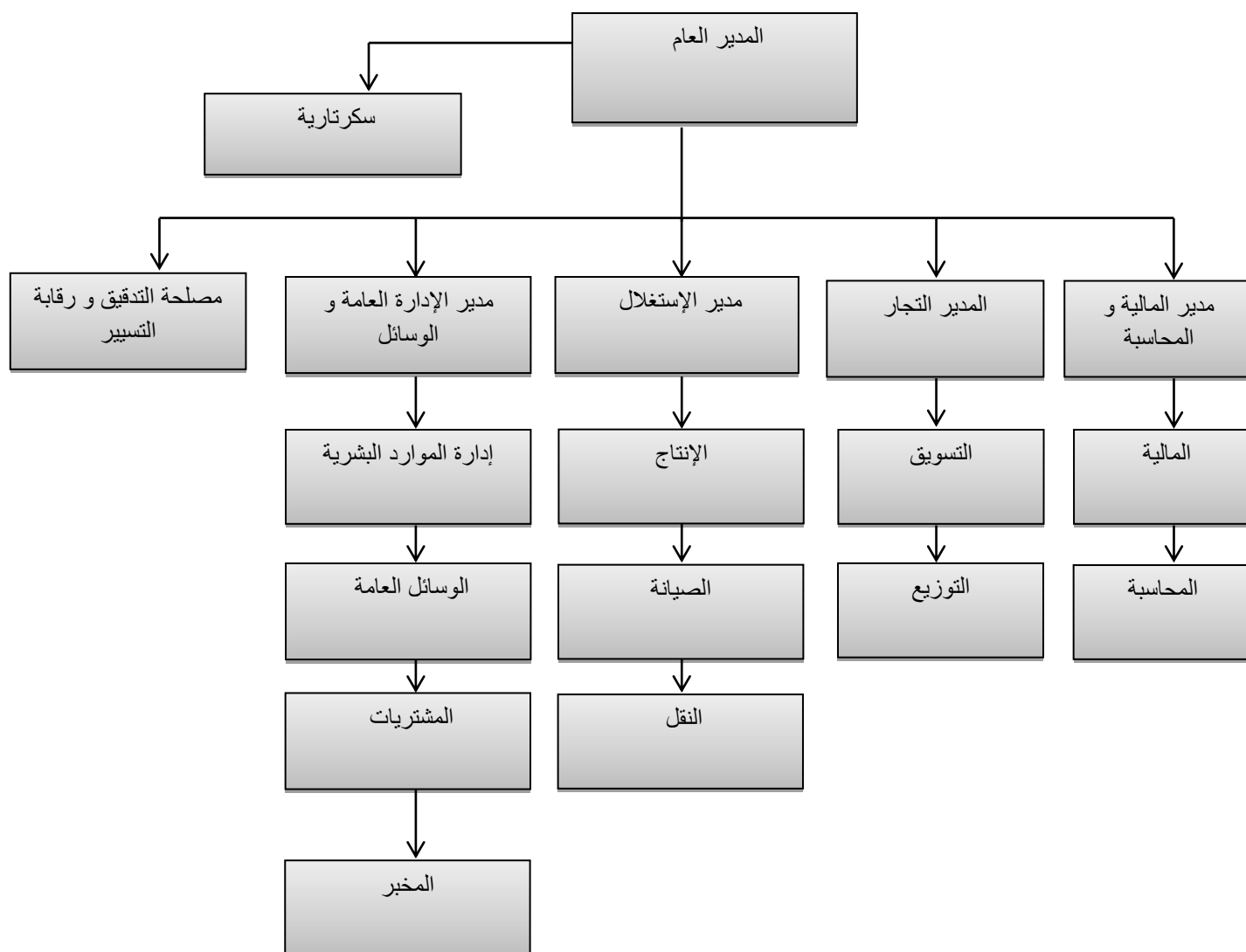
مركز عين الصفرا

مركز مشرية

مركز عسلة

مركز النعامة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المطلب الثالث : شرح الهيكل

المدير العام: يتم تعيينه من طرف مجلس الإدارة لمدة سنة و يمكن للمجلس أن يمدد المدة و يمكنه التصرف في كل ظروف الشركة و لحسابها و في نطاق موضوعها.

السكرتارية: مهامها حفظ كل الوثائق و تسيير لبريد الصادر و الوارد

مديرية المالية و المحاسبة: تتكون من مصلحتين هما:

مصلحة المالية: تهتم بالبحث عن موارد مالية و استغلالها في عملية تسديد الديون و العمليات المتعلقة بالعملية الإنتاجية لما يقوم بإعداد الملفات المتعلقة بالإنتاجية لما تقوم بإعداد الملفات المتعلقة بالمساهمة و التعاملات مع البنوك

مديرية المحاسبة العامة: مصلحة المحاسبة العامة تقوم بتسجيل الحسابات و إعداد الميزانية المالية و جدول حسابات النتائج و الميزانية الختامية كل سنة إذ تقوم بإعدادها يوميا عن طريق القيود اليومية.

المديرية التجارية: تنقسم إلى مصلحة التوزيع تتكلف بالطلبات و التحكم في المخزون المنتجات و تسيير المخزون و شبكات التوزيع.

مصلحة التسويق: تقوم بإحصاء مبيعات و التحكم في ملف الزبون و متابعة تطوراتها.

مديرية الإدارة العامة و الوسائل: تنقسم إلى إدارة الموارد البشرية هي سلسلة القرارات الخاصة بالعلاقات الوظيفية المؤثرة في فعالية المنظمة و العاملين.

الوسائل العامة: تقديم خدمات عامة للموظفين بغض النظر عن العوائد المادية المترتبة عن هذه الخدمات.

المبحث الثاني: تحليل قائمة حسابات النتائج من خلال اهم المؤشرات

المطلب الاول: دراسة هيكل التكاليف المؤسسة الاقتصادية " AGRODIV "

في هذا المطلب سنقوم بدراسة هيكل التكاليف و ذلك بالإعتماد على جدول حسابات النتائج من السنوات 2017 الى 2020 (الملحق رقم 1 و 2):

جدول رقم 3-1: يتضمن تكاليف محل الدراسة

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	1117769200	1142951807	1111146669	967774471.20
التنازل الداخلي	2568750000	1509800000	2012100000	1203000000
التغير في المخزون	-12385965.34	20486927.34	-14577242.5	3456627.5
التكاليف المستهلكة	857207074.40	885741511.86	8851102667.16	741601367.04
خدمات خارجية	29200051.03	40099476.82	39669243.26	31248784.23
القيمة المضافة للإستغلال	227087333.30	248044394.20	222339801.27	192042720.16
أعباء مستخدمين	88455236.19	88873329.52	99099558.55	118130357.88
إجمالي فائض الإستغلال	135783621.42	15394049628	118623640.05	70441656.17
ايرادات العمليات الأخرى	286252.51	4798282.52	3741252.98	4740085.35
أعباء العمليات الأخرى	269162.81	15647.01	466.66	276.85
إهلاكات و مؤونات	44673805.83	53118748.23	41961310.27	38321969.88
استرجاعات المؤونات	1101697.69	320260.66	—	9917.80
النتيجة العادية	92610602.98	105924645.17	80402812.61	19390578.95

النتيجة الصافية	92610602.98	105924645.17	80402812.61	19390578.95
-----------------	-------------	--------------	-------------	-------------

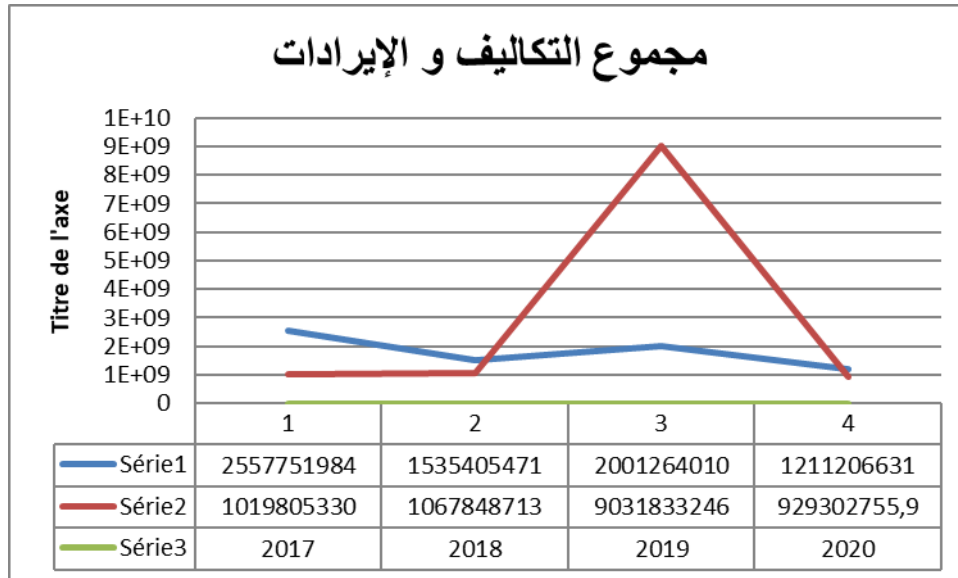
المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملاحق

يبين الجدول أعلاه الهيكل العام لتكاليف مؤسسة مطاحن الفرسان سعيدة حيث تم إستخراج الحسابات إنطلاقا من جدول حسابات النتائج للسنوات من 2017 إلى 2020 و التي تم الحصول عليها من المؤسسة و هذا بغرض دراسة هيكل التكاليف المؤسسة محل الدراسة من خلال حساب معدلات النمو التي تسمح بالتفسير و استنتاج التحليل .

جدول رقم 3- 2: مجموع التكاليف و الإيرادات لمؤسسة مطاحن الفرسان

السنوات/ البيان	الإيرادات	التكاليف
2017	2557751984.17	1019805330.26
2018	1535405470.52	1067848713.44
2019	2001264010.48	9031833245.9
2020	1211206630.65	929302755.88

الشكل رقم 3- 1: يوضح منحنى مجموع التكاليف و الإيرادات



من اعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات Excel

من خلال الجدول اعلاه يمكن القول ان مطاحن الفرسان في حال لا تحسد عليه حيث شهدت ارتفاع الايرادات في سنتي 2017 / 2018 اي كانت تغطي التكاليف بشكل جيد و هذا راجع لزيادة المبيعات مع ارتفاع ايرادات العمليات الاخرى في تلك الفترة

بينما التكاليف كانت سنة 2019 في قمة الارتفاع و هي السنة الوحيدة التي سجلت فيها مؤسسة ارتفاع في التكاليف وهذا راجع الى ان الدولة الجزائرية قامت بمساعدة الصحراء الغربية بمنتوج القمح اللين و كذلك ارتفاع اعباء المستخدمين اما في سنة 2020 لاحظنا انخفاض التكاليف الى انها لم تكن مغطاة بالاييرادات خلال هذه السنتين .

معدلات النمو في النشاط:

سنقدم جدولاً يبين معدلات النمو في التكاليف التي يحتويها جدول حسابات النتائج وفق تطبيق العلاقة التالية:

$$\text{معدل نمو النشاط} = \frac{N2 - N1}{N1} \times 100$$

الجدول رقم 3-3: معدلات النمو في النشاط لمطاحن الفرسان سعيدة

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	-	2,252934416	-2,782719079	-12,90308488
تكاليف مستهلكة	-	3,328768312	-3,910717093	-12,86581565
خدمات خارجية	-	37,32673542	-1,072915644	-21,22666917
القيمة المضافة للإستغلال	-	9,228634902	-10,36290016	-13,62647665
أعباء مستخدمين	-	0,472660916	11,50652179	19,20371758
إجمالي فائض الإستغلال	-	13,37191826	-22,94188799	-40,61752266
أعباء عملياتية أخرى	-	-94,18678606	-97,01757716	-40,67415249
إهتلاكات و مؤونات و خ ق	-	18,90356607	-21,004708	-8,673085675
النتيجة العادية	-	14,37636919	-24,09432906	-75,88320816
النتيجة الصافية	-	14,37636919	-24,09432906	-75,88320816

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتقادا على مخرجات برنامج EXCEL

- تحليل و تفسير معدلات النمو:

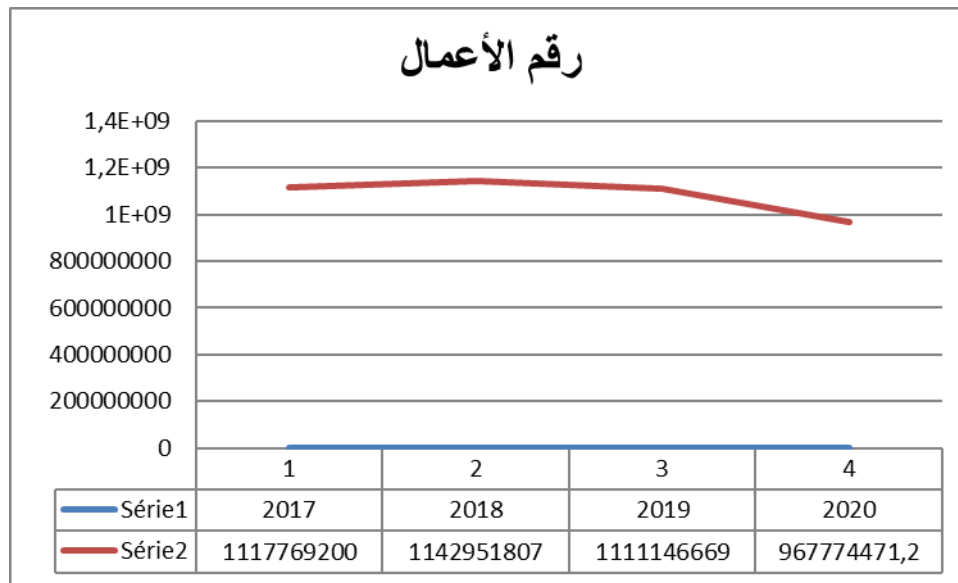
سنقوم بتحليل التكاليف حسب تسلسلها في جدول حسابات النتائج

دراسة و

1.

تحليل نمو رقم الأعمال:

الشكل رقم 3-2 : منحنى بياني يمثل نمو رقم الأعمال لمطاحن الفرسان



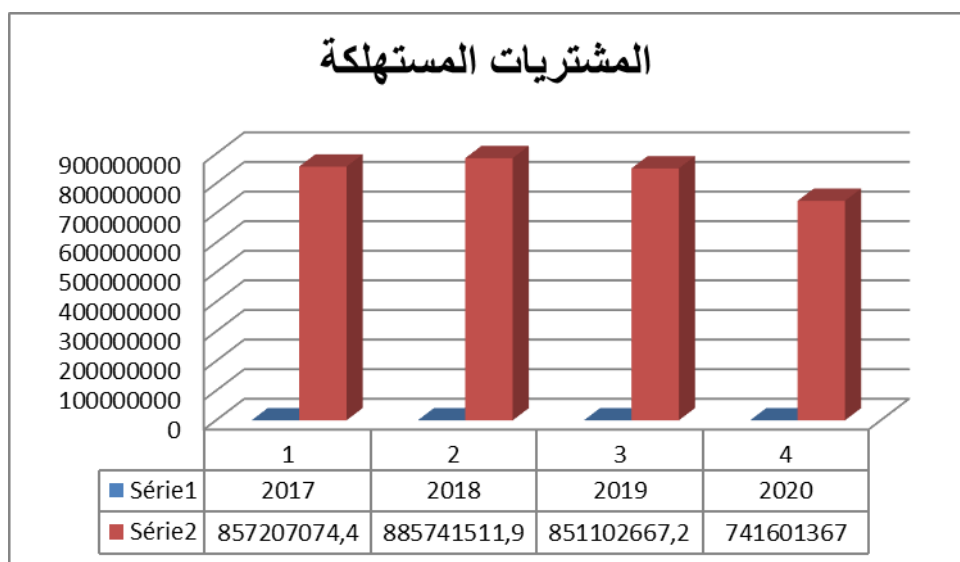
المصدر من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج EXCEL

التعليق على الشكل :

من خلال الشكل اعلاه و اعتماد على جدول حسابات النتائج نلاحظ ان رقم الاعمال خلال سنة 2018 شهد ارتفاع بنسبة 2.25% و هذا راجع لزيادة المبيعات المسجلة خلال تلك الفترة اما في السنوات الموالية نلاحظ في سنة 2020/2019 انخفاضاً في رقم الاعمال بنسبة 2.78 % , 12.90% على التوالي كان سببه انخفاض الطلب على المنتجات و ذلك بسبب كوفيد كورونا

دراسة و تحليل التكاليف المستهلكة:

الشكل رقم 3-3 : أعمدة بيانية تمثل نمو المشتريات المستهلكة



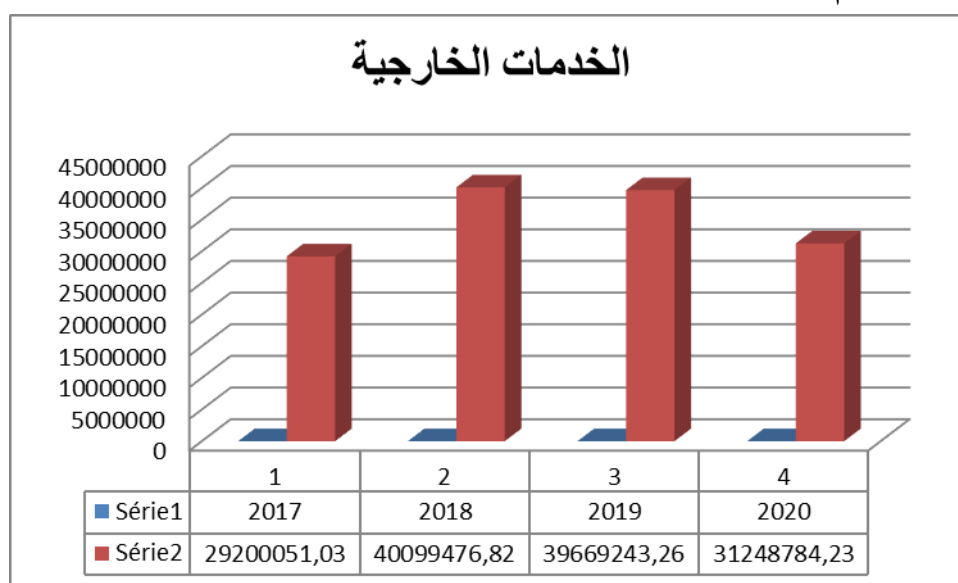
المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

من خلال الشكل أعلاه و اعتمادا على جدول حسابات النتائج نلاحظ نموا في المشتريات المستهلكة بمعدل 3.32% في سنة 2018 إلا أن هناك انخفاض في السنوات الموالية 2019 و 2020 بنسبة 3.91% و 12.86% على التوالي و نلاحظ أنه كلما انخفض رقم الأعمال انخفضت المشتريات المستهلكة .

دراسة و تحليل الخدمات الخارجية:

الشكل رقم 3-4: أعمدة بيانية تمثل نمو الخدمات الخارجية

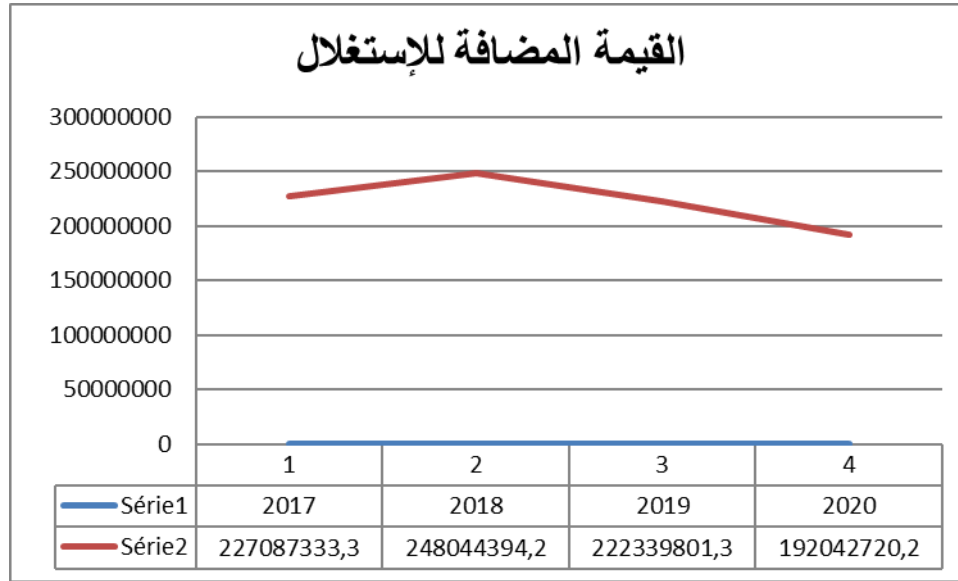


المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن معدلات نمو الخدمات الخارجية عرفت نوعا من عدم الإستقرار ففي سنة 2018 نلاحظ إرتفاع الخدمات الخارجية بنسبة 37.32% ففي سنة 2019 انخفضت إلى 1.07% ثم لتتنزل إلى أدنى مستوياتها في سنة 2020 بنسبة 21.22% .

دراسة و تحليل القيمة المضافة للإستغلال:
الشكل رقم 3-4: منحني بياني تمثل نمو القيمة المضافة للإستغلال

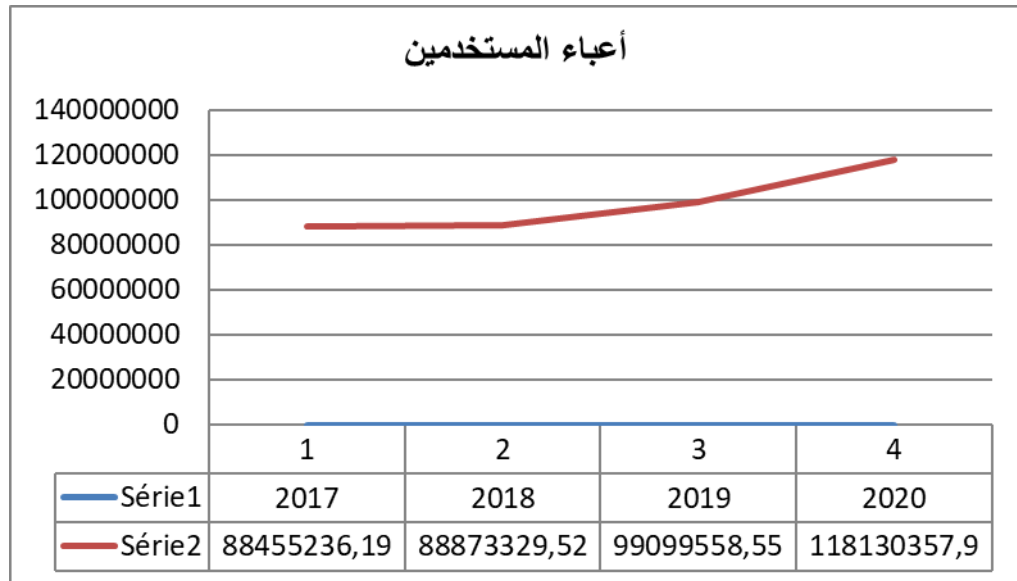


المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن القيمة المضافة خلال سنوات الدراسة عرفت نوعا ما من عدم الإستقرار ففي سنة 2018 نلاحظ إرتفاع طفيف للقيمة المضافة بنسبة 9.22% بعد ما كانت منخفضة سنة 2017 و هذا راجع إلى إرتفاع إنتاج السنة المالية مع إنخفاض إستهلاك الدورة ليليه إنخفاض إنتاج السنة المالية سنتي 2019 و 2020 لوحظ إنخفاض نمو بنسبتي 10.36% و 13.26% على التوالي و هي وضعية غير مريحة للمؤسسة يجب عليها تداركها و عي ناتجة عن انخفاض معتبر في رقم الاعمال

دراسة و تحليل أعباء المستخدمين:
الشكل رقم 3-5: منحني بياني يمثل نمو أعباء المستخدمين



المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

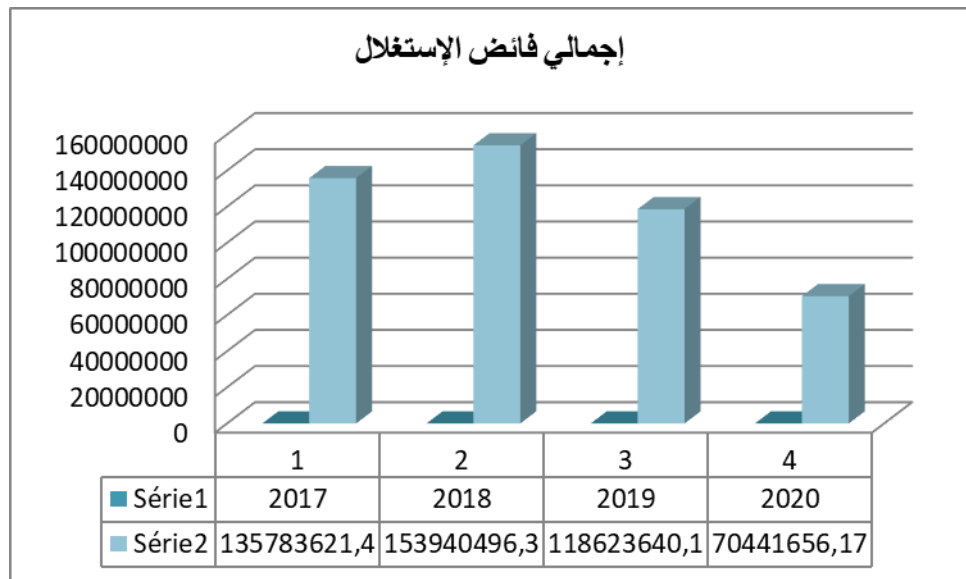
نلاحظ من خلال المنحنى البياني أن أعباء المستخدمين في ارتفاع ملحوظ ففي سنة 2018 ارتفع معدل نمو بنسبة قليلة ب 0.47% إلا أنه في سنة 2019 و 2020 وصل إرتفاعه إلى نسبة 11.5% و 19.20% على التوالي وهذا راجع الى زيادة في الاجور

دراسة و

2.

تحليل إجمالي فائض الإستغلال

الشكل رقم 3-6: أعمدة بيانية تمثل نمو إجمالي فائض الإستغلال



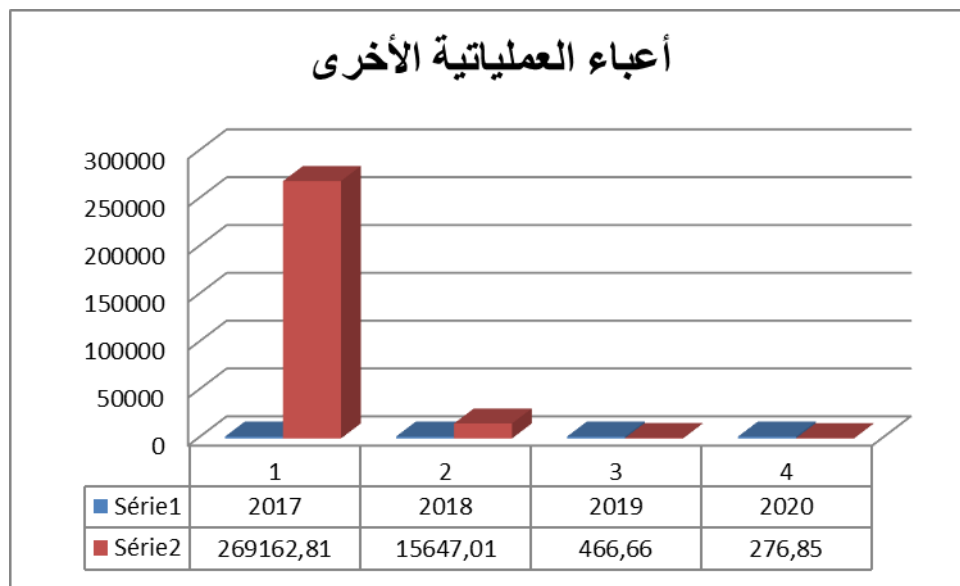
المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن إجمالي فائض الإستغلال في سنة 2018 ارتفع بمعدل 13.37% و هذا راجع إلى ارتفاع القيمة المضافة للإستغلال إلا أنه انخفض في سنة 2019 بمعدل 22.94% و في سنة 2020 بمعدل 40.61% و هذا راجع إلى زيادة أعباء المستخدمين أي ان قيمة المضافة غير قادرة على تغطية اعباء المستخدمين و كذلك عدم التحكم في الضرائب و الرسوم , بما أن إجمالي فائض الإستغلال يمثل مدى مساهمة دورة الأستغلال في خلق الثروة فيجب على المؤسسة مراجعته و اتخاذ ما تراه مناسباً من أجل جعل هذا الفائض يساهم مساهمة فعالة في خلق ثروة المؤسسة .

3. دراسة و تحليل أعباء العملياتية الأخرى:

الشكل رقم 3-7: أعمدة بيانية تمثل نمو أعباء العملياتية الأخرى



من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل :

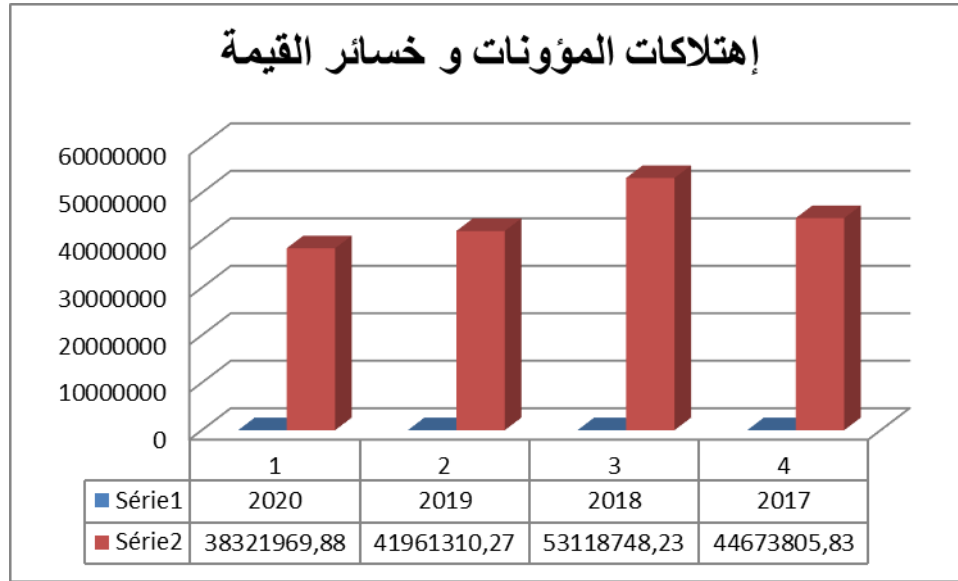
نلاحظ من خلال الشكل أعلاه ان اعباء العملياتية الاخرى في سنة 2017 كانت في قمة الارتفاع بينما في سنوات الموالية 2018/ 2019/ 2020 نلاحظ انخفاض و هذا راجع الى زيادة في اعباء المستخدمين و عدم التحكم في الضرائب و الرسوم المماثلة .

دراسة و

4.

تحليل إهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة:

الشكل رقم 3-8: أعمدة بيانية تمثل نمو إهلاكات المؤونات و خسائر القيمة



المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

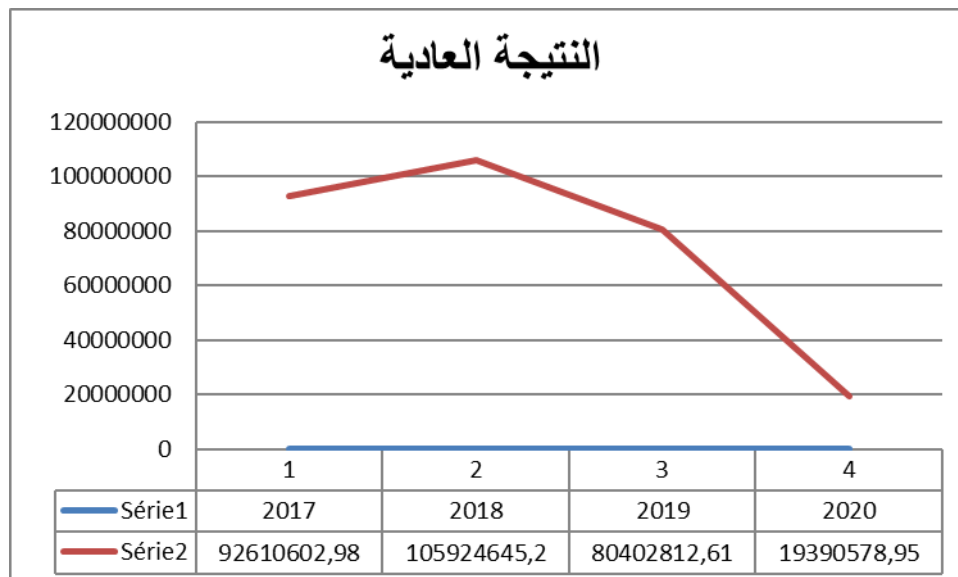
التعليق على الشكل:

نلاحظ في الشكل اعلاه ان اهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة كانت في تزايد خلال سنة 2017 /2018 بسبب زيادة خسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية بينما في سنتي 2019 و 2020 شهدت انخفاض و هذا راجع لنقص خسائر القيمة في المؤسسة

المطلب الثاني : دراسة و تحليل النتيجة العادية و النتيجة الصافية :

1/ تحليل النتيجة العادية :

الشكل رقم 3-10 : منحنى بياني يمثل نمو النتيجة العادية



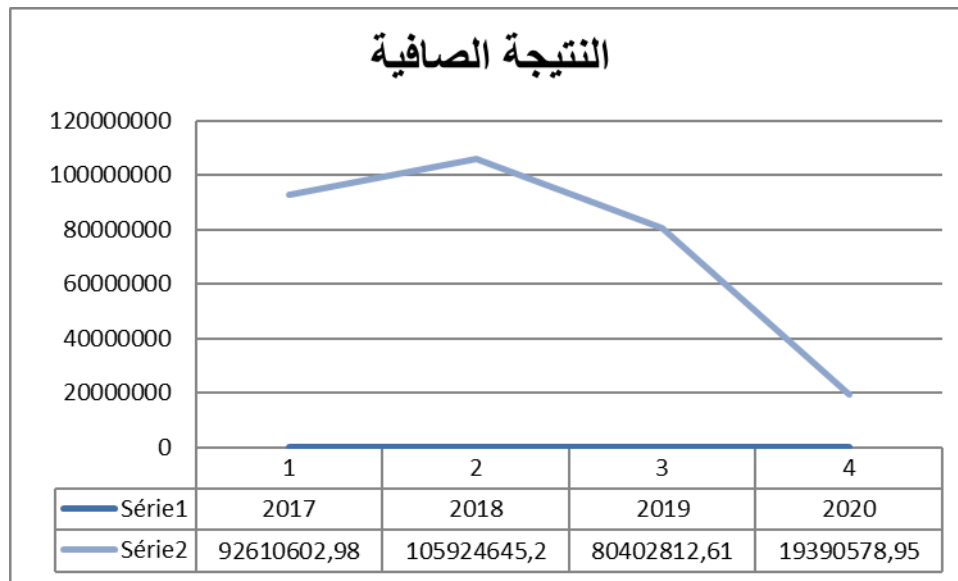
المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

نلاحظ من خلال المنحنى البياني أن فب سنة 2018 سجلت النتيجة العادية قبل الضرائب ارتفاعا بلغت نسبته 14.37% أما في السنوات 2019 و 2020 كان انخفاضا مستمرا بلغ 24.09% و 75.88% و هذا دليل على الوضع السيئ للمؤسسة و عدم السيطرة على دورة الإستغلال و ستؤدي بها إلى مواجهة المشاكل في المستقبل.

2/ دراسة و تحليل النتيجة الصافية:

الشكل رقم 3-11: منحنى بياني يمثل نمو النتيجة الصافية



من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

التعليق على الشكل:

من خلال المنحنى البياني نلاحظ أن معدلات النتيجة الصافية شأنها شأن النتيجة العادية.

التشخيص باستخدام نسب المردودية:

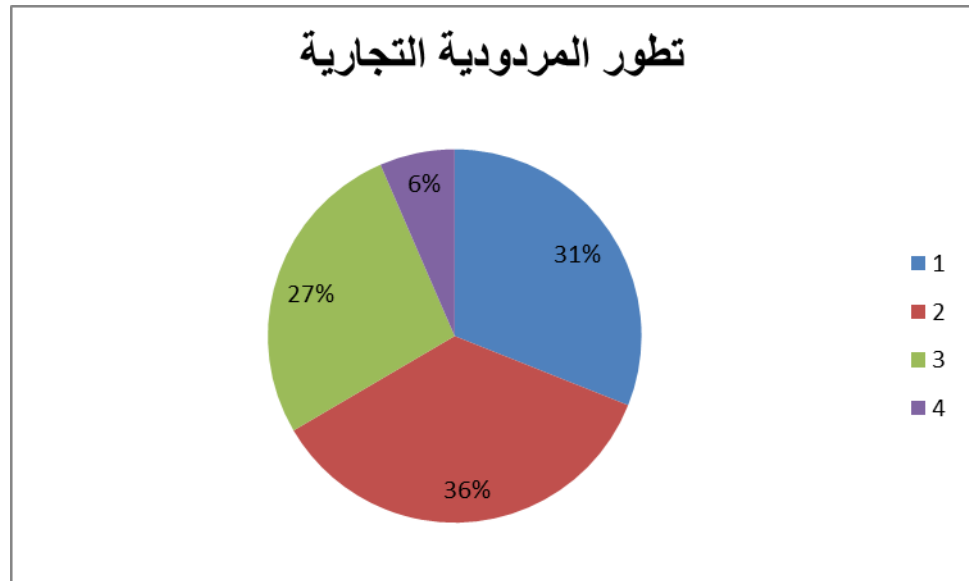
المطلب الثالث : دراسة المردودية التجارية:

جدول رقم 3-4: تطور المردودية التجارية

السنة	2017	2018	2019	2020
النتيجة العادية	92610602,98	105924645,2	80402812,61	19390578,95
رقم الأعمال	1117769200	1142951807	1111146669	967774471,2
مردودية التجارية	0,082853064	0,092676388	0,072360216	0,020036258

المصدر من إعداد الطالبتين بالإعتماد على قائمة حسابات النتائج

شكل رقم 3-12 : دائرة نسبية تمثل تطور المردودية التجارية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات EXCEL

نلاحظ من الشكل اعلاه ان المردودية التجارية كانت في وضع جيد خلال سنتي 2017 و 2018 بينما في سنتين الاخيرتن سجلت انخفاض ملحوظ وهذا يدل على ان المؤسسة لا تتحكم جيدا في التكاليف و هذا ما سيؤدي بالمؤسسة الى ان تكون ضعيفة الكفاءة و عليه يجب على المؤسسة ان تهتم و تراجع هذه النسبة .

المبحث الثالث : عرض نظام التكاليف في المؤسسة (طريقة الاقسام المتجانسة)

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة

ان هيكله التكاليف في المؤسسة متنوعة , منها تكاليف مباشرة بالانتاج و اخرى غير مباشرة حيث يتم تحضير المعلومات اللازمة عن التكاليف في السنة على مستوى المؤسسة محل الدراسة و تشرف مطاحن سعيدة اقروديف على حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية , كما تعتمد على تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة في معالجة تكاليفها , و انطلاقا من المعلومات المتوفرة لدى فرع الحاسبة بالتكاليف تم ضبط نموذج طريقة الاقسام المتجانسة الخاص بالمؤسسة و هو كالتالي :

الخطوة الاولى : توزيع الابعاء غير مباشرة يتم توزيعها عبر جدول خاص و هو جدول توزيع الابعاء غير مباشرة حيث عبر هذا الجدول يتم اولا توزيع الابعاء حسب طبيعتها الى الاقسام التي تنتمي اليها هذه الابعاء كما يوضحه الجدول ادناه و هي كالتالي :

- التموينات المستهلكة بمجموع: 5554608

- خدمات بمجموع: 22152232

- مصاريف العمال بمجموع : 41560918

- الضرائب بمجموع: 243106

- الاهتلاكات و مؤونات بمجموع : 22708814

هذه المجاميع تم توزيعها على اقسام الرئيسية و الثانوية على النحو التالي :

اقسام الثانوية و هي الادارة حيث بلغ مجموع الموزع ما مجموعه 92445678

قسم الصيانة حيث بلغ مجموع الجزئي لهذا القسم لمختلف مصاريف السابقة ما قيمته 18291586 , في خطوة ثانية يتم توزيع هذه المجاميع الجزئية من اقسام المساعدة الى الاقسام الاخرى و التي تفرعت الى فرعين و هما التموينات بقيمة 964162 و تحصل على من قسم الادارة و بقيمة مقدارها 217979 تحصل عليها من قسم الصيانة

الفرع الثاني يضم الانتاج و الذي يضم ثلاث خطوط انتاجية و هي طحن و السميد وكسكس طحن: حصته هي مصاريف الصيانة بلغت 2277745 و في الادارة 5451226 بمجموع 21064316

-السميد : حصته من مصاريف الصيانة بلغت 1783796 ة الادارة 3671234 بمجموع 13963038

- الكسكس : حصته من مصاريف الصيانة بلغت 272970 و الادارة 631659 بمجموع 16589747

* الفرع الثالث و هي التوزيع بمجموع جزئي لكلا القسمين 6573305

المرحلة الثالثة : تم اعداد فيها المجاميع بعد التوزيع الثانوي و توزيع الاعباء حسب طبيعتها حيث بلغت هذه المجاميع لقسم التموينات ما مجموعه :

- خط الانتاجي الاول : 3813152

- خط الانتاجي الثاني : 21064316

- خط الانتاجي الثالث : 13963038

- التوزيع: 16589745

و في مرحلة اخيرة تم قسمت هذه المجاميع على كمية وحدات العمل لكل قسم هذه الوحدات كانت على النحو التالي حسب النوع و كمية

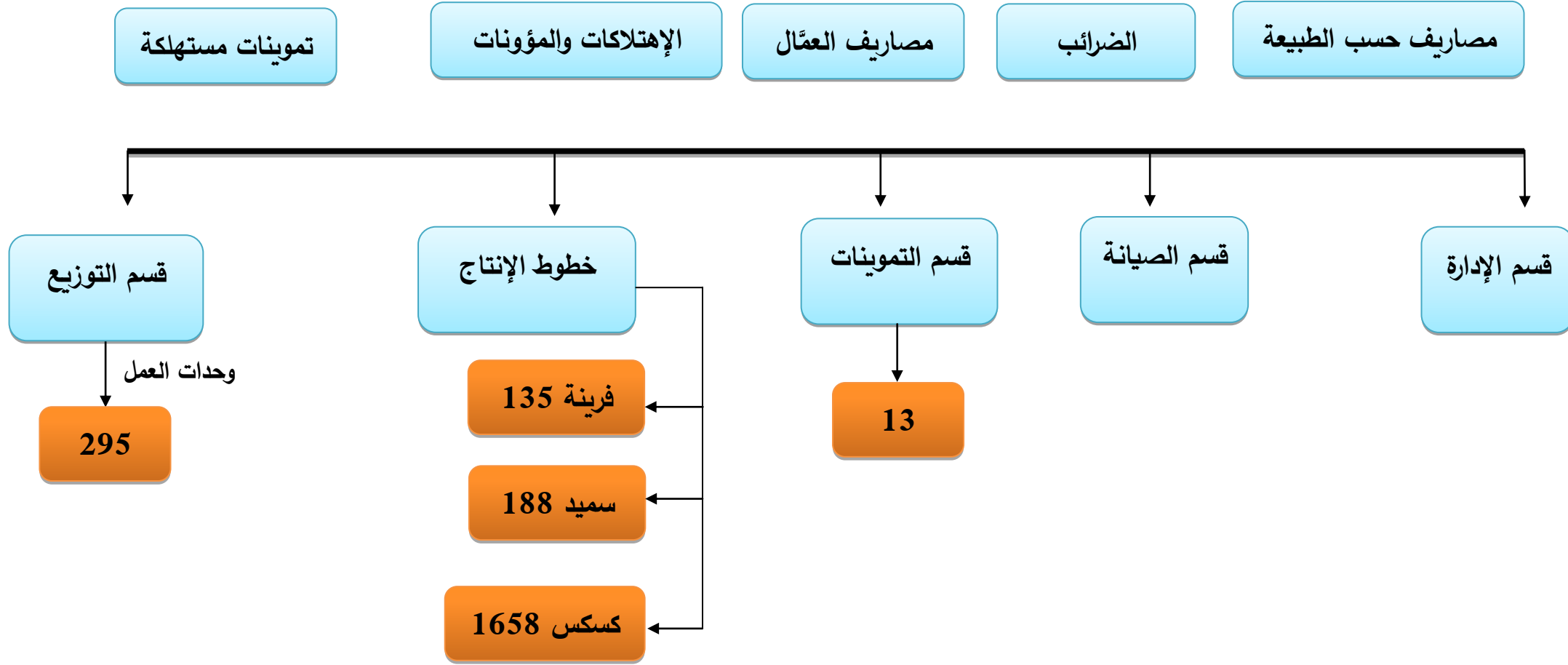
قسم التموينات	طبيعة وحدة العمل	كمية وحدة العمل
	وحدة مشتراة	283619

155726	وحدة منتجة	قسم الانتاج
73999	وحدة منتجة	
10004	وحدة منتجة	
13	وحدة	قسم التوزيع

في الاخير الجدول تم حصول على النتائج التالية و التي تعبر على تكلفة الوحدة عن وحدة العمل على مستوى كل قسم

- تموينات تكلفة 13 الخط الانتاجي الاول 135 و خط الانتاجي الثاني 188 اما الخط الانتاجي الثالث 1658

الشكل ادناه يعبر عن الطرق السابقة لتوزيع التكاليف غير مباشرة لمطاحن فرسان سعيدة :



المصدر: من إعداد الطالبتين

- و في ما يلي نسب توزيع التكاليف غير مباشرة على الفروع الرئيسية , حيث يتم الاعتماد على التكاليف الموضح في مجموع التوزيع الاولي كما هو مبين في جدول التالي (الملحق رقم 3) :

الجدول رقم (3-5) : يوضح توزيع الاعباء غير مباشرة على الفروع الرئيسية وفق طريقة الاقسام المتجانسة . الوحدة : دج

التوزيع	الاقسام المساعدة			التمويل	الاقسام الرئيسية		المبلغ	التوزيع الاولي للمرسوم غير مباشرة
	الكسكس	السميد	طحن		الصيانة	الادارة		
2323298	254546	660806	983998	119847	544249	667864	5554608	الالتزامات المستهلكة
8602284	1296019	1171128	2402576	617637	1082146	6980442	22152232	الخدمات
10639598	2576776	5693845	8478427	1496193	2743020	9933059	41560918	مصارييف العمال
—	—	—	—	—	—	243106	243106	الضرائب
—	—	—	—	—	—	226000	226000	التمايليف المالية
8876942	10557775	982229	1473344	397334	180075	241115	22708814	الاهتلاكات
30442122	14685116	8508008	13338345	2631011	4549490	18291586	92445678	المبلغ بعد التوزيع الاولي
6573305	1631659	3671234	5451226	964162	مبالغ	-		التوزيع الثانوي
					18291586	قسم الاداري		
					4549490	قسم الصيانة		
37015427	16589745	13963038	21064216	3813152	—		المبلغ بعد التوزيع الثانوي	
قنطار موزع	قنطار منتج	قنطار منتج	قنطار منتج	قنطار مشتراة	—		وحدات العمل	
125465	10004	73999	155726	283619	—		عدد وحدات العمل	
295	1658	188	135	13	—		قسم غير مباشر	

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ملاحق

- نلاحظ انه تم توزيع الابعاء غير مباشرة من الفروع الثانوية الى رئيسية كما هو موضح في ما سبق و قد تم تحديد التكلفة غير مباشرة لكل قنطار مشترة و لكل وحدة منتجة و كذا التكلفة غير مباشرة لكل وحدة موزعة

الخطوة الثانية: تحديد تكلفة شراء القمح اللين و الصلب

تكلفة شراء القمح اللين = سعر شراء القمح اللين + تكلفة الوحدة . قسم . العرض

تكلفة شراء القمح الصلب = سعر شراء القمح الصلب + تكلفة الوحدة . قسم . العرض

الخطوة الثالثة: حساب تكلفة إنتاج القمح اللين و الصلب و المطحون (الملحق رقم 4 و 5)

تكلفة القمح اللين المطحون = تكلفة شراء القمح اللين + تكلفة الوحدة لقسم الطحن

تكلفة القمح الصلب المطحون = تكلفة شراء القمح الصلب المطحون + تكلفة وحدة قسم السميد

الخطوة الرابعة: حساب تكلفة مخلفات المنتجات و المنتجات الخام

الطحن :- المنتجات النبيلة : دقيق

- المنتجات الثانوية: نخالة اللينة (من الطحن)

سميد :- المنتجات النبيلة: السميد

- السميد

- نخالة الصلب

الملاحظات:

خصوصية طحن القمح و ذلك في نهاية دورة التصنيع، من نفس المادة الخام (القمح)، يتم الحصول على المنتجات و المنتجات الثانوية التي تعتبر منتجات مشتركة أو مرتبطة و انه من المستحيل عمليا معرفة التكلفة الدقيقة من كل منتج فقط التكلفة الإجمالية (تكلفة القمح المطحون) معروفة.

لحل هذه المشكلة ، نطبق الطريقة التالية (منطق السوق) و التي تتمثل في افتراض وجود تناسب بين نسبة سعر المنتج و المنتج الثانوي و تكلفتها، أي أن لهما نفس معدل الهامش.

$$\frac{\text{سعر المنتج}}{\text{تكلفة المنتج الثانوي}} = \frac{\text{تكلفة المنتج}}{\text{سعر المنتج الثانوي}}$$

طاحونة:

سعر الدقيق خارج المصنع : 1910 دج

السعر لا يشمل ضريبة منتجات الطحن (التعاونيات و الأوناب) = 1400 دج

$$\frac{\text{سعر الدقيق}}{\text{سعر مخلفات القمح اللين}} = \frac{\text{تكلفة الدقيق الخام}}{\text{تكلفة مخلفات القمح اللين}} = \frac{1910}{1400} = 1.364$$

سحق جزء من القمح اللين يعطي 75 كلغ من الدقيق و 25 كلغ من مخلفات القمح اللين (النخالة) و بالتالي فإن تكلفة الإجمالية للقمح المسحوق = 0.75% تكلفة الدقيق الخام + 25% تكلفة مخلفات القمح اللين (نخالة)

- تكلفة إنتاج القمح المسحوق: CBTE

-تكلفة إنتاج الدقيق الخام : CFV

- تكلفة إنتاج مخلفات القمح اللين (نخالة) الخام: CSTV

إنطلاقا من المعلومات المقدمة يمكن حساب تكلفة إنتاج القمح المسحوق (CBTE) من العلاقة التالية:

$$CBTE = 0.75 CFV + 0.25 CSTV \dots\dots 1$$

$$\frac{CFV}{CSTV} = \frac{1910}{1400} = 1.364$$

$$CFV = 1.364 CSTV \dots\dots 2$$

و منه نقوم بالتعويض المعادلة 1 في المعادلة 2 فنجد :

$$CBTE = 0.75(1.364 CSTV) + 0.25 CSTV$$

$$CBTE = 1.023 CSTV + 0.25 CSTV$$

$$CBTE = 1.273 CSTV$$

$$CSTV = \frac{1}{1.273}$$

$$CSTV = 0.785$$

و لإيجاد تكلفة إنتاج الدقيق الخام CFV نقوم بتعويض CSTV = 0.785 في المعادلة 1 نجد:

$$CBTE = 0.75 CFV + 0.25(0.785)$$

$$CBTE = 0.75 CFV + 0.19625$$

$$1 - 0.19625 = 0.75 CFV$$

$$0.80375 = 0.75 CFV$$

$$CFV = 1.071$$

تكلفة إنتاج الدقيق الخام = 1.071 تكلفة القمح اللين المسحوق

تكلفة الإنتاج مخلفات الدقيق اللين (النخالة) = 0.785 تكلفة المح اللين المسحوق

سعر سميد خارج المصنع = 3500 دج

سعر دقيق خارج المصنع = 1910 دج (مدمج بالدقيق)

سعر باستثناء الضريبة من الطحن = 1400 دج

$$\frac{\text{متوسط سعر السميد}}{\text{متوسط سعر السميد الثانوي}} = \frac{\text{تكلفة السميد الخام}}{\text{تكلفة السميد الثانوي الخام}} = \frac{3500}{1910} = 1.83$$

$$\frac{\text{متوسط سعر السميد}}{\text{سعر مخلفات القمح الصلب}} = \frac{\text{تكلفة السميد الخام}}{\text{تكلفة مخلفات القمح الصلب الخام}} = \frac{3500}{1400} = 2.5$$

سحق قنطار واحد من القمح الصلب يعطي 70% سميدا ، 7% سميد ثانوي و 23% من تكلفة القمح الصلب المطحون = 0.7% تكلفة السميد الخام + 0.07% تكلفة السميد الثانوي + 0.23% تكلفة مخلفات القمح الصلب (النخالة) الخام.

- تكلفة إنتاج القمح الصلب المسحوق : CBDE

- تكلفة إنتاج السميد الخام : CSV

- تكلفة إنتاج السميد الثانوي الخام: C3SFV

- تكلفة إنتاج مخلفات القمح الصلب الخام (النخالة) : CSDV

إنطلاقا من المعلومات المقدمة يمكن حساب تكلفة إنتاج القمح الصلب (CBDE) وفق العلاقة التالية :

$$CBDE = 0.7 CSV + 0.07C3SFV + 0.23CSDV \dots \dots 1$$

$$\frac{CSV}{C3SFV} = \frac{3500}{1910} = 1.83$$

$$\frac{CSV}{CSDV} = \frac{3500}{1400} = 2.5$$

$$\frac{CSV}{S3SFV} = 1.83 \quad \text{بما أن:}$$

$$S3SFV = \frac{1}{1.83} CSV \dots \dots \dots 2 \quad \text{فإن:}$$

$$\frac{CSV}{CSDV} = 2.5$$

$$CSDV = \frac{1}{1.83} = CSV \dots\dots\dots 3$$

و بتعويض المعادلة 2 و 3 في المعادلة 1 نجد :

$$CBDE = 0.7CSV + 0.07\left(\frac{1}{1.83}\right)CSV + 0.23\left(\frac{1}{2.5}\right)CSV$$

$$CBDE = 0.8302513CSV$$

$$CSV = 1.204$$

و لإيجاد C3SFD نعوض CSV في المعادلة 2 نجد:

$$C3SFV = \frac{1}{1.83}(1.204)$$

$$C3SFV = 0.658$$

و لإيجاد CSDV نعوض CSV في المعادلة 3 نجد :

$$CSDV = \frac{1}{2.5}(1.204)$$

$$CSDV = 0.481$$

منتجات الطحن = نخالة القمح اللين + نخالة القمح الصلب

تكلفة منتجات الطحن الخام = تكلفة النخالة الصلبة * كمية النخالة الصلبة + تكلفة النخالة اللينة * كمية النخالة اللينة / الكمية اللينة + كمية النخالة الصلبة

- كمية إنتاج السميد الخام : 1.204 تكلفة القمح الصلب المسحوق

- كمية إنتاج السميد الثانوي الخام: 0.685 تكلفة القمح الصلب المسحوق

- كمية إنتاج مخلفات القمح الصلب (النخالة) الخام : 0.481 تكلفة القمح الصلب المسحوق

تكلفة إنتاج الكسكس الخام = تكلفة إنتاج السميد الخام + تكلفة وحدة قسم الكسكس

الخطوة الخامسة: حساب تكلفة إنتاج المنتجات المعبأة

تكلفة إنتاج الدقيق 50 كلف : تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة الأكياس

تكلفة إنتاج الدقيق 25 كلغ : تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج الدقيق 10 كلغ: تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج الدقيق 05 كلغ: تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج الدقيق 01 كلغ : تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج السميد 25 كلغ: تكلفة إنتاج السميد الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج السميد 10 كلغ: تكلفة إنتاج السميد الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج السميد 01 كلغ: تكلفة إنتاج السميد الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج من الطحن في الأكياس : تكلفة إنتاج الطحن الخام + تكلفة الأكياس
 تكلفة إنتاج الكسكس 10 كلغ: تكلفة إنتاج الكسكس الخام + تكلفة الكيس
 تكلفة إنتاج الكسكس 01 كلغ: تكلفة إنتاج الكسكس الخام + تكلفة التغليف

حساب تكلفة المنتجات المصنعة و البيع (الملحق رقم 6)

✓ المنتجات التي صنعها مجمع الأغواط
 1. منفذ المصنع = تكلفة الإنتاج
 2. تكلفة شبكة التوزيع = تكلفة الإنتاج + تكلفة قسم التوزيع
 ملاحظة : تكلفة منتجات الطحن تساوي تكلفة إنتاج هذا المنتج + الضريبة على هذا المنتج
 ✓ المنتج الذي تم شراؤه من قبل مجمع الأغواط
 تكلفة المنتج الذي تم شراؤه و بيعه كما هو : سعر شراء المنتج + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع حساب
 تكاليف الإنتاج و تكلفة المنتجات المصنعة و لمباعة خلال الفصل الأول العرض: شراء القمح اللين :
 200764 قنطار

شراء القمح الصلب : 82855 قنطار

الطحن : القمح اللين : 152700 قنطار

القمح الصلب : 71800 قنطار

الجدول رقم(3-6): حساب تكاليف الإنتاج و تكلفة المنتجات المصنعة و لمباةة خلال الفصل الأول العرض:

مبيعات بالقنطار	تصنيع بالقنطار		الإجمالي
	البيع في المستودعات	خارج المصنع	
90274	90274		81779
655	655		630
17902	8441	9461	18804
8769	2704	6065	9160
2584	429	2155	2655
3186	1215	1971	3334
المجموع	المجموع	المجموع	39364
123360	103718	19642	155726
24935	10250	14685	26495
10282	9437	845	10144
المجموع	المجموع	المجموع	8437
			18655
35216	19687	15530	73999
5385	1287	4098	6510
3234	506	2728	3494
المجموع	المجموع	المجموع	
8619	1793	6826	10004
57069		57069	57069

5.06	5.06			خميرة جافة 500 غ
1.23	1.23			خميرة جافة 250 غ
7.46	7.46			
25.08	25.08			المعكرونة كود 6
34.8	34.8			سميد الشعير 05 كلغ
194	194			سميد ممتاز 01 كلغ
224532	125465	99067		الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بادئ ذي البدء، نميز الأعباء المباشرة التي سيتم تعيينها مباشرة للمنتجات
الأعباء المباشرة:

- بالنسبة للدقيق ، هو سعر القمح اللين و التعبئة .
- بالنسبة للسميد أيضا سعر القمح الصلب و التعبئة .
- بالنسبة للكسكس 10 كلغ تكلفة إنتاج السميد الخام و سعر الكيس.
- بالنسبة للكسكس 01 كلغ تكلفة إنتاج السميد الخام و أسعار المكونات المختلفة التي تدخل في التعبئة.

مخلفات من الطحن : المبلغ: 1232913 دج – الكمية المباعة: 57069 قنطار

21.6 للقنطار

تكلفة تعبئة و تغليف المنتجات (الملحق رقم 8):

من الرصيد المحاسبي لحسابات الأعباء، تظهر الأعباء التالية:

1) الأكياس المستهلكة: 12745122 دج

الجدول رقم (3-7): تكلفة التعبئة وتغليف المنتجات

الأكياس المستهلكة	المبلغ	الكمية	تكلفة الوحدة
كيس 50 كلغ طحين	3831422	163558	23.4 دج
كيس 25 كلغ طحين	1352606	77736	17.4 دج
كيس 10 كلغ طحين	1941920	91600	21.2 دج
كيس 5 كلغ طحين	934560	53100	17.6 دج
كيس 25 كلغ سميد	1844052	105980	17.4 دج
كيس 10 كلغ سميد	1278144	101440	12.6 دج
كيس 10 كلغ كسكس	1562400	65100	24 دج
مجموع مبلغ الأكياس المستهلكة	12745122 دج		
كيس الدقيق 01 كلغ	945485 دج	333400	2.83 دج
كيس الكسكس 01 كلغ	992273 دج	349400	2.84 دج
صندوق الكسكس	376616 دج	34940	10.77 دج
المواد اللاصقة	128048 دج	3334	36.64 دج

الأعباء غير المباشرة

يعطينا جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة التكاليف غير المباشرة لكل قسم (انظر الجدول).

المطلب الثاني: حساب تكلفة شراء المواد الأولية

تكلفة شراء القمح اللين:

بلغت تكلفة الشراء الهامش للقنطار من القمح اللين المستخدم في العملية الإنتاجية 1298 دج متضمنة مصاريف ثمن الشراء المباشرة و الغير المباشرة و جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة (ملحق رقم ص)

تكلفة شراء القمح الصلب:

بلغت تكلفة الشراء الهامش للقنطار من القمح الصلب المستخدم في العملية الإنتاجية 2295 دج متضمنة مصاريف ثمن الشراء المباشرة و الغير المباشرة و جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة (ملحق رقم ص)

حساب تكلفة إنتاج القمح اللين و الصلب المسحوق:

تكلفة القمح اللين المسحوق = تكلفة شراء القمح اللين + تكلفة قسم الطحن

تكلفة القمح الصلب المسحوق = تكلفة شراء القمح الصلب + تكلفة قسم السميد

تكلفة إنتاج القمح اللين اللين المسحوق = 1298 + 135 = 1433 للقنطار

تكلفة إنتاج القمح الصلب المسحوق = 2295 + 188 = 2483 للقنطار

تكلفة إنتاج الدقيق الخام و مخلفات القمح اللين (النخالة) الخام

- بافتراض تساوي معدلات الهامش على سعر بيع الدقيق و النخالة اللينة خارج المصنع، و استنادا إلى معدل استخلاص الدقيق 75% و القمح اللين 0.25% ، نحصل على النتائج التالية (انظر الصفحة 5):

تكلفة إنتاج الدقيق بالخام = 1.071 * تكلفة القمح اللين المسحوق = 1535

تكلفة إنتاج النخالة اللينة الخام = 0.785 * تكلفة القمح اللين المسحوق = 1125

تكلفة إنتاج الكسكس الخام :

تكلفة إنتاج الكسكس الخام = تكلفة السميد الخام + تكلفة قسم الكسكس

$$4648 = 1658 + 2290 =$$

تكلفة إنتاج الكسكس الخام: 4648 للقنطار

المطلب الثالث: حساب تكلفة إنتاج المنتجات المعبأة

تكلفة إنتاج الدقيق اللين العادي 50 كلغ = تكلفة الإنتاج الدقيق + تكلفة كيس 50 كلغ

$$= 1544 + (2 * 23.4) = 1590.8 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج الدقيق اللين العادي 25 كلغ = تكلفة الإنتاج + تكلفة كيس 25 كلغ

$$= 1544 + (4 * 17.4) = 1613.6 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 25 كلغ = تكلفة الإنتاج الدقيق الخام + تكلفة كيس 25 كلغ

$$= 1535 + (4 * 17.4) = 1604.6 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 10 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة كيس 10 كلغ

$$= 1535 + (10 * 21.2) = 1747 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 5 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة كيس 5 كلغ

$$= 1535 + (20 * 17.6) = 1887 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 1 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق الخام + تكلفة كيس 1 كلغ + تكلفة الغراء اللاصق لكل قنطار من الدقيق اللين الممتاز 1 كلغ معبأ

$$= 1535 + (100 * 2.83) + 36.4 = 1854.4 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج السميد 25 كلغ = تكلفة إنتاج السميد الخام + تكلفة كيس 25 كلغ

$$= 3061 + (4 * 17.4) = 3130.6 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج السميد 10 كلغ = تكلفة إنتاج السميد الخام + تكلفة كيس 10 كلغ

$$= 3061 + (10 * 12.6) = 3187 \text{ دج}$$

تكلفة إنتاج الكسكس 1 كلغ = تكلفة إنتاج الكسكس الخام + تكلفة كيس الكسكس 1 كلغ + تكلفة علب الكسكس

$$= 4719 + (100 * 2.84) + 10.7 = 5013.7 \text{ دج}$$

حساب سعر تكلفة المنتجات

نميز :

1. لمنتجات المصنعة و المباعه مباشرة على مستوى المجمع .

2. لمنتجات المصنعة و المشتراة و المباعه على مستوى شبكة التوزيع.

سعر تكلفة المنتجات المباعه مباشرة من المجمع = سعر التكلفة خارج المصنع = تكلفة الإنتاج

سعر تكلفة المنتجات المباعه على مستوى شبكة التوزيع = تكلفة الإنتاج + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع

(1)

سعر التكلفة خارج المصنع

سعر التكلفة خارج المصنع للدقيق اللين الممتاز 25 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 25 كلغ

$$= 1657 \text{ دج}$$

سعر التكلفة خارج المصنع للدقيق اللين الممتاز 10 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 10 كلغ = 1800 دج

سعر التكلفة خارج المصنع للدقيق اللين الممتاز 05 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 05 كلغ = 1940 دج

سعر التكلفة خارج المصنع للدقيق اللين الممتاز 01 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 01 كلغ = 1907 دج

سعر التكلفة خارج المصنع للسميد 25 كلغ = تكلفة إنتاج السميد 25 كلغ = 3059 دج

سعر التكلفة خارج المصنع للسميد 10 كلغ = تكلفة إنتاج السميد 10 كلغ = 3116 دج

سعر التكلفة خارج المصنع للكسكس 10 كلغ = تكلفة إنتاج الكسكس 10 كلغ = 4888 دج

سعر التكلفة خارج المصنع للكسكس 1 كلغ = تكلفة إنتاج الكسكس 1 كلغ = 4943 دج

سعر التكلفة خارج المصنع الخام = تكلفة إنتاج الخام = 1202 دج

(2)

عر تكلفة شبكة التوزيع

سعر تكلفة الدقيق اللين العادي 50 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين العادي 50 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 1591 + 295 = 1886 دج

سعر تكلفة الدقيق اللين العادي 25 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين العادي 25 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 1614 + 295 = 1909 دج

سعر تكلفة الدقيق اللين الممتاز 25 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 25 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 1607 + 295 = 1902 دج

سعر تكلفة الدقيق اللين الممتاز 10 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 10 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 1747 + 295 = 2042 دج

سعر تكلفة الدقيق اللين الممتاز 05 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 05 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 1887 + 295 = 2182 دج

سعر تكلفة الدقيق اللين الممتاز 01 كلغ = تكلفة إنتاج الدقيق اللين الممتاز 01 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 1854 + 295 = 2149 دج

سعر تكلفة السميد 25 كلغ = تكلفة إنتاج السميد 25 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 3059 + 295 = 3354 دج

سعر تكلفة السميد 10 كلغ = تكلفة إنتاج السميد 10 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 3116 + 295 = 3411 دج

سعر تكلفة الكسكس 10 كلغ = تكلفة إنتاج الكسكس 10 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 4888 + 295 = 5183 دج

سعر تكلفة الكسكس 01 كلغ = تكلفة إنتاج الكسكس 01 كلغ + تكلفة الوحدة لقسم التوزيع = 4943 + 295 = 5238 دج

المطلب الرابع: تكلفة شراء و بيع المنتجات في شبكة التوزيع

تكلفة المنتجات المشتراة و المباعة = تكلفة شراء + تكلفة قسم التوزيع

تكلفة الخميرة الجافة 500 غ = 32150 + 295 = 32445 دج

تكلفة الخميرة الجافة 500 غ = 50093 + 295 = 50388 دج

= 7175 + 295 = 6880 دج

تكلفة المعكرونة 500 غ = 6880 + 295 = 7175 دج

تكلفة سميد الشعير 05 كلغ = 4587 + 295 = 48882 دج

تكلفة السميد الممتاز 01 كلغ = 3800 + 295 = 4095 دج

سميد الشعير 20 كلغ = 4128 + 295 = 4423 دج

خلاصة الفصل :

تمكنا في هذا الفصل و من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مطاحن **AGRODIV** بولاية سعيدة و التي تطرقنا فيها الى تقديم المؤسسة و بعرض نشاتها و تعريفها و هيكلها التنظيمي و ما يحتويه من مصالح و بالاخص مصلحة المحاسبة التحليلية حيث قمنا بتحليل الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها , اي تتوفر مؤسسة **AGRODIV** على الامكانيات البشرية و المادية التي تمكنها من تطبيق محاسبة التكاليف المبني على طريقة الاقسام المتجانسة .

الخاتمة العامة

ان اغلب المؤسسات الاقتصادية تستخدم محاسبة التكاليف بناء على الطرق التقليدية و هذا بما حققته من تلائم في مختلف نشاطاتها و انظمة التكاليف بحيث الشيء الذي تتميز به محاسبة التكاليف هو تطور في تقنياتها و اساليبها و هذا راجع اولا الى طبيعتها الدينامكية و ثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات و قد تمكنا من معرفة دور محاسبة التكاليف من خلال ما تقدمه للمؤسسة من معلومات اولية حيث و كلما صحت كلما كانت مساهمتها اكثر , و على العموم تبقى محاسبة التكاليف طرفا هاما في اتخاذ قرارات المؤسسة ووصولها لافضل الحلول او السياسات الممكن اعتمادها مستقبلا .

و من خلال الدراسة النظرية تبين لنا انه بوجود نظام محاسبة تحليلية في مؤسسة يساعد على اتخاذ القرارات بشكل اكثر موضوعية و ضبط التكاليف و تحسين الرقابة على الانتاج حيث يتم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في مؤسسة بهدف حساب التكلفة و التكاليف النهائية للمنتجات و للوصول الى هذه الاهداف نستعمل طرق متعددة منها الكلية التي تعتمد على تحميل المنتجات بكافة الاعباء و اخرى جزئية و التي تعتمد على التحميل للمنتجات بجزء فقط من تلك الاعباء و منها الحديثة التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الانشطة تم على المنتجات و اطلق عليها اسم اسم محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) , حيث ساعدت هذه الانظمة في تخصيص التكاليف غير مباشرة و تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات بالاضافة لما تحققه من الرقابة على التكاليف و تخصصها بصورة اكثر دقة و مساعدة الادارة في عملية اتخاذ القرارات .

• نتائج الدراسة :

- من خلال جانب النظري توصلنا الى ان محاسبة التكاليف توفر معلومات و تقييمها و تقوم بتحليلها بدرجة التي تخدم المؤسسة و تجعلها اكثر دراية بجوهر نشاطها و سيرها و هذا ما ادى بها للعب دورا هام و فعال و اساسي و ذلك بالاحاطة باهم البيانات و الاحصاءات في عملية التخطيط و التنبؤ .

- من خلال الدراسة التطبيقية يرى محاسبو مؤسسة AGRODIV ان طريقة الاقسام المتجانسة تعتبر الطريقة الأكثر واقعية لحساب التكاليف بسبب ان مراحل الانتاج تمتاز بالثبات هذا ما جعلها تعتمد هذه الطريقة .

- ان تطبيق نظام المحاسبة التحليلية يعني وضع نظام نظام التكاليف يتماشى مع طبيعة نشاط المؤسسة و خصائصها و يختلف هذا النظام من مؤسسة الى اخرى .

- يتجسد نظام المحاسبة التحليلية من خلال نظام المعلومات المتكامل للمحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية على اعتبار الاولى قاعدة معطيات للثانية .

- رغم توفر الانظمة المحاسبية في المؤسسة و رغم تطورهما الا ان مؤسسة محل الدراسة لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق نظام المحاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) وهذا راجع لنقص التاطير في التكاليف التي يتكلفها هذا النظام .

- من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا الى ان طريقة تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) اكثر فعالية من الطريقة المطبقة في اداء المؤسسة محل الدراسة .

- محاسبة التكاليف على اساس الانشطة تعتبر الطريقة الحديثة .

- هناك تخوف من تطبيق محاسبة التكاليف بسبب تكاليفها المرتفعة .

• التوصيات :

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها و من خلال الدراسة التطبيقية يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها ان تكون حلول لبعض المشاكل التي تعاني منها مؤسسة AGRODIV :

- التطبيق الفعلي لنظام محاسبة التحليلية و ذلك من خلال تحديد التكاليف و التكلفة النهائية و محاولة تقليص التكاليف الى ادنى حد ممكن دون تأثير على نوعية المنتجات خاصة و ان الجزائر على ابواب النظام الى المنظمة العالمية للتجارة (WTO) التي من اهم نتائجها تحرير المبادلات التجارية .

- يجب على مؤسسة مطاحن سعيدة اعادة النظر في انظمة التكاليف التي تستخدمها و ذلك من خلال امكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف .

- محاولة تجسيد نظام محاسبة تكاليف الانشطة (ABC) و الاستفادة من مزاياه و العمل جنب الى جنب مع انظمة حساب التكاليف الاخرى .

- استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) سيساعد على استيعاد الانشطة غير مجدية التي لا تضيف اي قيمة للمنتج النهائي و ضمان دقة في احتساب التكاليف و هذا اضافة الى مساعدة الادارة لتطبيق انظمة الادارية اكثر اهمية مثل : الادارة الاستراتيجية , الجودة الشاملة , و الادارة على اساس الانشطة

- استخدام نظام ABC سيوفر لادارة الشركة الفرص على تجديد نوعية العلاقة بين اسعار منتجاتها و حجم الطلب عليها و بالتالي قدرة على المنافسة في السوق و كذلك يمدّها بما تحتاجه من معلومات في الوقت المناسب .

- اعادة التنظيم للمؤسسات وفق نظام تسييري متكامل يتلاءم مع طبيعة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة

- سعي المؤسسة في دورات تكوينية ابتداء من الادارة العليا الى غاية العاملين حول اهمية و دور نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) و الية تطبيقه حتى يحقق نجاحه .

افاق الدراسة :

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي فانه يمكن القول انه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بمحاسبة التكاليف و التي اصبحت محل اهتمام الكثير من الباحثين و خصوصا موضوع طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و الذي اضحى اهتمام الكثير من الدارسين و التي يكون لها اثر كبير على استمرارية المؤسسة و بقائها في خصم المنافسة بكونها لها

اهمية في تقديم المعلومات تكاليف اكثر دقة من طرق الاخرى و من هنا يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات المستقبلية :

- مدى تطابق طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) مع متطلبات حوكمة الشركات .
 - اثار تبني محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) على قرارات التسعير في المؤسسة .
- و في الختام نتمنى ان نكون قد وفقنا في اعداد هذا البحث و نسال الله ان يحقق الاهداف المرجوة منه.

قائمة المصادر والمراجع

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الجامعة الأردنية، الأردن، 2002.
2. اسماعيل يحيى التركتي و آخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007.
3. ثناء علي القباني ، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم ادارة التكلفة ، الدار الجامعية بالاسكندرية ، الطباعة و التجليد شركة الجلال للطباعة 2006
4. ثناء علي قباني ، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم ادارة التكلفة ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2006.
5. د. لؤي عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المتقدمة قياس و تحليل، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، 2015.
6. دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
7. رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة إدارة الوقت و التكلفة والجودة، الدار الجامعية، 2007.
8. رشيد قريرة، أسامة عمايرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية ، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي ، المجلد 02 ، العدد 01 ، جوان 2018.
9. زعرور نعيمة ، اطروحة دكتوراه ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2014 / 2015 ،
10. صلاح بيسوني عيد و آخرون، محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2016/2017.
11. عاطف الاخرس ، ايمان الهنيني ، سمير حمودة ، احمد الجعيري ، محاسبة التكاليف الصناعية، دارالبركة للنشر، عمان الاردن 2001
12. عيسى عبد العزيز الرواشدة ، محاسبة التكاليف ، عمان ، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع ، 2010

13. فلاح سلامة المطارنة غسان ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003.
14. كمال خليفة أبو زيد، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، 2007.
15. لبنى هاشم نعمان العاني ، محاسبة الكاليف منهاج علمي تطبيقي ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، الاردن ، 2013.
16. محمود محمود السجاعي ، محاسبة التكاليف الصناعية و الصحية.
17. مؤيد الفضل، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
18. نضال محمود، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، 2013.
19. هشام احمد عطية ، محمد محمود عبد ربه ، النظام المحاسبي المالي و نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الخدمية ، الاسكندرية ،مصر ، الدار الجامعية للطبع و النشر والتوزيع ، 2000.

الرسائل ومذكرات جامعية

1. أحمد لعماري و آخرون، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التجاريةن و علوم التسيير، قسم علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة، 2010-2011.
2. بوطغنان حنانن، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.
3. حابي احمد ، محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و امكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2011.

4. د رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعدة في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.
5. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
6. سعاد حميدة، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
7. صالح ابراهيم، يونس الشعباني، دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركة و إعادة رسم خريطة الأداء، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، 2009.
8. لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2007.
9. مراوي رشيدة، إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2022/2023.
10. ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
11. هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2012 / 2013.

المجلات وملتقيات

1. بلكرشة رابح، عتبة المردودية و علاقتها بالمحاسبة الإدارية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، دراسات إقتصادية-31 (1).
2. بوريسنة مريم، د. خنفري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، جامعة احمد بوقرة بومرداس، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد الرابع، العدد 2.
3. بوريسنة مريم، د. خنفري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد الرابع، العدد 2 جامعة احمد بوقرة، الجزائر.
4. رشيد قريرة، أسامة عامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل و تحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي ، الجزائر، المجلد 2، العدد 01، جوان 2018.
5. ضياء إياد المصري، محمد سليم العيسى، أثر الرافعة التشغيلية و المالية على قيمة السهم، دراسة تطبيقية على القطاع المالي المدرج في بورصة العمان، جامعة البلقاء التطبيقية الأردن، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 8 ، العدد 13، جوان 2020.
6. عبد الله قويدر الواحد، أحمد مصنوعة، تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية، مجلة العلوم التجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، العدد 20.
7. فتيحة بوجرود و آخرون ، تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) ، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 05، العدد 01، 2020،

8. محمد أمين بربري، د. الطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية، مجلة الدراسات، المجلد 10، العدد 02، جوان 2019، جامعة الأغواط.
9. مراوي رشيدة، زعرور نعيمة، مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 6، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ديسمبر 2021.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Schmidt Hans, semantie modeling with patterns , the cost accounting point of view , univercitat Mannheim,2001.
2. P .Mévellec, G .Rochery, Eléments fondamentaux de comptabilité, libraire vuibert, paris, 1990.

الملاحق

C I C DE SAIDA
ZONE INDUSTRIELLE N° 01

الملاحق ٥١

EDITION_DU:20/03/2023 15:22
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		1 142 951 806,66	1 117 769 199,70
Cession inter unités		15 098 000,00	25 687 500,00
Variation stocks produits finis et en cours		20 486 927,34	-12 385 965,34
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		3 801 148,88	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 182 337 882,88	1 131 070 734,36
Achats consommés		-885 741 511,86	-857 207 074,40
Cession inter unités		-8 452 500,00	-17 576 275,63
Services extérieurs et autres consommations		-40 099 476,82	-29 200 051,03
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-934 293 488,68	-903 983 401,06
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		248 044 394,20	227 087 333,30
Charges de personnel		-88 873 329,52	-88 455 236,19
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 230 568,40	-2 848 475,69
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		153 940 496,28	135 783 621,42
Autres produits opérationnels		4 798 282,52	668 252,51
Autres charges opérationnelles		-15 647,01	-269 162,81
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-53 118 748,23	-44 673 805,83
Reprise sur pertes de valeur et provisions		320 260,66	1 101 697,69
V- RESULTAT OPERATIONNEL		105 924 644,22	92 610 602,98
Produits financiers		0,95	
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		0,95	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		105 924 645,17	92 610 602,98
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 187 456 427,01	1 132 840 684,56
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 081 531 781,84	-1 040 230 081,58
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		105 924 645,17	92 610 602,98
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		105 924 645,17	92 610 602,98

النتيجة المفارقة = إنتاج الدورة - استهلاك دورة

الملحق ٥٢

C I C DE SAIDA

ZONE INDUSTRIELLE N° 01

EDITION_DU:20/03/2023 15:26

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Ventes et produits annexes		967 774 471,20	1 111 146 668,74
Cession inter unites		12 030 000,00	20 121 000,00
Variation stocks produits finis et en cours		3 456 627,50	-14 577 242,50
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		744 272,73	811 285,45
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		984 005 371,43	1 117 501 711,69
Achats consommés		-741 601 367,04	-851 102 667,16
Cession inter unites		-19 112 500,00	-4 390 000,00
Services extérieurs et autres consommations		-31 248 784,23	-39 669 243,26
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-791 962 651,27	-895 161 910,42
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		192 042 720,16	222 339 801,27
Charges de personnel		-118 130 357,88	-99 099 558,55
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 470 706,11	-4 616 602,67
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		70 441 656,17	118 623 640,05
Autres produits opérationnels		4 740 085,35	3 741 252,98
Autres charges opérationnelles		-276,85	-466,66
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-38 321 969,88	-41 961 310,27
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 917,80	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		36 869 412,59	80 403 116,10
Produits financiers		5,36	0,55
Charges financières		-17 478 839,00	-304,04
VI-RESULTAT FINANCIER		-17 478 833,64	-303,49
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		19 390 578,95	80 402 812,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		988 755 379,94	1 121 242 965,22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-969 364 800,99	-1 040 840 152,61
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		19 390 578,95	80 402 812,61
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		19 390 578,95	80 402 812,61

TABEAU DE RAPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGES INDIRECTES	MONTANT	SECTIONS AUXILIAIRES		SECTIONS AUXILIAIRES					DISTRIBUTION
		ADMINISTRAT.	MAINTENANCE	PROPRETE	PROPRETE	PROPRETE	PROPRETE	PROPRETE	
FOURNITURES CONSOMMEES	5 554 608	667 864	544 249	119 847	1 473 344	982 226	10 551 775	8 876 942	
SERVICES	22 152 232	6 980 442	1 082 146	617 637	2 402 576	1 171 128	1 296 019	8 602 284	
RAIS DU PERSONNEL	41 560 918	9 933 059	2 743 020	1 406 193	8 478 427	5 693 845	1 576 776	10 639 598	
RAIS FINANCIERS	243 106	243 106							
RAIS FINANCIERS	226 000	226 000							
OTATION AUX AMORTISSEMENTS	22 708 814	241 115	180 075	107 934	1 473 344	982 226	10 551 775	8 876 942	
REPARTITION PRIMAIRE	92 445 678	18 291 586	4 549 490	2 531 012	15 338 345	8 708 008	24 000 116	30 442 122	
REPARTITION SECONDAIRE									
MONTANT APRES REPARTITION SECONDAIRE		SECTION ADMINISTRATION	MONTANT						
		SECTION MAINTENANCE	4 549 490						
UNITES D'ŒUVRE									
NOMBRE D'UNITE D'ŒUVRE									
COUT INDIRECT DE LA SECTION									
									295

الملاحق 03

LES ETAPES DE CALCUL DES COUTS DE PRODUCTION DES PRODUITS FABRIQUES

1^{re} ETAPPE : DETERMINATION DES COUTS INDIRECTS DES SECTIONS PRINCIPALES

Le traitement des charges indirectes dans le tableau ci-dessous nous permettra la détermination des coûts indirects de chaque section principale.

2^{re} ETAPPE DETERMINATION DU COUT D'ACHAT DES BLES TENDRE ET DUR

COUT D'ACHAT DU BLE TENDRE = PRIX D'ACHAT BLE TENDRE + COUT UNIT. SEC. APPROVISIONNEMENT.

COUT D'ACHAT DU BLE DUR = PRIX D'ACHAT DU BLE DUR + COUT UNIT. SEC. APPROVISIONNEMENT

3^{re} ETAPPE CALCUL DU COUT DE PRODUCTION DES BLES TENDRE ET DUR ECRASES

COUT DU BLE TENDRE ECRASE = COUT D'ACHAT BLE TENDRE + COUT UNITAIRE SECTION MINOTERIE

COUT DU BLE DUR ECRASE = COUT D'ACHAT BLE DUR ECRASE + COUT UNITAIRE SECTION SEMOULERIE

4^{re} ETAPPE CALCUL DU COUT DE PRODUCTION DES PRODUITS ET SOUS PRODUITS VRAC

MINOTERIE : PRODUITS NOBLES : LES FARINES
SOUS-PRODUITS : LE SON TENDRE (issues de meunerie)

SEMOULERIE : PRODUITS NOBLES : LES SEMOULES
SOUS-PRODUITS : LA SEMOULE SSSF

LE SON DUR (issues de meunerie)

OBSERVATIONS : La particularité de la mouture des blés et qu'on obtient en fin de cycle de fabrication à partir d'une même matière première (blés) des produits et sous produits considérés comme produits joints ou liés et qu'il est pratiquement impossible de connaître le coût exact de chaque produit et sous produit. Seul le coût global (coût du blé écrasé) est connu.

Pour résoudre ce problème on applique la méthode suivante (logique du marché) qui consiste à supposer qu'il y a une proportionnalité entre le rapport des prix des produits et sous-produit et celui de leur coût c'est à dire qu'il ont le même

taux de marge.

$$\frac{\text{PRIX DU PRODUIT}}{\text{COUT DU PRODUIT}} = \frac{\text{PRIX DU SOUS-PRODUIT}}{\text{COUT DU SOUS-PRODUIT}}$$

MINOTERIE

Prix de farine sortie usine = 1 910 DA

Prix hors taxe des issues de meunerie (coopératives et onab) = 1400 DA

$$\frac{\text{Prix farines}}{\text{coût farine vrac}} = \frac{\text{Prix son tendre}}{\text{coût son tendre}}$$

$$= \frac{1910}{1400} = \frac{1364}{1400}$$

L'écrasement d'un quintal de blé tendre donne 75 kg de farine et 25 kg de son tendre

Donc le coût global du blé tendre écrasé = 0,75% Coût farine vrac + 0,25% Coût son tendre

Coût de production du blé tendre écrasé : CBTE

Coût de production de la farine vrac : CFV

Coût de production du son tendre vrac : CSTV

$$\frac{\text{CFV}}{\text{CSTV}} = 1,364$$

$$0,75 \text{ CFV} + 0,25 \text{ CSTV} = \text{CBTE}$$

الملاحق 04

هذا هو
النتيجة
التي
نحتاجها
في
المرحلة
التالية

3

الملاحق

CALCUL DU COUT DE REVIENT DES PRODUITS FABRIQUES ET VENDUS

A) PRODUITS FABRIQUES PAR LE COMPLEXE DE LAGHOUAT

1°) COUT DE REVIENT SORTIE USINE = COUT DE PRODUCTION

2°) COUT DE REVIENT RESEAU DE DISTRIBUTION = COUT DE PRODUCTION + COUT DE
SECTION DISTRIBUTION

OBSERVATION : LE COUT DE REVIENT DES ISSUES DE MEUNERIE EST EGAL AU COUT DE PRODUCTION
DE CE PRODUIT + LA TAP (impôt) SUR CE PRODUIT

B) PRODUIT ACHETES PAR LE COMPLEXE DE LAGHOUAT

COUT DU PRODUIT ACHETE ET VENDU EN L'ETAT : PRIX D'ACHAT DU PRODUIT + COUT UNITAIRE DE
LA SECTION DISTRIBUTION

الملاحق ٥٦

EXEMPLE D'APPLICATION

OBJECTIF : CALCUL DES COUTS DE PRODUCTION ET DE REVIENT DES PRODUITS FABRIQUES
ET VENDU DURANT LE 1^{er} TRIMESTRE 2017

APPROVISIONNEMENT : ACHAT BLE TENDRE : 200 764 qx
ACHAT BLE DUR : 82 855 qx

TRITURATION

BLE TENDRE : 152 700 qx
BLE DUR : 71 800 qx

	FABRICATION	VENTES		
		SORTIE USINE	DEPOT VENTE	QX TOTAL
FARINE COURANTE 50 KG	31 779		90 274	90 274
FARINE COURANTE 25 KG	630		655	655
FARINE SUPERIEURE 25 KG	18 804	9 461	8 441	17 902
FARINE SUPERIEURE 10 KG	9 160	6 065	2 704	8 769
FARINE SUPERIEURE 05 KG	7 555	2 155	429	2 584
FARINE SUPERIEURE 01 KG	8 232	1 971	1 215	3 186
SON DU BLE TENDRE	40 742			
S/TOTAL MINOTERIE	93 726	S/TOTAL 19 642	S/TOTAL 103 718	S/TOTAL 123 360
SEMOULE SUPERIEURE 25 KG	26 495	14 685	10 250	24 935
SEMOULE SUPERIEURE 10 KG	10 144	845	9 437	10 282
SEMOULE SSSF VRAC	8 487			
SON DU BLE DUR	18 655			
S/TOTAL SEMOULERIE	53 781	S/TOTAL 15 530	S/TOTAL 19 687	S/TOTAL 35 216
COUSCOUS 10 KG	8 372	4 098	1 287	5 385
COUSCOUS 01 KG	8 491	2 728	506	3 234
S/TOTAL COUSCOUS	16 863	S/TOTAL 6 826	S/TOTAL 1 793	S/TOTAL 8 619
ISSUES DE MEUNERIE	57 069	57 069		57 069
LEVURE SECHE 500 G			5,06	5,06
LEVURE SECHE 250 G			1,23	1,23
CHEVEUX D'ANGE			7,46	7,46
MACARONI COUDE 6			25,08	25,08
SEMOULE D'ORGE 05 KG			34,8	34,8
SEMOULE SUPERIEURE 01 KG			194	194
S/TOTAL		99 067	125 465	224 532

Tout d'abord on distingue les charges directes qui seront affectées directement aux produits

CHARGES DIRECTES

- _ Pour les farines il s'agit du prix du blé tendre et de la sacherie
- _ Pour les semoules également le prix du blé dur et la sacherie
- _ Pour le couscous 10 kg, le coût de production de semoule vrac et le prix de la sacherie
- _ Pour le couscous 01 kg, le coût de production de semoule vrac et les prix des différents composants entrant dans l'emballage.
- _ Pour les issues de meunerie la TAIC (impôts)

TAIC Issues de meunerie : Montant : 1 232 913 DA - Quantité vendu : 57 069 qx
21,6 DA par quintal

الملاحق ٨

COUT DE LA SACHERIE ET DE L'EMBALAGE DES PRODUITS

à partir de La balance comptable des comptes de charges on ressort les charges suivantes :

1) SACHETS CONSOMMES : 12 745 122 DA

	Montant	Quantité	Coût unitaire
SAC 50 KG FARINE	3 831 422	163 558	23,4 DA
SAC 25 KG FARINE	1 352 606	77 736	17,4 DA
SAC 10 KG FARINE	1 941 920	91 600	21,2 DA
SAC 05 KG FARINE	934 560	53 100	17,6 DA
SAC 25 KG SEMOULE	1 844 052	105 980	17,4 DA
SAC 10 KG SEMOULE	1 278 144	101 440	12,6 DA
SAC 10 KG COUSCOUS	1 562 400	65 100	24 DA
S/TOTAL	12 745 122 DA		

2) SAC KRAFT FARINE 01kg	945 485 DA	333 400	2,83 DA
3) SAC COUSCOUS 01 KG	992 723 DA	349 400	2,84 DA
4) CAISSE COUSCOUS	376 616 DA	34 940	10,77 DA
5) COLLES ADHESIFS	128 048 DA	3 334	36,64 DA par sachet fts 01k

CHARGES INDIRECTES

Le tableau de répartition des charges indirectes nous donne les coûts indirectes de chaque section.(voir tableau)

CALCUL DU COUT D'ACHAT DES MATIERES PREMIERES**COUT D'ACHAT DU BLE TENDRE : $1285 + 11,83 = 1\,298$ DA le quintal**

Avec prix du blé tendre : 1 285 DA et coût de la section approvisionnement : 13 DA

COUT D'ACHAT DU BLE DUR : $2282 + 11,83 = 2\,295$ DA le quintal

Avec prix du blé dur : 2282 DA et coût de la section approvisionnement : 13 DA

CALCUL DU COUT DE PRODUCTION DES BLES TENDRE ET DUR ECRASES**COUT DU BLE TENDRE ECRASE = coût d'achat blé tendre+ coût de la section minoterie****COUT DU BLE DUR ECRASE = coût d'achat blé dur+ coût de la section semoulerie****_COUT DE PRODUCTION DU BLE TENDRE ECRASE = $1\,298 + 135 = 1\,433$ DA le quintal****_COUT DE PRODUCTION DU BLE DUR ECRASE = $2\,295 + 188 = 2\,483$ DA le quintal****CALCUL DU COUT DE PRODUCTION DES FARINES VRAC ET SON TENDRE VRAC**

En supposant que les taux de marge sur prix de vente sortie usine des farines et du son tendre sont égaux, et en se basant sur un taux d'extraction de Farine de 75% et Son du blé tendre 0,25% on obtient les résultats suivants(voir page 5) :

Coût de production farine vrac = $1,071 \times \text{Coût du blé tendre écrasé} = 1,071 \times 1\,483 = 1\,535$ **Coût de production son tendre vrac = $0,785 \times \text{Coût du blé tendre écrasé} = 0,785 \times 1\,483 = 1\,125$**

