

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعميم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

التخصص: مراقبة التسيير

الموضوع :

واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية

دراسة حالة – مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان _

تحت إشراف الأستاذ :

_ درغوم محفوظ

من إعداد الطالبتين:

_ بولقرع ايمان

_ شلابي خضرة

مكان التبرص: مؤسسة الاسمنت _ بسور الغزلان _

مدة التبرص: من 08 أفريل إلى 08 ماي 2021

دفعة جوان 2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعميم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

التخصص: مراقبة التسيير

الموضوع :

واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية

دراسة حالة – مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان _

تحت إشراف

من إعداد الطالبتين:

الأستاذ :

_ درغوم محفوظ

_ بولقرع ايمان

_ شلابي خضرة

مكان التبرص: مؤسسة الاسمنت _ بسور الغزلان _

مدة التبرص: من 08 أفريل إلى 08 ماي 2021

دفعة جوان 2021

الشكر و العرفان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله رب العالمين والصلوة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن امتدى بهدية إلى يوم الدين أما بعد: نحمدك ربى ونشكرك على ما يسررت لنا من سبل العلم ومناهل المعرفة لإنجاز هذا العمل الذي أسأله سبحانه وتعالى أن ينفذ به أمتنا لما فيه الخير.

كما نتقدم بشكر لكل من تلقينا منه علما صالحا أو عملا مفيدا لمواصلة مشوارنا كما نتقدم بكل شكر إلى من لم يبخل علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجيهة إلى الذي كان وما زال وندعو الله أن يبقيه للدروب منيرة الأستاذ المشرف

"درنوم محفوظ"

و كل الأساتذة الذين تدرسوننا على أيديهم، كما لا يفوتنا أن نتقدم بشكرنا الخاص إلى كل عمال مقر التدريب

" مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان "

و في الختام نشكر كل من ساعدنا طيلة فترة إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد، بالكثير أو بالقليل حتى و لو كلمة طيبة أو ابتسامة عطرة أو بالسؤال عن مصير البحث فنقول لهم:

"بارك الله لكم و جعلها في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم "

الإهداء

أمدي تخرجني هذا إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار وأرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار.

" والدي العزيز "

وإلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والحنان والتفاني وإلى بسمه الحياة وسر الوجود وإلى من كان دعائها سر نجاحي أغلى الحبايب.

" أمي الحبيبة "

وإلى من لهم الفضل الكبير في تشجيعي وتحفيزي ومن منهم تعلمت المثابرة والاجتهاد وإلى من بهم أكرر وعليمهم أعتد وإلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها وإلى من عرفتهم معهم معنى الحياة.

" إخوتي وأخواتي "

(سارة، لمين، وليد، سفيان، شعيب، همد، ميساء، شيما، وسام)

وإلى من تحلوا بالإحسان وتميزوا بالوفاء والعطاء وإلى من برفقتهم في دروب الحياة السعيدة والحزينة سررت وإلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير.

" أصدقائي الأعماء "

(وحاد، سهام، أميرة، فتية، طليحة، دليلة، وردة)

وإلى أستاذي الذي لم يبخل عليا بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجيهة.

" أستاذ عروي معاذ "

وإلى كل من يحبونني وأحبهم.

إيمان

الإهداء

إلى من كلله الله بالمهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

"أبي الغالي"

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دناؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جواحي

"أمي الحبيبة"

إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها تحت السقف الواحد حفظهم الله ورعاهم

"أخوتي وأخواتي"

إلى الصديقة العزيزة التي شاركتني هذا العمل

"إيمان" حفظها الله

إلى كل الأصدقاء والأحبة خاصة رانية حنان و فطيمة و كل طلبة المدرسة العليا للتجارة

خاصة قسم مراقبة التسيير دفعة 2021

إلى كل من تربيت على أيديهم من معلمين و اساتذة.

خضرة



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات :

رقم الصفحة	العنوان
	الشكر و العرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	الملخص
أ - هـ	المقدمة
الفصل الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف	
02	تمهيد
03	<u>المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة التكاليف</u>
03	المطلب الأول : نشأة و تطور محاسبة التكاليف
04	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف و مجال استخدامها
07	المطلب الثالث: أهداف و وظائف محاسبة التكاليف
10	<u>المبحث الثاني : نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية</u>
10	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة الصناعية
11	المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية
12	المطلب الثالث: علاقة نظام محاسبة التكاليف بباقي الإدارات المؤسسة
13	<u>المبحث الثالث : دراسة التكاليف و سعر التكلفة</u>
13	المطلب الأول : مفهوم التكاليف و سعر التكلفة
16	المطلب الثاني: عناصر التكاليف و سعر التكلفة
20	المطلب الثالث: تصنيف و تبويب التكاليف
26	خلاصة
الفصل الثاني : طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة	

28	تمهيد
29	<u>المبحث الأول : طريقة التكاليف الكلية و الجزئية</u>
29	المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية
34	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
41	<u>المبحث الثاني : طريقة التكاليف المعيارية</u>
41	المطلب الأول : مفهوم و مبادئ طريقة التكاليف المعيارية
44	المطلب الثاني: تحديد الانحرافات و تحليلها
47	المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية
48	<u>المبحث الثالث : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC</u>
48	المطلب الأول : ظهور الطريقة و مفهومها
50	المطلب الثاني: مبدأ الطريقة و مراحلها
54	المطلب الثالث: تقييم طريقة ABC
56	خلاصة
الفصل الثالث : دراسة الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف لمؤسسة الصناعية_ مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان_	
57	تمهيد
58	<u>المبحث الأول : تقديم مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان</u>
58	المطلب الأول : نشأة و تعريف بالمؤسسة
59	المطلب الثاني: المكانة الاقتصادية و أهداف المؤسسة
61	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
67	<u>المبحث الثاني : الطريقة المستعملة في محاسبة التكاليف</u>
67	المطلب الأول : تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة الاسمنت
70	المطلب الثاني: تحديد الأقسام المتجانسة و تحديد الأعباء الغير مباشرة
81	المطلب الثالث: تحديد مفاتيح التوزيع و وحدات العمل
83	<u>المبحث الثالث : دراسة خطوات حساب تكلفة منتج الاسمنت</u>
83	المطلب الأول : إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

93	المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف في مؤسسة الاسمنت
102	المطلب الثالث: النتيجة التحليلية لمؤسسة الاسمنت
103	خلاصة
104	الخاتمة
108	قائمة المصادر و المراجع



فهرس الجداول

فهرس الجداول:

الصفحة	الجدول	رقم الجدول
18	العلاقة بين أعباء محاسبة التكاليف وأعباء المحاسبة العامة	1.
23	علاقة التكاليف المتغيرة بحجم الإنتاج	2.
24	علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج	3.
36	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة على مستوى المؤسسة	4.
37	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة على مستوى كل منتج	5.
38	تحديد النتيجة عن طريق التكلفة المتغيرة المطورة	6.
78	جدول يوضح تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية	7.
80	جدول يوضح توزيع الأعباء الغير مباشرة	8.
81	مفاتيح التوزيع الأولي	9.
82	مفاتيح التوزيع الثانوي	10.
84	تحديد الأعباء	11.
85	نسب توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأقسام الرئيسية و المساعدة	12.
89	جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأقسام المساعدة	13.
90	جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأقسام الرئيسية(التوزيع الأولي)	14.
91	جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأقسام الرئيسية(التوزيع الثانوي)	15.

92	جدول توزيع الأعباء الثانوي المفصل	16.
96	تحديد الأعباء مادة الفريانة	17.
97	إنتاج الفريانة	18.
97	تغير مخزون الفريانة	19.
98	إنتاج الكلنكير	20.
98	تغير مخزون الكلنكير	21.
99	إنتاج الاسمنتCPC	22.
100	تغير مخزون الاسمنت	23.
100	إنتاج الاسمنت(بالأكياس و بدون أكياس)	24.
102	سعر التكلفة و النتيجة التحليلية	25.



فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

الصفحة	العبارة	رقم الشكل
05	المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف	1.
15	العلاقة بين التكلفة، الأصل، المصروف والخسارة	2.
17	العلاقة بين عناصر تكاليف التصنيع	3.
20	العناصر المكونة للتكلفة النهائية	4.
21	أسس تبويب التكاليف	5.
31	خطوات توضيحية لطريقة الأقسام	6.
43	مهام و أهداف الكلف المعيارية	7.
50	المبدأ الأساسي لنظرية ABC	8.
62	هيكل التنظيمي للمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان	9.
71	عملية استخراج المواد الأولية من المنجم	10.
72	كيفية تشكيل المادة المتجانسة	11.
73	كيفية تشكيل الفرينة	12.
74	كيفية تشكيل الكلينكر	13.
75	كيفية طحن الكلينكر (تشكيل الاسمنت)	14.
76	عملية التوزيع	15.
87	التمثيل البياني لتوزيع الأولي للأعباء	16.
88	تمثيل بياني لنسب توزيع الثانوي للأعباء	17.

المخلص:

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على محاسبة التكاليف و أهم طرقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية لكونها أداة من أدوات مراقبة التسيير التي تساعد في عملية الرقابة، التخطيط، اتخاذ القرارات و تسعير المنتجات، حيث تطرقنا إلى تحديد أهم مفاهيم متعلقة بموضوع البحث (محاسبة التكاليف، نظام محاسبة التكاليف، المؤسسة الصناعية، التكاليف و سعر التكلفة)، إضافية إلى وصف و تقييم ابرز طرق محاسبة التكاليف حسب التسلسل الزمني لظهورها.

و في إطار محاولة تحقيق أهداف البحث و الإجابة على الإشكالية المطروحة: **ما مدى نجاعة طرق حساب التكاليف في تحديد سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية؟** قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان كما اعتمدنا في دراستنا على جملة من المراجع و الوثائق المقدمة من المؤسسة محل الدراسة و ذلك باستعمال المنهج الوصفي التحليلي.

وفي الواقع العملي قمنا بتحليل الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة حيث قدمنا دراسة نموذجية لمراحل حساب سعر التكلفة داخل مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

و قد خلصت دراستنا إلى الوقوف على واقع و أهمية محاسبة التكاليف للتحكم في التكاليف مع محاولة تقديم التوصيات بهدف تدارك النقائص التي تعاني منها المؤسسة المستقبلة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، المؤسسة الصناعية، نظام محاسبة التكاليف، التكاليف، طرق حساب التكاليف.

Résumé :

Cette étude a mis en évidence la comptabilité des couts et ses méthodes les plus importantes dans les entreprises industrielles algériennes comme l'un des outils de suivi qui aident à surveiller la planification, la prise de décision et les prix des produits. (couts et prix de revient), en plus de la description et de l'amélioration des principales méthodes de comptabilité des couts par ordre chronologique de leur apparition.

Pour essayer d'atteindre les objectifs de la recherche et de répondre aux problèmes à résoudre : **Dans quelle mesure les méthodes de comptabilité des couts sont-elles efficaces pour déterminer les prix de revient dans les entreprises industrielles?** Nous avons mené une étude sur le terrain à l'entreprise de la Cément –sour el ghozlen-. Nous avons également fondé notre étude sur un certain nombre de références et de documents fournis par cette institution, en utilisant l'approche analytique descriptive. Dans la pratique, nous avons analysé la méthode adoptée par l'institution dans la pratique.

Les mots clés : la comptabilité des couts, les entreprises industrielles, système de comptabilité des couts, les couts, les méthodes de calcule des couts.



المقدمة

المقدمة:

لقد أدى التطور الجذري الذي عرفته أوروبا في القرن التاسع عشرًا ثناء الثورة الصناعية و التي كان لها اثر بالغ على الحياة الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية سواء في أوروبا أو خارجها ، و توسع الشركات و تعقد العمليات المحاسبية مع زيادة شدة المنافسة ، إلى ضرورة البحث عن وسائل محاسبية ملائمة، و الذي يصحب التطور السريع في التكنولوجيا المستخدمة إذ يدفع إلى السعي قدما للاستغلال العقلاني و الرشيد لمختلف موارد المؤسسات و اتخاذ قرارات إستراتيجية ، و التي تأثر على مصير المؤسسة .

و في ظل هذا الوضع تبقى المؤسسات الجزائرية تعاني عدة مشاكل و معيقات و ذلك راجع لاعتمادها على أنظمة محاسبية كلاسيكية ، حيث أصبح الاقتصاد الجزائري عاجزا على مواكبة التطورات الاقتصادية، و خاصة بعد تحول من نظام الرأسمالي إلى الاشتراكي و فتح المجال للمنافسة الأمر الذي اوجب على المؤسسات الجزائرية اعتماد تقنيات و أساليب حديثة تسمح لها بوضع أسس العمل و الخطط الإستراتيجية لتعزيز فرص نجاحها .

و من بين هذه الأساليب محاسبة التكاليف باعتبارها أداة من أدوات التسيير حيث تشكل حلقة هامة في الإدارة، التخطيط، المراقبة و تسعير المنتجات.

و تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة ، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج و الرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، حتى تحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

وبغية الإلمام بالموضوع والتعرف عليه بالتفصيل، سنحاول في هذا البحث الإجابة على الإشكالية المطروحة ألا وهي:

ما مدى فعالية طرق حساب التكاليف في تحديد سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية ؟

و بناءا على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هدف محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ؟ و ما هي أهم طرقها ؟
- ما هي طرق حساب التكاليف الأكثر توجيها للمؤسسات الصناعية (شركة الاسمنت بسور الغزلان) ؟
- ما اثر الطرق المستعملة في تحديد سعر التكلفة ؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الموضوع نفترض ما يلي:

ب

- **الفرضية 1:** تهدف محاسبة التكاليف إلى التحكم في التكاليف داخل المنشأة الصناعية من خلال تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن، و من أهم طرقها : طريقة التكاليف كلية، طريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف المعيارية.
- **الفرضية 2:** طرق الحساب الأكثر توجيها للمؤسسات الصناعية : طريقة التكلفة الإجمالية التي تحتوي على الأعباء المباشرة و غير المباشرة و أيضا طريقة التكاليف المعيارية التي تستعمل معايير الإنتاج.
- **الفرضية 3:** تؤثر الطرق المستعملة في تحديد سعر التكلفة على تخفيض الأدنى للتكلفة.

أهمية الدراسة :

ترتكز بشكل جوهري على بيان أهمية محاسبة التكاليف باعتبارها اليوم ركيزة أساسية في المؤسسات الصناعية . و كذا محاولة التعرف على مدى مساهمتها في تلبية حاجيات المؤسسة الاقتصادية من البيانات و المعلومات الضرورية في الرقابة و التخطيط و ترشيد القرارات داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة:

هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا ونوجزها فيما يلي:

- التعرف على أهمية المحاسبة التكاليف و بيان أهم طرق تطبيقها في المؤسسة الصناعية.
- محاولة التعرف على واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية الجزائرية من خلال دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.
- المساهمة في إثراء المكتبة بمرجع علمي باللغة الوطنية الرسمية في هذا المجال .

أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب موضوعية:

- طبيعة التخصص العلمي المتبع و هو مراقبة التسيير بحيث أن موضوع البحث في صلب التخصص.
- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الصناعية في مجال حساب التكاليف.
- التعرف على واقع ومكانة محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية.

الأسباب ذاتية:

- رغبتنا الشخصية في التعرف على مكانة هذا الموضوع في البيئة الاقتصادية الراهنة.
- الاهتمام الشخصي بالموضوع.

- محاولة التعرف و اكتساب الخبرة و لو قليلة من خلال الدراسة الميدانية.

منهج البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بجوانبه المختلفة و ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات سنعتمد على المنهج العلمي الوصفي التحليلي بغرض التعرف على أهمية محاسبة التكاليف و الطرق المستعملة في حساب التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية. وكذلك بالاعتماد على الكتب، المجالات العلمية ، مذكرات و الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة...

حدود الدراسة:

حدود الدراسة الزمنية: من 08 افريل 2021 إلى غاية 08 ماي من نفس السنة، وقد شملت هذه الفترة إنجاز دراسة نظرية وتطبيقية، وإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح في المؤسسة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة من أجل التعرف على واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة.

حدود الدراسة المكانية: فهي تتمثل في منطقة نشاط مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان (محل الدراسة) والتي تقع بالمنطقة الصناعية - فح بكوش - سور الغزلان - ولاية البويرة- أما فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة فتصنف ضمن قطاع إنتاج الاسمنت، وهي مؤسسة تابعة للقطاع العام.

وفيما يخص دورة الدراسة تم اختيار الدور المحاسبي لسنة 2020.

الدراسات السابقة :

لقد لاعتمدنا في بحثنا هذا على دراسات جامعية تم إعدادها من قبل طلاب الماجستير والدكتوراه ونذكر منها ما يلي :

1. دراسة درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2005.

حيث تناول في هذه الدراسة:

- ← المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات.
- ← محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية.
- ← مختلف الطرق التقليدية وأما الطرق الحديثة فاعتمد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، أما الطرق الأخرى الحديثة فقد قام بإيجازها فقط.
- ← واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.

حيث توصلت الدراسة إلى:

لـ المحاسبة التحليلية لا يمكنها بمفردها توفير المعلومات الكافية لمسيرين لاتخاذ القرارات بل في حاجة للمحاسبة العامة.

لـ جهل المؤسسات الجزائرية بفائدة المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

2. دراسة أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2005.

حيث تناولت هذه الدراسة:

لـ التعريف الشامل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

لـ خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة.

حيث توصلت الدراسة إلى:

لـ تكلفة المنتجات طبقا لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه في الطرق التقليدية.

لـ تكون اتخاذ القرارات الإدارية السليمة عند الاعتماد على النتائج الحديثة لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

3. دراسة محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

حيث تناول الباحث في هذه الدراسة:

لـ التعريف بالمحاسبة التحليلية وأهدافها و الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التكلفة.

لـ إمكانية تطبيق طريقة الأقسام عمليا لمساعدة المسيرين في تحديد سعر منتج معين.

حيث توصلت الدراسة إلى:

لـ المحاسبة التحليلية أداة تخطيط وتسيير ورقابة، تسمح بمعرفة نقاط قوة وضعف المؤسسة و تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.

لـ طريقة الأقسام المتجانسة تسمح بمعرفة الخلل في مراكز المسؤولية من اجل تصحيحه وتحسين الأداء وزيادة الفعالية.

لـ طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على توفير قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في عملية اتخاذ القرارات من بينها تسعير المنتجات.

صعوبات الدراسة.

عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء الدراسة الميدانية، نظرا لعدم انتشار محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسات الجزائرية من جهة و من جهة أخرى نظرا لتعليمات الوقائية ضد فيروس كورونا.
- نقص المؤطرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات.
- صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية التي تخص الجانب الميداني من مسؤولي ومسيري المؤسسة بحجة أن المعلومات المطلوبة والمتعلقة بالتكاليف سرية ولا يمكن اطلاع الغير عليها.
- ضيق الوقت المخصص لمثل هذه الدراسات وخاصة الدراسة الميدانية.
- حصر حجم المذكرة.

خطة البحث:

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية سوف يتم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وثالث تطبيقي.

- I. **الفصل الأول:** تحت عنوان " مفاهيم حول محاسبة التكاليف " والذي يعتبر بمثابة فصل تمهيدي، بحيث خصص لدراسة عموميات حول محاسبة التكاليف وتم تناول فيه مختلف حيثياتها , ثم تليه التكاليف مفهومها, تصنيفها و مكوناتها و في الأخير تم التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية .
 - II. **الفصل الثاني:** تحت عنوان " طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة " , بحيث خصص لدراسة بعض أساليب و طرق محاسبة التكاليف مع تقييم كل طريقة على حدا .
 - III. **الفصل الثالث:** هو عبارة عن محاولة إسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على المؤسسة الصناعية للاسمنت بسور الغزلان, بحيث سنقوم فيه بعرض وتقديم هذه المؤسسة ونشأتها وتنظيمها ومختلف أهدافها ثم الانتقال إلى تقديم واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة وشرح الطريقة المعتمدة في تحليل التكاليف ، وأخيرا سنحاول تطبيق هذه الطريقة عن طريق حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة لمنتوج الاسمنت.
- أما الخاتمة فقد تضمنت مجموعة من النتائج النظرية و التطبيقية بالإضافة إلى تقديم اقتراحات للشركة محل الدراسة.

الفصل الأول : مفاهيم حول محاسبة التكاليف

المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة التكاليف

المبحث الثاني : نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية

المبحث الثالث : دراسة التكاليف و سعر التكلفة

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً ومهما لاستمرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها وقدرتها على المنافسة، حيث تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يحقق أغراضاً معينة تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة، وتتمثل أهداف محاسبة التكاليف أساساً في قياس التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج والمخزون وأعداد القوائم المالية، ولأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وقد ظل اهتمام محاسبة التكاليف منصّباً على تحقيق الهدف الأول لفترة طويلة إلا أن التطورات التكنولوجية والتغيرات في البيئة الاقتصادية وما ترتب عليها من زيادة حاجة الإدارة لما يساعدها في أداء وظائفها أضاف لمحاسبة التكاليف بعداً جديداً باهتمامها بقياس وتوفير المعلومات التكاليفية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

و سنتطرق في هذا الفصل إلى محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية، وقصد الإحاطة بجوانب هذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى مدخل إلى المحاسبة التكاليف أما المبحث الثاني سنخصصه نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية ، بينما المبحث الثالث سنقوم بعرض دراسة التكاليف و سعر التكلفة.

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف.

تعد محاسبة التكاليف فرع أساسي في علم المحاسبة فلها أهمية كبيرة وفعالة في عمليات التسيير، فبواسطتها يمكننا دراسة وتحليل ومراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة ونافعة وهذا من أجل التحكم في عوامل الإنتاج حيث في هذا المبحث سنتطرق إلى نشأة وتطور محاسبة التكاليف وتعريفها ومجالاتها بالإضافة إلى أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف.

نوجز أهم المعالم التاريخية في نشوء محاسبة التكاليف لما لها من مكانة متميزة في إخراج المحاسبة من عزلتها وانفتاحها على علوم الإدارة والإحصاء وبحوث العمليات وتفرع العديد من فروع المحاسبة عنها كمحاسبة التكاليف المعيارية والمحاسبة الإدارية:

أولاً: مقدمات أولى لنشوء محاسبة التكاليف.

لقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف في بدايته بالتطور التاريخي للمحاسبة المالية، فقد رأى الباحث بندورف أن بدايات محاسبة التكاليف كانت في القرن الرابع عشر في إيطاليا واقتصرت على مقولات عن بعض مجالات العمل وتكلفتها داخل المشروع. حيث أنه من المقبول عموماً أن ازدهار الإنتاج الصناعي وازدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر قد دفع إلى الاهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المصنع وتطوير إجراءات ونظم محاسبة التكاليف.

يعود أصل محاسبة التكاليف إلى الرغبة في حساب تكلفة الصيغ وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة. ففي نهاية القرن الثامن عشر من عام 1787 تم فصل لأول مرة محاسبة المصنع (محاسبة التكاليف) عن المحاسبة التجارية (محاسبة المالية) حيث أوضح يانج (j.h.jung) أن وظيفة محاسبة المصنع هي «تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع وتحديد كم يجب أن يكون سعر البيع، عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله». أما في النصف الأول من القرن التاسع عشر كانت الدراسات التكاليفية في هذه الفترة قد اعتمدت على الخبرات العملية لمؤلفيها.¹

في هذه المرحلة الأولية من تطور محاسبة التكاليف تتصف المراجع رغم حجمها الضخم بالتركيز فقط على معالجة وتطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة دون إيجاد نظام يساعد على نقد واستيعاب الآراء المختلفة السائدة في تلك الفترة.

¹ د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، ط2، 2009، ص ص32-33.

ثانيا: بدايات محاسبة التكاليف في أوائل القرن العشرين.

لقد أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن الحالي إلى المطالبة بإيجاد نظام تكاليف يتناسب مع هذا التطور وقد ظهر في ألمانيا عملان كانا مفتاحا لأبحاث مكثفة. الأول في عام 1905م هو ظهور كتاب لايتنر (F.Leitner) وحساب التكلفة الذاتية في المعامل الصناعية. و الكتاب الثاني هو دراسة منشورة عام 1907م عن التنظيم الإداري والمحاسبي وحساب التكلفة الذاتية لإحدى المنشآت الصناعية الكبيرة في برلين.

حيث في هذه المرحلة اعتمد على أسلوب الدمج، فمحاسبة التكاليف وقفت -وقف الرأي السائد حينئذ- على قدم المساواة إلى جانب محاسبة التكاليف، وكانت مهمتها الأساسية هي حسابات التكلفة سواء وفق عوامل الإنتاج أو لمراكز التكلفة أو للمنتجات المختلفة في حالة تعددها.¹

ثالثا: تطور محاسبة التكاليف بعد عام 1933.

تميزت الفترة الواقعة بين 1933م ونهاية الحرب العالمية الثانية بالجمود النسبي في البحث المحاسبي التكاليفي. و ذلك بعد صعود النازية إلى الحكم عام 1933م في ألمانيا ليتحول نظامها الاقتصادي إلى نظام موجه مركزيا عن طريق أوامر وتعليمات السلطات الحكومية لضرورات الاستعداد للحرب. فاقصر الاهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الواقعة تحت الإشراف الحكومي وبالتالي ظهور اتجاه توحيد في المصطلحات والإجراءات والنظام التكاليفي ككل.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية بدأ الاهتمام بنظرية التكاليف المتغيرة واستخداماتها الإدارية لأول مرة عام 1936م تبع ذلك عدة من المقالات والبحوث لاختبار مدى سلامتها من الناحية التطبيقية.

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات، فأدخل تحليل التعادل وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية.²

المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف ومجال استخدامها.

أولا: تعريف محاسبة التكاليف.

لمحاسبة التكاليف مفاهيم كثيرة وهذا التعدد وجهات نظر الكتاب والباحثين نذكر منها:

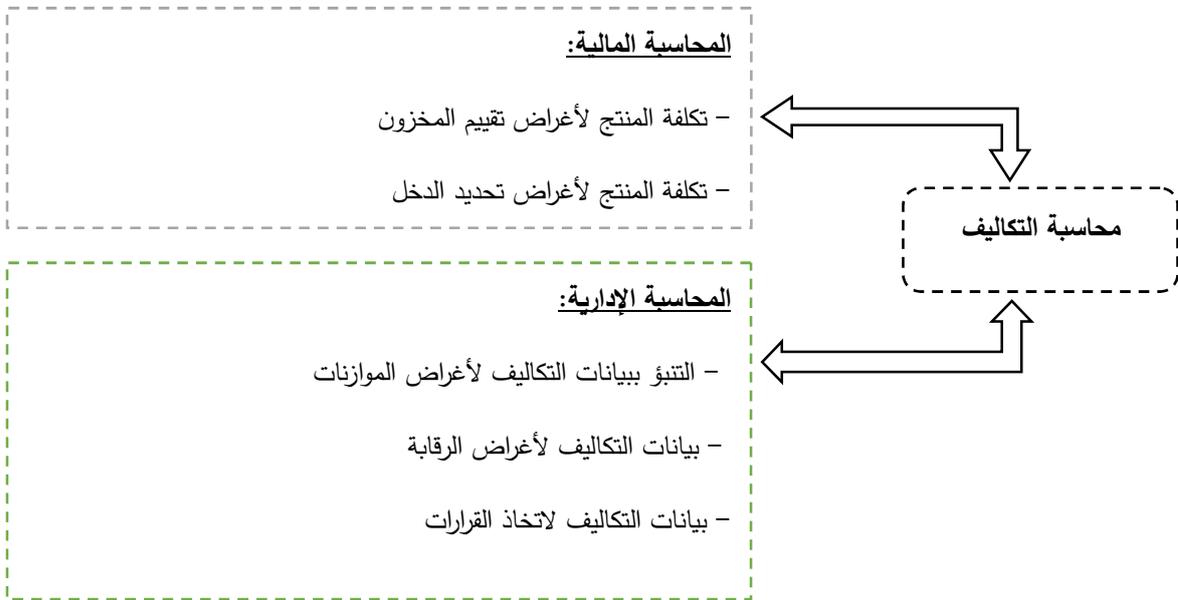
¹ المرجع نفسه ، ص ص34-35.

² المرجع نفسه، ص 36.

- التعريف الأول: محاسبة التكاليف هي تقنية توزيع وتخصيص الأعباء والمنتجات المتعلقة بالاستغلال الجاري للمؤسسة من أجل تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة ومختلف النتائج التحليلية.¹
- التعريف الثاني: محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العملية التي تعتمدها لتجميع وتبويب، تخصيص وتوزيع عناصر تكاليف النشاط من مواد وأجور ومصروفات بهدف تحديد تكلفة النشاط.²

كما أنها تقوم بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي ورقابة العمليات والمساعدة في اتخاذ القرارات الملائمة والشكل الذي يوضح المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف للمحاسبة المالية والإدارية.³

الشكل رقم (1): المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف.



المصدر: محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 1999، ص15.

¹SAHRAOUI Ali, Comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 2004, p 37.

² وليد سمير عبد العظيم الجبلى، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسات الفندقية، معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، مصر، مجلد 4، عدد 1، 2020، ص 14.

³ د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 1999، ص ص13-14.

- التعريف الثالث: "محاسبة التكاليف يمكن تعريفها على أنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبة خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية تسجيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".¹

- التعريف الرابع: "محاسبة التكاليف هي مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلف داخل المنشأة وتحليلها ثم عرضها بهدف تحديد (قياس) تكلفة المنتجات النهائية. والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة في تخطيط ورقابة واتخاذ القرار".²

نستنتج من هذه التعاريف أن محاسبة التكاليف هي قواعد وقوانين وأسس يقوم على أساسها تجميع وتبويب وتحليل عناصر التكاليف وذلك بغرض وضع سياسة تسعيرية، تخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

ثانياً: مجال استخدام محاسبة التكاليف.

دخلت محاسبة التكاليف ضمن كل نشاط اقتصادي سواء كان صناعي أو خدماتي، إنتاجي أو زراعي وهذا راجع لتطورات وسائل محاسبة التكاليف نتيجة تطور أهدافها والحاجة إلى بياناتها في كافة المنشآت المختلفة. فلم يعد يقتصر استخدام محاسبة التكاليف على النشاط الصناعي فقط، فقد امتد اهتمامها إلى أنشطة أخرى ويمكن تبويبها تبعاً لأنواع الأنشطة كما يلي:³

- محاسبة التكاليف في نشاط صناعي.
- محاسبة التكاليف في نشاط زراعي.
- محاسبة التكاليف في نشاط الإسكان والتعمير.
- محاسبة التكاليف في النشاط المصرفي.

¹ بوجناح جبيقة و بربار نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية ، مذكرة ماستر ،جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018، ص 12.

² أيمن عمر علي عبد الباقي وفتح الرحمان الحسن منصور، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم ، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 14، 2013، ص 105.

³ أ. د. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الأردن، ط1، 2011، ص 50-53.

- محاسبة التكاليف في النشاط الفندقية.
- محاسبة التكاليف في النشاط الحكومي.

المطلب الثالث: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف.

يقوم نظام التكاليف على حصر وتسجيل وتبويب وتحليل عناصر التكاليف داخل المشروع وذلك لتحقيق الأهداف التالية¹:

- قياس تكلفة الإنتاج أو الخدمات والأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة بهدف التوصل إلى تكلفة الوحدة المنتجة سواء سلعة أو خدمة وتحديد تكلفة الإنتاج يساعد في تقويم المخزون السلعي في نهاية المدة وفي تحديد النتيجة والمركز المالي.
- الرقابة على التكاليف بهدف تحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، حيث تقوم إدارة التكاليف بإعداد قوائم التكاليف والتقارير الدورية في التنفيذ، ومواطن الإسراف أو الضياع في استخدام المواد أو القوى العاملة أو الآلات حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب، كذلك يمد قسم التكاليف الإدارة ببيانات مماثلة عن مراكز الكفاية حتى تتمكن الإدارة من تمنيها والارتقاء بمستوى الأداء. و تهتم الإدارة بضبط التكاليف ومراقبتها بغية الوصول إلى زيادة الإنتاجية ومن ثم زيادة الربح بشرط ألا تضحي المنشأة بجودة الإنتاج في سبيل تخفيض التكاليف.
- مساعدة الإدارة في رسم سياسات الإنتاج والتشغيل ورسم السياسة العامة للمنشأة في صورة موازنة تخطيطية. ولا يخفى على أحد دور محاسبة التكاليف في إعداد الموازنة، وذلك بما تقدمه من تقارير تحتوي على بيانات تفصيلية عن تكلفة المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة لكل منتج أو قسم، تكلفة الأصول الإنتاجية والطاقات المستغلة في كل قسم والطاقات المتاحة غير المستغلة. كما تقوم إدارة التكاليف بالدراسات العلمية الوافية التي تمكنها من الوصول إلى التكاليف المعيارية وإذا ما استخدمت المعايير وهي تقديرات مبنية على أسس علمية في إعداد الموازنات التخطيطية لكان أفضل ما يمكن أن تحققه المنشأة في مجال التخطيط والرقابة.

¹ د. علي محمد الجوهري، دراسات في محاسبة التكاليف، 1988، ص ص 8-10.

- إمداد الأجهزة الرقابية التخطيطية خارج المنشأة بالبيانات الضرورية التي تلزم لإعداد الخطة العامة للدولة، كذلك تمكين هذه الجهات من الوقوف على ظروف العمل في كل وحدة اقتصادية ومدى تنفيذ الخطط الموكولة للوحدات الاقتصادية المختلفة.
- تساهم محاسبة التكاليف في تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة. ورغم أن سياسات التسعير وتحديد أسعار المنتجات أو الخدمات تخضع لعوامل اقتصادية تكون عادة خارجة عن سيطرة المنشأة كظروف العرض والطلب والمنافسة وتغير أذواق المستهلكين والتدخل الحكومي.
- فتحديد كلفة المنتجات يساعد الإدارة في دراسة سعر البيع وتقرير ملائمته للظروف السائدة في ذلك الوقت. وحتى على فرض أن أسعار المنتجات قد فرضت على المنشأة بظروف وعوامل خارجية فمازالت المنشأة تستطيع تفادي الخسارة إذا ما فرضت الرقابة الكافية على تكاليف الإنتاج.
- وتساهم محاسبة التكاليف في ترشيد قرارات الإدارة في الأجل القصير بتحديد إلى أي مدى يمكن للمشروع بيع إحدى منتجاته بسعر يقل عن التكلفة الفعلية التي يتحملها. أما في المدى الطويل فإن المنشأة لا تستطيع الاستمرار في الإنتاج إلا إذا كانت أسعار البيع تغطي التكاليف الإجمالية للإنتاج وتحقيق فائض معقول كعائد على رأس المال المستثمر، ومن هنا يتبين دور محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية.
- وأخيرا تستطيع محاسبة التكاليف ترشيد القرارات الإدارية عن طريق القيام بالدراسات الخاصة التي توكل إليها وتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار وذلك في مجالات مختلفة نذكر منها:
 - القيام بصنع بعض أجزاء المنتجات داخليا أو الأفضل شراءه مصنوعا من الموردين المتخصصين بأسعار أقل؟
 - تحديد كمية الإنتاج التي تدر أكبر عائد ممكن في حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة والطاقة التسويقية، وماهي كمية الإنتاج الحدية؟
 - هل من الأرجح إضافة منتج جديد إلى منتجات الشركة الحالية؟
 - هل من الأفضل إلغاء منتج تقوم المنشأة بإنتاجه؟
 - هل من المربح أن تقبل الإدارة إنتاج طلبية معينة بأسعار تقل عن التكلفة الإجمالية؟ وذلك في حالة وجود طاقات إنتاجية عاطلة.
 - ماهي التشكيلة المثلى لمنتجات الشركة التي تحقق أقصى ربح ممكن؟

- هل تشتري المنشأة آلة جديدة بدلا من الآلة القديمة.

وغير ذلك من المشاكل الإدارية الأخرى التي تعتمد على تحليل التكاليف وعلى العلاقة بين حجم الإنتاج والتكاليف والأرباح.

وخلاصة القول أنه عن طريق البيانات التحليلية المستخرجة من نظام التكاليف يمكن للإدارة التعرف على تكلفة المنتجات وبيان عوامل الكفاية والإسراف والعمل على تنمية الأولى وتخفيض الثانية، وتعتمد فعالية قرارات الإدارة على مدى الدقة في تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتقديمها في الوقت المناسب، كما أن التعرف على هيكل التكاليف وسلوكها يعتبر دعامة رئيسية للتخطيط من أجل المستقبل.

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف.

من الوظائف الرئيسية الواجبة على محاسب التكاليف¹:

- الوظيفة التسجيلية: وهي الإثبات التاريخي أو الفعلي للأحداث التي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات التكاليفية.
- الوظيفة التحليلية: هي فحص وتحليل ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعته ونوعه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
- الوظيفة التفسيرية والإخبارية: القيام بصياغة النتائج العلمية في شكل قوائم وتقارير، توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسيرها علميا.

¹ جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2009، ص 06.

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية.

لأداء المحاسب مهامه المحاسبية داخل المؤسسة يجب توفر نظام محاسبي مرتبط ومتكامل مع جميع المستويات الإدارية في هذه المؤسسة. الأمر الذي يتيح له إنتاج البيانات والتقارير في الوقت المحدد وبالتكلفة المقبولة.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المؤسسة الصناعية.

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الجوهر الأساسي للاقتصاد فحظت باهتمام كبير لدى الاقتصاديين وهذا لكونها تشكل اللبنة الأولى لأية تنمية اقتصادية.

أولاً: مفهوم المؤسسة.

تعددت تعاريف المؤسسة وهذا يتوقف على الغرض من استعمالها والجانب الذي تتضمنه ومن هذه التعاريف:

التعريف الأول: " المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي".¹

التعريف الثاني: " المؤسسة هي عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية، مادية، ومالية من أجل استخراج، تحويل، نقل، توزيع السلع أو الخدمات حسب الأهداف المحددة من قبل المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية".²

كما عرفت أيضا بأنها مجموعة من الموارد البشرية والتقنية والتكنولوجية والمالية التي تقوم بالأنشطة التالية³:

- ✓ الحصول على المواد الأولية أو النصف مصنعة لإعادة استعمالها كمدخلات في العملية الإنتاجية.
- ✓ تحويل المواد.
- ✓ توفير المنتج النهائي للزبون مع إمكانية تقديم خدمات إضافية (خدمة ما بعد البيع...الخ).

ومما سبق يمكننا تعريف المؤسسة الصناعية على أنها منظمة إنتاجية تقوم بإدخال المواد الأولية (مواد خام أو نصف مصنعة) من أجل تحويلها على منتجات نهائية قابلة للاستهلاك من قبل الزبون وتتم عملية التحويل بفضل كل من العنصر البشري والمادي والمالي.

¹ صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص 24.

² J.M AURIAC.A.CAVAGNOL et les autres, Economie d'entreprise, édition castella, paris, 1995, p 07.

³ FRANÇAIS, BLONDEL, gestion de la production, 5^{ème} édition, DUNOD, P 03.

ثانيا: أهمية المؤسسة الصناعية.

تتفرد المؤسسة الصناعية بخاصية اقتصادية جوهرية وهي انتاج المواد والسلع الاستهلاكية بصفة عامة، هذا الحجم من الإنتاج يعتبر أساس قياس النمو الاقتصادي، هذا النمو يقدر بحجم السلع والخدمات المنتجة بالنسبة للدخل القومي، وكمية السلع المباعة والخدمات المقدمة بالنسبة للتصدير وميزان المدفوعات.¹

المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف.

أولاً: تعريف نظام محاسبة التكاليف:

وعرفه العلكاوي على أنه: " مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى ".²

ثانيا: العوامل المؤثرة في تصميم محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية³:

1- الهيكل التنظيمي: يجب أن يطابق نظام محاسبة التكاليف بحساباته التشغيلية وتقسيم مراكز المسؤولية في المنشأة حتى يتمكن من محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام عن التكاليف التي نفقت ضمن أقسامهم. ويجب على كل فرد في الهيكل التنظيمي تزويد قسم المحاسبة بالمعلومات التفضيلية لكي يتم تصميم نظام محاسبة تكاليف ناجح.

2- أهداف الإدارة: أن بيانات التكاليف تساعد الإدارة على قياس تكلفة الإنتاج أو الخدمة وفي ترشيد قراراتها وتحقيق أغراض التخطيط والرقابة والتقييم. لهذا يجب مراعاة أهداف الإدارة التي ترمي إلى تحقيقها.

¹ بن أكتوف طاوس ثورية، وضعية تسير الجودة في المؤسسة الصناعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة ENCG الوحدة الإنتاجية السادسة UP6، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009، ص 37.

² محمد تحسين علي، تصميم نظام محاسبة التكاليف الالكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارة، المجلد 22، العدد 91، بغداد، 2016، ص ص 442-443.

³ د.طلال جيجان العلكاوي، دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 111، البحرين، 2011، ص ص 217-218.

- 3- كفاءة محاسبي التكاليف: يختص محاسب التكاليف بعملية تجميع البيانات وتحليلها وعرضها الإدارة لذلك كان لابد أن يتمتع من الكفاءة والخبرة والدراية العملية المطلوبة للقيام بعمله.
- 4- تكلفة النظام: حتى يكون النظام سليماً يجب أن يكون تطبيقه في حدود النفقة الاقتصادية.
- 5- الفترة الزمنية التي تغطيها معلومات التكاليف: فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية، نصف شهرية، شهرية، كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية.
- 6- الدقة مع السرعة: يجب على محاسب التكاليف مراعاة عامل دقة البيانات المقدمة وعامل السرعة التي عرضت بعد فوات الأوان تكون لا فائدة منها.
- 7- الوضوح والسهولة: لكي يخلق وعي محاسبي عند تشغيل النظام وتقبل لدى الإداريين للنظام مما يزيد من كفاءة تنفيذه يجب توضيح أساس النظام ومميزاته على شكل تعليمات واضحة وسهلة.
- 8- المرونة: لكي يصبح النظام ذا فعالية لأطول مدة. يراعي عند تصميمه أن يكون قادراً من تلبية الاحتياجات خلال هذه المدة وذلك بالقدرة على التكيف للمستجدات التي تطرأ على واقع عمل المنشأة.

المطلب الثالث: علاقة نظام محاسبة التكاليف بباقي إدارات المؤسسة.

إن تحديد العلاقة بين محاسبة التكاليف وباقي الإدارات بالمؤسسة له أهمية بالغة، فمحاسبة التكاليف بحاجة إلى كل البيانات والمعلومات التي تقدمها باقي الإدارات وحاجة هذه الأخيرة هي التقارير المتعلقة بالتكاليف بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وفيما يلي يمكننا توضيح هذه العلاقة كالتالي¹:

- 1- علاقة نظام محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات: إن إدارة المشتريات تزود إدارة التكاليف بأوامر التوريد التي أرسلت للموردين وكذلك بيانات عن كمية المخزون السلعي والحد الأقصى والأدنى له.
- 2- علاقة نظام محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات: تحصل إدارة التكاليف من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب تشغيلها وسعر أسعار التوريد. كما أن إدارة التكاليف تزود إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع.
- 3- علاقة إدارة التكاليف بإدارة المخازن: تسمك إدارة التكاليف حسابات المخازن، ولذلك فإنه يلزمها من إدارة المخازن الحصول على أدونات استلام الأصناف الموردة وأسعار هذه الأصناف المبينة في فواتير البيع إلى جانب أن تطبيق نظرية الجرد المستمر يلزم إدارة التكاليف من التحقق دورياً من رصيد المخازن بصفة مستمرة.

¹د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2006، ص 20.

- 4- علاقة نظام محاسبة التكاليف بإدارة الحسابات (المالية): تزود إدارة الحسابات إدارة التكاليف بالفواتير التي تصل من الموردين لاستخدامها في إثبات الكميات الواردة وتسعير الأصناف المنصرفة للتشغيل.
- 5- علاقة نظام محاسبة التكاليف بإدارة الإنتاج: تزود إدارة الإنتاج إدارة التكاليف بكمية الإنتاج المحدد لكل قسم أو مرحلة. كما أن إدارة التكاليف تمد إدارة الإنتاج ببيانات عن كمية الإنتاج وفروق اختلافها عن كمية الإنتاج في بداية الفترة.
- 6- علاقة نظام محاسبة التكاليف بالإدارة العامة: تقدم إدارة التكاليف للإدارة العامة تقارير التكاليف مثل قوائم التكاليف وتقارير الكفاية الإنتاجية، حتى تقف الإدارة على أوجه الكفاية أو الإسراف.

المبحث الثالث: دراسة التكاليف.

في الكثير من الأحيان تكون إدارة الشركة بحاجة إلى التعرف على طبيعة وخصائص والأنواع المختلفة من التكاليف في الشركة وذلك لتحقيق أغراضها بأقل حد ممكن من التكاليف والتي تمثل العنصر المؤثر الأساسي على ربحية المؤسسة ولهذا يتم التركيز في هذا المبحث على التعرف على المفاهيم والمصطلحات المختلفة للتكلفة وسعر التكلفة، والعناصر المكونة لهما وكذا تصنيف وتبويب التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.

مع تطور محاسبة التكاليف ظهرت مجموعة من المصطلحات يستخدمها محاسبو التكاليف والتي لا بد من التعرف عليها:

أولاً: مفهوم التكاليف.

(1) التكلفة.

تعددت وجهة نظر الباحثين في التكلفة، فالبعض ينظر لها من الناحية الاقتصادية والبعض الآخر من الناحية المحاسبية مما أدى إلى الاختلاف وقد نتج عن هذا الاختلاف عدة تعاريف منها:

- التكلفة: "هي قيمة لكمية من أحد العناصر الإنتاجية ثم التضحية بها في سبيل تحقيق هدف معين أو غرض محدد طبقاً لمواصفات أو معايير محددة مسبقاً".¹

¹ د. د. محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف، المجلد الأول، القاهرة، 2006، ص 99.

- التكلفة: " هي مجموعة من الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج معين ومجموعة منتجات، أو خدمة معينة أو مجموعات خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى المستهلك النهائي.¹

- ويمكن بشكل مبسط توضيح مفهوم التكلفة على أنها قيمة الموارد الاقتصادية المستعملة.²
(2) الأصل.

عندما تتم عملية التضحية نقول أن المنشأة قد ملكت أصلاً، أي أن المنشأة أصبحت تمتلك عنصراً ذا قيمة اقتصادية متوقعة. هذا الأصل سيظهر في حسابات المنشأة وقوائمها المالية ضمن مجموعة الأصول. مصنفاً حسب نوعيته سواء كأصل ثابت أو متداول أو مصروفات مدفوعة مقدماً... إلخ.³

(3) المصروف.

تعتبر التكلفة مصروفاً إذا تم استنفادها في تحقيق الدخل خلال فترة حدوثها مثل الاهتلاك والإيجار ومصروف الكهرباء والأجور ويمكننا تعريف المصروف على أنه "التكلفة المستنفدة نتيجة قيام المنشأة بمزاولة نشاطها وإن هذا النشاط قد حقق منه منفعة للمنشأة".⁴

(4) الخسارة.

هي تضحية اقتصادية بجزء من الموارد المنشأة ولا يقابلها منفعة أو خدمة. وتحدث نتيجة أحداث مفاجئة لا يمكن توقعها مثل حريق، السرقة أو يمكن توقعها ولكن لا يمكن تجنبها مثل نتيجة إهمال أو سوء استخدام.⁵
و بناء على ما تقدم يمكن توضيح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة في الشكل التالي:

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمية العامة، الجزائر، 1999، ص 14.

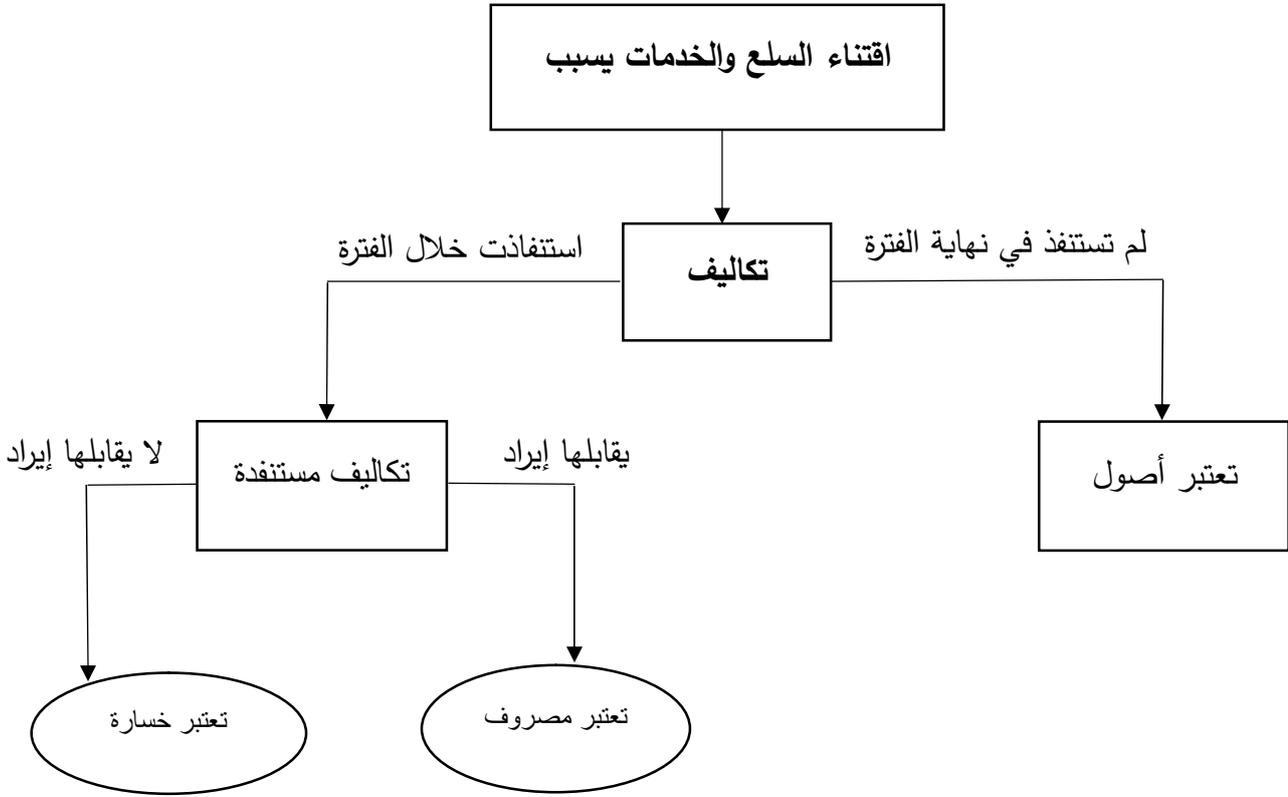
² HAPPER. W.M, Cost and management accounting. Volume 01, Macdonald and Evans LTD, 1983, p 13.

³ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2009، ص 34.

⁴ د. نائل عدس ود. نضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دار اليازوري العلمية، عمان، 2013، ص 27.

⁵ المرجع نفسه، ص 28.

الشكل رقم (2): العلاقة بين التكلفة، الأصل، المصروف والخسارة.



المصدر: عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999، ص 27.

ثانياً: مفهوم سعر التكلفة.

سعر التكلفة أو التكلفة النهائية تكون عند نهاية عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج. فهو يضم كل المصاريف التي استعملت لشراء المواد الأولية أو البضائع إلى غاية عملية التوزيع.

- التعريف الأول: "التكلفة النهائية هي مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة. إبتداءاً من انطلاق عملية إعدادها إلى وصولها إلى المرحلة النهائية، وتحسب فيها تكاليف البيع بمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد. وهي مجموعة التكاليف التي تتعلق به".¹

¹ناصر دادى عدون، المرجع السابق، ص 14.

- التعريف الثاني: "تعرف سعر التكلفة بأنها تكلفة المنتج الكاملة المتحصل عليها في المرحلة النهائية بالإضافة إلى تكلفة التسويق مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية".¹
 - التعريف الثالث: "هو مجموع التكاليف المتعلقة بمجموع النفقات الضرورية من أجل إعداد ووضع منتج أو خدمة في السوق".²
- ومن التعاريف السابقة يمكن اعتبار سعر التكلفة أو التكلفة النهائية هي حجم المصاريف التي يتكفلها منتج معين انطلاقاً من بداية إعداده إلى غاية وصوله إلى مرحلة تسليمه للمشتري.

المطلب الثاني: عناصر كل من التكاليف وسعر التكلفة.

أولاً: عناصر التكاليف.

تنقسم التكاليف على عنصران أساسيان وهما:

1) تكاليف التصنيع (تكاليف المنتج).

توجد التكاليف في كل أنواع المنظمات سواء التي تهدف للربح أو التي لا تهدف للربح، الخدماتية أو التجارية أو الصناعية وتتكون تكاليف التصنيع (إنتاج) من³:

✓ المواد المباشرة: وهي تتضمن تكاليف المواد التي تدخل مباشرة في تكوين الوحدات المنتجة ويمكن تتبعها بتكاليف بسيطة مثال على ذلك:

- الخشب لصناعة الأثاث.

- زيت البترول الخام لصناعة البنزين... الخ.

✓ العمل المباشر: وهو تكلفة العمل الذي استخدم مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي، وهذه التكلفة تتغير بتغير الوحدات المنتجة في شكل علاقة طردية.

يطلق على تكلفة العمل المباشر عند دمجها مع المواد المباشرة بالتكلفة الأولية.

التكلفة الأولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة العمل المباشر.

¹Guy Raimbault, comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outil de gestion, édition eyrolles, 2^{ème} édition, Alger, 1996, p 13.

² ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 14.

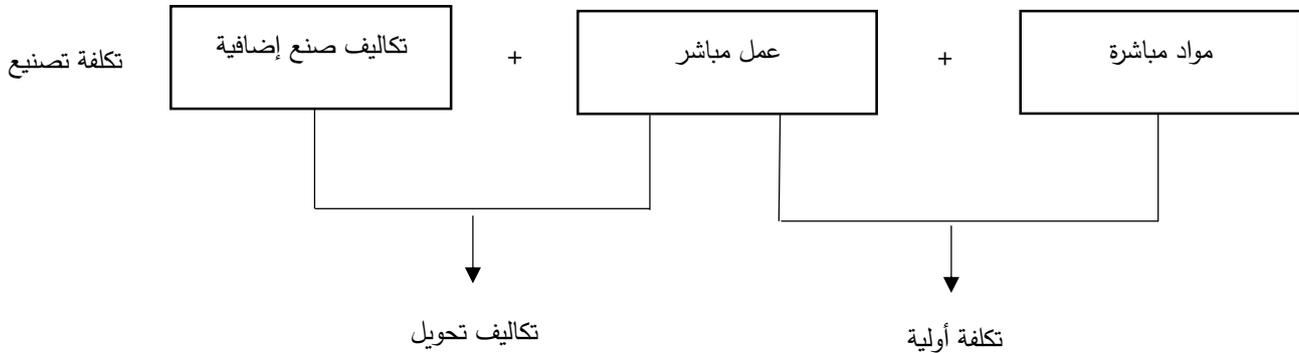
³ خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص 36-37.

✓ التكلفة الصناعية غير المباشرة (مصروفات التصنيع والتكلفة الإضافية): وتشمل جميع مصاريف الصنع فيما عدا المواد المباشرة والعمل المباشر. فهي تكلفة المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة وجميع التكاليف الصناعية الأخرى التي لا يمكن نسبتها أو تحميلها بطريقة مناسبة ومعقولة إلى الوحدات المنتجة.

يطلق على التكلفة الإضافية عند دمجها تكلفة العمل المباشر بتكلفة التحويل.

تكلفة الصنع الإضافية + تكلفة العمل المباشر = تكلفة التحويل.

الشكل رقم (3): العلاقة بين عناصر تكاليف التصنيع



المصدر: خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، المرجع السابق، ص 38.

(2) التكاليف غير صناعية.

تشتمل عناصر التكاليف غير الصناعية على كافة التكاليف التي لا ترتبط بتصنيع المنتج وهي بذلك تشتمل على التكلفة التجارية والتي بدورها تتكون من تكاليف التسويق، التكاليف الإدارية والعامية¹:

✓ تكاليف التسويق أو البيع:

تكاليف التسويق تتضمن كل التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبيات العملاء وتوصيل السلع أو الخدمات إليهم، ونذكر بعض من تكاليف التسويق كالإعلان، النقل، رواتب رجال البيع...

¹ خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص 38-39.

✓ التكاليف الإدارية والعامّة:

تشمل التكاليف العامّة والإدارية كل التكاليف التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف صنع أو البيع. وإذا تم جمع التكاليف السابقة التصنيعية ولتجارية (غير الصناعية) فيمكن التعبير عنها بالتكلفة الكلية.

ثانياً: عناصر سعر التكلفة.

1) الأعباء المعتمدة (المحملة).

الأعباء المعتمدة أو الأعباء المحملة هي التي تدخل ضمن التكاليف النهائية وتكون في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة ومسجلة في الصنف السادس من المخطط المحاسبي الوطني. حيث أن هذه الأعباء تختلف عن أعباء المحاسبة العامّة لأن هذه الأخيرة يضاف إليها أعباء (عناصر إضافية) وتطرح منها أعباء غير معتمدة (غير محملة).¹

الجدول رقم (1): العلاقة بين أعباء محاسبة التكاليف وأعباء المحاسبة العامّة.



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص 21.

$$\text{أعباء محاسبة التكاليف} = \text{أعباء المحاسبة المالية} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء الغير معتمدة}$$

ولكي نحصل في المحاسبة العامّة ومحاسبة التكاليف على نفس النتيجة يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة المالية.

¹ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية، الدار المحمدية، الجزائر، 2010، ص

(2) الأعباء الإضافية.

هي الأعباء ذات صفة نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية ولكنها تسجل ضمن التكاليف في محاسبة التكاليف وتسمى هذه العناصر إضافية لأنها لا توجد ضمن مصاريف المحاسبة المالية ولا تدخل في تقييم عناصر الأصول الميزانية.¹

وتنقسم العناصر الإضافية إلى ما يلي²:

- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص.
 - الدفع لأعمال صاحب المشروع (أجرة عمل المستغل).
- ### (3) الأعباء غير المعتمدة (غير محملة).

هي العناصر التي تم تحميلها أو إدخالها في التكاليف ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل.³ وترتب كما يلي⁴:

- أعباء ليست محددة في الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي.
- الأعباء التي توجد في الصنف السادس من المحاسبة المالية وتتمثل في:
 - 1- الرسوم التي لا تبقى نهائياً كأعباء على المؤسسة.
 - 2- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي واليومي للمؤسسة.
- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يمكن اعتبارها كأخطار.

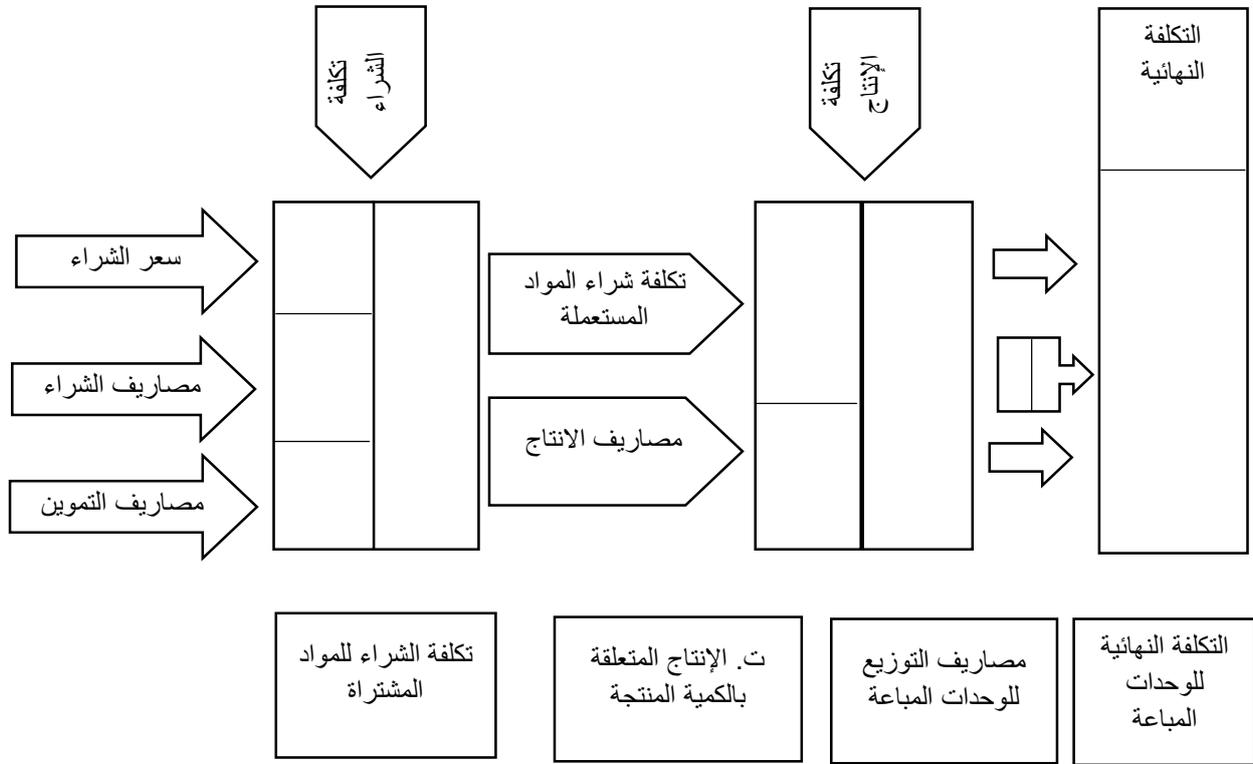
¹ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، المرجع السابق، ص 120.

² ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 22.

³ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، نفس المرجع السابق، ص 120.

⁴ ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 23.

الشكل رقم (4): العناصر المكونة للتكلفة النهائية.



SOURCE : J. Margerin, Comptabilité analytique, outil gestion, paris, 1997, p07

المطلب الثالث: تصنيف وتبويب التكاليف.

يعتبر تبويب التكاليف المرحلة الأولى لقياس التكاليف وهو يعني جمع عناصر التكاليف في مجموعات وفق أسس وطرق التجميع المنهجي. وفيما يلي تبويب التكاليف طبقاً لأهم الأسس:

الشكل رقم (5): أسس تبويب التكاليف.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مراجع.

أولاً: تبويب التكاليف حسب طبيعة عناصرها.

بهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من العوامل الإنتاجية¹:

- 1- المواد: عي عبارة عن تكلفة المواد المستعملة في تصنيع المنتج ويمثل نسبة الحصول على مجموع تكلفة المنتج.
- 2- العمل: عبارة عن الأجرور والمرتببات التي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على خدمات عنصر العمل الإنساني ويتكون هذا العنصر من الأجرور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية.
- 3- المصروفات: عبارة عن أي تكلفة لا تندرج تحت عنصرى المواد والعمل وتكون لازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج.

ثانياً: تبويب التكاليف حسب وظائف المنشأة.

وفق لهذا التبويب فإن عناصر التكاليف تصنف حسب وظائف المنشأة أو المشروع إلى:

- 1- تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعة تامة الصنع.²
- 2- تكاليف التسويق: هي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل والتوزيع.³
- 3- تكاليف إدارية وتمويلية: وتشمل التكاليف الإدارية كل من المواد الإدارية والأجرور الإدارية والخدمات الإدارية.⁴

ثالثاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمنتج.

تنقسم عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج إلى عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة¹:

¹ شادي صبجي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، غزة، 2008، ص 28.

² د. غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 32.

³ شادي صبجي أبو شنب، المرجع السابق، ص 26.

⁴ أيمن عمر علي عبد الباقي وفتح الرحمان الحسن منصور، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية، المرجع السابق، ص 107.

1- عناصر مباشرة (تكاليف مباشرة): وتتحصر في المواد وأجور العاملين المشاركين بطريقة مباشرة في تشكيل المنتج المعين.

2- عناصر غير مباشرة (تكاليف غير مباشرة): وتشتمل على كل عناصر التكاليف الأخرى والتي لا تلزم لتشكيل المنتج مباشرة، ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل اللازمة على المواد والخدمات إلى منتج تام.

رابعاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط.

هذا التبويب مفيد لأغراض تخطيط الإنتاج واتخاذ القرارات حيث يربط بين التكلفة ومسبب التكلفة ووفقاً لهذا التبويب تنقسم التكاليف إلى:

1- التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير في مجملها مع تغير مستوى النشاط بنفس نسبة التغير مع ثبات متوسط تكلفة الوحدة، أي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط (الإنتاج) ونبين ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): علاقة التكاليف المتغيرة بحجم الإنتاج.

نصيب الوحدة الواحدة	حجم الإنتاج	مجموع الكلف
0	0	0
6	1	60
6	20	120
6	30	180

المصدر: ناصر داري عدون، المرجع السابق، ص 24.

2- التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا يتغير مجموعها بتغير حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى القصير. بل تتغير في تغيير في هيكل المؤسسة أو شراء استثمار جديد أو إعادة هيكلة المؤسسة... الخ. ويمكن توضيح علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج في الجدول التالي:

¹ د. عبد الحي مرعى و د. عطية مرعى، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص 22-23.

الجدول رقم (3): علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج.

التكاليف الثابتة	حجم الإنتاج	نصيب الوحدة الواحدة
30	10	3
30	20	1.5
30	30	1

المصدر: ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 23.

3- التكاليف المختلطة: (شبه الثابتة/ شبه المتغيرة): هي التكاليف التي تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة والمتغيرة وتتمثل في مصاريف الأجور غير المباشرة، مصاريف الصيانة، الإضاءة... الخ.¹

خامسا: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن.

وتكون على أساس الفترة الزمنية التي تتحقق فيها التكلفة²:

1- التكاليف التاريخية (الفعلية): يتم احتساب هذه التكاليف بعد الأحداث التي أدت إليها أي هي التكاليف التي حصلت فعلا.

2- التكاليف المعيارية: يتم احتساب هذه التكاليف قبل الأحداث التي ستؤدي إليها فهي مقدرة سلفا ويتم تحديدها والتنبؤ بها وفقا لنوعها والظروف والإمكانات الموجودة.

سادسا: تبويب التكاليف حسب أغراض الرقابة. وهي³:

1- تكاليف قابلة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها. بمعنى أن إدارة الشركة تتحكم بهذه التكاليف وبالتالي سهولة ضبطها ومتابعتها.

¹ د. غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 34.

² Gérard Melyon, **Comptabilité analytique**, éditions Bréal, troisième édition, 2004, p 19.

³ شادي صبحي أبو شنب، المرجع السابق، ص 30.

2- تكاليف غير قابلة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة.

سابعا: تبويب التكاليف حسب أغراض اتخاذ القرارات.

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لابد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات وفيما يلي بعض هذه التكاليف والتي من الممكن أن تؤثر في بعض القرارات في المنشأة¹:

- 1- تكلفة الفرصة البديلة: هي المنافع الصافية التي كان من الممكن الحصول عليها إذا استخدمت هذه الموارد في البديل الآخر المتاح.
- 2- التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف بديلين وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات.
- 3- التكلفة الغارقة: هي التكاليف التي تنتج عن قرارات ام اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة وبالرغم من عدم ارتباطها باتخاذ القرارات إلا أنه يتم تحليلها تفصيلا قبل اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل.
- 4- التكلفة المضافة: هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق.

¹ د. غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 35.

خلاصة

في هذا الفصل حاولنا تقديم صورة عن محاسبة التكاليف المطبقة داخل المؤسسات الصناعية من أجل تحليل تكاليفها و التخطيط و الرقابة والمساعدة في اتخاذ القرارات ، حيث قمنا بالتطرق أولاً إلى تقديم عام لمحاسبة التكاليف بداية بنشأتها و تعريفها و أهدافها و وظائفها ، ومن ثم إلى تقديم نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية حيث ذكر فيه مفهوم كل من المؤسسة الصناعية و نظام محاسبة التكاليف بالإضافة إلى العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف و باقي الإدارات المؤسسة، وبعدها قمنا بدراسة التكاليف و سعر التكلفة داخل المؤسسات الصناعية .

ومن خلال ما سبق نرى أن محاسبة التكاليف تعتبر عنصراً أساسياً في المؤسسة الاقتصادية بالعموم و في المؤسسة الصناعية بالخصوص، فمن خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف و حسابها وتحديد التكلفة النهائية للمنتج، فهي تكتسي أهمية بالغة للتقليل من التكاليف وتحسين فعالية التسيير .

الفصل الثاني : طرق حساب التكاليف و سعر التكلفة

المبحث الأول : طريقة التكاليف الكلية و الجزئية

المبحث الثاني : طريقة التكاليف المعيارية

المبحث الثالث : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تمهيد

إن التطور في تقنيات و أساليب محاسبة التكاليف راجع إلى طبيعتها الدينامكية والحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير وهذا أدى للبحث المستمر عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة والحصول على نتائج تحليلية دقيقة تسمح بالاتخاذ القرارات الصحيحة لمختلف المستويات، بغية وصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة .

وتشمل محاسبة التكاليف عدة أساليب و طرق لحساب التكلفة النهائية وحيث يتميز كل أسلوب بمبادئه ومناهجه التحليلية ذلك وفقا لحالة الإنتاج والزمن فكانت أول الطرق ظهورا طريقة التكاليف الكلية ثم طريقة التكاليف المباشرة ثم طريقة التكاليف المتغيرة ثم طريقة التكلفة المستغلة و بعد ذلك ظهرت طريقة التكاليف المعيارية (النمطية) و آخرها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

حيث سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى بعض الأساليب و الطرق وسنحاول دراسة كل واحدة منها على حدا حتى نتمكن من الوصول إلى فهمها وإعطاء تقييم لها.

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية و طريقة التكاليف الجزئية.

يتم تجميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على أساس فعلي أو على أساس معياري ثم يتم تحميلها حسب علاقة عنصر التكلفة بالوحدة المنتجة أو بعلاقتها بحجم الإنتاج، حيث أن تحميل التكاليف للمنتجات و قياسها يحدث وفقا للأساليب التحميل الآتية¹:

مبدأ التحميل الشامل(الكلي): و هو تحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من جميع عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

مبدأ التحميل الجزئي: وفيه تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التي تعد مسؤولة عن حدوثها فقط، أي تلك التكاليف التي ترتبط بها بعلاقة مباشرة و تستبعد تلك التكاليف التي لا علاقة لها بوحدات النشاط حيث تحمل على نتيجة الفترة.

حيث يحدث عن تبني مبدأ التحميل الشامل طريقة التكاليف الكلية أما مبدأ التحميل الجزئي فسوف ينتج عن تبنيه طريقة التكاليف المتغيرة.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.

تعتبر طريقة التكاليف الكلية أقدم طرق التكاليف، و هذا منذ بداية القرن السادس عشر، و هذه الطريقة تتركز على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال مدة زمنية محددة.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف الكلية.

تعتبر منهج و طريقة أساسية في محاسبة التكاليف و تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتوجات و الأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، و الهدف من هذه الطريقة هو التحميل الشامل لجميع الأعباء على المنتوجات و تعديل بعض تقديرات المحاسبة العامة.²

¹ د، إسماعيل حجازي، ا، معالم سعد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع،

الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص ص56-57 .

² المرجع نفسه، ص58 .

و من أقدم و أشهر طرق لحساب التكلفة الكلية في محاسبة التكاليف هي طريقة الأقسام المتجانسة و التي تسمى أيضا طريقة مراكز التحليل و التي طالما اعتبرت ذات وزن هام بالنسبة للمسيرين.

طريقة الأقسام المتجانسة:

و هي طريقة تسمح بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات و توزيع التكاليف غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتجات¹. و لهذا يجب تمييز بين مفهومين أساسيين و هما²:

التخصيص : يقصد به تقسيم التكاليف بطريقة مباشرة من دون حساب وسيط.

التحميل : هو تقسيم الأعباء و توزيع التكاليف باستعمال حساب الوسيط.

تعريف القسم المتجانس : نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مسبقا، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام بإستعمل وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية تعطي بغرض توزيع عناصر هذه التكاليف، وهو أيضا مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف موحد، و يمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها وحدة العمل.

و يمكن تقسيم الأقسام المتجانسة حسب حجم المؤسسة، أو نظامها الإداري إلى قسمين³:

- **أقسام رئيسية**: و تقوم بتوريد المواد و تصنيع المنتجات و توزيعها (قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع...الخ).
- **أقسام مساعدة**: هي أقسام تساعد بخدماتها الأقسام الرئيسية على تقديم وظائفها على أكمل وجه (الإدارة، الصيانة، النقل...الخ).

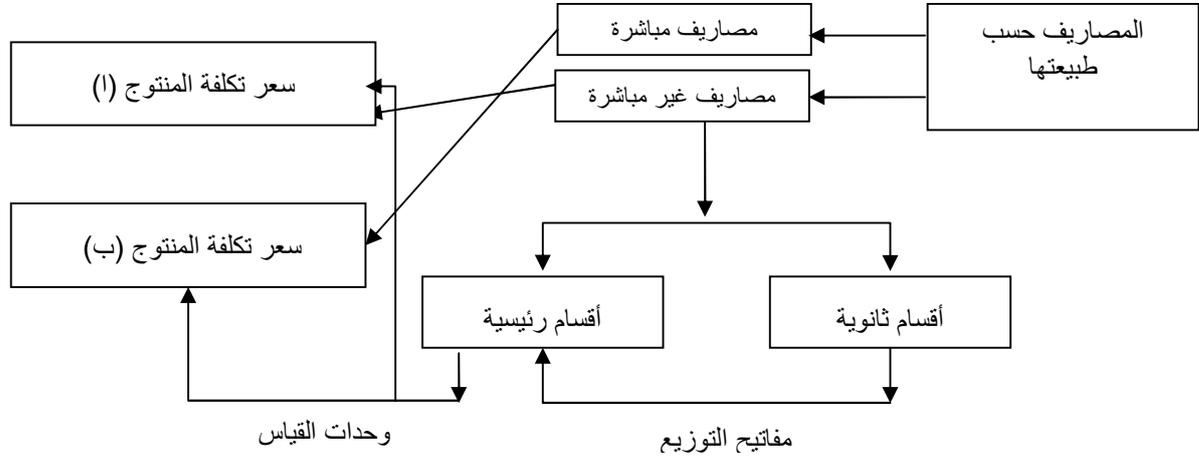
¹ سكيبة رحمة، **مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون**

بسكرة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد14، العدد01، 2020، ص 233.

² د، إسماعيل حجازي، ا، معاليم سعاد، المرجع السابق، ص59.

³ سكيبة رحمة، المرجع السابق، ص233 .

الشكل (6): خطوات توضيحية لطريقة الأقسام.



المصدر: رجال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، المرجع السابق، ص 51 .

الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة:

تقوم طريقة الأقسام المتجانسة على مجموعة من الخطوات تتمثل أساسا في:

التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: تحسب المصاريف غير المباشرة ثم يعاد تصنيفها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها بغرض تحضير جدول التوزيع الأولي للأعباء، و هو "جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام و على سطور أفقية بعدد عناصر المصاريف غير المباشرة بحيث يوجد من بين هذه المصاريف مصاريف تدخل مباشرة في بعض الأقسام ولا توجد أي صعوبة في تحميلها ما دامت تخصص مباشرة للأقسام المتعلقة بها ، أما المصاريف الأخرى فتوزع بين الأقسام بنسب مئوية مختلفة بمفاتيح التوزيع.¹

التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: و من خلال هذه الخطوة يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية و هذا حسب نسب استفادة هذه الأخيرة منها، و تتم عملية التوزيع حسب أحد الطرق التالية:²

¹ سكينه رحمة، المرجع السابق، ص 234 .

² المرجع نفسه، ص 234 .

لـ **طريقة التوزيع التنازلي** : تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين الأقسام المساعدة ، كما يتم توزيع الأعباء بشكل تسلسلي على الأقسام التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسب المئوية للخدمات التي تقدم لمراكز الخدمات الأخرى، بداية من المركز المقدم للخدمات للأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة من مركز آخر إلى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة و يستفيد من خدمات جميع الأقسام الأخرى، و من الضروري أنه بعد تفرغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يعود إليه مرة أخرى ، ولا يجوز له استقبال تكاليف مركز آخر .

لـ **طريقة التوزيع التبادلي**: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من الأقسام الخدمائية على أقسام الخدمات الأخرى، و بالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكلفته الصناعية غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له و التالية ، و من ثم فإن هذه الطريقة تأخذ في عين الاعتبار الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات و في كل الاتجاهات.

تحديد تكلفة وحدة العمل: بعد قيام بحساب مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفًا يتم حساب تكلفة وحدة العمل و ذلك بقسمة مجموع القسم الرئيسي(الأساسي) على عدد وحدات العمل الخاصة به، و من ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.¹

ثانيا: خصائص طريقة التكاليف الكلية.

تمتاز هذه الطريقة بالخصائص التالية²:

1. تتماشى مع الأصول المحاسبية في تصوير نتائج الأعمال .
2. يمكن أن تستعمل في الأجل الطويلة.
3. وجب فيها أن لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية .

¹ عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة الماجستير،

جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، صص 51-50

² د. صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراذ خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1999

ثالثا: كيفية الوصول إلى التكلفة الإجمالية طبقا لطريقة التكاليف الكلية.

و ذلك بإتباع الخطوات الآتية¹:

1. التكلفة المباشرة: تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج+الأجور المباشرة + تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة.
2. تكلفة الإنتاج(تكلفة الصنع):التكلفة المباشرة + تكلفة المنتجات تحت الصنع أول المدة - تكلفة المنتجات تحت الصنع آخر المدة +تكاليف صناعية غير مباشرة.
3. تكلفة البضاعة تامة الصنع:تكلفة الإنتاج+ تكلفة المنتجات تامة الصنع أول المدة - تكلفة المنتجات تامة الصنع آخر المدة.
4. تكلفة المبيعات: تكلفة البضاعة تامة الصنع + تكاليف بيعية و تسويقية .
5. التكلفة الكلية: تكلفة المبيعات + تكاليف إدارية و تمويلية .

رابعا: عيوب طريقة التكاليف الكلية. و هي² :

1. تذبذب في التكلفة الوحدة المنتجة و المباعه من حين إلى آخر بسبب تذبذب الإنتاج و البيع مع بقاء التكاليف ثابتة للإنتاج على حالها.
2. تفسر الإدارة على أن تكلفة الوحدة الكلية هي الحد الأدنى لسعر البيع فوجب أن لا يقل سعر البيع عنها تجنبا للوقوع في الخسارة ، و هذا المفهوم كثيرا ما يفوت على المنشأة أرباحا كان بالإمكان أن تكسبها لو قبلت البيع بأقل عن التكلفة الكلية للوحدة.
3. تحميل التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة مهما بلغت لا يسمح ببيان مدى إستغلال الطاقة الكلية المتاحة و التكاليف المقابلة للجزء منها المستغل و غير المستغل .
4. صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة لوحدات النشاط .

¹ المرجع نفسه ، ص 88 .

² د.خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص ص330-

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية.

بعد طريقة التكاليف الكلية ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة في الطريقة التكاليف المباشرة، طريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التكلفة المستغلة الخ.

أولاً: طريقة التكاليف المباشرة.

تعريف طريقة التكاليف المباشرة :

تعد هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية لبعض المحاسبين، بحيث أن الخلل يصب على الأمور المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة ، فقد طالب أنصار هذه الطريقة بالتخلص من التكاليف غير المباشرة و عدم تحميلها على وحدات الإنتاج و المبيعات ، و إنما تحمل على حساب الأرباح و الخسائر على أنها تكاليف زمنية ، و حسب هذه الطريقة يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المباشرة فقط.¹

خصائص طريقة التكاليف المباشرة² :

1. سهولة تحديد تكلفة وحدات الإنتاج و المبيعات حيث يتم تخصيص عناصر التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج: التكاليف المباشرة ÷ عدد الوحدات = تكلفة الوحدة الواحدة.
2. من غير اللجوء إلى الأساليب التقديرية يقوم المحاسب بتوزيع التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج بسهولة تامة.
3. عدم التأثير بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط بالزيادة و النقصان و يبقى نصيب الإنتاج من التكلفة ثابتاً.

كيفية حساب التكاليف طبقاً لطريقة التكاليف المباشرة.

و ذلك بإتباع الخطوات الآتية³:

1. تكلفة أولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة + خدمات مباشرة .

¹ د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 89.

² د. صالح عبد الله الرزق ، عطا الله و راد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية، المرجع السابق، ص 120-121.

³ د. غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 89-90.

2. التكلفة المباشرة للإنتاج المباع = التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة + إنتاج تام أول الفترة (بالتكلفة المباشرة) - إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (بالتكلفة المباشرة).
3. تكلفة المبيعات = التكلفة المباشرة للإنتاج المباع + التكاليف التسويقية المباشرة .
4. إجمالي الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات .
5. صافي الربح = مجمل الربح - (التكاليف الصناعية غير المباشرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة) - التكاليف الإدارية و التمويلية .

عيوب طريقة التكاليف المباشرة¹ :

1. عدم تحميل مخزون التام لآخر الفترة و تحت التشغيل بالتكاليف غير المباشرة مما يترتب تخفيض الأرباح و تذبذب تكلفة المبيعات و هذا بسبب التغير في المخزون.
2. استبعاد التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى ضعف مراقبتها ولا تساعد الإدارة في إتخاذ قراراتها ، و تسعير المنتجات على الأمد القصير .
3. و كذلك استبعاد التكاليف غير المباشرة كليا من المنتج عملية غير منطقية لأنها تساهم بجزء منها في خلق المنتج .

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة.

تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:"حسب هذه الطريقة لا بد أن يسمح سعر بيع المنتج أو سعر تقديم خدمة باسترجاع تكلفة إنتاج و تسويق ذلك المنتج أو تقديم تلك الخدمة، على أن يبقى جزء يسمى الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل".²

مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة³ :

1. أعباء التكلفة المتغيرة تتغير حسب تغير حجم النشاط.
2. تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر، ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية، بيعية، وتكاليف إدارية و تمويلية.

¹ المرجع نفسه، ص94.

² عبد الحميد بوخاري و آخرون، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة، مجلة التنظيم و العمل، المجلد 05، العدد 03، تقرت، الجزائر، 2016، ص 07.

³ لبداعي مفيدة و بوركوة مريم، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستر، جامعة الصديق بن يحيى، جيجل، 2016، ص 50.

3. فصل عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.
4. تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.
5. تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة، أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط، ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

استخدامات طريقة التكاليف المتغيرة: و يمكن أن نذكر منها¹:

1. إعداد الموازنة.
2. الرقابة على عناصر التكاليف.
3. المساعدة الإدارة في تخطيط و اتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل.
4. تخطيط الربحية عن طريق توضيح العلاقة الموجودة بين التكلفة و الحجم و الربح.

كيفية حساب التكاليف و النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة:

و توجد طريقتين لحساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:

1. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

سواء تعلق الأمر بحساب النتيجة لكل منتج على حدى أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للمؤسسة ككل

↳ على مستوى المؤسسة: وتحسب النتيجة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(4):حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة على مستوى المؤسسة.

CA	رقم الأعمال من غير ضريبة
($\sum CV$)	(إجمالي التكاليف المتغيرة لكل المنتجات المباعة)
=MCV	= الهامش على التكاليف المتغيرة
($\sum CF$)	(إجمالي التكاليف الثابتة)
=R	= النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المراجع.

¹ د. نائل عدس و نضال الخلف، المرجع السابق، ص 86.

لـ على مستوى كل منتج: وتحسب النتيجة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(5):حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة على مستوى كل منتج.

المنتجات	المنتجات			CA ($\sum CV$)
	المنتج 1	المنتج 2	المنتج 3	
رقم الأعمال بدون ضريبة	CA 1	CA 2	CA 3	
التكلفة المتغيرة	(CV 1)	(CV 2)	(CV 3)	
الهامش على التكلفة المتغيرة	= MCV 1	= MCV 2	= MCV 3	= MCV
إجمالي التكاليف الثابتة				($\sum CF$)
النتيجة				=R

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المراجع.

2. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة :

الأعباء الثابتة في الطريقة السابقة كانت مشتركة بين جميع المنتجات بسبب صغر حجم النشاط في المؤسسة و لكن بعد تنوع أنشطة المؤسسات و اتساعها إلى أقسام و مصالح أدى إلى تخصيص لكل قسم تكاليفه الثابتة الخاصة بنشاطه، مع إبقاء بعض المصالح التي تكون التكاليف الثابتة مشتركة.¹ و تحسب النتيجة وفق الجدول التالي:

¹ بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية عن مؤسسة الحليب و الجبن ببودواو، مذكرة الماجستير، المدرسة العليا لتجارة، 1999، ص66.

الجدول رقم(6):تحديد النتيجة عن طريق التكلفة المتغيرة المطورة.

	المجموع				
البيان	P1	P2	P3	P4	
رقم الأعمال	C.A1	C.A2	C.A3	C.A4	C.A
التكاليف المتغيرة	CV1	CV2	CV3	CV4	- CV
هامش على التكلفة المتغيرة	MCV1	MCV2	MCV3	MCV4	MCV
التكاليف الثابتة الخاصة	MSB1	MSB2	MSB3	MSB4	=MSB
التكاليف الثابتة المشتركة					- CF
النتيجة					R

المصدر: بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية عن مؤسسة الحليب و الجبن ببودواو، المرجع السابق، ص66.

عيوب طريقة التكاليف المتغيرة¹ :

1. صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة حلت محل صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة المشتركة باختلاف نشاطاتها، و ترجع صعوبة لوجود الكثير من عناصر التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة .
2. سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة لوحدها فقد لا يكون كافيا لاسترداد التكاليف الثابتة و تحقيق صافي الربح.
3. تكلفة الوحدات المنتجة و المباعية المتغيرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية للإنتاج و بيع السلعة ومن ثم فان نتيجة الأعمال كما تعبر عنها الحسابات التشغيل و المتاجرة و الأرباح و الخسائر لا تمثل الحقيقة و الواقع.

¹ د. خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص 345-346.

ثالثا: طريقة التكلفة المستغلة.

1) تعريف طريقة التكلفة المستغلة.

يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة التكلفة المستغلة إلى المهندس التايلوري الذي عرضها سنة (1951) ، إن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة جاءت بعد الانتقادات الكبيرة الموجهة للطرق التي سبقتها ، و اسمها أيضا الطريقة التحميل العقلاني .

طريقة التكلفة المستغلة (التحميل العقلاني) : "يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب الاتفاق المسبق للنشاط كمستوى عادي، أما بالنسبة للمراحل (الإنتاج ، التوزيع ، أو أي مرحلة أخرى) بالنسبة لكل مديرية قسم أو مرحلة تحليل ، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدرجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل".¹

و يمكننا تعريف بعض من المصطلحات المتعلقة بالطريقة التكلفة المستغلة كالتالي:

الطاقة المتاحة: و هي معروفة بأنها الطاقة القصوى مستبعدا عنها الاختناقات داخل مجموعة المراكز الإنتاجية و تقاس بالطاقة المتاحة و الإنتقال من عملية لأخرى في حدود معدلات فنية المستقرة.

الطاقة المستغلة: و المقصود بها هو ما حققه المشروع من طاقة خلال مدة زمنية محددة.²

الطاقة الإنتاجية: و يقصد بها المقدار الثابت من الآلات و المعدات و الأيدي العاملة و الخدمات الأخرى المساعدة التي تتوافر في مدة معينة، كما أنها تقاس عادة بعدد الوحدات الإنتاجية أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة معينة.

الطاقة القصوى: هي طاقة الإنتاج أو البيع المحددة خلال فترة محددة طبقا لمواصفات عناصر الإنتاج و توافر مجموعة متكاملة من اللوازم كالصيانة الدورية المنتظمة و توافر العمالة المدرية بكفاءة عالية و إنتاجية كبيرة.³

¹ ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، ص64.

² د. صالح الرزق، د. عطا الله خليل بن ورا، المرجع السابق، ص 142.

³ د. نائل عدس، د. نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، المرجع السابق، ص 100.

(2) مبادئ طريقة التكلفة المستغلة.

- تقوم طريقة التكلفة المستغلة على تحميل النشاط بجميع عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى حصتها من عناصر التكاليف الثابتة، وهذا يكون على قدر استغلال الطاقة من المشروع.¹

- التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة غير المستغلة تحملها على حساب الخسائر و الأرباح و يتم إستبعادها من تكلفة الإنتاج.²

- هذه الطريقة تقسم تكاليف الإنتاج إلى تكاليف متغيرة و ثابتة، و لأن التكاليف المتغيرة تتغير حسب حجم الإنتاج و المبيعات و التكاليف الثابتة لا تتأثر بالتغير في حجم الإنتاج.³

(3) كيفية الوصول إلى أثمان التكاليف و تكلفة الوحدة طبقا لطريقة التكلفة المستغلة:

و إتباعا لنظرية التكاليف المستغلة يمكن احتساب أثمان و تكلفة الوحدة وفقا الخطوات التالية⁴ :

1. التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة.
2. تكلفة الإنتاج = التكلفة الأولية + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.
3. ثمن تكلفة المبيعات = ثمن تكلفة الإنتاج + تكاليف تسويقية و بيعية متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف التسويقية الثابتة .
4. مجمل الربح = إيراد المبيعات - ثمن تكلفة المبيعات .
5. صافي الربح = مجمل الربح - (الجزء غير المستغل من تكاليف الإنتاج + الجزء غير المستغل من تكاليف التسويق + تكاليف إدارية و تمويلية) .
6. عيوب طريقة التكاليف المستغلة:

و يمكن أن نذكر منها⁵:

1. صعوبة تحديد المستغل من الطاقة و هذا لتعدد المراحل الإنتاجية و لإختلاف الآلات و قدراتها .

¹د. نائل عدس، د. نضال الخلف، المرجع السابق، ص 100.

²المرجع نفسه، ص 100.

³ عبد الناصر إبراهيم نور، الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، عمان، 2002، ص 254.

⁴د.صالح عبد الله الرزق، د. عطا الله وراذ خليل ، المرجع السابق، ص 143 .

⁵د. صالح عبد الله الرزق ، د.عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، المرجع السابق ، ص 114 .

2. تتنافى هذه الطريقة و مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، و خاصة المخزون السلعي للإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام يحتوي على جزء من التكاليف الثابتة المستغلة.
3. في هذه الطريقة لم تحل مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة نهائيا.
4. مبدأ التغطية الشاملة للتكاليف لا يتناسب مع هذه النظرية مما يؤدي إلى إختلاف النتائج المستخرجة في ظلها عن النتائج المستخرجة من الحسابات المالية.

المبحث الثاني: طريقة التكاليف المعيارية (القياسية).

بعدها تطرقنا في المبحث السابق إلى طرق التكاليف الكلية و طرق التكاليف الجزئية لاحظنا أن كلاهما يتميز بالصفة التاريخية، أي يعني أنه يجب انتظار نهاية فترة التحليل لإعدادها حيث أن مدة الحصول على المعلومات الخاصة بهما قد تكون طويلة نسبيا ، ولذلك وجب البحث عن طرق أخرى تسمح للمسير بحصوله على معلومات حول التكاليف لدعم قراراته و أيضا تمكن من القيام باختبارات في أسرع وقت ممكن ، و من الطرق التي تحقق لنا هذه الغاية : طريقة التكاليف المعيارية و التي يتم حساب فيها التكاليف بنفس طرق حساب التكاليف التاريخية و لكن على أساس معطيات تقديرية .

المطلب الأول: مفهوم و مبدأ طريقة التكاليف المعيارية.

أولا: مفهوم طريقة التكاليف المعيارية.

(1) تعريف التكاليف المعيارية.

و يمكن تقديم التعاريف التالية :

- **تعريف 01:** " التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) و يقاس هذا التقدير على أساس فني و علمي دقيق لا ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية و تعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة (عندما تكون الكلف الفعلية أقل من الكلف المعيارية) أو انحرافات غير ملائمة (عندما تكون الكلف الفعلية أكثر من الكلف المعيارية) " ¹.

¹ د. إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2008، ص 215 .

- **تعريف 02:** و تعتبر التكاليف التي حددت سابقا على أساس علمي و عملي و التي بموجبها يتم القيام بالمقارنة و تقييم النتائج الفعلية لفترة زمنية معينة.¹
 - **تعريف 03:** هي التكاليف المحددة مسبقا و تمتاز بصيغة معيارية تهدف لمراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وقياس إمكانياتها في تحقيق برامجها بمقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية و قيمة عناصر التكاليف و ما حدد من قبل.²
- و من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص أن التكاليف المعيارية ما هي إلا تقديرات محددة سابقا قبل البدء في العملية الإنتاجية ، حيث تعتبر أساس و مرجع لما يجب أن تكون عليه تكاليف المنتوجات ، و هذا من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية .

(2) ظهور التكاليف المعيارية:

يعود ظهور طريقة التكاليف المعيارية إلى سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية و كانت مركزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة ، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى ، كالمواد الأولية ، الطاقة و مصاريف التصنيع الأخرى ، و لقد تزايد الإهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات و ذلك لغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية.³

(3) مهام و أهداف التكاليف المعيارية:

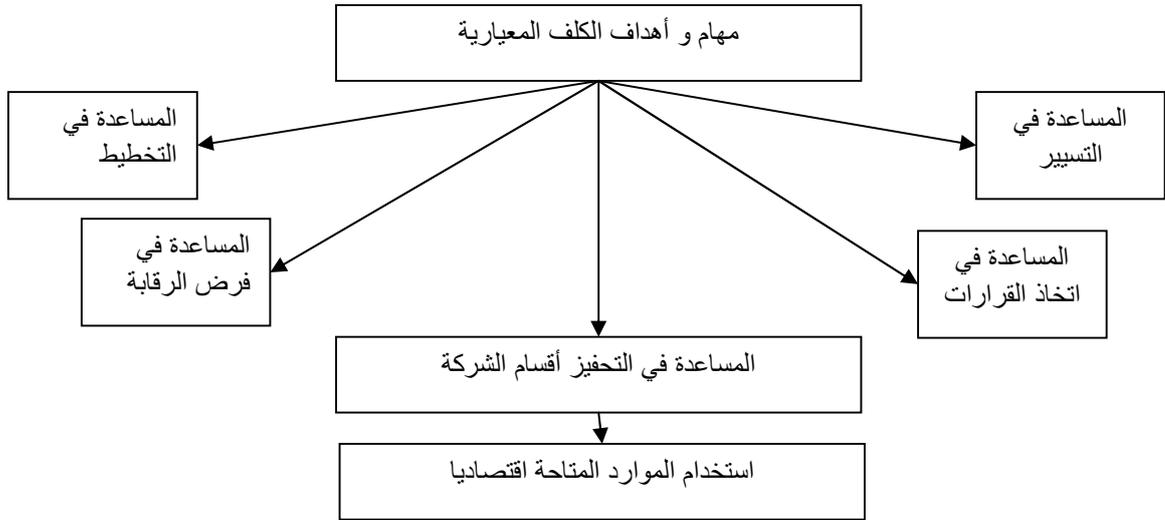
و يمكن تلخيص الأهداف التي تسعى لها طريقة التكاليف المعيارية في الشكل الموالي:

¹ عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة الأزهار ، غزة، المجلد14، العدد02، 2012، ص270 .

² Henri Gulman, comptabilité analytique, édition bouchene, alger, 1993, p211.

³ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتحاد القرار في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص236 .

الشكل (7): مهام و أهداف الكلف المعيارية.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، المرجع السابق، ص218.

4 أنواع التكاليف المعيارية:

و نجد هناك أنواع كثيرة و عديدة من التكاليف المعيارية منها¹:

- التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أفضل استخدام للعوامل الإنتاجية الممزوجة في المؤسسة ، فهي تعتبر الحالة المثالية للنشاط .
- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة المنافسة: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق و لكنها لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب بلوغها و خاصة في حالة سعر المنافسة في السوق.
- التكلفة المعيارية التاريخية: و تحدد على أساس الفترات السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيم الحالية.

ثانيا: مبادئ طريقة التكاليف المعيارية.

- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط و العناصر المكونة له (الكمية، السعر، اليد العاملة...) و المناسبة له ، و يجب أن تكون تتوافق مع هيكل المؤسسة و طبيعة العمليات الإنتاجية ، و ماهي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية حسابية أو وفق معايير محددة .

¹ ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسير، المرجع السابق، 1999، ص 162 .

- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية و الفعلية من أجل حساب الفروقات (الانحرافات) و معرفة أسبابها و محاولة تصحيحها .
- العمل الدائم على تعديل المعايير المعتمدة، و هذا حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي، بتغييرات السوق، و بكافة التقنيات الحديثة و معايير الجودة.¹

المطلب الثاني: تحديد الانحرافات و تحليلها.

أولاً: مفهوم الانحراف.

الانحراف: هو الفرق بين ما هو كائن و ما يجب أن يكون، سواء كان هذا الفرق عبارة عن قيمة أو كمية في احتياجات نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية محددة.²

و يمكن القول أيضا أن الانحراف هو الفرق بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية لأحدى المنتجات المدروسة، و تكون هذه الانحرافات سواء موجبة (في صالح المؤسسة) و إما سالبة (في غير صالح المؤسسة).

حيث يحسب الانحراف بإحدى المعادلتين التاليتين :

الانحراف = التكلفة الحقيقية التاريخية - التكلفة المحددة مسبقا.

أو
الانحراف = التكلفة المعيارية - التكلفة الحقيقية.

ثانياً: تحديد الانحرافات و تحليلها :

1) انحراف المواد المباشرة³:

لـ بعدما يتم تحديد كمية المواد و معايير سعر المواد يتم المقارنة بين التكلفة الفعلية و التكلفة المعيارية، حيث يتم احتساب الانحراف الكلي لتكلفة المواد حسب المعادلة التالية:

¹ احمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 99 .

² BOUGHABA .A, comptabilité analytique d'exploitation, édition Berti, alger, 1998, p334.

³ محمد عبده نعمان علي، نظام محاسبة التكاليف، دار الكتب الجامعي، صنعاء، ط1، 2012، ص ص196-198.

الكلية لتكلفة المواد = الانحراف التكلفة المعيارية للمواد - التكلفة الفعلية للمواد.

أو

انحراف الكلية لتكلفة المواد = (التكلفة المعيارية للمواد × معدل السعر المعياري) -
(الكمية الفعلية للمواد × معدل السعر الفعلي)

(1) يمكن تحليل الانحراف الكلية للمواد المباشرة إلى نوعين :

أ_ انحراف الكمية: و هو الفرق الناتج عن المقارنة بين إجمالي كمية المواد التي استعملت خلال الفترة مع إجمالي الكمية المعيارية.

إنحراف كمية المواد = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) × سعر المعياري للوحدة .

ب_ انحراف السعر: و هو الفرق الناتج عن المقارنة بين السعر الفعلي المدفوع مع السعر المعياري.

انحراف كمية المواد = (السعر المعياري للوحدة - السعر الفعلي للوحدة) × الكمية الفعلية

(2) انحراف الأجور (اليد العاملة المباشرة).

لـ إن حساب تكاليف الأجور تتم من أجل الرقابة على تكلفة العمال عند قيامهم بالعملية الإنتاجية ، و هذا من خلال مقارنة التكاليف المعيارية للأجور بالتكاليف الفعلية في كل عملية إنتاجية على كل وحدة.¹

¹ المرجع نفسه، ص 206.

إجمالي انحراف الأجر = عدد ساعات العمل المعيارية × معدل الأجر المعياري (- عدد ساعات العمل الفعلية × معدل الأجر الفعلي) .

↳ يمكن تحليل انحراف الأجر إلى انحراف معدل السعر و انحراف الوقت.¹

▪ انحراف معدل السعر:

انحراف معدل السعر = المدة الزمنية (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي) .

▪ انحراف الوقت:

انحراف الوقت = معدل السعر المعياري (المدة المعيارية - المدة الفعلية) .

(3) انحراف الأعباء غير المباشرة :

↳ ترتبط الأعباء غير المباشرة بالمنتجات تناسبيا مع وحدات العمل المستهلكة، كما يسمح لعدة وحدات العمل لمركز التحليل بقياس نشاط هذا المركز، و استنادا إلى مستوى هذا النشاط، يتم تحليل الانحرافات على التكاليف غير المباشرة.²

انحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة = التكلفة الفعلية - (تكلفة غير مباشرة لكل وحدة منتجة × الإنتاج الفعلي) .

ب_ تحليل انحراف الأعباء غير المباشرة إلى³:

• انحراف الميزانية:

انحراف الميزانية = الأعباء المعيارية للقسم - تكلفة الساعة للميزانية المرنة .

• انحراف النشاط:

انحراف النشاط = تكلفة الساعة الميزانية المرنة - التكلفة الحقيقية للقسم .

¹ بويقوب عبد الكريم، محاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 2004، ص229.

² درحمون هلال، نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية، المرجع السابق، ص243.

³ ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص174-175.

- انحراف المردودية:

انحراف المردودية = التكلفة المعيارية لوحدات العمل المعيارية - التكلفة المعيارية لوحدات العمل .

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكاليف المعيارية.

أولاً: إيجابيات طريقة التكاليف المعيارية.¹

- توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الأعباء و المساعدة في تحديد مصادر الخلل أو حسن الأداء، وهذا ما يسهل اعتماد ونشر التعليمات التي تطور الأداء وترفع من الإنتاجية وتؤدي بها إلى الرقي لمستويات أعلى .
- تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات .
- مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المتمثلة في :
 - لـ قرارات تسعري المنتجات.
 - لـ قرارات اختيار طرق الصنع.
 - لـ قرارات توفير الطاقة الإنتاجية.
 - لـ قرارات التوسع في حجم الإنتاج.
 - لـ قرارات اختيار طرق البيع وأساليب الترويج.
- تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف.
- زيادة كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية.
- إمداد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مسبقاً.
- توفر المعلومات التي تخدم الإدارة عن أسعار وكميات الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها.

¹ نوال مرابطي، أهمية نظام محاسبة التكاليف كأداة في مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص153.

ثانيا: سلبيات طريقة التكاليف المعيارية.¹

- عند وضع معيار و لو تم على أسس صحيحة فإنها لا تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- بعد القيام بتحديد التكلفة المعيارية و البدء في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك، نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة.
- المعلومات غير دقيقة و تسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.
- إمكانية تحريف قاعدة أسعار البيع.

المبحث الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول: ظهور الطريقة و مفهومها.

أولاً: ظهور الطريقة.

أدت التطورات الحديثة في بيئة التصنيع إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف العادية أو التقليدية بما يتناسب مع ملامح بيئة التصنيع الحديثة، حيث بدأت جهود البحث و التطوير في العديد من بلدان العالم خلال عقد الستينيات، أما في سنة 1987 استطاع الباحثان kaplan و cooper أن يقدموا نظاماً جديداً لتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة [actionty based costing].

تطور هذا النظام وفر متطلبات السوق حيث انتقل من نموذج أحادي البعد مهمته تحديد سعر التكلفة بشكل دقيق ليصبح نموذج ذو بعدين يهدف إلى تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات منها ما هو متعلق بالتكلفة و أخرى حول العمليات.

وسرعان ما طبق هذا النظام في العديد من المنشآت بكافة أنواعها (الصناعية ، الإدارية ، الخدماتية ، التجارية) معلنة بذلك تلبية لاحتياجاتها المعلوماتية.

¹ ياسين سالمى، المرجع السابق، ص 86 .

ثانيا : مفهوم الطريقة.

1- **تعريف 1 (Horngren):** نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع، الخدمات، العملاء... الخ.¹

2- **تعريف 2 (Davidson):** حيث عرفه على أنه نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على آخر من الكلف و التي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها.²

3- **تعريف 3 :** يعرف نظام ABC على أنه مقارنة لتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات بناء على الأنشطة التي ساهمت في إنتاج هذا المنتج و اعتمادا على مسببات هذه التكلفة كما يعرف أيضا على أنه نظام يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات للتكلفة ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي.³

إن التعاريف السابقة و رغم ورودها بصيغ مختلفة لا تخرج من كونها تصب في معنى واحد و هو أن تقنية التكاليف على أساس الأنشطة تقوم أولا بتجميع تكاليف الأنشطة ثم تقوم بتخصيص تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب استفادتها من تلك الأنشطة، و بذلك يتضح أنها تقنية لتوزيع و تخصيص التكاليف على مرحلتين:

المرحلة الأولى : حيث يتم في هذه المرحلة توزيع تكاليف الأنشطة بإستخدام موجهات الكلفة.
المرحلة الثانية : أما في هذه المرحلة فيتم تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن حسب موجهات الكلفة التي تم إستخدامها لإنتاج وحدة واحدة من المنتج.

¹ إسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص98.

² المرجع نفسه، ص98.

³ شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة و دعم تنافسية المؤسسة الاقتصادية -دراسة مؤسسة الاسمنت حجار السود-، جامعة 20 اوت 1955 ، المجلد04، العدد01، سكيكدة، 2019، ص45.

ثالثاً: أهداف الطريقة.

يهدف نظام ABC إلى تحقيق ما يلي¹:

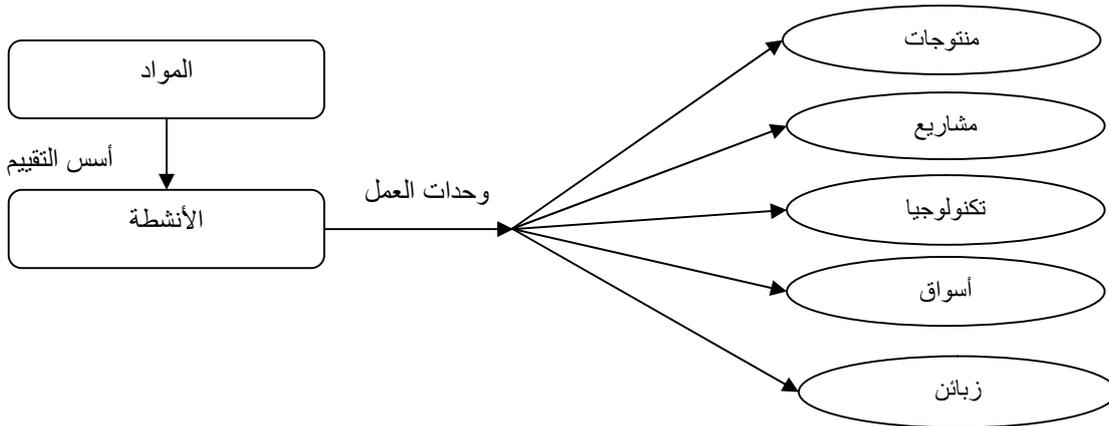
- لـ توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل عادل بين مختلف المنتجات.
- لـ المساعدة في اتخاذ القرارات الصائبة و تحديد أسباب إرتفاع التكاليف من خلال تقديم معلومات دقيقة.
- لـ يساهم في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تساهم في إضافة القيمة.

المطلب الثاني: مبدأ الطريقة و مراحلها.

أولاً: مبدأ الطريقة.

تقوم تقنية ABC على أساس التركيز على النشاط بإعتباره حدث أو مهمة لها غرض معين ، حسب هذه الطريقة يتم تجميع تكاليف الأنشطة على شكل مجموعات تسمى مجموعات التكلفة (cast pools) و ذلك عن طريق موجّهات التكاليف حيث يكون موجّه تكلفة لكل نشاط و من ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على معيار السبب / الأثر ، و بذلك فإن هذه الطريقة تهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة في تخصيص التكاليف و أكبر قدر من الدقة في التخصيص.² والشكل التالي سيوضح مبدأ طريقة ABC.

الشكل رقم(8):المبدأ الأساسي لنظرية ABC.



المصدر: إسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، المرجع السابق، ص 99.

¹ حوراء عبد الأمير احمد، دراسة تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية في الشركات العراقية:دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في محافظة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية،العراق،ص219.

² المرجع نفسه، ص219.

من خلال الشكل السابق الموضح لمبدأ طريقة ABC نلاحظ أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة و إنما تستهلك الأنشطة و هذه الأنشطة هي التي تقوم بإستهلاك الموارد و عليه تعد الأنشطة خلية أساسية تربط بين المنتجات (أو لأي غرض آخر) و بين الموارد ، إذ يقوم هذا النظام بالتعرف على سبب التكلفة أولاً ثم يتتبع التكلفة إلى المنتجات حسب الأنشطة التي استفادت من مساهمة المنتجات.

ثانياً: مراحل طريقة ABC.

يتم تطبيق نظام ABC وفق 3 مراحل وهي¹:

- ↳ المرحلة أولى: تحديد و تحليل جميع أنشطة المنظمة.
- ↳ المرحلة ثانية: تحديد موجبات أو مسببات التكلفة لكل نشاط أو مجموعة.
- ↳ المرحلة الثالثة: ربط تكاليف الأنشطة المجمعة في أوعية بموضوع التكلفة (منتج، خدمة، طلبية... الخ).

الخطوة الأولى: تحديد و تحليل أنشطة المنظمة.

أولاً: مفهوم النشاط.

التعريف الأول: النشاط هو عبارة عن جهد بشري أو آلي يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام و كمثل عن الأنشطة المسببة للتكاليف أو ما يسمى محركات التكلفة (cost drivers) في الشركات الصناعية:

- نشاط إعداد الآلات للتشغيل.
- نشاط التصميم.
- نشاط الفحص.
- نشاط الصيانة.... الخ.

و يتوفر عدد الأنشطة في شركة معينة على درجة تعقيد العمليات الإنتاجية، فكلما كانت عملية التصنيع أكثر تعقيداً كلما زاد عدد الأنشطة المسببة للتكاليف.²

التعريف الثاني: كما يمكن تعريف النشاط على أنه كل ما يمكن وصفه بفعل في حياة المؤسسة من تركيب، إبرام عقد، إعداد موازنة ... إلخ، النشاط هو مجموعة من المهام الأصلية¹:

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، محاسبة المالية و التكاليف، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2014، ص 240.

² المرجع نفسه، ص 240.

- أنجزها فرد أو مجموعة.
- تتطلب معرفة كيفية خاصة.
- متجانسة من حيث السلوك و الأداء.
- يسمح بإعطاء مخرجات للزبون إنطلاقاً من مدخلات.

ثانياً: تصنيف النشاط.²

1. حسب طبيعتها : هناك ثلاثة أنواع :

- ↳ نشاط التصميم: و يتعلق بتصميم منتج، تقديم خدمة، نشاطات البحث و التطوير، التصنيع، التنظيم، التخطيط .
- ↳ نشاط الإنجاز: و يتعلق بإنجاز مهمة عملية ذات طبيعة دورية إنطلاقاً من المراحل الصناعية المختلفة إلى غاية إصدار فاتورة للزبون.
- ↳ نشاط الصيانة: مثل صيانة الموارد الداعمة للمؤسسة، تجهيزات، معلوماتية، تكوين الأفراد... إلخ ، و تعتبر الصيانة نشاط وسيطي بين التصميم و الإنجاز.

2. حسب تقييم التكاليف غير المباشرة: حيث إقترح R.Cooper أربعة أصناف و هي :

- ↳ النشاطات على مستوى الوحدة : و هي النشاطات المنجزة كلما أنتجنا وحدة واحدة مثل "عملية التلحيم ، الثقب " تكرر هذه العمليات يتناسب مع عدد المواد المصنعة.
- ↳ النشاطات على مستوى الدفعة: هي النشاطات المنجزة عند نهاية كل دفعة مصنعة مثل عملية تغيير وسيلة المراقبة على الدفعات.
- ↳ نشاطات دعم المنتج: هي النشاطات التي تسمح بصناعة منتج معين مثل إعداد قائمة المصطلحات، كمية المواد الضرورية لهذه الأنشطة تزداد بزيادة عدد المنتجات لكنها مستقلة عن كمية المنتجات المصنعة.
- ↳ نشاطات مساعدة: هي نشاطات تساعد في عملية الإنتاج لكن لا يمكن ربطها بالمنتجات مثل الإضاءة، الحراسة، ترميم المباني.

3. حسب سلسلة القيم : حيث قسمها M.ropert إلى نوعين:

- ↳ نشاطات رئيسية : وهي التي تؤدي إلى خلق المنتج، بيعه و تحويله إلى الزبون، يتكون هذا النوع من خمس نشاطات:

¹ سليمة طبائبية، دروس في محاسبة التحليلية، جامعة 8 ماي 1945 ، بدون تاريخ، قالمة، ص54.

² المرجع نفسه، ص ص54-56.

- ✓ النشاطات اللوجيستكية الداعمة المتعلقة بالمدخلات.
 - ✓ النشاطات اللوجيستكية الداعمة المتعلقة بالمنتجات.
 - ✓ الإنتاج.
 - ✓ التسويق و المبيعات.
 - ✓ الخدمات.
- ↳ النشاطات المساعدة: وهي تلك النشاطات الضرورية لتكميل النشاطات الرئيسية وهي أربع نشاطات:
- ✓ التمويل.
 - ✓ التطوير التكنولوجي.
 - ✓ تسيير الموارد البشرية.
 - ✓ هيكل المؤسسة.

4. حسب النشاطات المباشرة و غير المباشرة:

- ↳ النشاطات المباشرة: هي النشاطات المدمجة بصفة مباشرة في عملية خلق قيمة بالنسبة للزبون.
- ↳ النشاطات غير المباشرة: تمكن من الممارسة المستمرة للنشاطات المباشرة.

الخطوة الثانية: تحديد مسببات التكلفة (موجهات).¹

إستنادا إلى دراسات و مشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد سبب أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة و ذلك إنطلاقا من علاقة السبب و النتيجة بين تغير سبب التكلفة و بين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، و غالبا ما تكون موجهات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل:

- ✓ عدد ساعات عمل الآلات.
- ✓ عدد مرات إعداد الآلات.
- ✓ عدد مرات شحن المواد.
- ✓ عدد مرات طلب المواد.
- ✓ عدد ساعات الفحص.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، محاسبة المالية و التكاليف، المرجع السابق، ص 241.

الخطوة الثالثة: ربط تكاليف الأنشطة " تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات ".

إن تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو فئات العملاء يتم استنادا إلى العلاقة المسببة وفق مسببات التكلفة و هذا يرتبط بدرجة إستفادة كل منتج من الأنشطة المحددة و التي تمارس داخل المنشأة.¹

المطلب الثالث: تقييم طريقة ABC.

أولاً: إيجابيات طريقة ABC.

يؤدي الاستغلال الأمثل لطريقة ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيض تكاليفها إلى أدنى مستوى ممكن.
- استكشاف فرص و أنشطة، التحسين و التطوير المستمر في العمليات و المجالات الصناعية.
- يؤدي نظام ABC إلى التحميل الدقيق للتكاليف و بالتالي تحقيق الدقة في تحديد أسعار بيع المنتجات، كما يساعد في اتخاذ قرارات إدارية رشيدة تتعلق بالتوقف أو التوسع في إنتاج منتج معين بعد الإطلاع على تكلفته بدقة.²
- يمكن نظام ABC من حفظ أزمنا الأنشطة و ذلك من خلال ملاحظة و رقابة الأزمنة اللازمة لتأدية هذه الأنشطة.³
- في طريقة ABC نبحث على تقييم تكاليف المنتج النهائي فقط ، بل تهدف الطريقة إلى تقييم تكاليف كل العناصر و تقديم منفعة للمسؤولين بغية اتخاذ القرارات.⁴

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المرجع السابق، ص 241.

² شلابي عمار، المرجع السابق، ص ص 45-46.

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المرجع السابق، ص 243.

⁴ سليمة طبابية، دروس في محاسبة التحليلية، المرجع السابق، ص ص 58-59.

ثانيا: سلبيات طريقة ABC.

- إن المعلومات التي يوفرها نظام ABC يجب يتم التكامل بينها و بين المعلومات الأخرى المرتبطة بالإيرادات و برامج تحسين التشغيل و إشباع رغبات العمل و ما يخص الجودة الشاملة حيث أن تطبيق النظام في ذاته لا يكفي.
- إن عدم اختيار مسبب التكلفة بالشكل الصحيح قد يؤدي إلى تشوهات في التكلفة .
- استخدام تفاصيل كافة الأنشطة يشير إلى درجات أعلى من الدقة لكنه مكلف لجمع و تخزين البيانات و تشغيلها كما أن هناك إحتمال وقوع أخطاء في المراحل المتعددة ما بين تجميع البيانات و التقرير عن التكاليف.¹
- تعديل نظم معلومات التكاليف يمكن أن يكون له آثار خطيرة على ثقافة المؤسسة ، مما يجعل الإدارة العليا غير جاهزة لإحداث تغيير جذري.
- من بين مشاكل ABC قضية تقييم الوقت و الجهد الضروريين لاستجواب الأفراد و الحصول على المعطيات.²

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المرجع السابق، ص243.

² سليمة طبائبية ، المرجع السابق، ص ص58-59.

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أساليب و طرق حساب التكاليف من طرف المؤسسة ، حيث تعتبر ظهور محاسبة التكاليف (التحليلية) تطور طبيعي للمحاسبة العامة مرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي ، و لأجل تحديد سعر التكلفة للمنتجات استعملت عدت طرق لمعالجة التكاليف منها الكلية و الجزئية بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

- ← طريقة التكاليف الكلية: تركز على الفصل بين التكاليف الكلية المباشرة و التكاليف غير المباشرة.
- ← طريقة التكاليف المباشرة : تركز على التكاليف المباشرة فقط و تستبعد عناصر التكاليف غير المباشرة باعتبارها نفقات زمنية تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.
- ← طريقة التكلفة المتغيرة : تركز على الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة.
- ← طريقة التكلفة المستغلة : جاءت لمواجهة الإنتقادات الموجهة لكل من طريقة التكاليف الكلية و المتغيرة ، حيث تقوم هذه الطريق علي تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات بما تستحقه فعلا .
- ← طريقة التكاليف المعيارية : فهي مهمة نظرا لاستخداماتها في ميدان التسيير خاصة الرقابة على مختلف الأقسام و الأنشطة من خلال حساب الانحرافات و تفسيرها ثم إجراء التصحيحات اللازمة بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و الرشيدة في الوقت المناسب.
- ← طريقة التكاليف على أساس الأنشطة : تركز على الأنشطة و تعتبرها الحلقة الرابطة بين الموارد و المنتجات(النشاطات تستهلك الموارد و المنتجات تستهلك الأنشطة).

الفصل الثالث : دراسة الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف

لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان

المبحث الأول : تقديم مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان

المبحث الثاني : الطريقة المستعملة في محاسبة التكاليف

المبحث الثالث: دراسة خطوات حساب تكلفة منتج الاسمنت

تمهيد

من خلال ما تم تقديمه في الفصل النظري حول دراسة محاسبة التكاليف و عرض أهم المفاهيم المرتبطة بها و مختلف طرقها من خلال عرضها، تصنيفها وتقييمها لمعرفة مدى مساهمتها في تخفيض تكاليف المؤسسة، و بغية تدعيم الجانب النظري قمنا بدراسة تطبيقية لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G).

و يعود سبب اختيارنا لهذه المؤسسة لمكانتها الاقتصادية و الاجتماعية الهامة و كذا التطورات التي شاهدها في محاولة تطبيق محاسبة التكاليف، و لمعرفة مدى مساهمة هذه الأخيرة في تخفيض التكاليف و تحديد سعر التكلفة انتقلنا إلى مديرية المحاسبة و المالية و بالتحديد مصلحة المحاسبة التي تتكلف بمحاسبة التكاليف.

و انطلاقا مما سبق وجدنا من الضروري تقسيم هذا الفصل ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: سنتطرق فيه لتقديم مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

المبحث الثاني: سنتطرق فيه إلى الطريقة المستعملة في محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: سنقوم بدراسة خطوات حساب تكلفة منتج الاسمنت.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان أهمية بالغة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية بحيث تلبي جزء كبير من احتياجات المؤسسات و كذا الأفراد على المستوى الوطني فيما يخص مادة الاسمنت وبإضافة أيضا إلى أنها تعطي أكبر جزء من احتياجات منطقة الوسط كما لها دور كبير في توزيع المداخل وذلك عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين والزبائن.

وفي هذا المبحث سنعرض بطاقة تعريفية عن شركة الاسمنت بسور الغزلان وذلك من خلال النقاط التالية:

- لمحة تاريخية على المؤسسة
- تعريف و أهداف المؤسسة
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الأول: لمحة تاريخية على نشأت مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان

في بداية 1974 اتبعت الجزائر إطار مخططات التنمية الاقتصادية الكبرى و هذا خاصة بعد ارتفاع سعر البترول الذي وصل إلى 49 دولار للبرميل الواحد ثم بعدها أنشأت مؤسسات اقتصادية هامة والتي تم إخضاعها لقانون الصفقات العمومية بمرسوم SNMC من بينها المؤسسة الوطنية لمواد البناء 145, 82 وهي مؤسسة تجارية , كما أنها مؤسسة اقتصادية مسعاهما إنتاج الاسمنت وتحقيق الربح وتقديم أجود الخدمات تحت شعار " أجمل وأجود الخدمات " ولقد مرت منذ نشأتها سنة 1980 بمراحل سيطرت فيها المؤسسة على السوق الوطنية بسبب حاجات السوق المتزايدة آنذاك , أما تسييرها فكان من طرف الوزارة الوصية , فهي المحددة لمختلف السياسات على المدى الطويل و المتوسط مثل سياسة الأجور و سياسة التسعير والتسويق, وقد كانت عبارة عن شركة عمومية محلية تحت اسم "الشركة الوطنية لمواد البناء " إلا أنها لم تدم طويلا , ولقد تم تقسيمها بسبب:

- ↳ تداخل المهام عدم وجود تحديد دقيق لمستويات اتخاذ القرارات.
- ↳ عدم ملائمة القرارات الموضوعية من طرف الجهات المخططة للواقع العملي.
- ↳ البيروقراطية والشعور باللامسؤولية .
- ↳ توسع نشاط المؤسسة وصعوبة التحكم فيها.
- ↳ تقسيم مؤسسة الاسمنت إلى العديد من المؤسسات الفرعية وكل مؤسسة مختصة في إنتاج منتجات معينة (هناك مؤسسات تنتج القرميد ومؤسسات مختصة في إنتاج الرمل وأخرى في إنتاج الاسمنت).

حيث أصبحت في سنة 2008 مؤسسة مساهمة ذات رأسمال 9,1 مليار دج ذات سجل تجاري 98B0282105 وتشخيص جبائي 099810398130121 ورقم مادة 10385858011.

المطلب الثاني: تعريف و أهداف مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

أولاً: تعريف بالمؤسسة.

تقع مؤسسة الاسمنت على فج بكوش في الطريق الوطني رقم 5 وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 00,7 كلم وعن مقر ولاية البويرة ب 25 كلم وتقع على بعد 125 كلم جنوب شرق الجزائر العاصمة وتتربع على مساحة 41,1 هكتار.

في تاريخ 26 نوفمبر 1979 تم إمضاء العقد الخاص بإنشائها أما انتشارها فكان في 26 فيفري 1980 من قبل شركة دنمركية وبدا إنتاج الاسمنت في 20 أكتوبر 1983 وقدرت تكاليف الإنتاج ب 1231668943 دج علما أنها تأسست برأسمال قدره 246 مليون دج وتصل قدرة إنتاجها من CPJ45, CPJ55 3000 طن إلى 1000000 طن وكانت تنتج خمس أنواع من الاسمنت CPJ فقط وذلك لكثرة الطلب على هذا النوع وعدم طلب نوع CPJ45 أصبحت تنتج CPC-CRC-CPA55 الأنواع الأخرى , أما بالنسبة للطاقة البشرية فهي تشغل من العمال حوالي 496 و 151 من الإطارات والمنفذون 208 ونظام العمل في هذه المؤسسة هو 3X8 فرق مقسمة إلى ثلاث فرق كل فرقة تعمل 8 ساعات فيما يتم التناوب بين الفرق كل ثلاثة أيام، أما عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد إلى الخميس الثامنة صباحا إلى الرابعة مساءا تتخللها فترة استراحة.

تتضمن هذه الوحدة بإنتاج الاسمنت:

- ← محجرة لسحق المواد الأولية سعة 1000 طن/سا.
- ← تجنيس مسبق وخزن حجر الكلس سعة 3500 طن/سا.
- ← تجنيس مسبق وخزن الطين(الصلصال) سعة 3000 طن/سا.
- ← مطاحن خام طيركس يونيدان 4,6 م قطر, طول 9,75 م +2,08 م سعة 2140X طن/سا
- ← خزانات التجنيس سعة 8000X2 طن.
- ← فرن يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربع طوابق الحلزونية الشكل 5,5 م قطر الطول 89 م, سعة 140X2 طن/سا , سعة 3000 طن /سا .
- ← خزانات حجر الكلس المحروق , سعة 1500X3 طن.
- ← مطحن المواد الاضافية سعة 100 طن/سا.
- ← تخزين الجبس سعة 1750 طن/سا.

- ← مطاحن اسمنت يونديان 4,4 م , 12 م الطول , سعة 100X2طن/سا.
- ← خزانات الاسمنت سعة 8000X4 طن.
- ← شحن الاسمنت بدون تغليف سعة 200X2 طن.
- ← معمل التغليف سعة 100X5 طن/سا.
- ← مخبر يحتوي على مقياس الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي.
- ← معالجة المياه.
- ← مخزن زيت الوقود سعة 5000 متر مكعب.
- ← الإدارة.

استهلاك المواد الأولية:

- ← حجر الكلس : 4500 طن/24سا.
- ← طين : 500 طن/24سا.

مواد البناء :

- ← الاسمنت مسلح : 6600 متر مكعب.
- ← الفولاذ : 6900 طن.
- ← الهياكل المعدنية : 8400 طن.

الآليات :

- ← وزن المكائن : 19500 طن.

ثانيا: أهداف المؤسسة الاسمنت.

لهذه المؤسسة دورا مهما على المستوى الوطني حيث أنها تعمل على تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها

ما يلي:

- تلبية الحاجات المتزايدة في مجال البناء.
- تساهم في القضاء على البطالة وهذا بتشغيل اكبر عدد ممكن من اليد العاملة.
- تحقيق التوازن الجهوي حيث تغطي جزء كبير من احتياجات الوسط سواء للمؤسسات أو الأفراد.
- توزيع المداخيل عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين و الزبائن.
- إنشاء مناصب شغل لكل طبقات المجتمع.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

إن الهيكل التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع نشاط الشركة إذ لابد من وجود هيكل يتلاءم مع هذا التوسع وهذا ما لاحظناه في هذه الشركة بحيث يتماشى الهيكل التنظيمي مع توسع نشاطه وسنحاول عرض الهيكل التنظيمي الخاص لشركة الاسمنت وفق الشكل التالي:

1. المديرية العامة.

يوجد بها المساهمين و الأمانة والمدراء المركزيين ونواب المدراء و بعض المكلفين بالدراسات المختلفة منها الدراسات القانونية و الإدارية و التقنية و أمانة كل مديره فيها وهناك مصلحة المحيط والبيئة حيث تهتم بالمواد المسموح استعمالها في الإنتاج.

2. مديرية الموارد البشرية.

تهتم بالعنصر البشري ونظرا لأهميتها تسهر هذه الأخيرة للاطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال وعملية تسييرها، يوجد بهذه الدائرة ما يلي:

- نيابة مصلحة الموارد البشرية.

وتهتم بوظائف التنصيب والحضور، الغيابات، الاستقبالات وساعة العمل بما فيها الساعات العادية و الإضافية ويوجد بها مصلحة المستخدمين التي تتضمن قسم الأجور الذي يقوم بدفع الأجور بعد حصوله على حركه التغييرات العمال وذلك بتسيير المستخدمين وقوائم تتضمن مصاريف العلاج من قسم الوسائل العامة الذي يقوم بتعويضات العطله المرضية، الأدوية، حوادث العمل والتقاعد وتوفير الأدوات المدرسية و الألبسة في بعض المناسبات.

- مصلحة التكوين.

تهتم باستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها كما تقوم بتدريب اليد العاملة لجعلها أكثر كفاءة وقدره على أداء العمل أي تنظيم وتسيير المتربصين و المصلحة الاجتماعية تقوم بالنقل والإطعام والبناء وغيرها.

3. مديرية العمليات.

تتمثل وظيفتها في الاطلاع على القوانين المتعلقة بالإنتاج والصيانة وتتضمن:

- مصلحة المناهج.

يتمثل دورها في برمجته وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومراقبة العمال وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

- مصلحة مراقبة النوعية.

تقوم بمتابعه الاستغلال المحجر وجودة مسار الإنتاج ومراقبة استعمال المواد الأولية و دراسة إمكانية الدخل إنتاج جديد والقيام بدراسة مقارنة بين المخابر

- دائرة الإنتاج.

تهتم بإنتاج وتتبع طرق الإنتاج ويتكون من عدة مصالح نذكر منها:

- ↳ مصلحة الإنتاج: يهتم بإرسال المنتج إلى المستهلك وفق متطلبات السوق.
- ↳ مصلحة الصيانة العامة: مهمتها القيام بجمع أعمال الصيانة العامة.
- ↳ دائرة الاسمنت ومشتقاتها: تهتم بصناعة الاسمنت منذ دخولها إلى غاية التحويل.

4. مديرية الصيانة العامة.

تهتم بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يستعملها المصنع وهي نوعين:

_ المراقبة قبل العطب

_ إصلاح العطب عند حدوثه

- دائرة الإعلام الآلي: هي مصلحة اعتمدت في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة وفي 1990 تم تعميم استعمال الكمبيوتر على مستوى كل المكاتب مما أصبح من الضروري وضع مصلحة مختصة في الإعلام الآلي يتمثل دورها في اختيار النوعية للآلات وإدارتها وتوزيعها على الأشخاص المعنيين وكذا صيانتها.
- دائرة الميكانيك الصناعية: مهماتها الحفاظ على المعدات والتجهيزات في الشركة وتقديم أعمال الصيانة لجميع المرافق وتتكون من:
 - ↳ مصلحة المنافع: تهتم ب:

- صيانة تجهيزات الخاصة بالتبريد وتوزيع مياه الشرب.

- مضخات المياه وضغط الهواء.

- ↳ مصلحة التسرب: تقوم بصيانة نشاط نقل المواد الأولية من المحجر إلى المصنع والمادة النصف المصنعة للعملية الإنتاجية.

5. مساعد الأمن.

يتمثل دورها في المحافظة على امن الشركة وتقديم النصائح والإرشادات عن طريق الحملات الإعلانية بالإضافة إلى توفير الألبسة والأحذية الصناعية والوقائية.

6. مديرية التموين.

تتمثل مهامها أساسا في اقتناء المواد والسلع الضرورية للشركة ومختلف ما يتعلق بالمقاولات والخدمات التي تحتاجها الشركة وما يتطلب إبرامه من عقود الصفقات سواء من الطرف الداخلي أو الخارج حيث تتكون من:

- دائرة الشراء من الخارج: مثل استيراد المصنع لمختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات ومعدات.
- دائرة الشراء المحلي: بعد تلقيها معلومات المخزون من رئيس الدائرة يتم اختبارها للقيام بإجراءات الشراء وأول ما يلفت الانتباه هو جودة المنتج وأيضا السعر ويتم الشراء وفقا لإجراءات إدارية معينة.
- دائرة تسيير المخزونات: حيث يتم تخزين المواد التي تستلم من مصلحة التموين استنادا لمحضر استلام بحضور مكلف بعملية الشراء ومستعمل المادة والمكلف بالتخزين وتتكون هذه المصلحة من فرعين:
 - ↳ فرع تخزين المواد الأولية.
 - ↳ فرع تخزين المعتاد الميكانيكي و الكهربائي.

7. مديرية المالية.

تعتمد في عملها وتسيير فروعها على نصوص قانونية تنظيمية خاصة القانون التجاري مثل ما يتعلق ببيع المنتج، قانون المالية، قانون الضرائب، قانون البنوك، كما تسهر على الاطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل للشركة بصفة دورية يتمثل دورها في معالجة المعلومات المحاسبية والمالية وتسجيل وتلخيص المعاملات التي تتم سواء كانت من الداخل أو الخارج وتتكون هذه المديرية من:

↳ مصلحة المحاسبة: تهتم بالعمليات المحاسبية وفقا للأصول المحاسبية المعترف بها وتنقسم إلى قسمين: قسم المبيعات و قسم المشتريات.

↳ مصلحة المالية: تهتم بجميع نفقات الشركة، بها قسم يدعى الصندوق و الذي يقوم ب:

- التسيير الفوري لبعض العمليات كالتسبيقات عن الشراء.

- دفع الضرائب على الأجور.

- تحويل المبالغ النقدية من البنك إلى الحساب الجاري للصندوق.

لـ مصلحة تسيير الميزانية: من أهم المصالح الموجودة في المديرية نظرا لدورها الأساسي المتمثل في:

- البرمجة أو التخطيط أو المتابعة.
- تقييم الأداء داخل مختلف المصالح.
- وضع الميزانية التقديرية التي ينجز على أساسها الإنتاج و ترتكز على ثلاثة عوامل هي:
 - البيانات التاريخية المحققة في العام الماضي.
 - الاقتراحات تطويرات التي يقترحها المسؤولون.
 - الخبرة والتجربة المكتسبة في ميدان التخطيط والبرمجة من طرف إطارات الوحدة.

8. مديرية التسويق.

يتم على مستواها بيع الاسمنت و تنقسم إلى ثلاثة أقسام:

- قسم الفوترة: مهمته استقبال الزبائن يوميا وتحضير الفواتير الخاصة بهم وقبض المبالغ ثم تحرير أسعار التسليم وفي نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.
- قسم التحميل: مهمته رصد ومراقبه الكمية للأسعار التي خرجت من قسم المبيعات لمدة 15 يوم للزبائن على أساس التسديد لأجل.
- قسم المبيعات: مهمته تسليم كميات المباعه للزبائن وإحصائها، يقوم ببرمجة الإنتاج الشهري للرد على الزبائن ويرتبط خاصة مع المصالح التالية:
 - لـ المحاسبة.
 - لـ التمويل.
 - لـ الإنتاج.

ويتم بيع الاسمنت بإتباع الخطوات التالية:

- لـ البيع عن طريق العقد.
- لـ البيع بالفاتورة .
- لـ البيع عن طريق الشيك.

المبحث الثاني: الطريقة المستعملة في محاسبة التكاليف.

مرت محاسبة التكاليف بمرحلتين بالنسبة لحساب التكاليف في مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان:

المرحلة الأولى ما قبل 2017: تميزت هذه المرحلة بعدم وجود نظام حقيقي لحساب تكلفة المنتج فهي لا تعتمد على نظام محاسبة التكاليف في حساب تكاليفها بل كانت تقوم بتحديد إجمالي التكاليف التي تضم التكاليف المباشرة و الغير مباشرة.

المرحلة الثانية ما بعد 2017: نظرا لتوسع نشاط المؤسسة و تضخم تكاليفها أصبح من الضروري وضع نظام حساب التكاليف يسمح بتحديد التكاليف بدقة و ليتم في أواخر سنة 2017 تطبيق نظام محاسبة التكاليف (محاسبة التحليلية) لتدارك النقائص الموجودة في طريقة حساب التكاليف السابقة من جهة و من جهة أخرى محاولة تطبيق تعليمات الدولة و التي تنص على ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية الجزائرية و خاصة المؤسسات ذات الشريك الأجنبي و ذلك للحد من ثغرات تهرب الضريبي.

المطلب الأول: تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة الاسمنت.

أولا: المصلحة المسؤولة عن محاسبة التكاليف.

مصلحة المحاسبة: و هذه المصلحة تعمل على دراسة مختلف التكاليف و كذلك تحديد ثمن البيع كما تعمل على مراقبة أرباح الشركة، فهي تسمح بإعداد جداول التمويل وتحديد جميع التكاليف وأسعار البيع وتضمن هذه المصلحة ما يلي:

1. فرع تسيير المخزون.

لفرع تسيير المخزون وظيفة مهمة تسمح بربط أقسام التموين والبيع و باقي الأقسام مع بعضها البعض، كما أن هذا الفرع أيضا مسؤول عن تقييم المخزونات وكذا المدخلات والمخرجات يوميا مع أخذ الاعتبار للشروط الاقتصادية مثل: تقادي نهاية المخزون أو تكديسه، كما يعمل الفرع على تقديم المعلومات الضرورية لقسم المحاسبة التكاليف وذلك بواسطة نظام الآلي يدعى COSWIN.

2. دراسة حركة المخزون.

لمعرفة حركة المخزون في أي مؤسسة مهما كان نشاطها الإنتاجي يتطلب هذا الأمر إتباع الخطوات

الآتية:

لـ التموين: وهي حاجة الأقسام إلى المواد الأولية الضرورية لإتمام الإنتاج و يتم تسليمها لكل قسم حسب متطلباته ، حيث يكون هذا التموين داخليا أو خارجيا، و للتنظيم الجيد لحركة التموين يجب أن يستوجب الشروط التالية:

- متطلبات الأقسام من المواد واللوازم والتي تكون من مسؤولية مصلحة المشتريات.
- التأكد من استلام المواد وتخزينها .
- مراقبة سير حركة الإدخال والإخراج للمخزون.

لـ مراقبة العناصر المادية وتخزينها: توجد مجموعة من المختصين في مراقبة الجودة يقومون بفحص المشتريات و التأكد إذا ما كانت تستوفي الشروط المطلوبة أو أنها لا تستوفي ذلك.

عملية تزويد الأقسام بالمواد واللوازم: تقوم مصلحة الإنتاج عند حاجتها إلى أي قطعة أو مادة لا توجد داخل المخازن المؤسسة، بتحضير ورقة تدعى *sollicitation d'achats* يذكر فيها كل المعلومات الخاصة بالمادة أو القطعة التي في حاجة لها ما يجعل عملية التموين تكون واضحة و سهلة، كما أن هذه العملية يتم تدوينها في سجلات خاصة بحاسبة المواد.

لـ تسجيل المدخلات :من مهام مصلحة المشتريات شراء المواد واللوازم التي تقوم المؤسسة بتحويلها إلى المخزن، بحيث تعتمد في عملية إدخالها على مجموعة من وثائق رسمية أهمها: ورقة دخول المواد، ورقة خروج المواد، ورقة استعادة المواد.

و يمكن تقدير قيمة المدخلات على مستوى مصلحة تسيير المخزون كالتالي:

تكلفة المخزون = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة و غير مباشرة)

ورقة دخول المواد: تحرر ورقة دخول المواد و اللوازم بعد استلام هذه الأخيرة و تخزينها و ذلك من

طرف أمين المخزن حيث يقوم بإعداد أربع نسخ لهذه ترسل إلى كل من :

مصلحة الاستقبال.

مصلحة المحاسبة.

مصلحة المشتريات.

الأرشيف.

ورقة خروج المواد: يتم إصدار هذه الوثيقة في الحالة تموين كل المصالح بعد ظهور حاجتها إلى المواد واللوازم، ويتم إعداد أربع نسخ عن هذه الورقة ترسل إلى كل من:

مصلحة تسيير المخزون.

المصلحة المعنية.

الأرشيف.

مصلحة المحاسبة التحليلية.

و يقوم أمين مخزن في هذه المرحلة بتحرير ورقة الاستعادة للمعدات والأدوات واللوازم التي عادت إليه بعد ما تم خروجها و هذا لسبب حالة عدم تطابق المواد و اللوازم التي دخلت إلى المخزن مع المعايير والمواصفات المطلوبة حيث يتم إرسالها خمس إلى من:

الأرشيف.

مصلحة المحاسبة.

مصلحة المشتريات.

مصلحة تسيير المخزون.

مصلحة الموارد.

بعد عملية دخول المواد و اللوازم إلى المخازن يقوم البرنامج الآلي يدعى ب COSWIN بإعداد جداول خاصة لكل منهما حيث يأخذ بعين الاعتبار ثمن الشراء و تكاليف الشراء في حساب و تحديد التكلفة الوسطية المرجحة في عملية الإخراج حيث تتم هذه العملية على مستوى قسم تسيير المخزون.

3. فرع حساب التكلفة:

يتم حساب وتعيين مجمل تكاليف وسعر التكلفة على مستوى هذا الفرع و هو محل الدراسة فيعد تجميع المعطيات اللازمة، يمكن القيام بحساب سعر التكلفة بواسطة نظام الإعلام الآلي الذي يسمح بتحديد سعر التكلفة شهريا.

ثانيا: تحديد الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف.

بعد جهود البحث و التطوير المتعلقة بإيجاد نظام حساب التكاليف أنجع و ملائم لهذه المؤسسة تم التوصل و اتفاق على اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في حساب سعر التكلفة منتوجها باعتبارها الطريقة الأنسب نظرا لوجود خط إنتاج واحد و منتوج نهائي واحد و المتمثل في مادة الاسمنت.

المطلب الثاني: تحديد الأقسام المتجانسة و تحديد الأعباء الغير مباشرة.

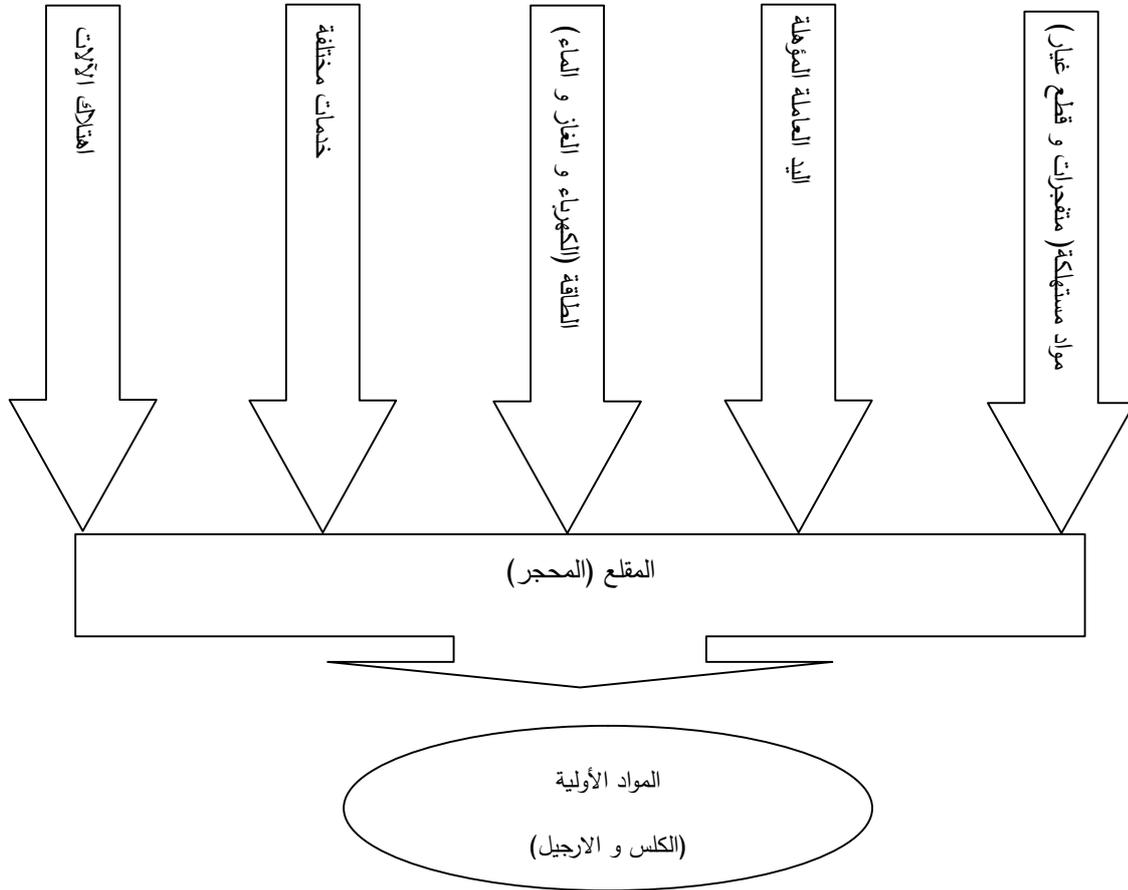
مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان بطبعها مؤسسة صناعية وكأي مؤسسة لديها تكاليف، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتطبيق الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف و هي طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية).

و لتوضيح هذه الطريقة نقوم بأول خطوة و هي تحديد كل من الأقسام و مراكز التحليل و الأعباء المتعلقة بهذه المؤسسة و للقيام بهذه الخطوة سنتطرق لمراحل الإنتاج داخل المؤسسة في كل مرحلة من مراحلها و عبر عدة ورشات.

مرحلة الأولى: المحجر (المقلع).

و فيها يتم استخراج المواد الأولية من المقلع بالاستعمال المتفجرات و هذه المواد هي مجموع من مادتي الكلس و الارجيل (calcaire et l'argile) تكون في شكل صخور يقومون بتحميلها بواسطة آلات و رافعات و معدات رفع الأثقال إلى مركز الكسارة (concasseur)، و الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (10): عملية استخراج المواد الأولية من المنجم.

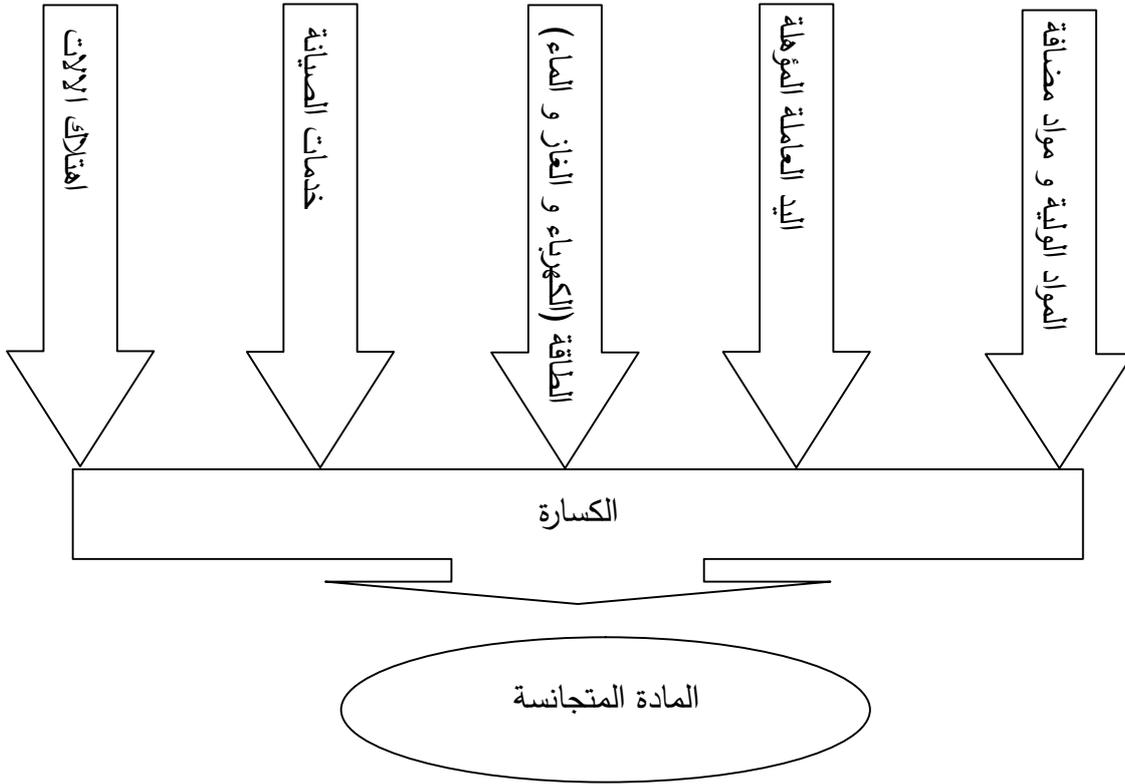


المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

المرحلة الثانية: الكسارة (concasseur).

و فيها يتم تكسير كميات كبيرة من المواد الأولية التي تم استخراجها و ذلك بواسطة آلة ضخمة لتتحول على شكل رمل (المادة المتجانسة) ينقل مباشرة إلى محطة التجانس باستخدام البساط المتحرك أين تتم عملية التخزين و بعدها يعاد نقله للمركز الموالي بواسطة مجرفة آلية، و الشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (11): كيفية تشكيل المادة المتجانسة.

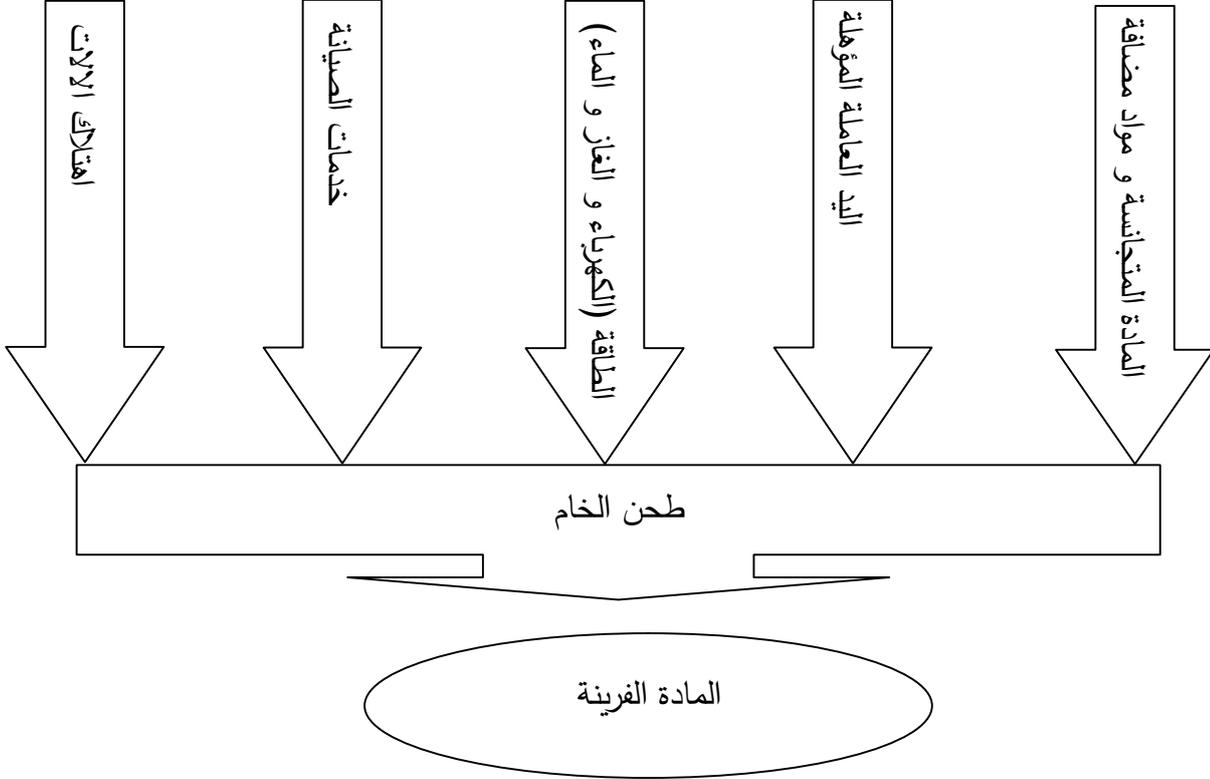


المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

المرحلة الثالثة طحن الخام.

توجد في هذه المرحلة كسارة أحادية المحرك و آلة سحق المادة المتجانسة بغرفة واحدة لها فتحة الإخراج و بها مجموعة تتحكم في عملية التدخل بمحرك قدرة 3600 كيلو وات في هذه المرحلة تنتج مادة الفرينة (la farine) ، و هي عبارة عن مسحوق و التي فيما بعد يتم نقلها بدورها إلى الفرن، و الشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (12): كيفية تشكيل الفرينة.

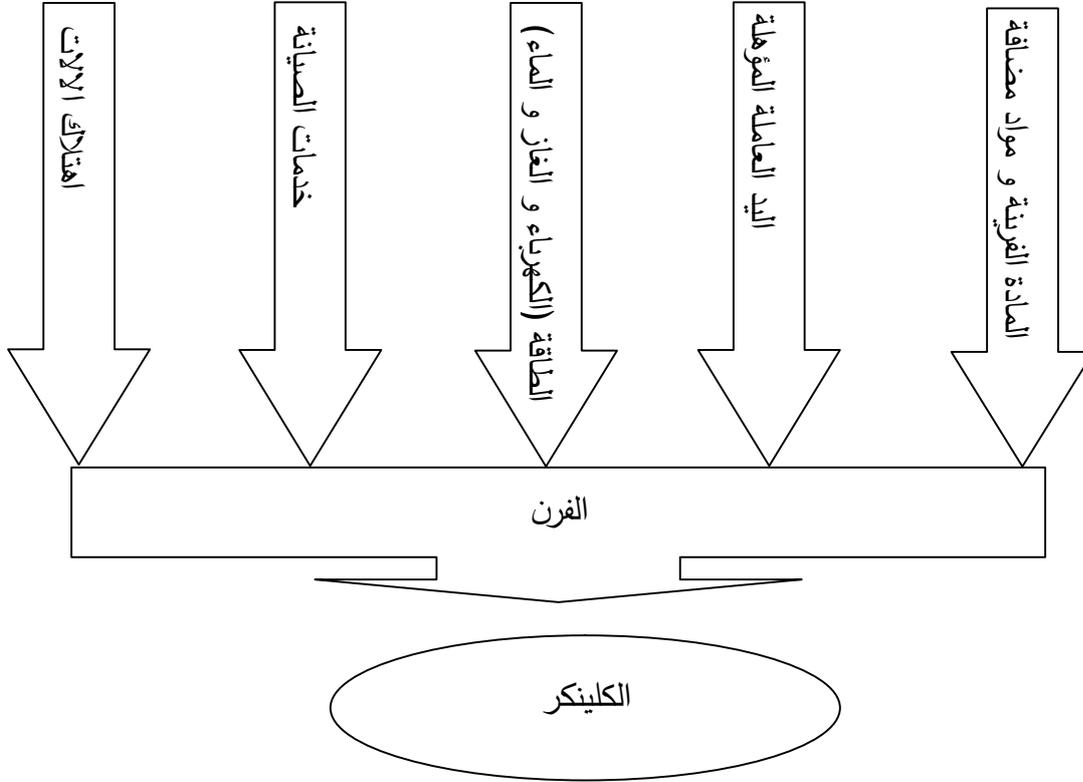


المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

المرحلة الرابعة: الفرن.

و في هذه المرحلة تتم عملية تسخين الأولية بحيث يتكون من خطيين متوازيين ذو أربع طوابق دورانية ثم يليه الفرن الدوار تصل درجة حرارته القصوى إلى 16000 درجة له القدرة على إخراج تقدر ب 3000 طن يوميا يصل طوله إلى حوالي 90 متر و قطره حوالي 5.70، ثم يليه مبرد الكلينكر (المادة الناتجة) الذي يعمل على تبريده ، كما تتواجد به مضخة تقوم بنزع الغبار بواسطة مصفاة الحصى ، و بعدها يحزن الكلينكر ، و الشكل الموالي يوضح هذه المرحلة

الشكل رقم (13): كيفية تشكيل الكلينكر.

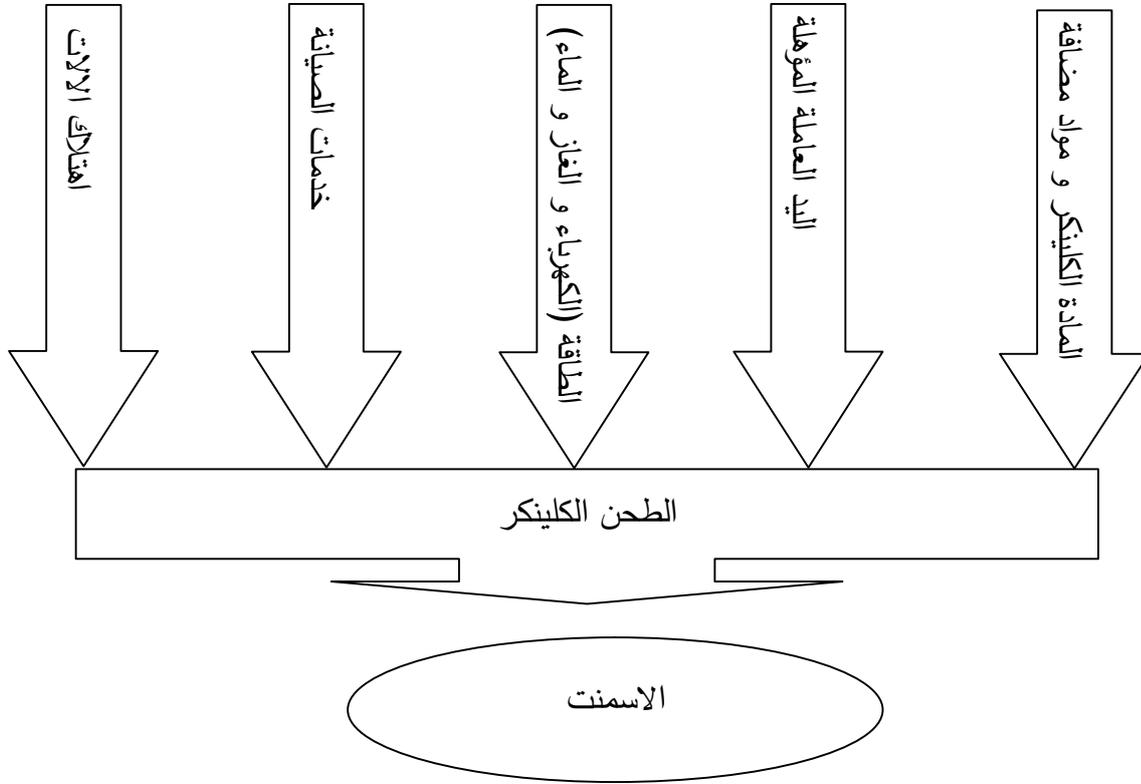


المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

المرحلة الخامسة: طحن الكلينكر (broyeur clinker).

يتم في هذه المرحلة عملية إنتاج المنتج النهائي و هو الاسمنت، و هو عبارة عن خطيين متوازيين من اجل سحق مادة الكلينكر في حلقة مفرغة تبلغ 90 طن في الساعة، به آلة أخرى لسحق ذات الكريات الغرفة قطرها 04 وطولها 14 متر، حيث يتم التحكم فيها بواسطة مجموعة التدخل المركزي عن طريق محرك قدره 3400 كيلو وات، و كل رواق مزود بخط كهربائي كما يتم إضافة مواد أخرى (مادة البوزلان، الجبس و برادة الحديد). و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (14): كيفية طحن الكلينكر (تشكيل الاسمنت).

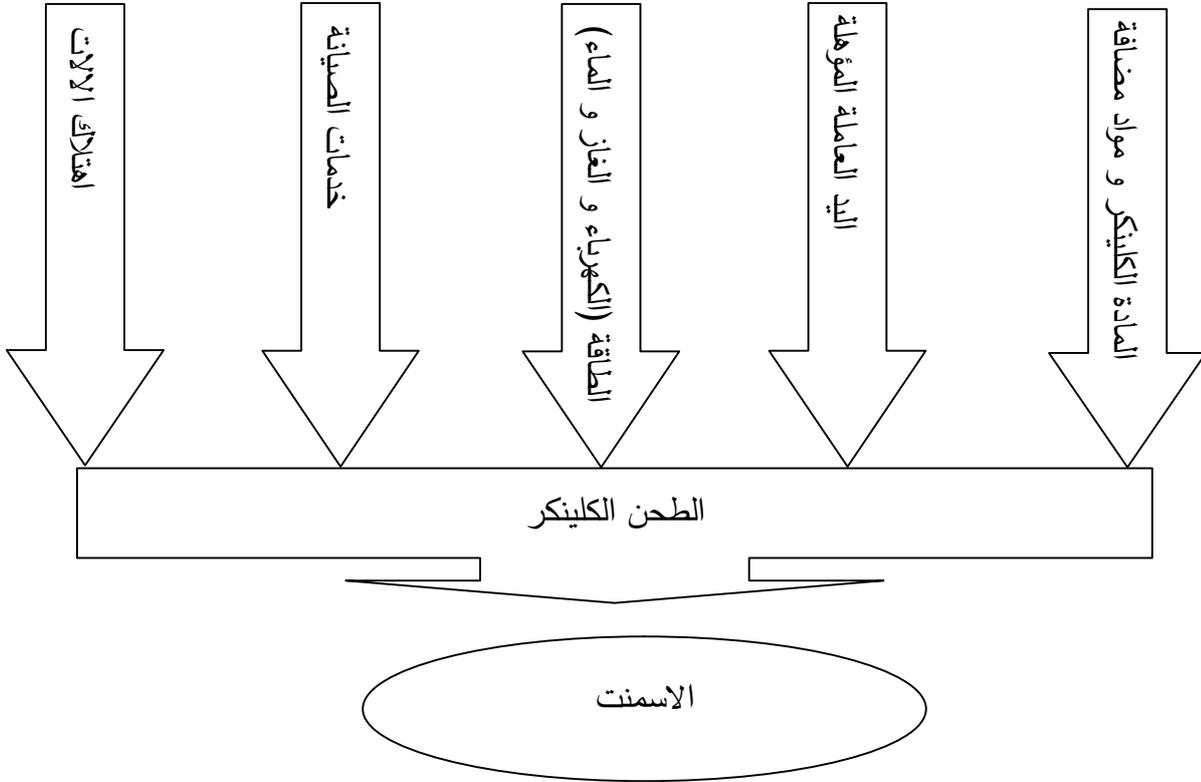


المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

المرحلة السادسة: التوزيع (l'expédition).

و توجد فيها 6 حاويات للاسمنت تسع إلى ما يقدر ب 10000 طن للوحدة و أربع آلات دورات لملئ الأكياس و قدرتها القصوى 2200 كيس في الساعة أي ما يساوي 1100 طن في الساعة و مركز شحن يتكون من 40 مخازن للأكياس المشحونة عن طريق البر، مخرجين للاسمنت بدون أكياس ، و في الشكل الموالي توضيح هذه المرحلة:

الشكل رقم (15): عملية التوزيع.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

و بعد ما قمنا بتوضيح مراحل التي نمر عليها لإنتاج منتج الاسمنت يمكن تحديد الأقسام المتجانسة و الأعباء الغير مباشرة.

أولاً: تحديد الأقسام المتجانسة.

يمكن أن تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف أو الأقسام، منها ما يكون مشتركاً لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، وكما يوجد ما يكون متعلق بنشاط معين واحد و يمكن أن يكون كل مركز تحليل متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذا يمكن القول أن مراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

واستجابة إلى طبيعة وتنظيم نشاط المؤسسة فقد كان توزيع الأقسام بالشكل الآتي:

1. الأقسام الرئيسية(الأساسية):

و هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتج (منتج الاسمنت) ضمن دورة الاستغلال .حيث يمكن استخلاصهم من المراحل إنتاج التي ذكرت سابقا كما يلي :

- قسم المحجرة (المقلع)
- قسم الكسارة
- قسم طحن الخام
- قسم الفرن
- قسم طحن الكلينكر
- قسم التوزيع

2. الأقسام المساعدة(الثانوية):

و هي الأقسام التي ليس لها علاقة مباشرة مع نشاط إنتاج الاسمنت، بل وجدت من أجل مساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية، فكان تقسيمها حسب المحاور الرئيسية لهذا النشاط الفرعي .إذ نجدها مجسدة في سبعة أقسام وهي:

قسم الإدارة.

قسم الأمن و المحيط.

قسم التموين.

قسم التسويق.

قسم الإنتاج.

قسم المواد الأولية.

قسم الصيانة.

وحسب الطريقة التي تعتمدها المؤسسة يمكن تمثيل جدول توزيع الأعباء غير مباشرة الذي يوضح

الأقسام المتجانسة بهذا الشكل:

الجدول رقم(7):جدول يوضح تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية.

المجموع	الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية						الحساب	
	التوزيع	طحن الكلينكر	الفرن	طحن الخام	الكسارة	المحجرة (المقلع)	الصيانة	المواد الأولية	الإنتاج	التسويق	التمويل	الأمن والمحيط		الإدارة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

ثانيا: تحديد الأعباء الغير مباشرة.

الأعباء غير المباشرة وهي عبارة عن الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة الاسمنت بصفة مباشرة، إلا بعد توزيعها واستخراج نصيب الوحدة الواحدة، تحمل بعدها على سعر تكلفة المنتج الاسمنت بمقدار مساهمة كل وحدة عمل في هذا المنتج.

ويتم تحديد هذه الأعباء غير المباشرة بالاستناد إلى الكشوف والقوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة الاسمنت.

- الحساب رقم 60 المشتريات المستهلكة: و مثال على ذلك قطع الغيار الميكانيكية الصناعية، شراء معدات، الماء.....

- الحساب رقم 61 الخدمات الخارجية: و مثال على ذلك خدمة الإطعام، كراء معدات النقل(سيارات نفعية و شاحنات)، تامين على الكوارث الطبيعية....

- الحساب رقم 62 الخدمات الخارجية الأخرى: و مثال على ذلك نقل الأشخاص، مصاريف البعثات و التنقل، تذكرة الطائرة.....

- الحساب رقم 63 أعباء المستخدمين: و مثال على ذلك الأجر القاعدي الشهري للأشخاص، ساعات العمل الإضافية، علاوة النقل.....

- الحساب رقم 64 الضرائب والرسوم و ما يشابهها: و مثال على ذلك ضريبة التلوث، حقوق استغلال المقلع، ضرائب على السيارات....

- الحساب رقم 65 الأعباء العملية: و مثال على ذلك ضرائب على التأخير، أعباء المتعلقة بالنشاط السابق.....
 - الحساب رقم 66 الأعباء المالية: و تتمثل في خسارة التبادل.
 - الحساب رقم 68 مخصصات الإهلاكات و المؤونات و الخسائر القيمة: و مثال على ذلك اهلاكات المعدات المعلوماتية، اهلاك المباني و الأراضي(المقلع)، اهلاك المعدات التقنية (الآلات).
- أما الحسابين رقم 67 و 69: فلا تأخذان بعين الاعتبار. وحيث الجدول الموالي يوضح توزيع الأعباء الغير مباشرة.

الجدول رقم(8):جدول يوضح توزيع الأعباء الغير مباشرة.

الحساب	الأقسام الرئيسية							الأقسام الثانوية						
	الإدارة و المحيط	الأمن	التموين	التسويق	الإنتاج	المواد الأولية	الصيانة	المحجرة (المقلع)	الكسارة	طحن الخام	الفرن	طحن الكلينكر	التوزيع	المجموع التوزيع
60/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
61/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
62/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
63/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
64/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
65/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
66/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
68/ح	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

المطلب الثالث: تحديد مفاتيح التوزيع و وحدات العمل.

أولاً: تحديد مفاتيح التوزيع.

تقوم هذه المؤسسة بتحويل تكاليفها حسب طبيعتها إلى التكاليف حسب وظيفتها و هذا أمراً يتطلب منها تحديد مفاتيح التوزيع الأولي و الثانوي و التي يمكن توضيحها في الجداول التالية:

1. مفاتيح التوزيع الأولي: و التي تسمح بتوزيع الأعباء من الصنف 6 على كل من الأقسام الأساسية و الأقسام المساعدة.

الجدول رقم(9): مفاتيح التوزيع الأولي.

الحساب	الأقسام (رئيسية و ثانوية)	مفاتيح التوزيع
ح/60	كل الأقسام	الاستهلاكات حسب مركز التكلفة
ح/61	كل الأقسام	الفواتير حسب كل قسم
ح/62	إدارة، الأمن و المحيط، تموين، تسويق، مواد الأولية	الفواتير حسب كل قسم
ح/63	كل الأقسام	عدد العمال
ح/64	إدارة، تسويق، إنتاج، المحجر	حسب الوثائق المحاسبية
ح/65	إدارة، تموين	متطابرات كل قسم
ح/66	إدارة	متطابرات كل قسم
ح/68	كل الأقسام	اهتلاك معدات و آلات كل قسم

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

2. مفاتيح التوزيع الثانوي: و هي المفاتيح التي تسمح بتوزيع مجموع الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية.

الجدول رقم(10): مفاتيح التوزيع الثانوي.

مفاتيح التوزيع	أقسام رئيسية	أقسام ثانوية
أجور المستخدمين	كل الأقسام	الإدارة
أجور المستخدمين	كل الأقسام	الأمن و المحيط
استهلاكات خارج الطاقة و الماء	كل الأقسام	التموين
الكمية المباعة	قسم توزيع بالأكياس و دون أكياس	التسويق
الكميات المنتجة	قسم (الكسارة , طحن الخام, الفرن, طحن الكلينكر)	الإنتاج
الكمية المستخرجة	قسم المحجرة(المقلع)	المواد الأولية
استهلاكات قطع الغيار الميكانيكية و الكهربائية	كل الأقسام	الصيانة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

و بعد ما تم تحديد مفاتيح التوزيع يتم تحميل كل قسم بالقدر الذي يستحقه من إجمالي التكاليف، حيث وضعت هذه المفاتيح على شكل نسب مئوية وتقريبية حسب طبيعة كل حساب من حسابات التكاليف والمفتاح المقترح.

ثانيا: تحديد وحدات العمل.

بفضل وحدات العمل تحمل عناصر تكلفة الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة و ذلك من اجل حساب تكلفة وحدة العمل.

- وحدة عمل قسم المحجر(المقلع): كمية المادة المستخرجة من الارجيل (الصلصال) و الكلس.
- وحدة عمل قسم الكسارة: كمية المستهلكة كل من برادة الحديد، الجبس، بوزولان و الكلس المشتري(CM2).
- وحدة عمل قسم طحن الخام: الكمية المنتجة من الفرينة.
- وحدة عمل قسم الفرن: الكمية المنتجة من الكلينكر.
- وحدة عمل قسم طحن الكلينكر: الكمية المنتجة من الاسمنت.

المبحث الثالث: دراسة خطوات حساب تكلفة منتج الاسمنت .

إن هذه المؤسسة تتبع طريقة تحليل التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد وحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، وعلى هذا سنقوم في هذا المبحث بمحاولة تطبيق هذه الطريقة وحساب مختلف التكاليف، قصد إبراز الوضعية المالية للمؤسسة. و قبل الشروع في حساب مختلف التكاليف يجدر بنا الإشارة إلى أننا استعملنا وحدة (KDA=1000IDA) من اجل تبسيط الحساب و ذلك بسبب ضخامة المبالغ.

المطلب الأول: إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

1. مصدر الأعباء: تعتمد مصلحة المحاسبة على عدة مصادر في جمع المعلومات و التي تتمثل أساسا في:

لـ قسم تسيير المخزون: يختص هذا القسم بتقديم معلومات تتعلق بالحساب 61 المواد و اللوازم المستهلكة حيث يعتبر العنصر المسؤول عن كل المدخلات و المخرجات.
لـ قسم المحاسبة العامة: تهتم المحاسبة العامة بمنح تقارير حول الحسابات:

• ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى.

• ح/63 مصاريف المستخدمين.

• ح/64 الضرائب و الرسوم و ما يماثلها.

• ح/66 الاعباء المالية (خسائر تغيرات سعر الصرف).

لـ قسم الاستثمارات: يقوم هذا القسم بتقديم المعلومات المتعلقة بالحساب ح/68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة.

2. تحديد الأعباء: حسب النظام المحاسبي و المالي تتمثل الأعباء في المجموعة السادسة بدءا ب: ح/60

المشتريات المستهلكة وصولا إلى ح/68 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة، علما أن المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار ح/69 الضرائب المؤجلة، كما لا تحدد الأعباء الإضافية و الأعباء الغير معتبرة . وفيما يلي سنحاول التوصل إلى سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمؤسسة الاسمنت بإتباع طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة من طرف المؤسسة محل الدراسة و كذا استعمال أعباء الصنف (6) لسنة 2020.

تعتمد مؤسسة الاسمنت على برنامج الإعلام الآلي في عملية حساب مختلف تكاليفها انطلاقا من تكلفة شراء المواد المضافة كل من برادة الحديد، الجبس، البوزولان و الكلس المشتري (علما أن المادة الأولية الرئيسية (ألصصال و الكلس) التي تدخل في عملية إنتاج مادة الاسمنت يتم استخراجها مباشرة من المقلع) وصولا الى سعر التكلفة و النتيجة التحليلية. حيث حاولنا تحليل برنامج الإعلام الآلي وفق تسلسل العمليات الحسابية التي تقوم بها المؤسسة:

- ترتيب الأعباء دون الأخذ بعين الاعتبار الأعباء المحملة و غير المحملة و الإضافية .
- تحديد تكلفة شراء المواد المضافة (باستعمال برنامج الإعلام الآلي).
- حساب تكلفة الإنتاج حيث يتم الحصول في كل مرة على منتج نصف مصنع يدخل بدوره في إنتاج المنتج الذي يليه. حيث تتضمن هذه العملية المراحل التالية:
 - حساب تكلفة إنتاج الفريئة.
 - حساب تكلفة إنتاج الكلنكير.
 - حساب تكلفة إنتاج الاسمنت بشكليه (في الأكياس، بدون أكياس).
- سعر تكلفة الاسمنت (في الأكياس، بدون أكياس).
- حساب النتيجة التحليلية لمادة الاسمنت (في الأكياس، بدون أكياس).

حيث يمكن توضيح مختلف أعباء مؤسسة الاسمنت للفترة الممتدة من 2020/1/1 إلى 2020/12/31 في الجدول التالي:

جدول رقم(11): تحديد الأعباء.

المبالغ/KDA	اسم الحساب	الحساب
1335008	المشتريات المستهلكة	ح/60
735389	الخدمات الخارجية	ح/61
32675	الخدمات الخارجية الاخرى	ح/62
605638	اجور المستخدمين	ح/63
104603	الضرائب و الرسوم و ما شابهها	ح/64
20167	اعباء عملياتية الاخرى	ح/65
4388	اعباء مالية	ح/66
508999	مخصصات اهتلاكات و المؤونات و خسائر قيمة	ح/68
3346867	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

3. توزيع الأعباء على المراكز: سنحاول في هذه المرحلة توضيح كيفية توزيع مختلف الأعباء المحددة مسبقا على الأقسام المساعدة و الرئيسية وفق النسب الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(12): نسب توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية و المساعدة.

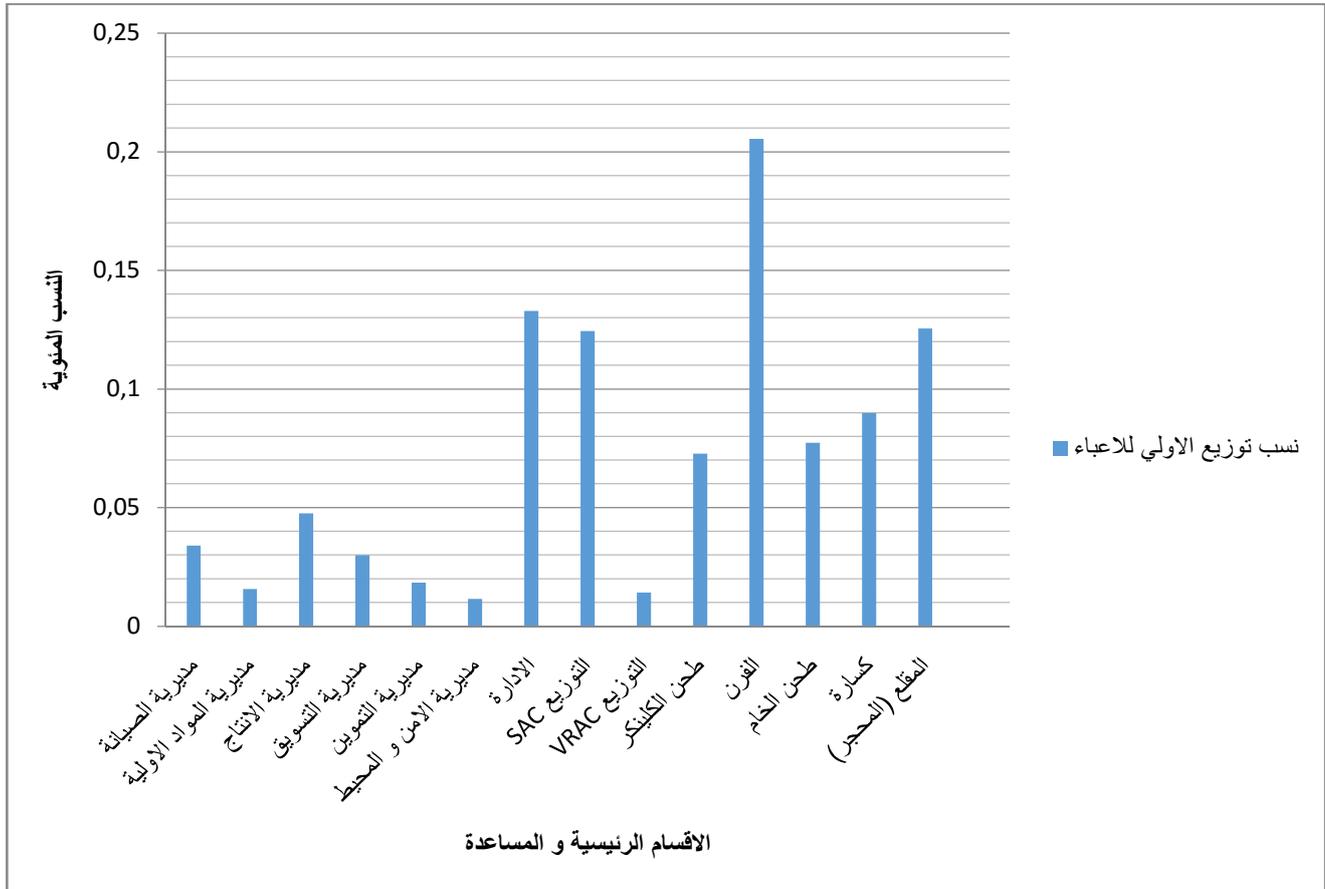
التوزيع sac	التوزيع vrac	طحن الكليكر	الفرن	طحن الخام	كسارة	المقطع (المحجر)	مديرية الصيانة	مديرية المواد الأولية	مديرية الإنتاج	مديرية التسويق	مديرية التموين	مديرية الامن و المحيط	الإدارة	الحساب
SPJ SAC	CPJ VRAC													
22,06%	0,74%	9,70%	27,60%	10,93%	18,61%	8,02%	0,11%	0,19%	1,01%	0,09%	-0,07%	0,31%	0,71%	60/ح
12,46%	3,28%	6,68%	18,18%	9,15%	5,62%	10,83%	1,80%	3,90%	6,64%	3,82%	1,58%	1,92%	14,15%	61/ح
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,84%	0,00%	3,64%	12,94%	0,56%	81,02%	62/ح
1,27%	0,50%	0,75%	1,73%	3,15%	1,67%	8,85%	15,84%	2,61%	15,33%	3,18%	6,91%	2,38%	35,85%	63/ح
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	39,39%	0,00%	0,00%	1,34%	48,11%	0,00%	0,00%	11,16%	64/ح
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,08%	0,00%	94,92%	65/ح
0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	66/ح
4,46%	2,11%	11,89%	34,33%	5,27%	0,19%	27,30%	0,59%	1,03%	0,53%	0,05%	0,72%	1,19%	10,34%	68/ح
12,45%	1,42%	7,28%	20,54%	7,74%	8,99%	12,56%	3,40%	1,58%	4,76%	3,00%	1,84%	1,16%	13,29%	مجموع التوزيع الأولي للأعباء
16,58%	3,49%	11,50%	26,94%	13,65%	10,14%	17,71%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	مجموع التوزيع الثاني للأعباء

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

من خلال الجدول السابق الذي يمثل نسب توزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف أقسام المؤسسة المساعدة و الرئيسية ، حيث نأخذ على سبيل المثال توزيع الحساب ح/60 مشتريات مستهلكة، يوزع هذا الحساب على كافة أقسام المؤسسة ،حيث نلاحظ أن الأقسام الرئيسية تستحوذ على اكبر النسب و على رأسها قسم الفرن بنسبة (60.27%) و يفسر ذلك بضخامة و تنوع الاستهلاكات في هذا القسم من مواد أولية و لوازم ، قطع غيار،طاقة (كهرباء، ماء و غاز)...الخ، و كذا لاحظنا وجود نسبة مئوية سالبة تخص قسم التموين (قسم مساعد) و التي يمكن تفسيرها على أنها عبء محمل يخص قسم آخر غير قسم التموين و بالتالي فان الإشارة السالبة تعني إعادة العبء إلي القسم المناسب.

و بنفس الطريقة تقسم باقي الأعباء من ح/ 61الخدمات خارجية إلى ح/68 مخصصات اهتلاكات و المؤونات و خسائر قيمة، للحصول على نسب مجموع التوزيع الأولي و الثانوي للأعباء الغير مباشرة التي قمنا بتمثيلها بيانيا كما يلي:

الشكل رقم(16): التمثيل البياني لنسب التوزيع الأولي للأعباء.

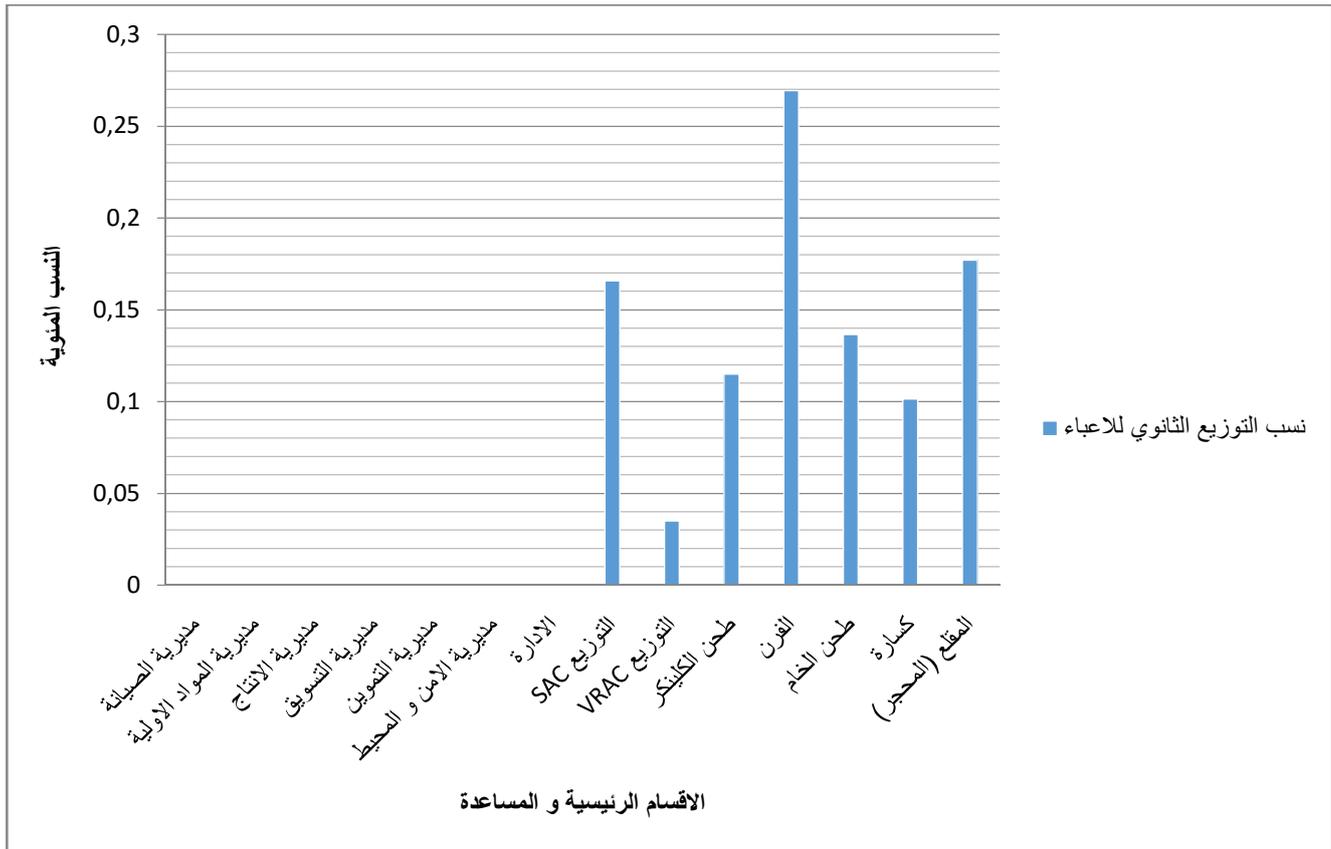


المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

من خلال التمثيل البياني يتضح التباين في توزيع الأعباء الغير مباشرة على كافة أقسام المؤسسة، حيث تمثل الأعمدة ذات النسب الضعيفة الأقسام المساعدة في المؤسسة، بينما تمثل الأعمدة ذات النسب العالية الأقسام الرئيسية و على رأسها قسم الفرن.

أما بالنسبة إلى التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة فيوضح من خلال التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم (17): تمثيل بياني لنسب توزيع الثانوي للأعباء.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

من خلال التمثيل البياني نلاحظ أن مجمل أعباء الأقسام المساعدة تم تحميلها على الأقسام الرئيسية.

جدول رقم (13):جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المساعدة.

الإدارة	مديرية الأمن و المحيط	مديرية التموين	مديرية التسويق	مديرية الإنتاج	مديرية المواد الأولية	مديرية الصيانة	
KDA	KDA	KDA	KDA	KDA	KDA	KDA	
9420	4089	-918	1165	13498	2474	1454	60/ح
104082	14128	11599	28074	48841	28667	13271	61/ح
26474	184	4228	1189	0	600	0	62/ح
217109	14387	41849	19276	92839	15795	95927	63/ح
11672	0	0	50324	1399	0	0	64/ح
19143	0	1024	0	0	0	0	65/ح
4388	0	0	0	0	0	0	66/ح
52618	6077	3682	230	2689	5238	3012	68/ح
444906	38865	61464	100258	159266	52774	113664	مجموع التوزيع الأولي للأعباء
-444906	16474	47922	22073	106310	18085	109846	توزيع قسم الإدارة
	-55339	6189	2851	13731	2336	14188	توزيع قسم الأمن و المحيط
		-115575	123	1427	261	153	توزيع قسم التموين
			-125305	0	0	0	توزيع قسم التسويق
				-280734	0	0	توزيع قسم الإنتاج
					-73456	0	توزيع قسم المواد الأولية
						-237851	توزيع قسم الصيانة
0	0	0	0	0	0	0	مجموع التوزيع الثانوي للأعباء

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

جدول رقم(14):جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية(التوزيع الأولي).

التوزيع		طحن الكلينكر	الفرن	طحن الخام	كسارة				المقلع (المحجر)		KDA المبالغ
SPJ SAC	CPJ VRAC				MDF	GYPSE	POUZ	CM2	Argile	calcaire	الحساب
294538	9822	129558	368409	145863		248503			107133		ح/60
91598	24104	49116	133668	67322		41298			79621		ح/61
0	0	0	0	0		0			0		ح/62
7670	2999	4554	10499	19057		10102			53575		ح/63
0	0	0	0	0		0			41208		ح/64
0	0	0	0	0		0			0		ح/65
0	0	0	0	0		0			0		ح/66
22718	10740	60511	174743	26800		970			138971		ح/68
416524	47665	243739	687319	259042		300873			420508		مجموع التوزيع الأولي للأعباء

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

جول رقم(15):جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة على الأقسام الرئيسية(التوزيع الثانوي).

التوزيع		طحن الكليكر	الفرن	طحن الخام	الكسارة				المقلع		الأقسام الرئيسية
CPJ SAC	CPJ VRAC				MDF	GYPSE	POUZ	CM2	Argile	calcaire	المبالغ بـKDA
416524	47665	243739	687319	259042	300873				420508		مجموع التوزيع الأولي للأعباء
8783	3433	5215	12025	21823	11567				61350		توزيع قسم الإدارة
1135	443	676	1554	2818	1494				7924		توزيع قسم الأمن و المحيط
31162	1040	13707	38977	15433	1957				11335		توزيع قسم التموين
64042	61263	0	0	0	0				0		توزيع قسم التسويق
0	0	82778	70110	109581	18265				0		توزيع قسم الإنتاج
0	0	0	0	0	0				73456		توزيع قسم المواد الأولية
33247	2931	38746	91496	48116	5170				18145		توزيع قسم الصيانة
554893	116775	384861	901481	456813	339326				592718		مجموع التوزيع الثانوي للاعباء

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

جدول رقم(16): جدول توزيع الأعباء الثانوي(المفصل).

التوزيع		طحن الكلينكر	الفرن	طحن الخام	الكسارة				المقلع(المحجرة)		مجموع التوزيع الثانوي KDA
SAC	VRAC				CM2	Pouz	Gypse	MDF	Calcaire	Argile	
554893	116775	384861	901481	456813							592718
					113790	69332	33900	122301	564222	28496	مجموع التوزيع الثانوي مفصل KDA
كمية مباعه (أكياس)	كمية مباعه (بدون أكياس)	كمية المنتجة (الاسمنت cpj)	كمية المنتجة (كلينكر)	كمية المنتجة (فرينة)	الكمية المستهلكة (كلس مشتري)	الكمية المستهلكة (بوزولان)	الكمية المستهلكة (جبس)	الكمية المستهلكة (برادة الحديد)	الكمية المستخرجة (كلس)	الكمية المستخرجة (صلصال)	طبيعة وحدة العمل
449007	429513	876798	742627	1160697	89315	31246	38808	34094	1082244	36062	عدد وحدات العمل
1,2358	0,2719	0,4389	1,2139	0,3936	1,274	2,2189	0,8735	3,5872	0,5213	0,7902	تكلفة وحدة العمل KDA

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

بعد تحديد مختلف الأعباء (حسابات الصنف 6) و نسب توزيعها، تأتي مرحلة توزيعها على أقسام المؤسسة الرئيسية و المساعدة باستخدام مفاتيح التوزيع المحددة و اعتمادا على برنامج الإعلام الآلي.

حيث يتضح لنا من خلال الجدولين السابقين(3-7) و(3-8) كيفية توزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف الأقسام، ونأخذ على سبيل المثال الحساب ح/ 60 حيث توزع أعباء هذا الحساب على كافة أقسام المؤسسة (المساعدة والرئيسية) و الذي يقدر مبلغه ب KDA 1335008 إذ يتحمل قسم الإنتاج (قسم مساعد) النصيب الأكبر من هذا العبء المقدر بمبلغ KDA 13498 مقارنة بالأقسام المساعدة الأخرى، بينما يتحمل قسم الفرن (قسم رئيسي) النصيب الأكبر من هذا العبء بمبلغ KDA 368409 مقارنة بالأقسام الرئيسية الأخرى.

أما بالنسبة للتوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة من خلال الجدول رقم (3-9) فيتركز على مفاتيح التوزيع من أجل تحميل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية وذلك بهدف تحديد سعر تكلفة مخرجات كل قسم من هذه الأقسام مثلا:

- أعباء قسم الإدارة تحمل إلى كافة الأقسام حسب أجور المستخدمين.
- أعباء قسم التسويق تحمل مباشرة إلى قسم التوزيع حسب الكمية المباعة.
- أعباء مديرية الإنتاج تحمل إلى الأقسام (المقلع، الكسارة، طحن الخام، الفرن، طحن كلنكير) وذلك وفق الكمية المنتجة في كل قسم.

التوزيع الثانوي المفصل: بعد مرحلة التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة قمنا بإعداد جدول مفصل لمجموع التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة على الأقسام الرئيسية الجدول رقم (3-10) بهدف تحديد تكلفة وحدة العمل لكل قسم(المقلع، الكسارة، طحن الخام، الفرن، طحن الكلنكير، التوزيع).

- قسم المقلع: الذي يقدر مبلغه ب KDA 592718 يتم تقسيم هذا المبلغ على المادتين المستخرجتين في هذا القسم(صلصال و كلس) وذلك وفق عدد ساعات دوران الآلات لكل مادة. مجموع التوزيع الثانوي × عدد ساعات دوران الآلات(صلصال/ كلس)/إجمالي عدد ساعات دوران الآلات.

• حيث تتحمل مادة الصلصال جزء من هذا العبء يقدر بمبلغ:

• بينما تتحمل ماده الكلس جزء من هذا العبء يقدر بمبلغ:

لتقسم هذه الأخيرة حسب الكمية المستخرجة لكل من الصلصال و الكلس بهدف حساب سعر تكلفة وحدة العمل لكل مادة وفق العلاقة التالية:

تكلفة وحدة العمل = مجموع التوزيع الثانوي المفصل / عدد وحدات العمل.

• مادة صلصال:

• مادة الجبس:

▪ قسم الكسارة: يتم في هذا القسم طحن أربع مواد مضافة تتمثل في (برادة الحديد، الجبس، بوزولان، كلس مشتري).

يقدر مجموع توزيع الثانوي لهذا القسم بمبلغ 339326 KDA حيث يتضمن هذا المبلغ جزأين:

✓ الجزء الأول: يحمل مباشرة على المواد الأربعة كمبلغ محدد حيث:

❖ برادة الحديد تتحمل مبلغ 97481 KDA.

❖ الجبس يتحمل مبلغ 8702 KDA.

❖ بوزولان يتحمل مبلغ 54425 KDA.

❖ كلس مشتري يتحمل مبلغ 69410 KDA.

✓ أما الجزء الثاني: فيتم تحميله للمواد الأربعة وفق ساعات دوران عمل الآلات حيث يقدر مبلغه بـ 109305 KDA

مجموع التوزيع الثانوي لقسم الكسارة - المبلغ الجزء الأول = المبلغ الجزء الثاني

$$. 109305 \text{ KDA} = (69410 + 54425 + 8702 + 97481) - 339326$$

و منه:

$$122301 \text{ KDA} = \frac{656 \times 109305}{(1173+394+666+656)} \text{ مادة برادة الحديد}$$

و بنفس الطريقة نحصل على:

- مادة الجبس 33900 KDA.
- مادة بوزولان 69332 KDA.
- مادة الكلس المشتري 113790 KDA.

هذه الأخيرة توزع مرة أخرى على أساس الكميات المستهلكة من كل مادة للحصول على تكلفة وحدة العمل لكل مادة.

$$3.5872 \text{ KDA} = \frac{122301}{34094} \text{ مثلاً: تكلفة وحدة العمل لمادة برادة الحديد تساوي}$$

و بنفس الطريقة نحصل على:

- تكلفة وحدة العمل لمادة الجبس 0.8735 KDA
- تكلفة وحدة العمل لمادة البوزولان 2.2189 KDA
- تكلفة وحدة العمل لمادة الكلس المشتري 1.274 KDA

بالنسبة لباقي الأقسام يتم تحديد تكلفة وحدة العمل حسب طبيعة وحدة العمل و عدد وحدات العمل حيث:

- توزع أعباء قسم طحن الخام على أساس الكمية المنتجة من مادة الفرينة.
- توزع أعباء قسم الفرن وفق الكمية المنتجة من الكلنكير.
- توزع أعباء قسم التوزيع حسب الكمية المنتجة من (CPC(ciment portland composé)).

المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف في مؤسسة الاسمنت.

تتبع مؤسسة الاسمنت في عملية تحديد سعر التكلفة عدة مراحل وقبل الشروع في توضيح هذه المراحل يجدر بنا الإشارة إلى أن المادة الرئيسية في عملية الإنتاج يتم استخراجها مباشرة من المقلع أي أنها لا تشتري. بل يتم شراء بعض المواد المضافة في عملية الإنتاج مثل برادة الحديد، بزولان الكلس (المشتري)، المادة، المقاومة لحرارة الفرن، هذه المواد يتم تسجيلها وتقييم استهلاكياتها بواسطة التكلفة الوسيطة المرجحة بالاعتماد على برنامج إعلام ألي يدعى COSWIN.

مراحل حساب سعر التكلفة لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان.

↳ تكلفة إنتاج الفريانة.

جدول رقم(17): تحديد الأعباء مادة الفريانة.

المجموع	طحن الخام		المقلع(المحجرة)		
	فريانة	MDF	Calcaire	Argile	
312093	145863	59097		107133	60/ح
188241	67322	41298		79621	61/ح
0	0	0		0	62/ح
82734	19057	10102		53575	63/ح
41208	0	0		41208	64/ح
0	0	0		0	65/ح
0	0	0		0	66/ح
166741	26800	970		138971	68/ح
791017	259042	111467		420508	مجموع التوزيع الأولي
375537	197771	5556		172210	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

جدول رقم (18): إنتاج الفريضة.

إنتاج الفريضة			البيان
المبلغ الاجمالي KDA	السعر KDA	الكمية	
26095	0,7859	33204	Argile المادة المستعملة من الارجيل
565045	0,5212	1084069	Calcaire المادة المستعملة من الكلس
118599	3,5871	33063	MDF المادة المستعملة من برادة الحديد
456813	0,3936	1160697	الأعباء الغير مباشرة (طحن الخام)
1166552	1,005	1160697	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

حيث تكلفة إنتاج الفريضة = استهلاك (صلصال+كلس+برادة الحديد)+أعباء قسم طحن الخام.

و منه: تكلفة إنتاج الفريضة:

$$1166552 \text{ KDA} = (26095 + 565045 + 118599) + 456813$$

جدول رقم (19): تغير مخزون الفريضة.

المبلغ الإجمالي KDA	السعر KDA	الكمية	
7278	1.0782	6750	المخزون الأولي
1166552	1.005	1160697	الإنتاج
1171031	1.0055	114661	الاستهلاك
2800	1.005	2786	المخزون النهائي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم محاسبة لسنة 2021.

حيث سعر تكلفة الفريضة = تكلفة (الإنتاج+مخزون أولي)/كمية(الإنتاج+مخزون أولي).

و منه سعر تكلفة الفريضة:

٤- تكلفة إنتاج الكلنكير.

جدول رقم(20): إنتاج الكلنكير.

إنتاج الكلنكير			البيان
المبلغ الإجمالي KDA	السعر KDA	الكمية	
1171031	1,00547	1164661	المادة المستعملة من الفريئة.
901481	1,2139	742627	أعباء غير المباشرة.
2072512	2,7908	742627	الإجمالي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

حيث تكلفة إنتاج الكلنكير = استهلاك مادة الفريئة + أعباء قسم الفرن.

و منه تكلفة إنتاج الكلنكير:

$$2072512 \text{ KDA} = (1171031 + 901481)$$

جدول رقم(21): تغيير مخزون الكلنكير.

الكلنكير			البيان
المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	
319008	2,8146	113341	المخزون الأولي.
2072512	2,7908	742627	الإنتاج.
2093723	2,7939	749381	الاستهلاك.
297797	2,7939	106587	المخزون النهائي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

حيث سعر تكلفة إنتاج الكلنكير = تكلفة (الإنتاج+مخزون أولي)/كمية (الإنتاج+مخزون أولي).

و منه سعر تكلفة إنتاج الكلنكير:

٤- تكلفة إنتاج الاسمنت CPC.

جدول رقم(22): إنتاج الاسمنت CPC .

إنتاج الاسمنت			البيان
المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	
2093723	2,7939	749381	المادة المستعملة من الكلنكير
26882	0,8735	30774	المادة المستعملة من الجبس
58908	2,2188	26549	المادة المستعملة من بوزولان
103514	1,274	81250	المادة المستعملة من الكلس المشتري
384861	0,4389	876798	الأعباء غير المباشرة
2667888	3,0428	876798	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

حيث تكلفة إنتاج الاسمنت = استهلاك مادة الكلنكير + استهلاك (الجبس+البوزولان+الكلس المشتري) + أعباء قسم طحن الكلنكير.

و منه تكلفة إنتاج الاسمنت:

جدول رقم(23):تغير مخزون الاسمنت .

الاسمنت			البيان
المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	
69127	3,3298	20760	المخزون الأولي.
2667888	3,0428	876798	الإنتاج.
2678961	3,0494	878520	الاستهلاك
58054	3,0493	19038	المخزون النهائي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

حيث سعر تكلفة إنتاج الاسمنت = تكلفة (الإنتاج الاسمنت+مخزون أولي)/كمية(الإنتاج الاسمنت+مخزون أولي).

و منه سعر تكلفة إنتاج الاسمنت:

↳ إنتاج الاسمنت (بالأكياس و بدون أكياس).

جدول رقم(24):إنتاج الاسمنت (بالأكياس و بدون أكياس).

إنتاج الاسمنت						البيان
بالأكياس			بدون أكياس			
المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	
1369203	3,0494	449007	1309757,97	3,0494	429513	الاسمنت CPC
554893	1,2358	449007	116775	0,2719	429513	الأعباء غير المباشرة
1924096	4,2852	449007	1426532,97	3,3213	429513	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

حيث تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أكياس = استهلاك الاسمنت بدون أكياس + أعباء قسم توزيع الاسمنت

بدون أكياس.

علما أن: استهلاك الاسمنت بدون أكياس = (استهلاك الاسمنت CPC × استهلاك الاسمنت بدون أكياس) / مجموع استهلاك الاسمنت (بالأكياس و بدون أكياس).

$$1309758 \text{ KDA} = \frac{2678961 \times 429513}{429513 + 449007}$$

و منه تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أكياس: $1426533 \text{ KDA} = 1309758 + 116774$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أكياس = تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أكياس / الكمية المنتجة من الاسمنت بدون أكياس.

و منه سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أكياس:

حيث تكلفة إنتاج الاسمنت بالأكياس = استهلاك الاسمنت بالأكياس + أعباء قسم توزيع الاسمنت بالأكياس.

علما أن: استهلاك الاسمنت بالأكياس = (استهلاك الاسمنت CPC × استهلاك الاسمنت بالأكياس) / مجموع استهلاك الاسمنت (بالأكياس و بدون أكياس).

$$1369203 \text{ KDA} = \frac{2678961 \times 449007}{429513 + 449007}$$

و منه تكلفة إنتاج الاسمنت بالأكياس: $1924095 \text{ KDA} = 1369203 + 554891$

سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بدون أكياس = تكلفة إنتاج الاسمنت بالأكياس / الكمية المنتجة من الاسمنت بالأكياس.

و منه سعر تكلفة إنتاج الاسمنت بالأكياس:

المطلب الثالث:النتيجة التحليلية لمؤسسة الاسمنت .

حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية.

في الفترة المدروسة (سنة 2020) قدرت مبيعات منتج الاسمنت ب 878520 وحدة مقسمة على:

▪ اسمنت بالأكياس 449007 وحدة.

▪ اسمنت بدون أكياس 429513 وحدة.

أما بالنسبة إلى سعر تكلفه كل نوع فهي كالآتي:

▪ سعر تكلفة اسمنت بالأكياس KDA 4,2852 = 42852.2 دج

▪ سعر تكلفة اسمنت بدون أكياس KDA 3,3213 = 3321.3 دج

من خلال هذه المعلومات سنحاول حساب النتيجة التحليلية للنوعين (اسمنت بدون أكياس و اسمنت بالأكياس)

جدول رقم(25): سعر التكلفة و النتيجة التحليلية.

اسمنت بالأكياس			اسمنت بدون أكياس			البيان
المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	المبلغ KDA	السعر KDA	الكمية	
2751604	6,1282	449007	2340288	5,4487	429513	رقم الأعمال
1924096,03	4,2852	449007	1426532,97	3,3213	429513	سعر التكلفة
827507,975			913755,025			النتيجة التحليلية
1741263 KDA						

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق قسم المحاسبة لسنة 2020.

و منه اسمنت بدون أكياس: KDA 913755.025 = 913755025 دج.

اسمنت بالأكياس: KDA 827507.975 = 827507975 دج .

النتيجة التحليلية: KDA 1741263 = 1741263000 دج.

خلاصة

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى وحدة الاسمنت بسور الغزلان (S.C.S.E.G) التابعة للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر GICA. توصلنا إلى أن هذه المؤسسة تعتمد على طريقة التكلفة الكلية "الأقسام المتجانسة" في حساب مختلف تكاليفها و سعر التكلفة و هذا راجع إلى كونها تمتلك مسار إنتاج وحيد " الفرن " و كذا تختص في إنتاج منتج واحد يتمثل في مادة الاسمنت من نوع (CEM 11/A-M(P-L)42.5N) حيث تعتمد في ذلك على برنامج إعلام ألي يسمى COSWIN و الذي يساهم بشكل كبير في إضافة نوع من السرعة و الدقة و المرونة في عملية حساب و تحليل التكاليف.



الخاتمة

الخاتمة

إن نجاح و تطور المؤسسات الاقتصادية في ظل التقلبات و التغيرات المتواصلة في بيئة تتسم بالتنافس، مرهون بتطبيق أنظمة حديثة تسمح بتخطي مختلف المشاكل و الصعوبات التي قد تعترض المؤسسة خلال نشاطها. خاصة ما يتعلق بجانب تسيير و تحليل مختلف تكاليفها. الأمر الذي جعل المؤسسات الاقتصادية تهتم بتخفيض تكاليفها من أجل تحقيق أهدافها و تعظيم أرباحها و ذلك عن طريق سعيها إلى امتلاك نظام محاسبة التكاليف يتسم بالتطور و المرونة لضمان مواكبة تغيرات البيئة التنافسية و أحوال السوق.

اذ هدفت دراستنا هذه إلى أبرز واقع و مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية و الوقوف على الأهمية البالغة التي تحتلها ضمن عمليات التخطيط، الرقابة و اتخاذ القرارات الرشيدة و ذلك من خلال المعلومات التي تقدمها للمسؤولين.

تضمنت هذه الدراسة ثلاث فصول (فصلين نظريين و الثالث تطبيقي) بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة و التحقق من الفرضيات التي تبينناها سابقا.

اختبار الفرضيات.

بعد دراستنا هذه تمكنا من الإجابة على الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى: تهدف محاسبة التكاليف إلى تحكم في التكاليف داخل المنشأة الصناعية من خلال تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن، الاستغلال الأمثل للموارد كما تعتبر أداة فعالة في مراقبة نشاط المؤسسة و ترشيد القرارات.

تتضمن محاسبة التكاليف طرق مختلفة و أبرزها طريقة التكلفة الكلية، التكلفة الجزئية، المعيارية و طريقة ABC. و بالتالي الفرضية التي تبينناها صحيحة نسبيا.

الفرضية الثانية: تستخدم المنشأة الصناعية أساليب لحساب مختلف تكاليفها و هذا حسب طبيعة نشاطها و إمكانياتها و تنوع منتجاتها، فمنها من تستخدم التكلفة الكلية، المعيارية بينما الطريقة الأكثر توجيها للمؤسسات الصناعية هي طريقة ABC كونها أكثر فعالية في تخفيض التكاليف و تحديد سعر التكلفة، و منه الفرضية خاطئة نسبيا.

الفرضية الثالثة: إن الأساليب و الطرق المنتهجة من طرف المؤسسة الصناعية لها تأثير كبير على تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن و كذا التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتج النهائي، و بالتالي الفرضية صحيحة.

نتائج الدراسة.

لقد خلصت دراستنا هذه إلى النتائج التالية:

- لـ تم اعتماد محاسبة التكاليف من طرف المؤسسة منذ سنة 2017 و لعل ابرز أهدافها تحديد سعر تنافس إلا أن هذه المؤسسة لم تتمكن من تحديد سعر تنافسي لمنتوجها و هذا راجع إلى سياسة الدولة المتمثلة في تقنين سعر مادة الاسمنت و بالتالي اقتصر دور محاسبة التكاليف على المساهمة في تخفيض التكاليف داخل أقسام المؤسسة و إعطاء صورة واضحة للوضعية المالية أمام المسؤولين بهدف اتخاذ القرارات فقط.
- لـ تعتمد مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان في حساب مختلف تكاليفها على طريقة الأقسام المتجانسة و هي الطريقة الأنسب نظرا لوجود مسار إنتاج واحد " الفرن " و منتج واحد.
- لـ تقوم المؤسسة بالفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة على أساس الأقسام الرئيسية و المساعدة بدلا من الفصل حسب الحسابات و عليه فان الطريقة الاقسام المتجانسة المطبقة في هذه المؤسسة تتضمن عدة نقائص.
- لـ تحسب النتيجة التحليلية في هذه المؤسسة سنويا في حين تظهر أهميتها عند استخراج النتيجة شهرية أو ثلاثة أو سداسية، بهدف تصحيح الفوارق و بالتالي ما الفائدة من المعلومات الدقيقة إذا كانت متأخرة.
- لـ تكمن أهمية محاسبة التكاليف في تعدد طرقها التي تسمح بحساب و تحليل التكاليف و كذا البيانات التي تمنحها للمسيرين كونها الحلقة الرابطة بين مختلف وظائف المؤسسة من خلال عملية تلقيها للبيانات و منحها للمعلومات الضرورية للمحيط الداخلي للمؤسسة بهدف ترشيد القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار.

التوصيات.

و بناء على النتائج السابقة سنحاول تقديم التوصيات التالية:

- لـ يجدر بنا الإشارة إلى ضرورة تبني سياسة اقتصاد السوق أي يجب على الدولة فتح المجال أمام المؤسسات الاقتصادية و التخلي عن سياسة تقنين الأسعار لان هذا يعيق الدور الفعال لمحاسبة التكاليف كونها تساهم في تحديد سعر تنافسي.
- لـ ضرورة مواكبة التطورات المستمرة لاسيما في مجال تسيير التكاليف و ذلك من خلال محاولة تطبيق طرق حديثة لحساب التكاليف على سبيل المثال طريقة ABC.
- لـ ضرورة إنشاء مصلحة مختصة في محاسبة التكاليف مستقلة بدورها عن مديرية المحاسبة و المالية و هذا من اجل الحصول على تقارير أكثر دقة تساعد وضع القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.

أفاق البحث.

رغم محاولتنا معالجة إشكالية بحثنا المرتكزة على واقع محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية)، ظهرت لنا العديد من جوانب النقص لا تزال بحاجة إلى البحث والدراسة .

- ← محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ القرار .
- ← محاسبة التكاليف كأداة لمراقبة التسيير .
- ← فعالية محاسبة التكاليف في الرقابة و التخطيط و اتخاذ القرارات .
- ← دور نظام محاسبة التكاليف كنظام معلومات تسيير في المؤسسة .

المصادر و المراجع

أولاً: المصادر و المراجع باللغة العربية.

• الكتب

1. احمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
2. إسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن، ط1، 2013.
3. إسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2008.
5. بويعقوب عبد الكريم، محاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 2004.
6. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2005.
7. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2009.
8. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، ط2، 2009.
9. صالح عبد الله الرزق و عطا الله و راد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر، الأردن، 1999.
10. صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993.
11. عبد الحي مرعى و عطية مرعى، أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
12. عبد الناصر إبراهيم و نور الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، ط2، 2002.
13. علي محمد الجوهري، دراسات في محاسبة التكاليف، 1988.
14. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2006.
15. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الأردن، ط1، 2011.
16. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 1999.
17. محمد عبده نعمان علي، نظام محاسبة التكاليف، دار الكتب الجامعي، صنعاء، ط1، 2012.

18. محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف، المجلد الأول، القاهرة، 2006.
19. ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية، الدار المحمدية، الجزائر، 2010.
20. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
21. نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دار اليازوري العلمية، عمان، 2013.
- **المجلات والمقالات.**
22. أيمن عمر علي عبد الباقي وفتح الرحمان الحسن منصور، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 14، 2013.
23. حوراء عبد الأمير احمد، دراسة تقنيات محاسبة التكاليف الإدارية في الشركات العراقية:دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في محافظة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، العراق.
24. سكيانة رحمة، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 14، العدد 01، 2020.
25. شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة و دعم تنافسية المؤسسة الاقتصادية -دراسة مؤسسة الاسمنت حجار السود-، جامعة 20 اوت 1955، المجلد 04، العدد 01، سكيكدة، 2019.
26. طلال جيجان العكاوي، دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 111، البحرين، 2011.
27. عبد الحميد بوخاري و آخرون، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة، مجلة التنظيم و العمل، المجلد 05، العدد 03، تقرت، الجزائر، 2016.
28. عبد الشكور عبد الرحمان الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة الأزهار، غزة، المجلد 14، العدد 02، 2012.
29. محمد تحسين علي، تصميم نظام محاسبة التكاليف الالكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارة، المجلد 22، العدد 91، بغداد، 2016.
30. وليد سمير عبد العظيم الجبلي، دور أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في تعظيم الإيرادات وتحقيق التنافسية في المؤسسات الفندقية، معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، مصر، مجلد 04، عدد 01، 2020.

• المذكرات و الأطروحات.

31. بن أكتوف طاوس ثورية، وضعية تسيير الجودة في المؤسسة الصناعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة ENCG الوحدة الإنتاجية السادسة UP6، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009.
32. بوجناح ججيقة و بربار نورة، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمائية، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018.
33. بوكساني رشيد، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية عن مؤسسة الحليب و الجبن ببودواو، مذكرة الماجستير، المدرسة العليا لتجارة، 1999.
34. جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن سوق أهراس، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2009.
35. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتحاد القرار في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
36. شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، غزة، 2008.
37. عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2008.
38. لبداعي مفيدة و بوركوة مريم، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستر، جامعة الصديق بن يحيى، جيجل، 2016.
39. ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

• موسوعات و مطبوعات.

40. سليمة طبائبية، دروس في محاسبة التحليلية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، بدون تاريخ.
41. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، محاسبة المالية و التكاليف، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2014.

ثانيا: المراجع و المصادر الاجنبية.

A. Les livres.

1. BOUGHABA .A, **comptabilité analytique d'exploitation**, édition Berti, alger, 1998.
2. Gérard Melyon, **Comptabilité analytique**, éditions Bréal, troisième édition, 2004.
3. Guy Raimbault, **comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outil de gestion**, édition eyrolles, 2^{ème} édition, Alger, 1996.
4. Henri Gulman, **comptabilité analytique**, édition bouchene, alger, 1993.
5. J.M AURIAC.A.CAVAGNOL et les autres, **Economie d'entreprise**, édition casteilla, paris, 1995.
6. FRANÇAIS, BLONDEL, **gestion de la production**, 5^{ème} édition, DUNOD.
7. SAHRAOUI Ali, **Comptabilité analytique**, Berti édition, Alger, 2004.

B. Les articles.

8. HAPPER.W.M, **Cost and management accounting**. Volume 01, Macdonald and Evans LTD, 1983.