

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا لتجارة

الطرق الحديثة لحساب التكاليف

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية
تخصص: مراقبة التسيير

تحت إشراف :

- د/ بنور عبد الحفيظ

من إعداد الطالب :

- زايدي وليد

- كولوقلي يوسف

السنة الجامعية 2017 / 2018

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من إخوتي و أخواتي كما أهديه لأولاد أختي ضياء,
امير,انس دعاء و خاصة ابن أخي الكتكوت ريان.
كما أهدي هذا العمل إلى : كل الإخوة والأصدقاء و خاصة زملائي في المدرسة العليا
لتجارة .

و في الأخير أهديه إلى كل العائلة و الأقارب دون استثناء و إلى كل من قدم لي يد
المساعدة من قريب أو بعيد.

زايد وليد



كلمة شكر :

أحمد الله و أشكره على منه و كرمه و توفيقه لي لإتمام مذكرة التخرج و أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين -الأم الحنون و الأب العطوف اللذان كانا لهما الفضل الكبير بعد الله عز وجل بتشجيعي و تحفيزي على الدراسة و بلوغ الهدف المسطر منذ بداية مشواري الدراسي .

كما لا أنسى الأستاذ المشرف : بنور عبد حفيظ الذي كان أستاذاً بأتَم معنى الكلمة سواء من حيث التوجيه و خاصة متابعته و تركيزه على كل صغيرة و كبيرة طيلة عمر المذكرة .

و لا يفوتني كولوقلي يوسف الذي رافقني لإعداد المذكرة و أقدم له الشكر على وفائه و احترام مواعيده طيلة السنة فكان نعم الرفيق و الصديق .

و أخيراً أشكر كل عمال مؤسسة كوسيدار فرع رويبة و خاصة بختي .

زايدي وليد

الحمد لله على إحسانه و الشكر له على توفيقه و امتنانه اللذي وفقني إلى ما يحبه و يرضاه و اللذي وهبني العزيمة و الصبر في الإستقاء من منهل العلم و في إكمال مذكرة التخرج في أحسن الأحوال , أتقدم بالشكر للوالدين الكريمين الأب احمد - رحمه الله - اللذي ترك وصيته لي ليس بالمال أو الجاه بل بالعلم و الأم الحنون اللتي عوضته و كانت بمثابة الأب و الأم, و اللتي كافحت من أجل إكمال دراستي و وصولي للمستوى الذي كنت أطمح إليه, فوالله إنني أدري لو قضيت 10 قرون و أنا أخذمها و أرهاها و 10 قرون أخرى أفضيها في شكرها و مدحها ما وفيت من ذلك إلا كما تنقص الحفنة من ماء البحر لذلك أقول اللهم إشهد أنها كفت و وفيت وعدها, فلاقني بها مع أبي و أحبائي في جنات نعيمك.

و شكر خاص أتقدم به لخالاتي و أخوالي و أولادهم و كل العائلة و جميع أصدقائي و أبناء حيي (المقرية), و كما لا أنسى الأستاذ المشرف : بنور عبد حفيظ الذي أدى عمله عن جدارة سواء من حيث التوجيه و خاصة متابعته و تحفيزه طيلة عمر المذكرة لا يفوتني ذكر زايدي وليد اللذي كان من أعر الأصدقاء و أطرفهم فكان نعم الرفيق و الصديق , و أخيراً أشكر كل عمال مؤسسة كوسيدار فرع رويبة و خاصة بختي .

كولوقلي يوسف

الملخص :

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى اقتراح الأنظمة الحديثة للتكاليف كبديل لنظام محاسبة التكاليف التقليدية، باعتبارها من أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة والذي أثبتت دراسات عديدة فعاليتها في رفع أداء ومردودية المؤسسات ، كما تجدر الإشارة إلى أهمية هذه الأساليب الحديثة في تحسين القرارات الإدارية خاصة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مقارنة بين أحد الطرق التقليدية المطبقة في المؤسسة محل البحث وبين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت باعتبارها أحد الطرق الحديثة ، بحيث أسفرت نتائج الدراسة إلى كفاءة ودقة وموضوعية هذه الأخيرة.

الكلمات المفتاحية: الأنظمة الحديثة - بديل - الطرق التقليدية- رفع المردودية- تحسين القرارات - الدقة والموضوعية.

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار	8
02	المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات	9
03	مقارنة بين منهج ABC ومنهج TDABC	45
04	تجميع التكاليف	71
05	تحميل الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المقر	72
06	تحميل الأقسام الرئيسية على مراكز الإنتاج	73
07	جدول التوزيع الأولي والثانوي للأعباء غير المباشرة رويبة	77
08	حساب تكلفة الإنتاج	79
09	حساب سعر التكلفة	80
10	يوضح عدد العمال في مراكز العمل	81
11	وحدات العمل في هذه المرحلة	82
12	مراكز العمل في مرحلة التركيب النهائي	82
13	الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم التركيب	85
14	الاختلاف الزمني في قسم التركيب	85
15	الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم الاختبار و الصيانة	86
16	الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم الصيانة	87
17	الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم التركيب النهائي	88
18	الاختلاف الزمني في قسم التركيب النهائي	89
19	توزيع أعباء التكاليف على مجموعات الموارد	90
20	حساب التكلفة المحملة إلى المنتجات في حالة عدم وجود عطب او خلل	93
21	حساب التكلفة المحملة إلى المنتجات في حالة وجود عطب او خلل بسيط	94
22	حساب التكلفة المحملة إلى المنتجات في حالة وجود عطب او خلل معقد	95
23	حساب سعر التكلفة حسب طريقة (TDABC)	97

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
23	مراحل حساب التكلفة الكلية	01
30	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	02
35	وصف لطريقة التكلفة المتغيرة المطورة	03
54	سير عملية التكلفة المستهدفة	04
83	مختلف مراحل الانتاج	05
70	الهيكل التنظيمي لمؤسسة Alerm Cosider	06

قائمة الرموز

الرمز	الرقم	المطلوب	العربية
ABC	01	Activity Based Costing	نظام التكلفة على أساس النشاط
TDABC	02	Time Driven Activity Based Costing	نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
TE	03	Time Equations	معادلات الوقت
TD	04	Time Drivers	مسببات الوقت
ISO	05	L'organisation internationale de normalisation	المنظمة العالمية للمعايير

المقدمة العامة

1- المقدمة العامة:

يشهد عالم الأعمال تحولات كبيرة و تغيرات متزايدة و معقدة ، شدة المنافسة ، تطور سريع لتكنولوجيا ، ظهور مؤسسات جديدة و موت مؤسسات قديمة ، ظهور منتجات جديدة و موت منتجات قديمة ، و غيرها من الامور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها ، أو حتى التنبؤ بها. كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة، و ابتكارات جديدة و فنيات حديثة، وذلك من أجل تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق. فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة (المادية، البشرية، المالية. ..) لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

إن من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية نجد المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف ، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الرشيدة. كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات. مع زيادة هذا التطور في أنظمة التكاليف، أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الوحدات، ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط أو ما يسمى بالإنتاج اللحظي ، ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات، ومن أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتجات دراسة 1987 والتي يدور مضمونها حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة (ABC) في تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقويم الأداء، بالإضافة لما تحققه من الرقابة على التكاليف، و تخصيصها بصورة أكثر دقة، ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

2 - إشكالية البحث :

من هنا نتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها في مساعدتها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها ؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

ب- ما هو تأثير مختلف الطرق التقليدية على حساب التكاليف؟

ج- ما هي الأسس التي تقوم عليها الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف ومدى تأثيرها على تخفيض التكلفة؟

د- هل هناك صعوبات و معوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة في المؤسسات الاقتصادية؟

3-الفرضيات :بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

أ- تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف و تحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

ب- الطرق التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة والتي يتم على أساسها تحليل وضعية المؤسسة الاقتصادية ومحاولة توجيهها نحو الأحسن.

ج- الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

د- رغم توفر الأنظمة المحاسبية السليمة لدى المؤسسات الاقتصادية هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيه.

4-أسباب اختيار الموضوع:

- إن اختيار موضوع الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ناتج عن عدة عوامل منها :
- أ- تخصصي في مجال مراقبة التسيير كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
 - ب- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج واتخاذ القرارات.
 - ج- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.
 - د- الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأسرة العلمية من أساتذة وخبراء وطلبة من أجل إبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات.

5- أهمية البحث:

إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- أ- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.
- ب- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- ج- توفير المعلومات لمصلحة مراقبة التسيير.
- د- استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها.
- هـ- محاولة التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.

6-المنهج المتبع:

تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التاريخي لمحاسبة التكاليف ومدى تطورها شيئاً فشيئاً إلى أن وصلت إلى الطرق الحديثة، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع، ثم اعتمدنا على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

7- الأدوات المستخدمة:

أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والأجنبية من كتب، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه، دراسات لعدة باحثين مستوحاة من الانترنت، وغيرها.

أما في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية والمالية، وخبرة المؤطر في المؤسسة.

8- خطة البحث المتبعة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها للجزء النظري والفصل الأخير للجزء التطبيقي .حيث سنتناول في الفصل الأول عموميات حول المؤسسة، محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار، والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، حيث نعتمد في المبحث الأول على المفاهيم العامة حول المؤسسة و اتخاذ القرار في المؤسسة ، أما المبحث الثاني فسنترك فيه لمحاسبة التكاليف،.

كما سنتطرق في الفصل الثاني إلى الحديث عن الطرق التقليدية لحساب التكاليف والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، حيث نخصص المبحث الأول لطريقة التكاليف الكلية، بينما المبحث الثاني فسيتم فيه دراسة مختلف الطرق الجزئية لحساب التكاليف.

وأما الفصل الثالث فسوف نخصه إلى الحديث عن الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف، والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، حيث ندرس في المبحث الأول نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت اما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه لنظام التكلفة المستهدفة.

بينما الفصل الأخير سوف نخصه لدراسة حالة حول مؤسسة Alarm Cosider وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، حيث تم التطرق في المبحث الأول للدراسة العامة حول المؤسسة، بالإضافة لدراسة النظام المتبع في المؤسسة، أما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه لمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في المؤسسة وأملنا أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، وفي الأخير نرجو من الله التوفيق والسداد.

9- الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه ومن بينها ما يلي:

أ- **رحمون هلال** : المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005) .

ب- **صفاء لشهب**: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة (2005-2006) .

ج- **اليزيد ساحري** : أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008).

د- **دراسة الرشيدى 2009** بعنوان: "إدارة التكلفة منهج محاسبي مقتر في ضوء التكامل- بين نظامي (ABC & TDABC) .

هـ- **راضية عطوي**: دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008).

و- **دراسة الغروري (2008)** بعنوان: "التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت منهج جديد لزيادة دقة تكلفة المنتج .

م- **دراسة (Kaplan & Anderson , 2007)** بعنوان:

Time-Driven Activity-Based Costing: A simpler and More powerful path to higher profits .

**الفصل الأول: مفاهيم عامة
حول محاسبة التكاليف واتخاذ
القرار في المؤسسة**

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

مقدمة الفصل

عرف الاقتصاد الجزائري تحولات هامة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا؛ فلقد تبنت السلطات العليا في البلاد عشية الاستقلال استراتيجية التنمية ذات التوجه الاشتراكي المعتمد على الاقتصاد الموجه.

حيث مرت المؤسسات في إطار هذه التحولات بمراحل عديدة وبسياسات متنوعة، حيث كانت بدايتها في منتصف الستينات، أين انتهجت الجزائر استراتيجية تنموية شاملة أما في السبعينات فقد كانت أهداف الاستراتيجية الصناعية المتبعة محددة وواضحة وكانت أولوياتها هو الاستجابة للطلب الداخلي المتزايد على المنتجات الصناعية وتخفيض التبعية الاقتصادية للخارج ، كل هذه المشاكل دفعت الاقتصاد الجزائري في فترة الثمانينات والتسعينات إلى تبني سياسة جديدة، ، فتمت إعادة هيكلة هذه المؤسسات ضمن عملية الإصلاح الخاصة بمخطط التنمية .

ورغم ذلك بقي الاقتصاد الجزائري يعاني من نفس المشاكل تقريبا، والسبب في ذلك يعود إلى طبيعة النهج الاشتراكي الذي تبنته البلاد آنذاك . وللخروج من هذه الصعوبات طبقت سياسة استقلالية المؤسسات حيث، أصبح من الضروري على الاقتصاد الوطني إعادة النظر في مؤسساته الاقتصادية ، بغية تأهيلها لتستجيب لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجديد الذي يفرضه اقتصاد السوق وهذا الأخير يجعل المؤسسة تتخذ طابعا أكثر ديناميكية تتمثل في خلق الثروة وتحقيق الربح بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل المنافسة الشديدة، ومن أجل تحقيق ذلك التغيير لا بد من الاعتماد على طرق تسييره حديثة، بهدف الحصول على المعلومات والبيانات الهامة والكافية عن كل ما يحدث بداخل المؤسسة أو في محيطها وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وفي الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى .

ومن بين أهم هذه الطرق التسييرية إذ نجد تقنية المحاسبة التحليلية والتي تكمن أهميتها في سد النقص الحاصل في المحاسبة العامة، لأن هذه الأخيرة (المحاسبة العامة) أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسات بالبيانات التحليلية وخاصة في ظل نمو حجم المؤسسات وكبرها، وتعد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها ، نتيجة لتطور الأساليب و وسائل الانتاج وظروف المنافسة... الخ

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة و اتخاذ القرار فيها

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة

1. تعريف المؤسسة.

التعريف الأول: "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه" (1)

التعريف الثاني: "المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكله تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة، وتسير على أساس طريقة من التسيير (2)

التعريف الثالث: "المؤسسة في النظرية الاقتصادية هي التي توضح النشاطات الإنتاجية، كما تعتبر شخصية مالية هدفها الرئيسي تحقيق الأرباح والمحافظة على البقاء (3)

إلى الموارد المادية التي تستعمل في عملية الإنتاج، إضافة إلى العوامل البشرية التي لها مهمة تسيير العوامل المادية دف تميمها وتنظيمها لتحقيق أهداف وبرامج المؤسسة وضمان استمراريتها .

من هذه التعاريف سنحاول إعطاء تعريف وهو أن المؤسسة عبارة عن تنظيم دقيق لمختلف الوسائل المادية والبشرية والمالية من أجل دمج عوامل الإنتاج بغية الوصول إلى الأهداف المحددة وتحقيق قيمة مضافة.

(1) ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة، ص 10

(2) بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15

(3) Ronald COASE, l'entreprise: le marché et le droit, édition d'organisation, Paris, 2005, P

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2. ذكر خصائص المؤسسة من التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن أن نستخلص الخصائص التالية⁽¹⁾:

أ . للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو واجباتها ومسؤولياتها .

ب . القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

ج . أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة.

د . التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين.

هـ . ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.

ي . المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.

3 . أهداف المؤسسة

إن الهدف الرئيسي هو تعظيم قيمة المؤسسة، حيث يقوم هذا الهدف على ثلاثة أهداف فرعية والمتمثلة في بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تعظيم الربح الأهداف التي تكون على مستوى المديرية العامة التي تستطيع التكيف مع الاستراتيجية لكي تواكب المحيط ، وأهداف تقنية تتكيف مع المحيط الخارجي ، وأهداف حسب طبيعة وميدان نشاطها والمتمثلة في التخطيط الجيد للإنتاج وتحقيق اكتفاء على مستوى السوق.²

(1) عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 26

(2) G.Bressy et C. Konkuyt, Guide sur les entreprises : La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-04-2010, 17 H: 45'

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

وتختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها، ورغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:

- أ- أهداف اقتصادية: وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج .
- ب- أهداف ثقافية ورياضية: كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين، رسكلة القدامى
- د . أهداف تكنولوجية: كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت و تقليص التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة⁽¹⁾.

4. وظائف المؤسسة

ويمكن تلخيص الوظائف الأساسية للمؤسسة وفقا لما يلي :

- أ . وظيفة الشراء: تحتل وظيفة الشراء أهمية كبيرة في مؤسسات الأعمال التجارية تناظر الأهمية التي تحتلها وظيفة الإنتاج ، وهناك عبارات تؤكد ذلك منها، السلع المشتراة جيدا تعتبر نصف مباعه، والسلع الجيدة تباع نفسها بنفسها، ويتم تقييم الأداء داخل جهاز الشراء نفسه و في الإدارة العليا .
- ب . وظيفة الإنتاج: هي الوظيفة التي يتم من خلالها التحكم في مصادر المواد الأولية و تحويلها إلى منتجات صالحة للاستهلاك، و ذلك بدمج مختلف عوامل الإنتاج بطريقة مثلى .
- ج . وظيفة التوزيع: هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك، وكذلك تعتبر عملية تخطيطية يتم من خلالها ترويج السلع والخدمات.
- د . الوظيفة المالية: للوظيفة المالية جانبان: تمويلي وإداري، ويهتم الجانب التمويلي بتوفير الأموال اللازمة لإقامة وتشغيل المؤسسة، أما الجانب الإداري فيختص بإدارة الأموال، إيرادات وإنفاقات، وهي مسؤولية تتحملها الوظيفة المالية اتجاه أطراف عديدة.

⁽¹⁾ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه،

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

المطلب الثاني : استراتيجية المؤسسة

إن مفهوم الاستراتيجية مفهوم عسكري حيث كان في بادئ الأمر منحصر في الميدان العسكري فقط ، ثم انتقل مفهوم الاستراتيجية بعد ذلك إلى المجال السياسي والذي يعني استغلال الموارد المادية والبشرية من أجل تحقيق الأهداف القومية ، ثم انتقل إلى الجانب الاقتصادي، حيث تعني الاستراتيجية توزيع الموارد النادرة بما يحقق الأهداف المرسومة، ثم إلى الجانب الإداري والذي يعني تحديد الأهداف الطويلة الأجل.

1. تعريف الاستراتيجية

الاستراتيجية هي مجموع الغايات، النيات (المقاصد)، الأهداف، السياسات، وخطط العمل الرامية للوصول إلى هذه الغايات، ولكن يجب طبعاً أن تكون كل منها مقدمة بطريقة تعرف نوع النشاط، أين توجد المؤسسة، أو يجب أن توجد، نوع المجتمع التي هي فيه، أو يجب أن تكون فيه (1)

حيث نستخلص عدة فوائد للاستراتيجية و هي كما يلي (2)

أ. توفر المعيار الذي يمكن استخدامه في عملية اتخاذ القرار الصائب .

ب. القدرة على التجاوب مع الظروف البيئية المختلفة .

ج. تساعد في وضع الخطط الهجومية لمواجهة المنافسين .

د. تساعد في التفكير البعيد الأمد .

2. الأساليب التي تستخدمها المؤسسة من أجل النجاح

تستخدم المؤسسة الاقتصادية عدة أساليب بهدف بلوغ النجاح، وعلى رأس ذلك تحقيق أعلى الأرباح والتوسع والانتشار ومواجهة الأخطار بمختلف أنواعها، وهذه الأساليب هي :

(1) ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 ، ص 105

(2) العلاق بشير، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 136 .

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

. تخفيض تكاليف الإنتاج بشتى السبل كي تستطيع زيادة قدرتها التنافسية أمام المؤسسات الأخرى.

. الارتقاء بمستوى الإنتاجية بصورة مستمرة ومتواصلة بهدف زيادة كمية الإنتاج لديها وتحسين نوعيتها وذلك باستخدام الوسائل المتطورة كالسيطرة والمتابعة وكشف الانحرافات وتصحيحها .

. رفع مستوى العاملين المهني وتطوير قدراتهم أثناء الخدمة عن طريق التدريب والتأهيل المستمر والعناية بمستواهم المعيشي والصحي لتحقيق ظروف عمل بيئية وإنتاجية لهم .

المطلب الثالث : اتخاذ القرار في المؤسسة

يواجه المدراء مشاكل دائمة وعليهم أن يجدوا الحل الأمثل لها، ومع اختلاف مستوياتهم الإدارية يواجهون جميعا مشاكل، وعليهم أن يتعلموا فنيات اتخاذ القرارات، والتي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والخطوات التي لو تعلمها الفرد لأمكن أن يحسن من اتخاذه للقرارات، وأن يطور مهاراته الإدارية فيها .

1. مفاهيم عامة حول اتخاذ القرار :

إن اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفا وحيدا بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي يمكن القول بأنها عملية ذات خطوات متتالية بدءا بتحديد المشكلة والتعرف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البديل المناسب .

1-1- تعريف القرار

التعريف الأول: "القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف" (1)

(1) أحمد الخطيب وعادل سالم معايه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 253 .

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

التعريف الثاني : "اتخاذ القرارات كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين يعتبر جوهر العملية الإدارية والمحور الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة " (1) .

ب - مراحل اتخاذ القرار:

تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات معينة، وقد اختلف كتاب علم الإدارة في عدد هذه الخطوات، وتوضح الجداول التالية كيف يمكن أن تختلف عدد الخطوات بين وجهات النظر وسوف نقدم جدولين، حيث نعرض في الجدول الأول الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار، بينما في الجدول الثاني فسنعرض إلى المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات.

الجدول رقم(1-1): الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار

الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار :
تحديد المشكلة
جمع بيانات وحقائق من المشكلة لتحديد بدائل الحلول
تقييم البدائل
اختيار الحل الأمثل
تطبيق الحل ومتابعته

المصدر : أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008 ، ص 146.

الجدول رقم (1-2) : المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات

يفسر هذا الجدول مختلف الخطوات التفصيلية لمراحل اتخاذ القرار، إذ يمكن القول أن الحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه بل على الكيفية التي صدر بها هذا القرار، وطبقا لهذا الحكم

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية، أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول إلى قرارات رشيدة.

المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات :
إدارة المشكلة
تعريف المشكلة
جمع المعلومات الضرورية وفق القواعد الإحصائية
تحليل المعلومات باستخدام الأساليب الإحصائية
وضع البدائل الممكنة
اختيار البديل الأمثل
تطبيق البديل الأمثل
تقييم البديل بالقياس إلى المؤشرات الإحصائية والكمية
هل تم تحقق النتائج المرجوة
نعم
اتخاذ القرار في التنفيذ مع المتابعة المنتظمة

المصدر : حامد الشمري، مؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005 ، ص 23 .

2. أنواع القرارات : هناك تصنيف قائم على أساس الوظائف الأساسية للمؤسسة كالاتي: (1)

(1) بشير العلق، مرجع سابق، ص ص 161 - 163.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

أ. قرارات تتعلق بالإنتاج : يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياساته (إنتاج مستمر أو بناء على الطلب أو إنتاج سلع محدودة أو متنوعة)، وقرارات ترتيب المصنع التصميم الداخلي للمصنع) وأنواع الآلات، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته .

ب . قرارات تتعلق بالمبيعات : وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق وقنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة.

ج . قرارات تتعلق بالتمويل : تحدد حجم رأس المال اللازم ورأس المال العامل والسيولة النقدية، وطرق التمويل ، كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك .

د . قرارات تتعلق بالأفراد :

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات.. إلخ وهناك من يقسم القرارات في المؤسسة وفقا لما يلي :

* **القرارات المصيرية:** وهي القرارات التي تحدد مصير كل شيء

* **القرارات الدورية:** وهي القرارات التي تتكرر دوريا، ولا نعيد القرار وندرس القضية مرة واحدة وفق شروط معينة، يتحدد على أساسها القرار، ويتخذ كنظام أمثل⁽¹⁾.

* **القرارات الاستراتيجية:** وهي قرارات تتصل بمشكلات استراتيجية وذات أبعاد متعددة من العمق والتعقيد.

* **القرارات الحيوية:** تتعلق بمشكلات يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع

(1) أحمد الخطيب وعادل سالم معايحه، مرجع سابق، ص ص 260 . 264 .

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

* **القرارات التكتيكية:** وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلا، ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين.

* **القرارات التنفيذية:** تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور وتوزيع العمل والغياب...

* **القرارات الشخصية والتنظيمية:** إن القرارات الشخصية تخص فرد واحد وهو المدير، بينما القرارات التنظيمية يمكن غالبا تفويضها .

* **القرارات الرئيسية والقرارات الروتينية:** إن القرارات الرئيسية تتخذ مرة واحدة والتي تتضمن التزامات طويلة الأجل ذات دوام نسبي ودرجة عالية من الأهمية، بينما القرارات الروتينية هي قرارات يومية تتصف بالتكرار ويقدرها الخبراء بنسبة 90 % في المؤسسة .

3. الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار

أ. **مراقبة التسيير :** هي مجموعة من الوسائل الموضوعية من طرف المؤسسة من أجل مساعدة المسؤولين على التحكم في العملية التسييرية في المؤسسة وذلك من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، كما تعتبر مجموعة من التقنيات التي تسمح بضمان الاستعمال الأمثل لأدوات التسيير وكذلك تحقيق وإنجاز الأهداف التي تم تحديدها وقد ظهر نظام مراقبة التسيير سنة 1939 حيث تعتبر وقاية لنمو المرودية⁽¹⁾ .

ب . **محاسبة التكاليف التقليدية:** تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة .

ج . **الموازنات التقديرية:** "هي أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية، وتستخدم في تخطيط أهداف المؤسسة والرقابة على أعمالها، كما أنها أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية⁽²⁾ .

(1) A. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au C.G , s, Paris, France, 1971, P 09.

(2) فيصل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 18 .

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

د. **لوحة القيادة:** " وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول و فرقة عمله لاتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلاله (1)

4- الأدوات الحديثة المساعدة على اتخاذ القرار : تعددت في السنوات الأخيرة المداخل الكمية

والرياضية لتطوير المهارة الإدارية في اتخاذ القرارات، وهي كالآتي:

أ. **بحوث العمليات:** هي عبارة عن دراسة المشكلات العملية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وللاهداف المحددة، كما تسمح باستعمال مقادير هائلة من البيانات، وبالتعبير عن العلاقات المتشابكة التي تربط بين عدد هائل من المتغيرات القابلة للقياس الكمي وذلك في شكل نماذج رياضية .

ب. **البرمجة الخطية:** هي تقنية رياضية لاستغلال الموارد المحدودة والوفاء بالهدف المنشود مثل خفض التكلفة إلى الحد الأدنى أو تحقيق أقصى الأرباح، حيث يعبر عن حدود الموارد بمثابة قيود، وتتناول هذه الطريقة التقييم الكمي للبدائل لاختيار أفضلها ، وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.

ج. **تقليد المواقف (المحاكاة):** وهي تقنية للتعامل مع المسائل المعقدة لتخصيص الموارد التي لا يمكن حلها بدقة بالتحليل الرياضي، تشمل هذه التقنية على إنشاء تاريخ حياة نموذجي لنظام يمثل المسألة الفعلية وقواعدها التشغيلية، يتيح التنفيذ المتكرر لتقليد المواقف، و اكتشاف طرق تحسين أداء النظام.

د. **نظرية المباريات:** تقنية تستخدم لتمثيل المشكلات التي تواجه المؤسسة عند قيام أحد المحتكرين الأقلية لتقويم ردود فعل منافسيه اتجاه سياساته التسويقية لضمان تقدير "مكسب" أي استراتيجية تسويقية معينة (2)

هـ. **شجرة القرارات:** ويستخدم هذا الأسلوب للمفاضلة بين البدائل المتاحة في ضوء تقييم نتائجها المتوقعة، بعد حساب احتمالات كل حدث متوقع، وبناءات على ما تقدم تعرف شجرة القرار على أسلوب كمي .

و. **محاسبة التكاليف الحديثة :** ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية، والذي ظهر خلال الثمانينات من خلال دراسة البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة .

(1) صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005 ص 114

(2) بشير العلاق، مرجع سابق، ص ص 172 . 176

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

المبحث الثاني : الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية .

المطلب الأول : تطور المحاسبة التحليلية ومفهومها

يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة ، حيث أنه كان النشاط الصناعي مشكلا من مؤسسات صغيرة متخصصة في حرفة واحدة (أحادية المنتج)، أين تكون جميع التكاليف مباشرة بالنسبة لهذا المنتج،. فرضت حركة التصنيع خلال القرن العشرين استحداث آليات تتبع مراقبة التكاليف ومن أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات ظهرت طرق عديدة لمعالجة التكاليف منها الكلية والجزئية .

1. نشأة وتطور المحاسبة التحليلية :

يرجع ظهور المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن التاسع عشر الميلادي، كرد فعل للتطور الصناعي الناتج عن الثورة الصناعية، بعدها شهدت عدة تطورات نتيجة ظهور استراتيجيات التكامل العمودي، والتنظيم العلمي للعمل الذي جاءت به النظرية التaylorية فيما يسمى بحركة الإدارة العلمية في نهاية القرن التاسع عشر، وتطور سياسات التسيير ابتداء من سنة 1980.

قصد عرض نشأة و تطور المحاسبة التحليلية، سوف نعتد على الامتداد الزمني لتطور المحاسبة التحليلية، و سنقسم الفترة الزمنية التي سنتناولها إلى فترات متكاملة على النحو التالي :

المرحلة الأولى: ما قبل القرن الرابع عشر

المرحلة الثانية: من القرن الرابع عشر حتى نهاية القرن السابع عشر

المرحلة الثالثة: القرن الثامن عشر

المرحلة الرابعة: القرن التاسع عشر

المرحلة الخامسة: القرن العشرين نقوم بعرض موجز أحداث و تطور محاسبة التكاليف في هذا القرن على النحو التالي (1) :

(1) رضوان حلوة حنان ،"تطور الفكر المحاسبي"، الطبعة الأولى ،مكتب دار الثقافة ،عمان ،1998 ص 35

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

الفترة الممتدة حتى 1933:

لقد أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن العشرين إلى مطالبة رجال الأعمال بإيجاد نظام التكاليف يتناسب مع هذا التطور، و بذلك اتسمت هذه المرحلة بالتعاون المثمر بين رجال العلم و لعمل من جهة أخرى ان للحرب العالمية الأولى و الأزمة الاقتصادية العالمية تأثيرا بالغا على تطور محاسبة التكاليف بحيث ظهرت وحدات قياس جديدة ما يسمى "بوحدات خارج المحاسبة العامة" .

الفترة الممتدة حتى نهاية الحرب العالمية الثانية :

اتسمت هذه الفترة بالجمود النسبي في البحث على التكاليف، فأبرز حدث وقع في هذه الفترة كان في الولايات المتحدة أين بدأ الاهتمام بطريقة التكاليف المتغيرة لقد تم تطوير طريقة التكاليف الكاملة بعد أزمة الكساد العالمي سنة 1929 و في سنة 1938 اقترح منشور " غورنينغ بألمانيا منهجية تحليل جديدة للتكاليف .

فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية :

مع مطلع الستينات، ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية، أما مطلع السبعينات حدث خلالها تحقيق التوحيد و التطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف مما أثرى محاسبة التكاليف حيث عالج بعض المشكلات الصعبة التي اصبحت تواجهها عملية تحديد تكلفة الإنتاج .

2. تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها :

التعريف الأول:

ذلك الفرع من المحاسبة الذي يهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات المتعلقة بالمواد و العمل و تكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

الأنشطة، فرض الرقابة عليها و ترشيد القرارات الإدارية و هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية و تعمل على مساعدة كل مسؤول في عملية اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية و ذلك بأقصى سرعة ممكنة (1) .

التعريف الثاني :

أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ و الأصول العلمية و يطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع و تسجيل و تحليل عناصر التكاليف من مواد، عمالة و خدمات مع ربطها بمراكز التكلفة ، بالإضافة إلى الرقابة عليها و تخفيضها و مساندة الإدارة في اتخاذ القرارات من بين البدائل المتاحة حتى تتوصل الوحدة الاقتصادية إلى أقصى درجة من الكفاءة (2) .

3- أهداف المحاسبة التحليلية : من التعاريف السابقة يمكن تصنيف أهداف المحاسبة التحليلية إلى خمسة أهداف كبرى و هي (3) :

أ- قياس تكاليف التسيير: هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تتجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها، متابعة تطور هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، و هذا ما تحققه المحاسبة التحليلية إن تحديد تكلفة المنتجات المعروضة في السوق من طرف المؤسسة يعتبر من أول أهداف المحاسبة التحليلية ظهورا .

ب- مراقبة التسيير : تعمل المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو المنتجات، و ذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا كما يسمح بإدراج مفهومها معياريا في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير .

(1) محمد احمد خليل ،تكاليف الوحدات الصناعية،دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية 23-26

(2) بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية 1997 ص 08-09

(3) غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، دار واعل للنشر و التوزيع ،عمان ،الطبعة الأولى 2003

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

ج- المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير: تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة. فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة الملف تجميع معلومات معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية استراتيجية وعليه فإن المحاسبة التحليلية هي أداة أساسية تساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة.

د. الاشتراك في إعداد الموازنة التقديرية: يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم سلوك التكاليف و ذلك بهدف التنبؤ، بما سيحدث مستقبلا و تعتبر دراسة هذا الموضوع بدراسة من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة.

هـ. إعداد التقارير الدورية: تقدم تقارير عن النشاط من أجل تحديد نقاط القوة والضعف فيه. وكذلك تقوم بتزويد الإدارات بمختلف البيانات، وكميات الإنتاج، أو المعدلات الخاصة بالتكاليف وهذا يساعد الإدارة في اتخاذ القرار السليم تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة .

المطلب الثاني : وظائف و المبادئ العامة للمحاسبة التحليلية

1- وظائف محاسبة التكاليف : تقوم محاسبة التكاليف بوظائف أربعة هي (1):

* وظيفة تسجيلية: حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف و تسجيلها في سجلات و دفاتر منتظمة

* وظيفة تحليلية: حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب و تحليل بيانات التكاليف وعناصرها و نتائجها بما يخدم أهداف الإدارة .

* وظيفة رقابية : تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف و إخضاعها لأداء مخطط له و ذلك لتقليل التكلفة و رفع الكفاية الإنتاجية و منع الضياع و الفقدان.

* وظيفة معلوماتية : تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومات و البيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير و القوائم التكاليفية

(1) إسماعيل التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق دار الحامد للنشر، الأردن، 2006، ص ص 24 32 .

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2- المبادئ العامة للمحاسبة التحليلية تخضع المحاسبة التحليلية لمجموعة من المبادئ العامة هي (1):

* مبدأ التقسيم الإداري: استمدت محاسبة التكاليف هذا المبدأ من القواعد التي حددها علم الإدارة و التنظيم، و لكي تستطيع الإدارة العليا أن تستفيد من البيانات الواردة بقوائم التكاليف في التخطيط و الرقابة، فإن الأمر يتطلب أن يتماشى تصميم سجلات و قوائم التكاليف مع مبدأ التقسيم الإداري أي وفقا للخرائط التنظيمية التي تحدد مراكز المسؤولية التي تتكون منها الإدارات المختلفة .

* مبدأ تحليل البيانات : هناك ارتباط بين هذا المبدأ و سابقه، حيث أن المشروع يحتوي أساسا على مجموعة من الأقسام يتطلب ذلك توزيع التكاليف المشتركة عليها عن طريق تحليل البيانات الإجمالية، و يستخدم مبدأ التحليل في نواحي تكاليفية و إدارية عديدة منها ما هو دائم و منها ما هو مؤقت .

* مبدأ التنبؤ بالتكاليف : تعتمد إدارة التكاليف في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانيات التقديرية و التكاليف المقدره مقدما و ذلك لاستخدامها في مهام التخطيط و الرقابة و ليس معنى ذلك أن جميع أنظمة التكاليف المستخدمة حاليا تقوم على تطبيق مبدأ التقدير و التنبؤ، فقد تقتصر بعض المشروعات على حصر و تسجيل البيانات التاريخية، إلا أنها تصلح كأداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في هذا المجال لإغفالها الظروف في المستقبل .

المطلب الثالث : مقومات و مصادر المعرفة في المحاسبة التحليلية

1. مقومات المحاسبة التحليلية : إن للمحاسبة التحليلية مقومات بتوافرها يمكن لنا الحكم بأن المحاسبة علم يحتوي على معرفة منظمة، و بدونها يتعذر وجود العلم، و هذه المقومات تتمثل في:

- التراكمية : تعد التراكمية إحدى المقومات التي يجب توفرها لكي يكون هناك علم، و لهذه الأخيرة اتجاهين هما: اتجاه أفقي: حيث يتجه العلم إلى التوسع و الامتداد إلى ميادين جديدة و اتجاه عمودي: حيث يتعمق العلم في بحث الظواهر فيعود إلى بحث نفس الظواهر التي سبق بحثها، و لكن من منظور جديد قد يعيد كشف أبعاد جديدة فيها أو يعدل من أوجه النقص في نشوبها .

(1) المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة، ص

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

من جهة أخرى يوجد مدخلين لدراسة تراكم الحقائق في مجال معين من المجالات العلمية هما المدخل التاريخي و المدخل التحليلي .

- السببية : تعد السببية جوهر مقوم التراكمية، و المتمثل في وجود السبب الذي دفع المعرفة في مجال التكاليف إلى التطور و الانتقال من مرحلة إلى أخرى سواء خلال الزمان (تاريخيا) أو انتقالا (رأسيا) تحليلا للمفاهيم و تعميقا لها بما يزيد من فاعليتها و جدواها .

التنظيم : هي التي تحقق الترابط و التناسق في البناء العلمي، و من هنا فإن بعض الباحثين يرون أن وحدة كل العلوم و ترابطها إنما تتمثل في مناهجها و ليس في موضوعاتها فالمنهج هو العنصر الثابت في كل معرفة علمية .

2. مصادر المعرفة في المحاسبة التحليلية يمكن تقسيم مصادر المعرفة الأساسية في المحاسبة التحليلية إلى نوعين من المصادر :

مصادر المعرفة الأكاديمية مجموعة العلوم و المعارف المنظمة التي استقت منها المحاسبة التحليلية المفاهيم الأساسية و قواعدها و طرقها و إجراءاتها، و تعتبر علوم الاقتصاد و إدارة الأعمال و المحاسبة و الإحصاء و الرياضيات و هندسة الإنتاج و علوم الحاسبات الآلية من أهم هذه المصادر

دور المعرفة الاقتصادية في المحاسبة التحليلية

دور علوم الإدارة في المحاسبة التحليلية

دور المعرفة المحاسبية في المحاسبة التحليلية

دور المعرفة الرياضية و الإحصائية في المحاسبة التحليلية

دور هندسة الإنتاج في المحاسبة التحليلية

دور الحاسب الآلي في المحاسبة التحليلية

مصادر المعرفة المهنية: يتمثل الجانب التطبيقي في المحاسبة التحليلية مهنة أساسية لدارسي

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

المحاسبة التحليلية و العاملين في مجالاتها، حيث أن لكل مهنة أر كأنها الأساسية ممثلة في قواعد العمل و إجراءات ممارستها و معايير تطبيقها، لذلك فإن المعرفة المهنية في المحاسبة التحليلية تعتبر مصدرا من المصادر الأساسية لعلم المحاسبة التحليلية يستمد منه القواعد و الإجراءات و الأعراف المهنية عند وضع هذا العلم موضع التطبيق و لعبت الجمعيات و المنظمات المهنية و العلمية دورا بارزا في المحاسبة التحليلية من خلال اللوائح و الإجراءات التي تضعها في المجال العملي .

خلاصة الفصل:

إن نجاح المؤسسات الاقتصادية مرتبط بمدى استعمال أفضل لمختلف الموارد الاقتصادية واستغلالها أحسن استغلال، بحيث يلعب التنظيم فيها دورا أساسيا في نقل القرارات إلى جميع أجزاء المؤسسة عن طريق السلطة والاتصال، كما يساعد على تحديد العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وتطوير وتأهيل قدراتهم، كما لا ننسى أن للاستراتيجية دورا هاما في المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الأهداف الاستراتيجية الطويلة المدى، والتي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات الاستراتيجية و هي تلك القرارات التي تخص علاقة المؤسسة مع محيطها .

كما نرى أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير، بحيث تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة والتي من خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة، ومحاولة تخفيض تكاليف الوحدة بغية تعظيم هامش الربح، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المؤسسة أن تسيير نحو تطبيق نظام محاسبة تكاليف حديث مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة. الموجهة بالوقت .

إذن يمكن للمؤسسة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى، كما يجب أن يقف مراقب التسيير على أهم النتائج المتوصل إليها ومحاولة تطويرها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

الفصل الثاني : الطرق القديمة لحساب التكاليف

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

مقدمة الفصل:

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث تغييرات في الطرق وتطويرها حتى تتسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال بداية القرن الماضي.

ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية في المؤسسة بعدة طرق منها طريقة ، التكاليف الكلية، و التي هي موضوع دراستنا في هذا المبحث و تعتمد هذه طريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية و تشمل جميع عناصر التكاليف، حيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة و غير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من اجل حساب سعر تكلفة المنتجات كما نجد ايضا طرق التكاليف الجزئية حيث ظهرت هذه الاخيرة نتيجة رفض إدخال كامل الأعباء غير المباشرة في تكلفة المنتوجات. هذه الطرق رغم تعددها إلا أنها تشترك في خاصية واحدة هي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب تكلفة المنتوجات إلا جزء من الأعباء (المصاريف) في حين الجزء الباقي تجمعه في كتلة أو عدة كتل مختارة بشكل مناسب.

تختلف طرق التكاليف الجزئية عن التكاليف الكلية في كيفية تحميل الأعباء على المنتوجات أو الطلبيات. فالطرق الكلية تحمل المنتوجات بكافة أعباء المؤسسة من ثابتة أو متغيرة، مباشرة أو غير مباشرة. أما الطرق الجزئية فلا تحمل المنتوجات بكل هذه الأعباء بل الأعباء التي ترى أنها أكثر ارتباطا بالمنتوج. أو بعبارة أخرى التي يمكن تحميلها للمنتوجات بسهولة وحسب حاجة المؤسسة.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية

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

المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة (مركز التحليل)

تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة أكثر دقة وتطور مقارنة بالطرق الأخرى (طرق التحميل الشامل للمنتجات بمعامل، طرق التحميل الشامل للوظائف ذات التحليل الكلي للأعباء)، وتتجلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلًا مفصلاً و دقيقاً مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكاليف النهائية.

1- نشأة النموذج

يعود أصل طريقة الأقسام المتجانسة إلى أعمال العقيد الفرنسي (Rimailho) قبل الحرب العالمية الثانية في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (C.E.G.O.S)⁽¹⁾ سنة 1927 إلى أن تم إدراجها في المخطط المحاسبي العام لسنة 1947 لتبقى هذه الطريقة كأساس النظام في المخطط المحاسبي لسنة 1982⁽²⁾ .

2- مبدا نموذج وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

يمكن تلخيص مختلف مراحل عمل طريقة الأقسام المتجانسة في ما يلي:

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل).

- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات.

- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات.

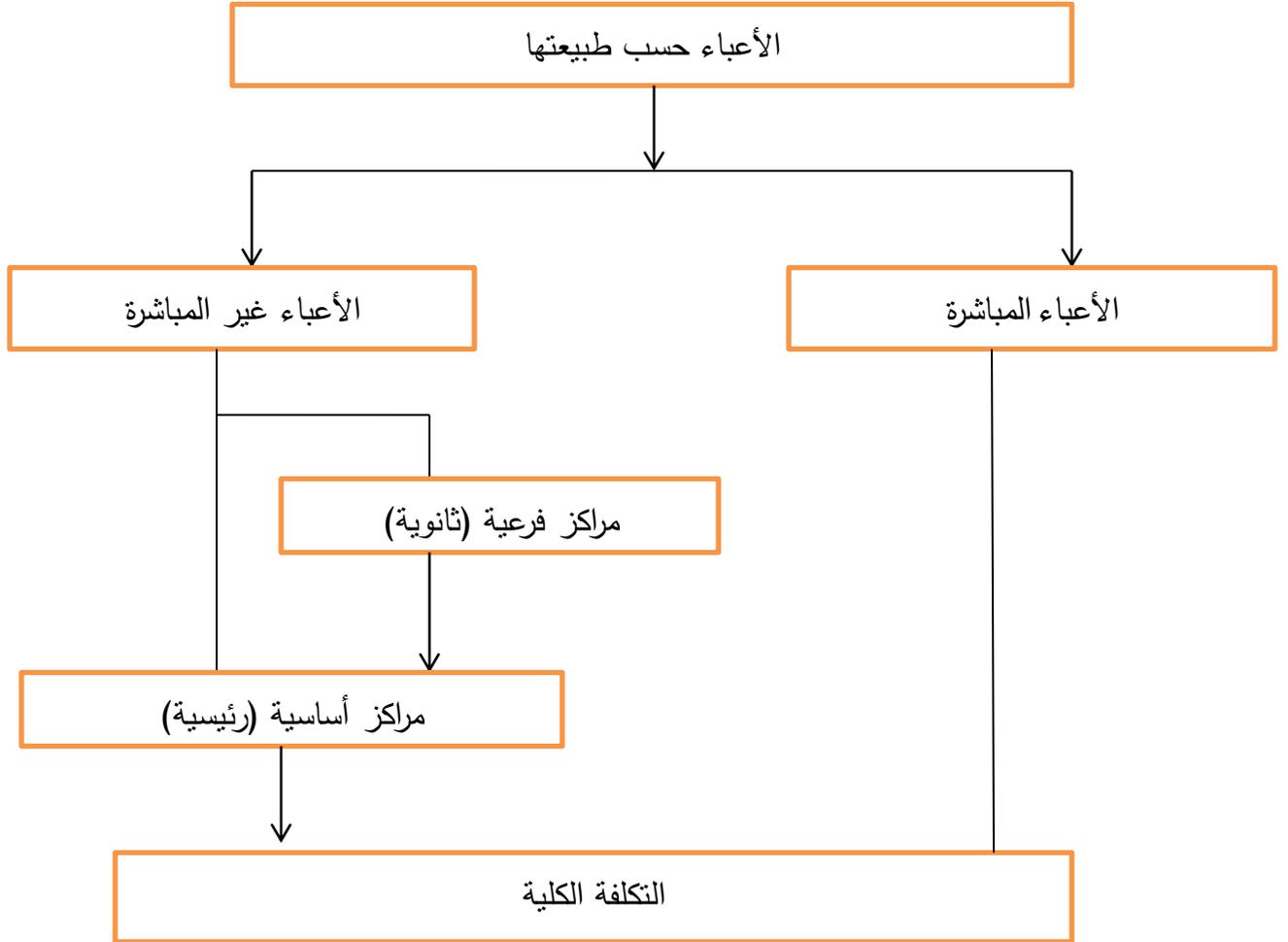
(1) C.E.G.O.S : Commission Générale d'Organisation Scientifique.

(2) BURLAUD, A., SIMON, C., op. cit. p. 13.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

والمخطط التالي يبرز هذه المراحل

شكل رقم (2-1) : مراحل حساب التكلفة الكلية.



Source : A. Burlaud, C. Simon, Comptabilité de gestion, coûts, contrôle, Ed. Vuibert, Paris, 2000.

3- مفهوم القسم المتجانس :

" هو جزء من المؤسسة، ذو طابع محاسبي أين تجمع عناصر التكاليف غير المباشرة، قبل تحميلها على المنتجات والتي لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتجات المعنية"⁽¹⁾.

" كما يعرف القسم المتجانس بأنه: "تقسيم خاص لمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها للتكاليف"⁽²⁾.

⁽¹⁾ LAUZEL, P., TELLER, R., Contrôle de gestion et budget, Ed. Sirey, Paris, 1994, p. 67.

⁽²⁾ علي القباني ثناء، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ص51.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

4- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة :

يختلف تقسيم المؤسسة إلى مجموعة مراكز أو أقسام من مؤسسة إلى أخرى، وهذا باختلاف الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حجم المؤسسة، وحاجتها إلى المعلومات، المراقبة، وضبط الأعباء وتكلفة هذا التقسيم بالإضافة إلى درجة تشعب وظائف المؤسسة.

4-1- معيار المسؤولية : هنا التقسيم يكون حسب المسؤولية المحددة للمركز و يتجلى لنا نوعين :

* **الأقسام العملية** : هي الأقسام التي يقاس نشاطها عن طريق وحدة عمل حقيقية مثل : ساعة عمل يد ، ساعة عمل آلة .في حالة ما إذا كانت خدماتها لصالح المنتج مباشرة تعتبر هذه الأقسام رئيسية أما إذا كانت خدماتها مقدمة لصالح أقسام أخرى فستسمى هذه بالأقسام الثانوية⁽¹⁾.

* **الأقسام الهيكلية** : هذه الأقسام لا يمكن تحديد وحدة العمل بها أي لا يمكن قياس نشاطها عن طريق وحدة عمل ذات دلالة و منه لا يمكن تحميل أعبائها و ضمها إلى التكلفة النهائية إلا عن طريق مفاتيح التوزيع⁽²⁾.

4-2- حسب معيار التجانس : لهذا الغرض يميز المخطط المحاسبي العام لفرنسا بين نوعين من الأقسام :

* **الأقسام الرئيسية** : " تلك الأقسام التي تحمل الأساسي من خدماتها إلى تكاليف المنتوجات أو الطلبات ويتنازل عن البعض منها إلى باقي المراكز " ⁽³⁾.

* **الأقسام الفرعية** : " هي التي يتم التنازل على الأساسي من خدماتها إلى مراكز أخرى ويحمل البعض منها إلى تكاليف المنتوجات أو الطلبات " ⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ claude alazard ET sabine sépair , Contrôle de gestion : manuel et application , 2 édition , Edition Dunod, Paris, 2010, p70 .

⁽²⁾ George Langlois et autres , Op.cit. , p42

⁽³⁾ بوعمامة سهيلة، رسالة ماجستير، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2001 ،ص. 7 .

⁽⁴⁾ بوعمامة سهيلة، نفس المرجع السابق،ص. 7 .

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

5- مراحل حساب التكلفة الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة : يتطلب حساب التكلفة إتباع المراحل التالية :

5-1- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات : الأعباء المباشرة هي الأعباء التي من السهل إرجاعها وتخصيصها كلياً على الوحدات المنتجة وذلك لإمكانية تواجد وسيلة قياس (كيلو غرام، ساعة عمل أو ساعة دوران آلة... إلخ). يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المباشرة للمنتجات أو الأنشطة وذلك بتحويل الأعباء المباشرة لها.

5-2- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات : لتحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات لابد من المرور بالمراحل التالية:

5-2-1 المرحلة الأولى: التوزيع الأولي: يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التكاليف المختلفة وفقاً لمفاتيح التوزيع المناسبة ثم تجمع هذه المبالغ لتعطي لنا ما يعرف بالمجموع الأولي للأقسام والنااتجة عن عملية التوزيع الأولي كمرحلة أولى.

5-2-2 المرحلة الثانية: التوزيع الثانوي: بعد توزيع كل الأعباء غير المباشرة على الأقسام الأساسية والثانوية، يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الأساسية وهذا بعد تفريغ أعباء الأقسام الثانوية من حسابات الأقسام الأساسية. هذه العملية تتم وفقاً لمفاتيح التوزيع، و لكن يمكن للقسم الثانوي أن يقدم خدمات إلى بعض أو كل الأقسام الثانوية الأخرى ويتلقى بدوره خدمات من هذه الأقسام، وهذا ما يعرف بمسألة الخدمات المتبادلة .

ولحل هذا الإشكال والمتمثل في الخدمات المتبادلة، هناك طرق متعددة أهمها:

* طريقة الإلغاء أو التوزيع الإجمالي: حيث يتم الإعتبار في البداية أنه لا وجود لخدمات متبادلة. بين الأقسام الثانوية، ويتم جمع أعباء المراكز الثانوية ثم توزيعها على المراكز الأساسية. و من عيوب هذه الطريقة أنها تتجاهل الخدمات المتبادلة و توزيع تلك الأعباء باستخدام مفتاح واحد للتوزيع⁽¹⁾

(1) جبار محفوظ، حساب التكاليف و ترشيد المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 1992 ، ص 6.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

* **طريقة التوزيع الانفرادي:** تستعمل هذه الطريقة كل قسم من الأقسام الثانوية أساسا معينا لتوزيع الأعباء على عكس الطريقة السابقة، ويعاب على هذه الطريقة أنها لم تأخذ مسألة تبادل الخدمات بين المراكز الثانوية بعين الاعتبار.

* **طريقة التوزيع التنازلي:** أخذت هذه الطريقة تبادل الخدمات بين الأقسام بعين الاعتبار وفقا لمبدأ الاستفادة التنازلية، إذ تم ترتيب الأقسام تنازليا بمعنى أنه يوضع القسم في المرتبة الأولى الذي استفاد من خدمات أكبر عدد من الأقسام ثم القسم الذي يليه أقل استفادة وهكذا، وفي حالة التساوي في عدد الأقسام المستفيدة، يفضل القسم ذي التكلفة الأكبر.

* **طريقة التوزيع التبادلي:** جاءت هذه الطريقة لحل إشكال الارتباط بين قسمين ويتفرع عنها:
- **طريقة التتابع أو التوزيع المستمر:** حيث توزع الأعباء غير المباشرة بطريقة متتالية بين الأقسام المقدمة والأقسام المستفيدة من الخدمات المتبادلة، ويعاب على هذه الطريقة أنها تأخذ وقتا طويلا في الحساب في حالة تعدد الأقسام الثانوية.

- **الطريقة الجبرية:** تعتبر من أدق وأحسن الطرق من حيث تجاوزها لنقائص الطرق السابقة، وكذا استخدمها للأساليب الرياضية والإحصائية (المصفوفات، الإعلام الآلي..).

5-2-3 اختيار وحدة العمل: تعرف وحدة العمل بأنها الوحدة المشتركة التي تمكن من قياس مجموع الأعباء المتعلقة بمركز التحليل، بالإضافة إلى نصيب أعبائه في التكلفة الكلية النهائية.
كما تعرف على أساس أنها تلك الوسيلة التي تستعمل كوحدة لقياس نشاط الأقسام وفي نفس الوقت تستعمل لتحميل أعباء تلك المراكز على حسابات تكاليف المنتوجات.

و حتى تكون وحدات العمل معبرة يجب أن تتوفر جملة من الخصائص أهمها⁽¹⁾:

- أن تعتبر بصفة كمية عن الخدمة المقدمة للمركز أو القسم.
 - أن تكون لها معنى، بسيطة، وتسمح بملاحظة نشاط القسم.
 - أن تكون وسيلة نافعة لتحميل التكاليف على المنتوجات.
- إن اختبار وحدة قياس من بين عدة وحدات متاحة، تتطلب دراسة دقيقة وملاحظة متفحصة لسلوك كل من الأعباء الكلية للقسم وحجم نشاطه⁽²⁾.

⁽¹⁾ GERVAIS, M., Contrôle de gestion, 7ème édition, Ed. Economica, Paris, 2007, p. 43.

⁽²⁾ مداني بن بلغيث فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999، ص. 102

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

هنالك عدة طرق لإختيار وحدة القياس أهمها طريقة معامل الارتباط بمعنى إختيار وحدة العمل لمركز تحليل يفترض وجود علاقة قوية بين تكلفة المركز ووحدة العمل (أي معامل الارتباط القريب من الواحد الصحيح).

و يحسب معامل الارتباط بالعلاقة التالية:

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{\sum_{i=1}^n x_i^2 - n \bar{x}^2} \sqrt{\sum_{i=1}^n y_i^2 - n \bar{y}^2}}$$

حيث x_i تمثل المشاهدات للوحدات البديلة (البدايل) حسب السنوات

y_i : تمثل تكاليف القسم لنفس السنوات .

\bar{x} و \bar{y} يمثلان المتوسطات الحسابية لهذه المتغيرات

و نستطيع تفسير قيمة معامل الارتباط كما يلي:

- $R > 0$: علاقة ارتباط موجبة .

- $R < 0$: علاقة ارتباط سالبة .

- $R = 0$: عدم وجود ارتباط .

و يتم حساب تكلفة وحدة العمل انطلاقا من تكلفة المركز وعدد وحدات العمل حسب العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة القسم المتجانس}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

و بعدها تتم تحميل تكلفة وحدات العمل المستهلكة للمنتجات وتحسب انطلاقا من العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة عدد الوحدات المستهلكة} = \text{عدد وحدات العمل} * \text{تكلفة وحدة العمل}$$

6- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة : برغم من اعتبار طريقة الأقسام المتجانسة من أحسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في التكلفة النهائية، إلا أنها لا تخلو من نقائص مثل ثقل الإجراءات الحسابية و اعتمادها على التقريب خاصة في حالة تعدد المنتجات . كما أنه في حالة تغير النشاط حيث التكاليف الثابتة مستقرة، إهمال هذه الحالة يؤدي إلى تأثير التكاليف و الأرباح.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

المطلب الثاني : نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال " روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، حيث تمكنا من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد. (1)

1_ مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

التعريف الأول: "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد (2) .

التعريف الثاني: "يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة" (3)

2 مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالاتي (4):

- * المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية .
- * حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات.
- * إن حساب تكلفة كل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى .

(1) أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص 70

(2) هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000 ، ص 21

(3) Ayşe Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints 1999, P 8.

(4) Alain BOUTAT et Jean Marc Comptabilité Analytique France, 2008 , P 213.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

3- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية :
- * تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- * تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما .
- * التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- * تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة⁽¹⁾.

4- العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي⁽²⁾:
- الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش .

- زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن .
- السرعة الكبيرة والتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دور حياة المنتج .
- تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف .

5- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- عند تصميم نظام التكاليف يجب أن تتوفر الطاقة والإمكانات حتى يتمكن من أداء أدواره مع مختلف الإدارات بأيسر الأساليب وأقل تكلفة.
- ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل يجب الإلمام بها و هي⁽³⁾ :
- حجم المؤسسة والتنظيم الإداري لها .
- أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة.
- طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات .

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 ، ص 164 .

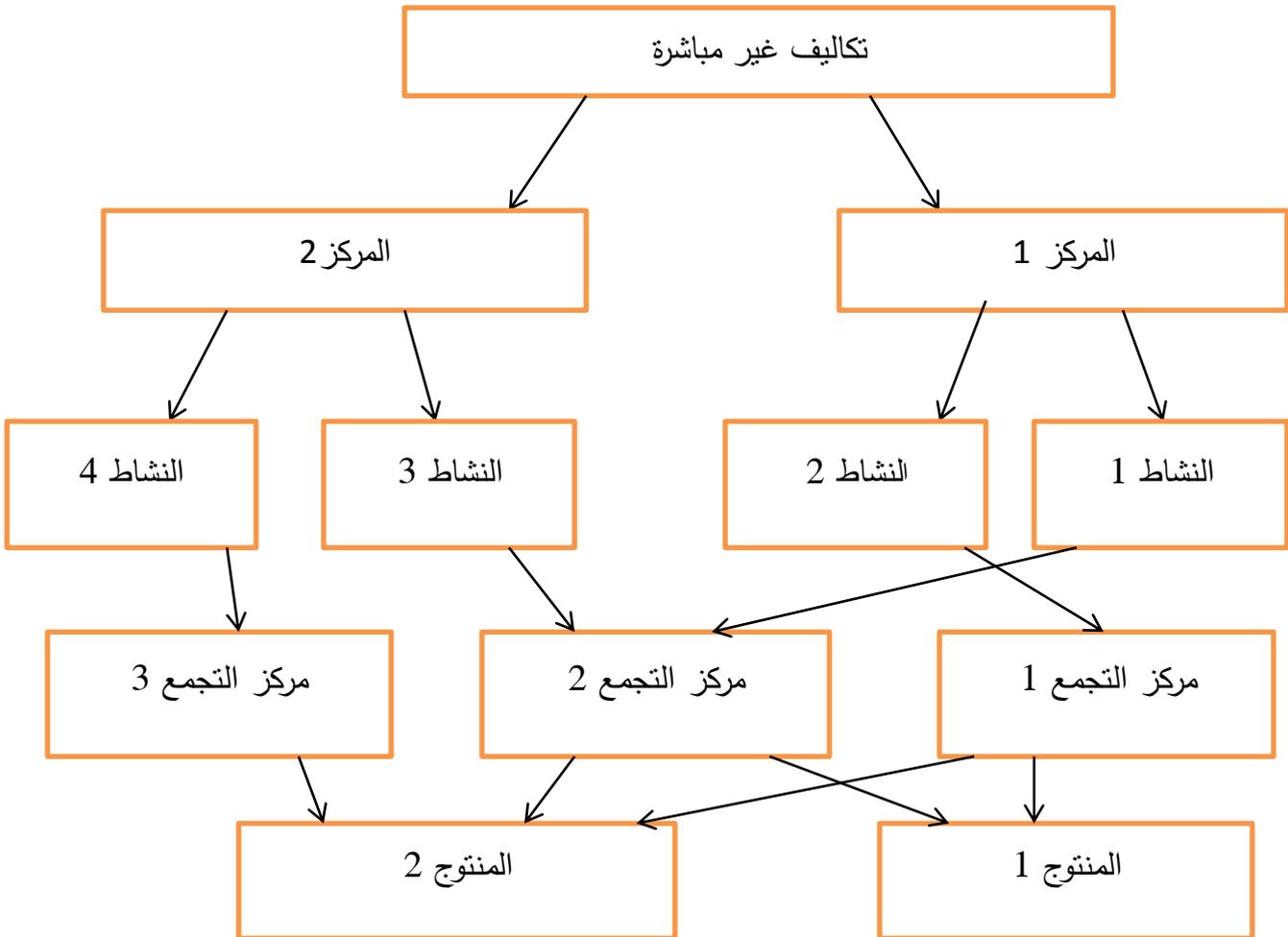
(2) اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير 2007 ص 64.

(3) محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998 ، ص 51.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي⁽¹⁾:
- * تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات وتكلفة هذه الأنشطة ومراكزها.
- * تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.
- * تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.
- * تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات) .

الشكل رقم (2-2) : المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 351 .

(1) هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 25.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

6- تقييم النموذج:

على الرغم من أنه يقدم الدعم للمسيرين و يساهم في اتخاذ عدة قرارات إلا أن هذا النموذج يبقى له عدة عيوب متعلقة بتكاليف تنصيب و إقامة هذا النموذج بالإضافة لصعوبة جمع المعطيات و المعلومات كل هذا سوف نتطرق له بتفصيل في المبحث الأول من الفصل الثالث .

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

لقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو الثابتة، حيث شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية، وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

1- تعريف التكاليف المعيارية : "هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية" (1) .

2-أنواع التكاليف المعيارية

إن للتكاليف المعيارية عدة أنواع نوردتها فيما يلي (2) :

- التكلفة المعيارية النظرية.
- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية.
- التكلفة المعيارية التاريخية.
- التكلفة المعيارية العادية.
- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي.

3- أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس و مبادئ رئيسية : وسنورد تلك الأسس فيما يلي (3) :

(1) بوعقوب عبد الكريم المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 227.

(2) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 162.

(3) طوابيية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، 2002، ص 105

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

* العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له .

* العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية..

4- أهداف التكاليف المعيارية

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.

- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عنها .

- تقييم تحركات المنتج .

- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة .

5- تحديد الانحرافات

إن احتساب الانحرافات لا يكون بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.

5-1 انحرافات المواد: ينقسم انحراف المواد إلى قسمين: .

الانحرافات الإجمالية = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية

أ- انحراف الأسعار

انحراف الأسعار = (السعر الفعلي . × السعر المعياري) (الكمية الفعلية × الكمية الفعلية).

انحراف الأسعار = (ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة الفعلي). × الكمية الفعلية.

ب- انحراف الكميات

انحراف الكميات = (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية). × ثمن الوحدة المعياري

انحراف الكمية = (السعر المعياري × الكمية المعيارية للمواد) - (الكمية الفعلية × السعر المعياري).

5-2 انحراف اليد العاملة المباشرة

تنقسم انحرافات اليد العاملة إلى قسمين⁽¹⁾:

(1) بويغوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 228 .

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

أ- انحراف في الوقت

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

ب- انحراف معدل السعر

انحراف معدل السعر = (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي) × المدة الفعلية

* الانحراف الكلي

الانحراف الكلي = انحراف كمية الساعات + انحراف معدل الأجر.

6- تقييم طريقة التكاليف المعيارية

إن لهذه الطريقة عدة عيوب حيث أن مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة. كما أن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.

المبحث الثاني : طرق التكاليف الجزئية

لقد ظهرت طرق التكاليف الجزئية نتيجة رفض إدخال كامل الأعباء غير المباشرة في تكلفة المنتجات. هذه الطرق رغم تعددها إلا أنها تشترك في خاصية واحدة هي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب تكلفة المنتجات إلا جزء من الأعباء (المصاريف) في حين الجزء الباقي تجمعه في كتلة أو عدة كتل مختارة بشكل مناسب.

المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة

1- مفهوم الطريقة : و بناء على ما سبق يمكن إعطاء تعريفا لهذه الطريقة " فهي تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، حيث يتم استبعاد هذه الأخيرة من حساب التكاليف والتكاليف النهائية" (1).

2- مبدأ الطريقة : إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي (2) :

*تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط .

(1) GERVAIS, M., op. cit. p. 94.

(2) Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

*الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة و يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحديّة، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحديّة .

3- استعمالات هذه الطريقة في التسيير : تظهر استعمالات الطريقة في التسيير من خلال ما يلي (1) :

- تحليل النتيجة.

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة.

- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات والتي تشكل صعوبات أثناء حسابها.

- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة و الثابتة.

4- نقطة التعادل (عتبة المردودية)

يعتبر تحليل نقطة التعادل أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، وهي تعني التعادل بين الإيرادات الكلية و التكاليف الكلية للمؤسسة، و الزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباحاً، باعتبار أن التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج، و نقطة التعادل تبنى على بعض العناصر الأساسية و هي : الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الكلية (2).

4-1 حساب عتبة المردودية جبرياً:

- رقم أعمال عتبة المردودية = (رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة) / الهامش على التكلفة المتغيرة.

- رقم أعمال عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

- حجم المبيعات الأدنى = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

5- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

على الرغم من أنها تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية و لكن لا يمكن الإعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة .

(1) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 137.

(2) وليد ناجي الحبالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 1991، ص 171.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

المطلب الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

تستخدم هذه الطريقة في حالة وجود أعباء ثابتة مباشرة، وهي طريقة مطورة للطريقة السابقة، حيث تعتبر مزيجا لطريقتي التكاليف المتغيرة و التكاليف المباشرة (هذه الأخيرة تدرس لاحقا) .

حيث تأخذ هذه الطريقة في الإعتبار الأعباء الممكنة بالمساحة المظللة في الجدول التالي :

الشكل (2-3) : وصف لطريقة التكلفة المتغيرة المتطورة.

التكلفة	التكلفة المتغيرة	التكلفة الثابتة
التكلفة المباشرة	معتبرة	معتبرة
التكلفة الغير المباشرة	معتبرة	غير معتبرة

Source : Gérard melyon , op-cit , p 164

فإن تكلفة المنتج و من هنا فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى ثابتة مباشرة، وثابتة غير مباشرة، وبالتالي فإن تكلفة المنتج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل وليس التكاليف المتغيرة فقط لتطرح من رقم الأعمال ونتحصل على هامش على التكاليف الخصوصية .

وهذه الطريقة تتبع الخطوات التالية⁽¹⁾:

رقم الأعمال

— الأعباء المتغيرة

= الهامش على التكلفة المتغيرة

— الأعباء الثابتة المباشرة

= الهامش على التكلفة الخصوصية

— الأعباء الثابتة المشتركة

= النتيجة

1- فوائد طريقة التكاليف المتغيرة

* الحكم على المسؤولين استنادا إلى الهوامش التي تم تحديدها داخل قطاعاتهم .

(1)BOUGHABA, A., Comptabilité Analytique BERTI , 1991 , p. 302.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

* تسمح بإعداد التقديرات والقرارات المستقبلية المتعلقة بالتكاليف المتغيرة، و التكاليف الثابتة، عكس الإستعمال التاريخي مثل التكاليف الكلية.

* تقرير إنجاز الأنشطة التي تبين إن تكاليفها المتغيرة أقل من أسعارها التي تحدد عن طريق المناولة من الباطن .

2- تقييم الطريقة (طريقة التكاليف المتغيرة):

ككل وسيلة تحليل بقدر ما تحمل من مزايا، لا تخلو من عيوب أو بالأحرى حدود حيث نواجه صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة. كما أن هذه الطريقة لا تزال الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المباشرة

هذه الطريقة بسيطة في مفهومها، وهي تعتمد على الأعباء المباشرة، هذه الأخيرة تتكون من :

* الأعباء المحملة مباشرة للمنتجات، طلبيات، أنشطة وهي أعباء عمليات أو متغيرة.

* أعباء يمكن أن ترتبط بهذه التكلفة بدون واسطة حتى وإن نقلت عن طريق مراكز التحليل، بعض هذه الأعباء أعباء عمليات (متغيرة) والبعض الآخر أعباء بنية (ثابتة)⁽¹⁾ .

1- مبدأ الطريقة:

تقوم طريقة التكاليف المباشرة على أساس التفرقة بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة. عند حساب تكلفة المنتجات والطلبات بحيث تحمل المباشرة مباشرة، في حين تحمل الأعباء غير المباشرة على النتيجة و تعطى بذلك العلاقة التالية⁽²⁾ :

رقم الأعمال

— التكاليف المباشرة

= هامش التكاليف المباشرة

— التكاليف غير المباشرة

= النتيجة الإجمالية

(1) GERVAIS, M., op. cit, p. 74.

(2) جبار محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص. 80.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

2- تقييم الطريقة:

إن طريقة التكاليف المباشرة تسمح بتجنب التوزيع والتي غالبا ما تكون طويلة وتحمل ذاتية كبيرة وبالتالي فهي تبسط وتوضح تحديد التكاليف وإستعمالها. و لكن هذه الطريقة ليست صادقة سوى بالنسبة للمؤسسات التي لها معدل قوي للأعباء المباشرة .

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات الفعالة المتعددة من طرف المؤسسة في حساب التكاليف حيث يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة مرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي ، و من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات ظهرت طرق عديدة لمعالجة التكاليف منها الكلية و الجزئية بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية.

يمكن للمؤسسة أن تستعمل أكثر من نموذج من أجل حساب التكاليف و معالجتها فيمكنها أن تعتمد على طريقة التكاليف الكلية التي قسمت الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، وتعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، ومن الانتقادات التي تعيق سير هذه الطريقة فشلها في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل، وكذلك صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير

بينما طرق التكاليف الجزئية لا تحمل المنتجات بكل هذه الأعباء (ثابتة ، متغيرة ، مباشرة) بل الأعباء التي ترى أنها أكثر ارتباطا بالمنتج . هذه الطرق رغم تعددها إلا أنها تشترك في خاصية واحدة هي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب تكلفة المفتوحات إلى جزء من الأعباء في حين الجزء الباقي تجمعه في كتلة أو عدة كتل مختارة بالشكل مناسب .

الفصل الثالث : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

مقدمة الفصل :

تسعى إدارة المؤسسات إلى الحصول على البيانات والمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة وتوجيه استراتيجيتها في الاتجاه المناسب. وتعتبر أنظمة التكاليف من أهم الأنظمة التي توفر للإدارة المعلومات والبيانات الأكثر أهمية في مجال التخطيط والرقابة ، نظرا لأن تلك البيانات تكشف عن الكيفية التي تستهلك بها الموارد داخل المؤسسة. ولقد تعرضت العديد من أنظمة التكاليف للكثير من الانتقادات ولا سيما طريقة مراكز التحليل التي تقوم بتحميل الأعباء غير المباشرة باستخدام أدوات غير دقيقة لا تتماشى مع القفزات التكنولوجية والتنظيمية الجديدة . ففي ظل التطورات التكنولوجية والمعرفية المذهلة والتحولات التنظيمية العميقة ، أصبحت طريقة تحميل الأعباء غير المباشرة باستخدام أدوات تقريبية (مثل مفاتيح التوزيع أو اعتمادا على العمالة المباشرة) تعطي نتائج مضللة . وكرد فعل لذلك ، طورت عدة أنظمة لحساب التكاليف وعرض البيانات التكاليفية مثل طريقة التكلفة الموجهة بالوقت وطريقة نظام التكلفة المستهدفة.

حيث تعد (TD ABC) كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، التي تعمل بشكل عام على الحد من مخاطر التشغيل والأعمال، وتساعد في تخطيط ورقابة الأداء المالي والإداري للشركات، وخفض التكلفة وضبطها عن طريق التخصيص الجيد للتكاليف العامة .

و تتجه طريقة التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، على عكس الطرق التقليدية للتكلفة التي تقوم بتسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المبحث الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المشاكل و الإنتقادات الموجهة إلى نموذج التكلفة حسب الأنشطة التي خلقت ضرورة إنشاء نموذج آخر في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني سوف نتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بهذا النموذج ثم في المطلب الأخير سنتحدث عن مراحل تطبيق وتقييم هذا النموذج .

المطلب الأول : المشاكل الموجهة إلى نموذج التكلفة حسب الأنشطة (ABC) التي أدت إلى ظهور

TDABC

في منتصف الثمانينات ظهر منهج التكلفة على أساس النشاط لمعالجة عيوب النظام التقليدي إلا أنه بعد أكثر من 20 سنة من ظهوره فقد هذا النموذج حدائته و أصبح يعد من النماذج القديمة لحساب التكاليف و ذلك لعدة معطيات سوف نتطرق إليها في هذا المطلب.

1- الانتقادات الموجهة لنظام ABC

على الرغم من التطور التي أحدثته نظام الأنشطة على أساس التكلفة (ABC) في الأدب المحاسبي المعاصر، والنجاح الذي حققه خلال العقدين الماضيين، فإنه يواجه مشاكل وصعوبات ظهرت من خلال التطبيق والممارسة العملية لهذا المنهج تتمثل في نواحٍ عديدة أهمها:

* صعوبة الحفاظ على استمرارية النموذج عند حدوث تغييرات على العمليات واستخدام الموارد مثل تنوع الأداء، والعملاء، والأنشطة⁽¹⁾.

* لا يقضي استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات ومثال على تلك التكاليف اهتلاك مباني المصنع أو التأمين على المباني أو الضريبة⁽²⁾.

(1)Lambino C. (2007), "Time driven activity based costing", Government Finance, p. 74

(2) ظاهر، أحمد حسن، "المحاسبة الإدارية دار وائل للنشر : الأردن"، 2002.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

* طول الوقت المستنفد في حصر ومعالجة بيانات التكاليف في منهج (ABC) مما جعل الشركات المطبقة لهذا المنهج تتخلى عنه أو تتوقف عن تحديثه. فعلى سبيل المثال شركة (Charles Schwab) تطلب تطبيق منهج (ABC) فيها حصر سبع مائة موظفٍ في أكثر من "100" تسهيل كل شهر، وقد استخدمت الشركة أربعة عشر موظفًا لتجميع ومعالجة البيانات وإعداد التقارير، وقد استغرق إعداد التقارير الشهرية أكثر من ثلاثين يومًا. وكذلك شركة (Hendee) فقد استغرق برنامج الكمبيوتر ثلاثة أيام لحساب تكاليف مائة وخمسين نشاطًا للشركة، "10,000" أمر إنتاجي و 45,000 عنصر خط⁽¹⁾.

* صعوبة تحديد محركات التكلفة ووحدات التكلفة، والنقص في الموارد الخاصة بعملية التطبيق، بالإضافة لعدم دعم الإدارة العليا وإدراكها لعملية التطبيق.

* تتمثل مشاكل التطبيق في الشركات الخدمائية في أن نسبة كبيرة من تكاليفها تعتبر أنشطة على مستوى الشركة ككل، والتي لا يمكن تتبعها في أي من الخدمات التي تقدمها هذه الشركة، بالإضافة إلى صعوبة الحصول على البيانات، وذلك لأن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشتمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها بشكل آلي⁽²⁾.

* تتطلب عملية تحديث منهج (ABC) إعادة تحليل الأنشطة وإعادة تحديد كمية الوقت المستنفد للأنشطة التي تسبب التكلفة غير المناسبة وغير الصحيحة والنتائج في الوقت غير المناسب .

* قد يتعارض تطبيق منهج (ABC) مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل: مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على الوحدات التي تطبق هذا المنهج ان تحتفظ بنظامين، الأول للاستخدام الداخلي، والآخر للاستخدام الخارجي (تقارير مالية) وهذا مكلف جدًا⁽³⁾.

⁽¹⁾ Kaplan R. and S. Anderson, 2007, "The Innvation of Time-Driven ", Cost Management, , pp. 5-15.

⁽²⁾ Garrison R. and Noreen, E. (2003), "Managerial Accounting", 10Th ed., New York McGraw-Hill.

⁽³⁾ Garrison R. and Noreen, E. (2008), "Managerial Accounting", 11Th ed., New York : McGraw-Hill.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

2- المشاكل التي تسبب بها هذا النموذج : وقد أوضح (Al-Omiri & Drury) عدة مشاكل منها (1):

* عدم القدرة على جمع البيانات والمعلومات اللازمة للتطبيق، لعدم وجود خطة لجمع وقياس المعلومات أو اختيار الشخص المناسب لها و لعملية التطبيق.

* مقاومة بعض الأطراف للتطبيق، للاعتقاد أن تطبيق المنهج الجديد سيضر بمصالحهم الشخصية و خاصة إذا كانت الحوافز ترتبط بالربحية التي تحققها منتجاتهم.

* عدم قدرة الإدارة العليا على إحداث تطورات على النظم المطبقة.

* عدم وجود علاقة سببية بين الأنشطة المؤدات ومحركات التكلفة مما يؤدي تشويه تكلفة المنتج.

بالإضافة أن تطبيق النظام يحتاج إلى إجراء تغيير إداري وتنظيمي، وإعادة هيكلة للتكاليف والأنشطة للمنشأة ضمن منهج إدارة الجودة الشاملة والتركيز على كسب وإرضاء الزبون؛ الأمر الذي يعتبر صعباً و معقداً، لذلك يمكن اعتباره أحد معيقات تطبيق نظام ABC .

المطلب الثاني : نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

لقد أنشأ Kaplan & Anderson منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت للحد من مشاكل تطبيق منهج التكلفة على أساس و هذا النشاط. نظرا إلى عزوف كثير من الوحدات الاقتصادية عن منهج التكلفة على أساس النشاط لكثرة مشاكل التطبيق ، وبالتالي كان لابد من منهج بديل أسهل وأقل تكلفة .

1- مفهوم النموذج نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

التعريف الأول: هو نظام التكلفة على أساس النشاط المتكامل مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة و أكثر سرعة في التطبيق العملي، وأسهل في الاستخدام، كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد (2).

(1)Al-Omiri, M., & C. Drury, (2007) "Organizational and behavioral factors " Cost Management, influencing the adoption and success of ABC p38 .

(2) الرشيدى ، طارق 2009 ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس ص- ص 303 - 359 .

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

التعريف الثاني : أن هذا المنهج يركز بشكل أساسي على تحديد الطاقة العملية للموارد كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة ، كما يركز على تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط (1) .

2- مبادئ النموذج : إن هذا النظام يركز على ما يلي :

* تحديد القدرة الفعلية للموارد و تكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة.

* تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، أي أن نظام (TDABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية او حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معادلات الوقت (2) .

ويرى Kaplan & Anderson بأنه على أي وحدة قبل تطبيق النظام الجديد (TDABC) الأخذ في الاعتبار سؤالين رئيسيين، هما: ما هو مقدار تكلفة توفير طاقة الموارد لكل عملية في الوحدة؟ وما هو مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ معاملة أو نشاط؟

3 - النتائج المستخلصة من تطبيق نظام TDABC : توصلت الدراسة إلى النتائج التالية (3) :

* المنهج يخصص التكاليف على الأنشطة باستخدام مسببات الوقت.

* قدرة المنهج على تحديد الطاقة غير المستغلة للعاملين، ويمكن استخدام ذلك لتصميم نظام جديد أو نقل الموظفين بين الأقسام المختلفة.

(1) عبد الحليم مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد 1 ، 2010 ص ص 275 302 .

(2) عبد الحليم نفس المرجع السابق .

(3) دراسة 2011 Dejnega بعنوان "Method Time Driven Activity Based Costing –Review" .

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

* يقوم المنهج على الافتراضات المسبقة لتقدير الوقت وهي نقطة ضعف هذا المنهج.

* قدرة المنهج على تحديد الزبائن المربحين وغير المربحين، وهذا يؤثر على طريقة التفاوض مع الزبائن وتغيير شروط التعاقد .

* يعكس المنهج المعاملة مع الموردين والتي يمكن أن تحقق علاقة عادلة ومتوازنة مع الموردين.

* المنهج أداة مناسبة لتحقيق تحسين العمليات، تقليل الأنشطة عديمة الاستخدام، ودمج الأنشطة المتشابهة في نشاط واحد.

4 - مقارنة بين منهج ABC و منهج TDABC

يوجد العديد من الاختلافات بين منهج التكلفة على أساس النشاط ومنهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (3-1): مقارنة بين منهج ABC ومنهج TDABC

وجه المقارنة	منهج ABC	منهج TDABC
صفة العوامل لتخصيص التكلفة	- مسببات التكلفة - تعمل مع عدد من العوامل الحادثة مثل عدد مرات إعداد الآلات.	- مسببات الوقت - تعمل مع وقت فترة التشغيل، و هي ناتجة عن العوامل التي لها تأثير مثل الوقت اللازم لإعداد الآلات
عدد عوامل تخصيص التكلفة	لكل نشاط يمكن استخدام فقط عامل واحد.	لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل.

Source Macurová P. (2003), "Ekonomika logistiky. In Bazala, J. et al".Logistika., Czech Republic.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المطلب الثالث : مكونات و خطوات و تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

1 - خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC

تتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في ست خطوات هي (1) :

* تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.

* تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.

* تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).

* حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.

* تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت.

* حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

2- مكونات نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

يتكون نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC من مفاهيم التكلفة على أساس النشاط، ، ومسببات التكلفة والوقت، ومعادلات الوقت و هي كما يلي :

2-1 مسببات ومحركات التكلفة و الوقت :

عرف محرك التكلفة "بأنه ذلك النشاط او المتغير الذي يسبب التكلفة" (2)، كما عرف أيضا " على أنه هو العامل الرئيسي المتسبب في زيادة أو نقصان التكلفة و هذا حسب استخدامه" (3).

(1) Kaplan R. and S. Anderson, 2004, Harvard Business Review, vol. 82, , pp. 131-138.

(2) Kaplan R. and S. Anderson, 2004 la meme source ,p p 5-15.

(3) Hon, J. (2012), " Implementation of TDABC, Proceedings of the Asia Pacific Industrial".

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

بينما عرفت مسببات التكلفة بأنها العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغير فيها سوف ينعكس على التكلفة الكمية لوحدة القياس⁽¹⁾، كما اعتبر مسبب التكلفة على أنه أداة الربط الأولى لنظام التكلفة على أساس النشاط، وذلك لربطه بين الموارد المستهلكة والأنشطة، حيث إنه بمثابة عملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المحددة⁽²⁾، وتعتبر مسببات الوقت Time Drivers متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وتأخذ المتغيرات المسببة للوقت ثلاثة أشكال كما يلي:

الشكل الأول: وهو متغير مسبب لوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.

الشكل الثاني: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر، وعدد خطوط الإنتاج، وعدد شيكات الائتمان، وعدد فواتير الدفع.

الشكل الثالث: وهو متغير مسبب للوقت في شكل مؤشرات أو متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم، جديد)، ونوع الأمر (عادي، عاجل)، وخصائص استلام الأمر. وتعتبر مسببات الوقت كأحد العناصر الأساسية في نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) نظرا لكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت.

2-2 معادلات الوقت

تعتبر معادلات الوقت Time Equations من إحدى خطوات نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، حيث تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط أو الحدث باستخدام مسببات الوقت، وهي عبارة عن تمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط⁽³⁾.

(1) Hon, J. 2012 , la meme source.

(2) Needy K., (2003), "Implementing ABC System in Small Manufacturing Firms Management Journal, vol. 15, pp. 3-10.

(3) Kaplan R. and S. Anderson, 2004 la meme source; pp;39-42.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

و تكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كالتالي:

$$T_{ik} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث إن:

$$T_{jk} = \text{الوقت المطلوب لإنجاز الحدث } K \text{ في النشاط } j$$

$$\beta_0 = \text{المقدار الثابت من وقت النشاط } j \text{ المستقبل لخصائص الحدث } k$$

$$\beta_1 = \text{الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول}$$

$$X_1 = \text{مسبب الوقت للنشاط الأول، مسبب الوقت الثاني، مسبب الوقت } n$$

$$n = \text{عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط}$$

3- تقييم نظام TDABC

على الرغم من المميزات التي يتمتع بها نظام (TDABC) لم يمنع ذلك من ظهور أصوات معارضة لاعتبار هذا النظام حلاً مثاليًا لمشكلة تخصيص التكاليف فقد لوحظ وجود مشاكل في قياس الوقت خصوصًا لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة، وقد تتضخم مشكلة القياس عندما يؤخذ الوقت المعلن في الحسبان، فربما يحدث هذا تشوهًا في حساب التكلفة.

المبحث الثاني : نظام التكلفة المستهدفة

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة، شأنها شأن تجديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة و استمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب حيث .سنتطرق في المطلب الأول عن المفاهيم العامة حول نظام التكلفة المستهدفة اما في المطلب الثاني حول العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة اخيرا المطلب الثالث حول الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة .

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المطلب الأول : عن المفاهيم العامة حول نظام التكلفة المستهدفة

سوف نقوم في هذا المطلب بدراسة مختلف المفاهيم العامة لهذا النظام وذلك من خلال إعطاء المفهوم التطور، المبادئ، الخصائص.

1 - مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

التعريف الأول: "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف" (1).

التعريف الثاني: "يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية :تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف - ربح الوحدة المستهدف" (2).

2- مبادئ التكلفة المستهدفة

فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالاتي (3) :

- **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

- **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة .

(1) ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 475.

(2) أيمن الشنطي وعامر الأشقر المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1 2006 ص 335 .

(3) Laurent RAVIGNON ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008., P P 12-13.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة. وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

- إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

3- خصائص التكلفة المستهدفة : إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها⁽¹⁾ :

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولاً مقدماً.

- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

- أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلاً لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.

- أن تحليل هندسة القيمة المستخدمة لتخفيض التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى القيمة، مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي تطلبها العميل، وبذلك يتم إنتاج منتج جديد بأعلى جودة ممكنة، وبأقل تكلفة ممكنة، و هي عوامل نجاح المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر.

(1) أحمد حسن ظاهر ، مرجع سابق ، ص ص 107 108.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة

ترجع العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وأخرى خاصة بالمنتج وعوامل على مستوى المركبات، وسنتناولها فيما يلي:

1- العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق: يمكن إجمال هذه العوامل في عنصرين أساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.

1-1 كثافة المنافسة: تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في السعر، الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات.

1-2 طبيعة العميل: يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

2- العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: يتمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في استراتيجية المنتج وخصائصه، حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة و حجم المعلومات التي يتم جمعها.

2-1 استراتيجية المنتج: تعتبر استراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

2-2 خصائص المنتج: تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: تعقيد المنتج، ضخامة الاستثمارات التسويقية و المدة اللازمة لتطوير المنتج.

- **تعقيد المنتج:** يقصد بتعقيد المنتج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطاً. أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلاً، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيداً.

- **ضخامة الاستثمارات التسويقية:** أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسويقية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسويقية مرتفعة تكون لها أصنافاً محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

- **المدة اللازمة لتطوير المنتج:** يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد. وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيداً وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3- العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات: يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

3-1 درجة التكامل الأفقي: المؤسسات المتكاملة أفقياً تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتوجا بها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين حيث أن هؤلاء لا يملكون فقط نسبة كبيرة من منتوجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

3-2- القوة اتجاه أغلبية الموردين: إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

3-3- طبيعة علاقات الموردين: كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

المطلب الثالث : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة

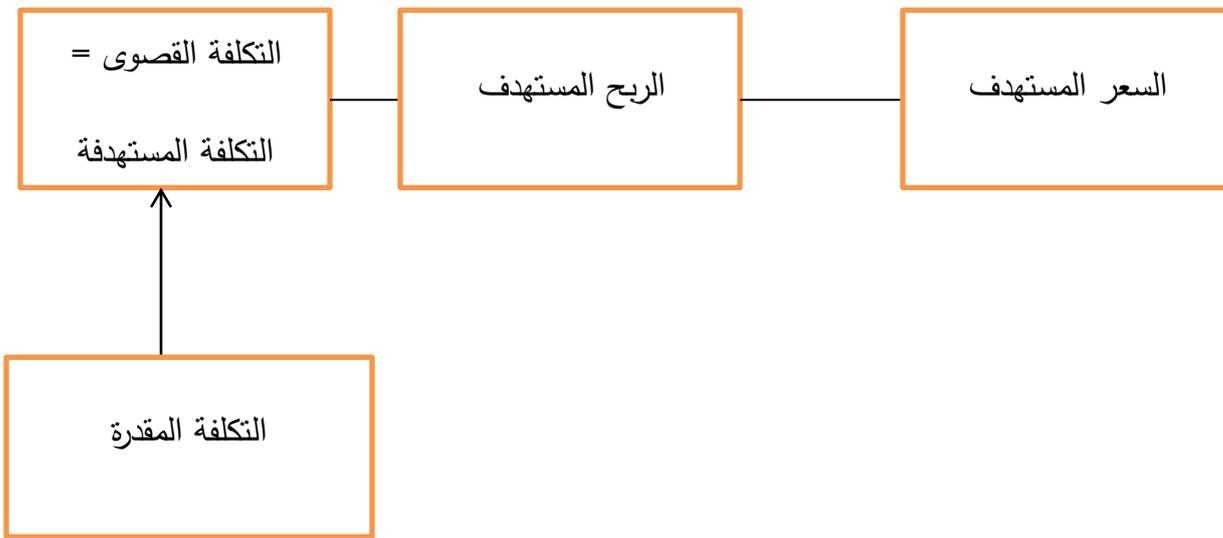
لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجيا بها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديثة، وهذا الآن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

و بخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة. أي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح.

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج (1).

الشكل (3-1) : سير عملية التكلفة المستهدفة



La Source: Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, contrôle de gestion manuel et applications, 5e édition, DUNOD, Paris, 2000, P 63

1- الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة

1-1 تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودوره حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

(1) طوابيية أحمد، مرجع سابق، ص 146.

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

1-2 تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

1-3 تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة (1)

1-4 تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

2- تقييم نظام التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف حيث تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل. و أيضا عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم (2).

(1) أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 96 .

(2) راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 60-61 .

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

خلاصة الفصل

تناول الفصل الإطار النظري للمتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC والذي يعتبره البعض نظام تكلفة بديلا ، والبعض الآخر يعتبره نظام تكلفة مكمل للنظم السابقة، وتتفق الدراسة مع وجهة النظر القائلة بأن نظام ABC ونظام TDABC (نظام تكاليف مكمل وليست بديلة، وتعتبر معدلات الوقت في نظام TDABC مهمة جدا لما وفرته من سهولة التعامل والتحدي لهذا النظام، لذلك يعتبره الكتاب والباحثون يعالج معظم نقاط ضعف نظام ABC، حيث تناول الفصل هذه النظم بشيء من التفصيل، وتطرق إلى مفهوم كل نظام وأهميته على حدة، وخطوات تخصيص التكلفة من خلاله، و مزاياه والانتقادات التي وجهت إليه.

حيث تتبع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في قدرته على خفض التكلفة، من خلال تخصيصها، وتحديد وقت حدوثها، مما يقدم لإدارة الشركة تقارير تساعد في وضع موازنتها، وبالتالي تحديد احتياجاتها من التمويل، وتوقيت تلك الاحتياجات، مما يجعلها تؤثر في كمية الأرباح الواجب احتجازها، كأحد أشكال التمويل، والتي بدورها قد تؤثر في سياسة توزيع الأرباح لتلك الشركات.

ولقد ظهرت أنظمة حديثة أخرى هدفها تخفيض التكاليف مثل: نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر نظاما متكاملًا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافس)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج)، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم اتخاذ القرارات لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة، كما يمتاز هذا النظام بالكثير من الخصائص كعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما، وتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج

الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة Alerm Cosider

مقدمة الفصل :

تعد مؤسسة Airem Cosider من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني وبالأخص في قطاع البناء، وسوف نقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط الجانب النظري على فرع من فروع هذه المؤسسة .

حيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة، حيث تبرز أهميتها في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وهذا من أجل المنافسة في الأسواق.

وسنحاول في هذا الفصل التعرف أكثر على هذه المؤسسة ، وبصفة خاصة على طريقة حساب التكاليف وفقا لطريقة القديمة و الجديدة من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : عموميات حول الهيئة المستقبلية COSIDER ALREM؛

المبحث الثاني : حساب تكاليف مؤسسة كوسيدار وفقا لطريقة CBADT

المبحث الأول : عموميات حول الهيئة المستقبلية COSIDER ALREM

سنقوم في هذا المبحث بتقديم عرض عام للمؤسسة الوطنية للتجديد والتصليح والصيانة .

المطلب الاول : تعريف ونشأة COSIDER ALREM :

الجزائرية للتجديد والتصليح والصيانة "COSIDER ALREM"¹ تعتبر فرع من فروع مجمع كوسيدار "Cosider Groupe" الذي نشأ في 1 جانفي سنة 1979 من طرف « SNS² » وأصبح فرع منها بصفة رسمية سنة 1982 بعد ذلك تحول إلى شركة أسهم حيث يساهم البنك الخارجي الجزائري BEA ب 55 % في رأس ماله الاجتماعي منذ ذلك و Cosider تقوم بكل العمليات الكبرى للبناء و التعمير و الاشغال العمومية و غيرها من الانشطة حيث تتكون من أحد عشرة 11 فرع نذكر منها الآتي ' CANALISATIONS , PROMOTIONIMMOBILIERE , AGRAL , COMETAL , TRAVAUX PUBLICS , CONSTRUCTIONS , CARRIERES , ALSIM,

منها COSIDER ALREM المؤسسة التي استقبلتنا حيث يعود تاريخ تأسيسها إلى 26 مارس 1995 و يقدر رأس مالها الاجتماعي ب 305000000 دج, و بمساحة 240000 م , تتواجد على مستوى ثلاث وحدات في كل من رويبة طريق C مسكن رقم 3 ولاية الجزائر إضافة إلى وحدتي مسيلة و بليدة أما فيما يخص عدد عمالها فهي تضم اكثر من 550 عامل.

المطلب الثاني : نشاطات و آفاق COSIDER ALREM :

أولا : نشاطاتها

من بين اهم نشاطاتها أو مهامها ما يلي :

- ✓ صيانة وتحديث عتاد الاشغال العمومية و وسائل النقل.
- ✓ أشغال صناعية Travaux d'usage.
- ✓ المتاجرة في قطاع الغيار.
- ✓ تقديم نصائح ودورات تدريبية في مجال الصيانة.

¹ L'Algérie de Rénovation d'Entretien et de Maintenance.

² Société National de Sideurgie.

✓ تأجير وكراء عتاد الأشغال العمومية ووسائل النقل.

وقد تحصلت COSIDER ALREM على شهادة "ISO" في ديسمبر 2004 وهذا يرجع هذا إلى خبرتها وقوة احترافها التقني الذي يسمح لها بالتوفير المستمر لخدمات عالية الجودة لجل زبائنها بفضل تعاملها مع موردين أجانب، حيث عمليات التصليح والتجديد تتم بقطع غيار أصلية تستوردها من الشركات الأم نذكر منها ما يأتي: Mercédès, Nissan, Hino, Fiat , Iveco, Komatsu Caterpillar

ثانيا : آفاقها :

في ظل التطور الاقتصادي والتكنولوجي الحاصل الحاصل الذي يمر به العالم اليوم تطمح مؤسسة COSIDER ALREM إلى تحقيق جملة من التطلعات والآفاق المستقبلية التي يمكن تلخيصها فيما يأتي :

- ✓ زيادة إمكانيات الوحدات الثلاث في مجال التجديد.
- ✓ إنشاء وحدة للتجديد في حاسي مسعود لتكفل بعتاد الأشغال الموجود في الجنوب.
- ✓ البحث المستمر عن شركاء مختصين في ميدان الصيانة للاستفادة من خبراتهم وبالتالي توسيع مكانتها في السوق.
- ✓ تأطير وتكوين سائقي الآلات الصناعية ومعدات الأشغال العمومية بفتح مركز للتكوين على مستوى وحدة مسيلة.

3- الهيكل العام ل COSIDER ALREM :

يتكون هيكلها التنظيمي من المديرية العامة، المديرية الفرعية والوحدات التي نجد فيها ثلاث وحدات للتجديد، مكتب لإرشاد والتوجيه، ووحدة كراء عتاد، حيث تتركز جميع نشاطات الإنتاج والمتاجرة للمؤسسة على مستوى وحدات للتجديد حسب نوعية الصيانة، وتقوم بتصليح جميع أنواع المعدات الخاصة بمعدات الأشغال العمومية وأعضائها، الشاحنات الصناعية وكذلك بيع قطاع الغيار. وسوف نعرف كل عنصر بالتفصيل فيما يلي :

أولا : المديرية العامة :

تقع في المنطقة الصناعية رويبة طريق C مسكن رقم "3"-ولاية الجزائر - ومن مهامها ما يلي:

- ✓ تطوير السياسة العامة المعمولة بها على المدى الطويل.
- ✓ تربط بين نشاطات مختلف الأقسام في المؤسسة.
- ✓ ضمان السمعة الحسنة للمؤسسة باستمرار.
- ✓ تسخير شتى الوسائل لضمان الرضا المستمر لعملائها بتلبية حاجياتها بجودة وحداثة.
- ✓ تحقيق كل المهام المطلوبة من قبل المدير العام « COSIDER ALREM »
- ✓ ضمان وتأمين كل العقود المتعلقة بتسيير المؤسسة.

نجد المدير العام LE PDG DE COSIDER ALREM محاط بمجموعة من المسؤولين أو ما نسميهم برؤساء الأقسام حيث نجد مسؤول التجارة والتسويق والاتصال، مسؤول الإعلام الآلي، المسؤول عن مراقبة التسيير ومسؤول المراجعة ولا ننسى بالذكر مصلحة الصحة والأمن.

1- مصلحة الصحة والأمن :

- ✓ تحضير سياسة العمل في ميدان الصحة والأمن.
- ✓ تحضير طرق و إجراءات العمل المناسبة لضمان الأمن.
- ✓ وضع قواعد للعمل الجيد وضبطها.
- ✓ وضع نظام لمراقبة المخلفات الصناعية الناتجة عن عمل المؤسسة.
- ✓ تكوين العمال المعرضين للأخطار في مجال الإسعافات الأولية.
- ✓ إجراء تحريات عند حدوث أي حادث عمل أو مرض خطير جراء أداء العمل.
- ✓ الحرص على صحة العمال وأمنهم باتخاذ عدة إجراءات وقائية.
- ✓ تحسين المستوى الصحي للعمال في الوسط العملي.

2- مسؤول التجارة التسويق والاتصال :

- ✓ ضمان نشاطات البيع، التسويق، الاتصال، والإشهار.
- ✓ إعلام الإدارة العامة بالمستجدات واحتياجات السوق.
- ✓ بالتنسيق والربط مع المديرية العامة تقوم بتحديد استراتيجيات تسويق المبيعات.

- ✓ تنظيم مشاركات المؤسسة في التظاهرات التجارية كالمعارض الوطنية والدولية.
- ✓ الحرص على احترام قوانين ومعايير الصيانة والتجديد في المؤسسة.
- ✓ تحليل ودراسة ملاحظات الزبائن.
- ✓ تحضير المخطط التسويقي للمؤسسة بالتعاون مع المديرية العامة.
- ✓ تحضير وإعداد الموازنات الإشهارية.
- ✓ المشاركة في المعالجة الإدارية للطلبات ومتابعة النتائج التجارية.

3- مسؤول الإعلام الآلي :

- ✓ المشاركة في تهيئة المخطط المسير لنظام المعلومات في المؤسسة.
- ✓ توضيح بدقة مخطط الإعلام الآلي في المخطط المسير.
- ✓ تحديد وسائل تحقيق مخطط الإعلام الآلي.
- ✓ معرفة متطلبات المؤسسة في مجال الإعلام الآلي ومن ثم تحضير مخطط يتضمن كل التوضيحات التي تخص المتطلبات الفنية والتقنية الواجب توفيرها.
- ✓ العمل على توطيد العلاقات مع موردي لوازم ومعدات الإعلام الآلي.
- ✓ الحرص على تكوين العمال في مجال استعمال الإعلام الآلي والتحكم في أجهزته.

4- المسؤول عن مراقبة التسيير :

- ✓ الحرص على احترام قواعد التسيير.
- ✓ تحضير جدول القيادة ومختلف متطلبات عمليات التسيير للسماح للإدارة بأخذ القرارات الضرورية الحالية والمستقبلية.
- ✓ التحضير المتواصل للمخططات السنوية وضمان متابعتها.
- ✓ من خلال دراسته يقترح على المؤسسة الاستعمال المناسب للإجراءات والأنظمة بما يتلاءم والأهداف المسطرة للمؤسسة.
- ✓ مراقبة ما قد تحقق مع ما كان مقدر وإيجاد الانحرافات (الفروقات) وتفسيرها.
- ✓ تحديد شكل جدول التحكم وتحضيره بشكل يضمن إيصال المعلومة للمصالح المعنية.
- ✓ تعيين قوانين التسيير لكل وحدة.

- ✓ الاقتراح على المؤسسة الحلول المناسبة للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.
- ✓ تحديد واقتراح على المديرية العامة الطرق والأساليب التي تسمح بمعرفة أعلى مستوى تسييري يجب الوصول إليه.
- ✓ تحليل المعطيات التي تم تحضيرها من طرف المحاسبة التحليلية.

5- مسؤول المراجعة :

هذه المصلحة تعمل على تحسين نظام إدارة الجودة، الصحة والأمن، المحيط وتحقيق مراجعة عمليات لمهام التسيير والإنتاج والتأكد من احترام النظام ومن أهم مهامها ما يلي :

- ✓ المراجعة الداخلية لنظام إدارة الجودة بما يتناسب والإجراءات الضرورية لإعداد المنتج حسب معايير "ISO" ¹ و "OHSAS" ² وكذلك الأسس التي حددتها المؤسسة.
- ✓ معرفة ما إذا كان نظام إدارة (QHSE³) مطبق بطريقة فعالة.
- ✓ التحكم في المراجعة المحضر من طرف مسؤول QHSE.
- ✓ الاختيار الجيد للمراجعين لتشكيل فريق متخصص.
- ✓ ضمان توفر جميع وسائل مراجعة جيدة (بشرية، وثائق مساعدة، موارد مالية....).
- ✓ في ميدان المراجعة العملية، مراقبة وتحديد مدى صحة المراقبة الداخلية للمهام المحاسبية والمالية، الموارد البشرية ، التموين والإنتاج.

6- مسؤول إدارة الجودة :

- ✓ الحرص على تعميم سياسة QHSE لتحقيق الأهداف المسطرة.
- ✓ إشراك الإدارة العامة في مراجعة QHSE.
- ✓ الحرص على النشاطات التحسيسية للتطبيق الفعال للأشخاص.
- ✓ تحديد الاحتياجات في تكوين العمال وضمان المتابعة المستمرة لتنفيذ مخطط التكوين.
- ✓ التحقق فيما إذا كانت المبادئ الأساسية للإدارة QHSE تنفذ حسب المعايير الدولية وخاصة ISO و QHSAS وهل هي محترمة فعلا ؟

¹ International System Organisation.

² Occupational Health and Safety Assessment.

³ Qualité Hygiène Sécurité Environnement.

- ✓ الربط بين نشاطات نظام إدارة QHSE.
- ✓ الحرص على توفير الوسائل الضرورية لتسيير نظام QHSE.
- ✓ برمجة ومتابعة المراجعة الداخلية بالتعاون مع المسؤول عن المراجعة.

ثانيا : المديریات الفرعية:

1- المديرية التقنية:

تضمن التسيير التقني المتعلق أو المرتبط بنشاط المؤسسة، وتتنقن كلا من إجراءات التصليح والتجديد للمعدات والآلات والأعضاء، والتوظيف المثالي للمواد الأولية وقطع الغيار، واليد العاملة.

تتكون هذه المديرية من مجموعة مهندسين متعددي الوظائف للإتمام أو القيام بكل المهام الآتية:

- ✓ برمجة ومراقبة نشاطات وحدات التجديد.
- ✓ دراسة وعداد الخطط والطرق المطبقة في التجديد.
- ✓ الحرص على احترام قواعد جودة قطع الغيار والوسائل المستعملة للتجديد.
- ✓ ضمان تهيئة ومتابعة الوثائق التقنية الضرورية في عمل الورشات.
- ✓ ضمان خدمة ما بعد البيع.
- ✓ بالتنسيق مع مديرية التموين تتابع دورات هذه الأخيرة.
- ✓ التحكم اليومي المستمر في الوثائق التقنية الضرورية لنشاط الورشات.
- ✓ وضع معايير للقطع الميكانيكية الواجب تصنيعها.
- ✓ التحكم في تنظيم العمل على مستوى وحدات التجديد للتحسين المستمر للجودة.
- ✓ دراسة واقتراح حلول للمشاكل التقنية المطروحة من قبل الورشات.
- ✓ تحديد الاحتياجات المعرفية للموظفين التقنيين ومتابعة وإعداد برامج لتكوينهم.
- ✓ بالربط مع زبائنها الأساسيين ولتلبية احتياجاتهم تحضر مخططات وبرامج عمل تقوم بتحقيقها وحدات التجديد.
- ✓ تقنين وتكليف قطع الغيار والأعضاء الصناعية بالتنسيق مع مسيري المخزن.
- ✓ فحص التقارير الدورية لنشاطات وحدات التجديد وتحليلها من أجل اكتشاف السلبيات وتصحيحها.

2- مديرية التموين:

تعمل هذه المديرية على تعيين سياسات الشراء وتسيير المخزون وسيتم التطرق إليها بالتفصيل لاحقاً.

3- مديرية المحاسبة والمالية:

وهذه المديرية مكلفة بالاستعمال العقلاني للمصادر المالية للمؤسسة وهي مكلفة أيضاً بتسجيل الإجراءات المحاسبية والتصريحات الجبائية وتحديد سعر التكلفة والقائم على هذا المنصب مكلف بالمهام الآتية :

- ✓ تعيين سياسة المؤسسة في المجالات المالية والمحاسبية بما وجهت إليه المديرية العامة .
- ✓ تحضير نظام التسجيل المحاسبي للعمليات الميزانية الافتتاحية، والختامية، جدول حسابات النتائج، جدول المراجعة قبل الجرد وبعد الجرد،....بالاعتماد على مبادئ المهنة السارية المفعول في المؤسسة.
- ✓ الأخذ بكل المقاييس المتعلقة بمراقبة العمليات المالية والمحاسبية المحققة من طرف وحدات التجديد.
- ✓ تسيير اتفاقيات القروض المحققة بين المؤسسة والهيئات المالية
- ✓ مركزية التصريحات الجبائية لجميع وحدات التجديد رويبة، بليدة، مسيلة، لصمان المراقبة المحكمة ومعالجة المشاكل الجبائية إن وجدت.
- ✓ مراقبة الوثائق المحاسبية لمعرفة مدى صحتها وذلك بمطابقتها مع الأنظمة المتعامل بها.
- ✓ متابعة التسيير ديون المؤسسة وكذا ضمان الدفع للموردين وإجراءات التعويض للقروض الداخلية والخارجية.
- ✓ الوضع اليومي للملفات العقارية للمؤسسة ومقارنتها بالوثائق التبريرية للعمليات المسجلة حسب نوعها شراء، بيع، تحويل، تنازل،.....
- ✓ ضمان تجميع وتحليل ومراقبة الوضعيات و التقارير والميزانيات الدورية لوحدات التجديد.
- ✓ تسيير خزينة المؤسسة.

4- مديرية إدارة الموارد البشرية:

وظيفة هذه المديرية تخص السياسات الاجتماعية للمؤسسة وتتضمن المهام التالية :

✓ تقوم بتنظيم الروابط الاجتماعية وكذا تحضير ومتابعة ومراقبة مخططات تنمية مشاريع التكوين والتوظيف بما يتناسب مع الإمكانيات الداخلية للمؤسسة.

✓ حساب تكاليف اليد العاملة وكذا الكتلة المعيارية الأجرية عن طريق متخصصين في علم الاجتماع .

✓ توفير وسائل التسيير الضرورية لأداء كل من:

- تحضير هياكل الموارد البشرية بما يتناسب ووسائل التسيير .
- تعميم قواعد العمل على مستوى مختلف هياكل المؤسسة.
- إعداد طرق للتفاوض في الاتفاقيات بما يتناسب والقانون الداخلي.
- تسيير العلاقات مع الشركات ومديرية العمل .
- مراقبة تطبيق إجراءات وأسس التسيير على مستوى الوحدات.
- إعداد مخططات التوظيف وكذا تسيير ملفات الموظفين إضافة إلى إعداد كشوف الأجور .
- تسيير العلاقات بين مختلف المنظمات مثل :³ ANE ,¹ CNR ,² CANS,.....

ثالثا : الوحدات:

نجد على مستواها ثلاث وحدات للتجديد، مكتب لإرشاد والتوجيه، ووحدة كراء العتاد حيث كل وحدة مختصة في تجديد أنواع معينة من المعدات وهي موزعة كما يلي :

1- وحدة التجديد في الروبية :

تقع في المنطقة الصناعية روية بمساحة تقدر ب 3 هكتار حيث 5800 م² ورشات، و3000 م² مخازن على مستويين، وهي مختصة في تجديد المعدات التالية:

¹ Caisse National d'ASSURANCE Social.

² Caisse National des Retraite.

³ Agence National d'Emploi.

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

- ✓ تجديد أعضاء الآلات والشاحنات الصناعية خاصة boites vitesses , moteurs, convertisseurs
- ✓ أعمال صناعية مثل تصحيح أو la rectification des vilebrequins
- ✓ صنع وحدات قطع الغيار (pignons, axes)
- ✓ بيع قطاع الغيار

2- وحدة تجديد عتاد الأشغال العمومية البلدية:

تقع في المنطقة الصناعية بليدة بمساحة تقدر ب 5 هكتار حيث 1300 م² ورشات، 2000 م² مخازن، مختصة في تجديد المعدات التالية:

- * آلات من نوع KOMATSU et CATERPILLAR
- * جميع أنواع الجرافات المائية les pelles hydrauliques
- * عتاد إنتاج الطاقة compresseurs, groupe électrogènes
- * الشاحنات وبالخصوص التي هي من النوع Tôlerie, peinture
- * ومهام أخرى كالمتاجرة في قطع الغيار .

3- وحدة تجديد أعضاء عتاد الأشغال العمومية والصناعية مسيلة :

تقع في ذراع الحاجة بمساحة تقدر ب 16 هكتار حيث 4750 م² ورشات، 200 م² مخازن، مختصة في الماركات التالية:

- * آلات من نوع liebherr / enmtp
- * عتاد التعداد أو الحساب matériels de comptage
- * عتاد صناعي من نوع nissan, hino, snvi, ivéco, renault
- * أشغال chaudronnerie
- * بيع قطاع الغيار

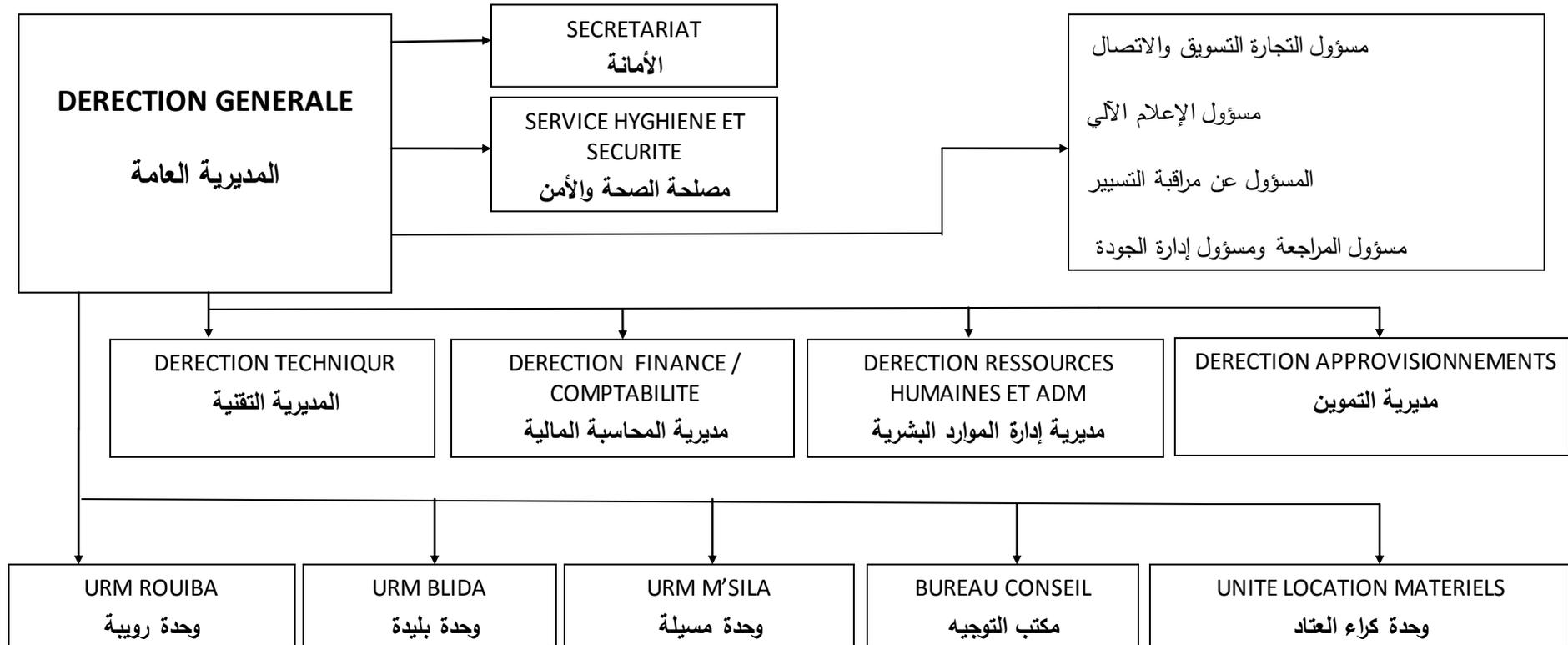
4- مكتب التوجيه والإرشاد روبية :

يضم مجموعة من المهندسين المختصين في مجال الصيانة يعمل على توفير النشاطات التالية:
التشخيص، التنظيم، التحكم في تسيير الصيانة عن طريق الإعلام الآلي وتحديد إجراءات العمل.

5 - وحدة كراء عتاد الأشغال العمومية للروبية :

ومن مهامها كراء عتاد الأشغال العمومية .

الشكل رقم (4-1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة COSIDER ALREM



المصدر: مؤسسة COSIDER ALREM

المطلب الثالث : توزيع الأعباء غير المباشرة

إن الأعباء غير المباشرة توجه إلى الحسابات التحليلية وتوزع وفق نظام محاسبة التكاليف على

مستوى كل الأنشطة والمنتجات من خلال مفاتيح التوزيع، وتقسم إلى :

* الأعباء المشتركة بين المراكز .

* أعباء غير مباشرة للمؤسسة الأم و أعباء غير مباشرة للفرع .

وسوف نقوم بدراسة الأعباء غير المباشرة لمؤسسة والقيام بتوزيعها.

الجدول (4-1) : : تجميع التكاليف

المجموع	المديرية التقنية	مديرية المحاسبة المالية	مديرية إدارة الموارد البشرية	مديرية التموين	الإدارة العامة لوحة	المديرية العامة	
5391831.11	528019.71	69694.37	467475.25	823409.79	76012.8	27219.19	مواد ولوازم مستهلكة ح 61
62848825.35	206355.59	471753.95	452467.01	4786941.23	176721.69	754585.88	الخدمات ح 62
46258272.53	13060063.7	7181257.84	7380033.02	12043882.4	1116025.51	5477010.06	مصاريف المستخدمين ح 63
152942.51	0	1500	12584	48325	52268	38265.51	ضرائب ورسوم ح 64
3696670.23	907444.8	0	300	2767466.29	0	21459.14	مصاريف مالية ح 65
2866485.17	2700	16644.52	0	209352.24	2417164.78	220623.63	مصاريف مختلفة ح 66
11348854.65	0	780864	1252708.11	1646334.57	6163905.97	1505042	مخصصات الاهتلاك ح 68
132563881.55	14704583.8	8521714.68	9565567.39	22325711.52	10002098.75	67444205.41	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .

الجدول رقم (4-2) : تحميل الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المقر

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

المديرية العامة	الإدارة العامة لوحة	مديرية التمويل	مديرية إدارة الموارد البشرية	مديرية المحاسبة المالية	المديرية التقنية	
67444205.41	10002098.75	22325711.52	9565567.39	8521714.68	14704583.8	مجموع التوزيع الأولي
(73877260.8)	22163178.24	20512020.52	12302621.11	8735119.38	10164321.55	المديرية العامة
6433055.39	(32165276.99)	9276354.59	5830143.21	4215703.1	6410020.7	الإدارة العامة لوحة
0	0	52114086.63	27698331.71	21472537.16	31278926.05	مجموع المصاريف غير المباشرة

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .

تحميل الأقسام الثانوية على الرئيسية للمقر:

1- مصاريف المديرية العامة وقيمتها: 67444205.41 دج

2- مصاريف الإدارة العامة لمقر (الروبية) وقيمتها: 10002098.75 دج

على الأقسام الأساسية:

1- مصاريف مديرية التمويل وقيمتها: 22325711.52 دج

2- مصاريف مديرية إدارة الموارد البشرية وقيمتها : 9565567.39 دج

3- مصاريف مديرية المحاسبة المالية وقيمتها : 8521714.68 دج

4- مصاريف المديرية التقنية وقيمتها : 14704583.8 دج

الجدول رقم (4-3) : تحميل الأقسام الرئيسية على مراكز الإنتاج

مصاريف وحدة كراء العتاد	مصاريف مكتب التوجيه وحدة رويبة صناعية	مصاريف وحدة المسيلة	مصاريف وحدة بليدة	مصاريف الإدارة لوحدة رويبة	المديرية التقنية	مديرية المحاسبة المالية	مديرية إدارة الموارد البشرية	مديرية التموين	
170100	2001685,14	175029	6500134,38	400836,97	528019.71	69694.37	467475.25	823409.79	مواد ولوازم مستهلكة ح 61
0	0	83473,28	183500	1448746.88	206355.59	471753.95	452467.01	4786941.23	الخدمات ح 62
468313,47	6920332,08	0	0	317383.81	13060063.7	7181257.84	7380033.02	12043882.4	مصاريف المستخدمين ح 63
472329,41	384995	1779783,9	472290,33	9636459,88	0	1500	12584	48325	ضرائب ورسوم ح 64
4140229,58	0	0	1423907,36	6441335,66	907444.8	0	300	2767466.29	مصاريف مالية ح 65
0	337907,02	6922761,74	0	0	2700	16644.52	0	209352.24	مصاريف مختلفة ح 66
410764,05	572732,08	659154,4	420466,7	355350	0	780864	52708.11	1664334.57	مخصصات الاهتلاك ح 68
5661736,51	10217651,32	9620202,32	9000298,77	18600113,2	14704583.8	8521714,68	9565567,39	22325711,52	مجموع الأعباء غير المباشرة
									لتوزيع الثانوي
3560154,92	5001298,36	4952002,04	2596410,98	6215845,22	-	-	-	22325711,52	مديرية التموين

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

2156526.45	801593.53	1487236.2	1250000.33	3870210.88	-	-	9565567.39	-	مديرية إدارة الموارد البشرية
1558484.25	2556974.84	745698.02	2410301.55	1250256.02	-	8521714.68	-	-	مديرية المحاسبة المالية
2542756.08	1487654.12	3974512.41	3001258.21	3698402.98	14704583.8	-	-	-	المديرية التقنية
15479658.21	20065172.17	20779650.99	18258269.84	33634828.3	0	0	0	0	مجموع الأعباء غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .

توزيع الأقسام الرئيسية على المراكز: يتم التوزيع على أساس مجموعة مصاريف الإدارة العامة لكل المراكز .

إيجاد معدلات التوزيع لكل مركز:

$$\text{معدل التوزيع للمركز (X)} = \frac{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة للمركز (X)}}{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة للمراكز}}$$

لدينا: مجموع الأعباء غير المباشرة للمراكز = 53100002.12 د.ج

% 35.03	=	18600113.2/	=	معدل توزيع
		53100002.12		
% 16.95	=	9000298.77/	=	معدل توزيع
		53100002.12		
% 18.12	=	9620202.32/	=	معدل توزيع
		53100002.12		
% 19.24	=	10217651.32/	=	معدل توزيع
		53100002.12		
% 10.66	=	5661736.51/	=	معدل توزيع
		53100002.12		

فيصبح نصيب كل مركز كما يلي من:

1-مصاريف مديرية التموين : (22325711.52) دج

- نصيب مركز لوحدة روية = $22325711.52 * 35.03 = 7820696.7454$

- نصيب مركز وحدة بلدية = $22325711.52 * 16.95 = 3784208.1026$

- نصيب مركز وحدة المسيلة = $22325711.52 * 18.12 = 4045418.9274$

- نصيب مركز وحدة روية صناعية = $22325711.52 * 19.24 = 4295466.8964$

- نصيب مركز وحدة كراء العتاد = $22325711.52 * 10.66 = 2379920.848$

وبنفس الطريقة نقوم بتوزيع باقي المصاريف على المراكز كما هو مبين في الجدول.

2-مصاريف مديرية إدارة الموارد البشرية : (9565567.39) دج

- نصيب مركز وحدة روية = $9565567.39 * 35.03 = 3350818.256717$

- نصيب مركز وحدة بلدية = $9565567.39 * 16.95 = 1586927.630001$

- نصيب مركز وحدة المسيلة = $9565567.39 * 18.12 = 1733280.811068$

- نصيب مركز وحدة روية صناعية = $9565567.39 * 19.24 = 1840415.165836$

- نصيب مركز وحدة كراء العتاد = $9565567.39 * 10.66 = 1019689.483774$

3-مصاريف مديرية المحاسبة المالية : (8521714.68) دج

- نصيب مركز وحدة روية = $8521714.68 * 35.03 = 2985156.6524$

- نصيب مركز وحدة بلدية = $8521714.68 * 16.95 = 1444430.6382$

- نصيب مركز وحدة المسيلة = $8521714.68 * 18.12 = 1544134.70$

- نصيب مركز وحدة رويبة صناعية = $19.24 * 8521714.68 = 1639577.9044$

- نصيب مركز وحدة كراء العتاد = $10.66 * 8521714.68 = 908414.78488$

4- مصاريف المديرية التقنية : (14704583.8) دج

- نصيب مركز وحدة رويبة = $35.03 * 14704583.8 = 5151015.7051$

- نصيب مركز وحدة بلدية = $16.95 * 14704583.8 = 2492426.9541$

- نصيب مركز وحدة المسيلة = $18.12 * 14704583.8 = 2664470.5845$

- نصيب مركز وحدة رويبة صناعية = $19.24 * 14704583.8 = 2829161.9231$

- نصيب مركز وحدة كراء العتاد = $10.66 * 14704583.8 = 1567508.633$

الجدول رقم (4-4) : جدول التوزيع الأولي والثانوي للأعباء غير المباشرة رويبة

الأقسام	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	التوزيع
مواد ولوازم مستهلكة ح 61	400836,97	18659720.35	0	5649873.45	520674
الخدمات ح 62	1448746,88	9658213.96	658987.4	6545146.15	3254114
مصاريف المستخدمين ح 63	317383,81	5698437.3	16235465.96	0	546542
ضرائب ورسوم ح 64	9636459,88	2039113.21	0	0	866380.15
مصاريف مالية ح 65	6441335,66	2154875.9	6544	0	0
مصاريف مختلفة ح 66	0	654487	0	7987464	263547.22
مخصصات الامتلاك ح 68	355350	0	0	6546559.32	263980.2
مجموع التوزيع الأولي	18600113,2	38864847.72	16900997.36	26729042.92	5715237.57
الإدارة	(18600113,2)	-	526010.0711	15844715.69	2229387.444
الصيانة	-	(38864847.72)	6678164.42	22354682.1	9832001.2
مجموع الأعباء غير المباشرة	0	0	24105171.851	64928440.71	17776626.214

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .

توزيع مصاريف الإدارة و الصيانة:

يتم التوزيع على أساس مجموع المصاريف غير المباشرة لكل من التموين والإنتاج والتوزيع.

لدينا: مجموع المصاريف غير المباشرة = (التموين + الإنتاج + التوزيع)

$$5715237.57 + 26729042.92 + 16900997.36 =$$

49345277.85 دج

وعليه فإن معدلات توزيع مصاريف الإدارة والصيانة تكون كالتالي:

		مصاريف التموين / مجموع المصاريف غير المباشرة	=	معدل التموين
0.3425	=	16900997.36 /49345277.85	=	معدل التموين
		مصاريف الإنتاج / مجموع المصاريف غير المباشرة	=	معدل الإنتاج
0.5416	=	26729042.92 /49345277.85	=	معدل الإنتاج
		مصاريف التوزيع / مجموع المصاريف غير المباشرة	=	معدل التوزيع
0.1158	=	5715237.57 /49345277.85	=	معدل التوزيع

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الإدارة كما يلي:

$$- \text{نصيب التموين} = 0.3425 * 18600113,2 = 6370538.771$$

$$- \text{نصيب الإنتاج} = 0.5416 * 18600113,2 = 10073821.309$$

$$- \text{نصيب التوزيع} = 0.1158 * 18600113,2 = 2153893.1085$$

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الصيانة كما يلي:

$$- \text{نصيب التموين} = 0.3425 * 38864847.72 = 13311210.344$$

- نصيب الإنتاج = $0.5416 * 38864847.72 = 21049201.525$

- نصيب التوزيع = $0.1158 * 38864847.72 = 4500549.3659$

حساب تكلفة الإنتاج

الجدول رقم (4-5) : حساب تكلفة الإنتاج

البيان	الآلات « 3512 »	المحرك « D10N »	علبة السرعة الميكانيكية « D59 »	علبة السرعة الهيدروجينية « 631 »	محول « D10L »
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة:	104726873.14	53681293.28	44294257.58	80048430.16	34249448.57
تكلفة اليد العامة المباشرة:	63589280	28661140	29648210	37529600	19658230
تكلفة اليد العامة غير المباشرة:					
الآلات	23082311.69	-	-	-	-
المحرك	-	15249856.17	-	-	-
علبة السرعة الميكانيكية	-	-	10196507.37	-	-

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

-	9961852.83	-	-	-	علبة السرعة الهيدروجينية
6437912.65	-	-	-	-	محول « D10L »
60345591.22	127539882.99	84138974.95	97592289.45	191398464.83	المجموع
3000	5000	3000	3000	3000	عدد الوحدات المنتجة
20115.19707	25507.97659	28046.32498	32530.76315	63799.48827	تكلفة الإنتاج للوحدة

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة .

حساب سعر التكلفة

الجدول رقم (4-6) : حساب سعر التكلفة

البيان	الآلات « 3512 »	المحرك « D10N »	علبة السرعة الميكانيكية « D59 »	علبة السرعة الهيدروجينية « 631 »	محول « D10L »
تكلفة الإنتاج :					
الآلات	191398464.83	-	-	-	-
المحرك	-	97592289.45	-	-	-
علبة السرعة الميكانيكية	-	-	84138974.95	-	-

-	127539882.99	-	-	-	علبة السرعة الهيدروجينية
60345591.22	-	-	-	-	
1198397.524	2846512.91	3164770.67	4251695.43	6315249.68	مصارف التوزيع:
61543988.75	130386395.9	87303745.62	101843984.88	197713714.51	المجموع
3000	5000	3000	3000	3000	عدد الوحدات المباعة
20514.66291	26077.27918	29101.24854	33947.99496	65904.571503	سعر تكلفة الوحدة

المصدر : من إعداد الطالب استادا لوثائق المؤسسة .

المبحث الثاني : اقتراح نموذج TDABC في مؤسسة AIREM Cosider

سنتناول في هذا القسم تطبيق نظام (TDABC) في المنشأة الصناعية ، AIREM Cosider بغية تسليط الضوء على دوره في تحديد وجود طاقة غير مستغلة، وتقدير كمية هذه الطاقة في حال وجودها. من جهة وتوفير المعلومات التي تفيد في تحديد مدى كفاءة تنفيذ الانشطة والانتفاع من الطاقة في عينة البحث من جهة اخرى .

المطلب الأول : دراسة خط الإنتاج في المؤسسة

ينقسم مسار الإنتاج في مؤسسة AIREM Cosider الى أربعة مراحل و هي مرحلة تركيب مرحلة اختبار مرحلة الصيانة و في الأخير خروج المنتج النهائي و سيتم التطرق إليها بتفصيل في هذا المطلب

1- مرحلة تركيب الأجزاء المجمعّة : تعد المرحلة الأولى في عملية تركيب منتجات المؤسسة و يكون ناتج هذه المرحلة منتجات نصف مصنعة حيث سنقوم بتوضيح هذه المرحلة من خلال جدول يشمل عدد العمال في كل مركز بالإضافة لعدد الوحدات المصنعة فيه .

الجدول رقم (4-7) : يوضح عدد العمال في مراكز العمل

وحدات النشاط (العمل)	العاملين في كل وحدة	عدد الوحدات نصف المصنعة في اليوم
01	32	80 أسطوانة 60 رأس المحرك
02	17	50 غطاء المحرك 12 سداة
03	27	30 مسنن 60 رأس المحرك
04	09	15 مضخة الزيت 20 سداة

المصدر : اعد من خلال مراقبة سيرورة العمل

2- مرحلة الإختبار

تعد هذه المرحلة مهمة جدا حيث تحرص المؤسسة على تجريب المنتوجات كالمحركات مثلا و ذلك من خلال مهندس خبير تكمن مهمته الأساسية في تدريب المحرك و تجريبه قصد ملاحظة في حالة وجود عطب او خلل ففي حالة تأكيد وجود مشكل يتم دراسة نوعيته لمعرفة الحلول الممكنة لإصلاحه

3- مرحلة الصيانة

تتقسم مرحلة الصيانة إلى قسمين و هذا حسب نوعية الخلل إما بسيط او معقد كما يوضحه الجدول التالي

الجدول رقم (4-8) : وحدات العمل في هذه المرحلة

رقم المركز	عدد العمال	المهام
1	14	اصلاح العطب البسيط
2	26	اصلاح العطب المعقد

المصدر : اعد اعتمادا على الملاحظة المباشرة

عند الانتهاء من عملية الصيانة يعاد تجريبه من جديد لتأكد من نجاح هذه العملية و قصد تحويله الى مرحلة التركيب النهائي للمنتج.

4- مرحلة التركيب النهائي : و هي المرحلة الأخيرة من سيرورة المحرك في عملية التصليح بعد مروره بالمراحل السابقة فبعد مرحلة الصيانة و التأكد من جاهزية المحرك يتم نقله إلى هذه المرحلة لتقديم الإضافات و التعديلات النهائية و الجدول الآتي يبين مختلف مراكز العمل و المهام المنجزة على مستوى كل مركز .

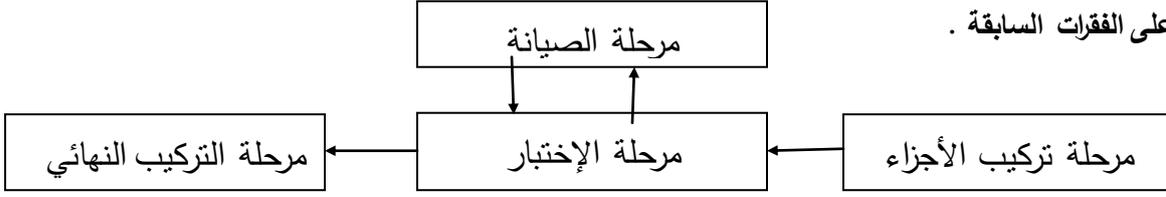
الجدول رقم (4-9) : مراكز العمل في مرحلة التركيب النهائي

رقم المركز	الأنشطة
01	تحديث مضخة حقن استبدال الشعلات الحقن استبدال مضخة تغذية
02	تحديث مضخة المياه استبدال الحرارة
03	تحديث ضخ النفط استبدال الصمامات
04	تحديث توربو دائرة الهواء: تحديث ضاغط
05	الرقابة و إصلاح كتلة المحرك السيطرة على عمود الحدبات الرقابة وتعديل قضبان مراقبة وتصحيح العمود المرفقي
06	استبدال وحدات اسطوانة تحديث المؤخرة
07	استبدال صمام ملف الجزئية

المصدر : اعد اعتمادا على الملاحظة

مخطط (2-4) : يوضح مختلف مراحل الانتاج .

المصدر : اعتمادا على الفقرات السابقة .



المطلب الثاني : تحديد المعادلات الزمنية لمختلف المنتجات

تتمثل المرحلة الأولى في حساب تكلفة الإنتاج التي يتم تحميلها على المنتجات من خلال الأقسام التي تمر بها (المراحل) في المؤسسة . و ذلك من خلال المعادلات الزمنية الخاصة بالمنتجات و التي تمكننا من معرفة هذه التكاليف بالنسبة لكل قسم (مرحلة) .

و من أجل تحديد هذه التكاليف نصطدم بضرورة تقسيم كل مرحلة إنتاج إلى مجموعة موارد و حساب الزمن الضروري من أجل القيام بمختلف النشاطات داخل كل مجموعة موارد .

1- المجموعات في مراحل الإنتاج

مجموعة الموارد الخاصة بالتركيب

مجموعة الموارد الخاصة بالإختبار

مجموعة الموارد الخاصة بالصيانة

مجموعة الموارد الخاصة بالتركيب النهائي

تم دمج قسم الإختبار مع قسم الصيانة و ذلك يعود للترابط الوثيق بين القسمين بحيث لا يتم الانتقال إلى مرحلة التركيب النهائي لمنتوج معين بعد مروره بقسم الصيانة مباشرة ، بل عليه المرور بقسم الإختبار قبل ذلك .

2- الزمن الضروري من تحقيق عنصر التكلفة في قسم التركيب

من خلال تقفينا لمختلف الأنشطة الموجودة على مستوى قسم التركيب يمكن إعداد الجدول التالي الذي يبين الزمن المستغرق في كل نشاط

ملاحظة :

نظرا لتشابه طريقة حساب الزمن المستغرق في كل نشاط من المجموعة , سنقوم بحساب مجموع الزمن المستغرق الذي يستلزم مرور (1000 المحول) من مرحلة التركيب فقط دون حسابه للمنتجات الأخرى.

الجدول رقم (4-10) : الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم التركيب .

وحدات النشاط (العمل)	الأنشطة	الزمن المستغرق بالدقائق
01	أسطوانة	37
	رأس المحرك	45
02	غطاء المحرك	40
	سدادة	32
03	مسنن	36
	رأس المحرك	45
04	مضخة الزيت	33
	سدادة	32
	المجموع	300 min=5heures

المصدر : اعد اعتمادا على الملاحظة

الزمن الضروري من اجل تركيب 1000 محول هو 5 ساعات , لكن يختلف هذا الزمن من منتج لآخر بحيث نعبر عن هذا الإختلاف في الجدول الآتي :

الجدول رقم (4-11) : الإختلاف الزمني في قسم التركيب

نوع المنتج	الإختلاف الزمني
« 3512 الآلات »	35+
المحرك « D10N »	25+
علبة السرعة الميكانيكية « D59 »	5+
علبة السرعة الهيدروجينية « 631 »	5+

المصدر : أعد إستنادا لوثائق المؤسسة .

من خلال المعطيات السابقة يمكن إعداد معادلة الزمن الخاصة بقسم التركيب بحيث :

$$T= 5+35 X_1 + 25 X_2 + 5 X_3 + 5 X_4$$

- X_1 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (آلة) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .
- X_2 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (محرك) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .
- X_3 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (علبة سرعة ميكانيكية) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .
- X_4 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (علبة سرعة هيدروليكية) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

3- الزمن الضروري من تحقيق عنصر التكلفة في قسم الإختبار

من خلال تقفينا لمختلف الأنشطة الموجودة على مستوى قسم الإختبار يمكن إعداد الجدول التالي الذي يبين الزمن المستغرق في كل نشاط .

الجدول رقم (4-12) : الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم الإختبار و الصيانة .

وحدات النشاط (العمل)	الأنشطة	الزمن المستغرق بالدقائق
01	1	120
02	2	80
03	3	60
04	4	50
05	5	70
06	6	100
	المجموع	480 min = 8 heures

المصدر : أعد إستنادا لوثائق المؤسسة .

الزمن الضروري من اجل إختبار 1000 المحول هو 5 ساعات , لكن يختلف هذا الزمن من منتج لآخر بحيث يتم إرسال المنتج إلى قسم الصيانة في حالة وجود خلل و بما أننا قمنا بدمج مجموعات القسمين (الإختبار و الصيانة) إذن المعادلات الزمنية للمنتجات تكون مرتبطة بالقسمين في آن واحد ، و في نفس الوقت تكون مستقلة عن المنتجات الأخرى .

ملاحظة :

بما أن المعادلات الزمنية للمنتجات تكون مستقلة عن المنتجات الأخرى ، سنقوم بإعداد معادلة الزمن الخاصة بالمحول من خلال الجدول الذي يظهر الفترات الزمنية التي يقضيها هذا الأخير في قسم الصيانة أما المعادلات الزمنية للمنتجات الأخرى يتم تقديمها مباشرة نظرا لتشابه طريقة الحساب .

الجدول رقم (4-13) : الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم الصيانة

وحدات النشاط (العمل)	الأنشطة	الزمن المستغرق بالساعات
01	إصلاح الخلل البسيط	02
02	إصلاح الخلل المعقد	04
	المجموع	06 ساعات

المصدر : أعد إستنادا لوثائق المؤسسة .

من خلال المعطيات السابقة يمكن إعداد معادلة الزمن الخاصة بقسم الصيانة بالنسبة ل1000 محول بحيث :

$$T= 8 + 2 X_1+ 4 X_2$$

X_1 : يأخذ قيمة 1 إذا تطلب المحول إصلاح بسيط و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

X_2 : يأخذ قيمة 1 إذا تطلب المحول إصلاح معقد و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

و بنفس الطريقة نحسب الوقت المستغرق في كل من القسمين الإختبار و الصيانة لنتحصل على المعادلات الزمنية لكل منتج على حدى بحيث :

- معادلة الزمن الخاصة بالآلات هي :

$$T = 70 + 18 X_1 + 32 X_2$$

- معادلة الزمن الخاصة بالمحرك هي :

$$T = 60 + 14 X_1 + 26 X_2$$

- معادلة الزمن الخاصة بعلبة السرعة الميكانيكية هي :

$$T = 30 + 5 X_1 + 10 X_2$$

- معادلة الزمن الخاصة بعلبة السرعة الهيدروليكية هي :

$$T = 30 + 5 X_1 + 10 X_2$$

4- الزمن الضروري من أجل تحقيق عنصر التكلفة في قسم التركيب النهائي

من خلال تقفينا لمختلف الأنشطة الموجودة على مستوى قسم التركيب النهائي يمكن إعداد الجدول التالي الذي يبين الزمن المستغرق في كل نشاط .

الجدول رقم(4-14) : الزمن المستغرق من أجل تحقيق الأنشطة لقسم التركيب النهائي

الزمن	النشاطات	المركز
25	استبدال الحرارة	01
20	استبدال الصمامات	02
30	تحديث توربو	03
42	دائرة الهواء: تحديث ضاغط	
35	الرقابة و إصلاح كتلة المحول	04
45	الرقابة وتعديل قضبان	
38	مراقبة وتصحيح العمود المرفقي	
50	استبدال وحدات اسطوانة	05
40	تحديث المؤخرة	
35	استبدال صمام ملف الجزئية	06
6 ساعات = 360 د	المجموع	

المصدر : أعد إستنادا لوثائق المؤسسة .

الزمن الضروري من اجل التركيب النهائي ل 1000 محول هو 5 ساعات , لكن يختلف هذا الزمن من منتج لآخر بحيث نعبر عن هذا الإختلاف في الجدول الآتي :

الجدول رقم(4-15) : الإختلاف الزمني في قسم التركيب النهائي

الإختلاف الزمني	نوع المنتج
44+	« 3512 الآلات »
34+	المحرك « D10N »
9+	علبة السرعة الميكانيكية « D59 »
9+	علبة السرعة الهيدروجينية « 631 »

المصدر : أعد إستنادا لوثائق المؤسسة

من خلال المعطيات السابقة يمكن إعداد معادلة الزمن الخاصة بقسم التركيب النهائي بحيث :

$$T = 6 + 44 X_1 + 34 X_2 + 9 X_3 + 9 X_4$$

X_1 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (آلة) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

X_2 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (محرك) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

X_3 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (علبة سرعة ميكانيكية) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

X_4 : يأخذ قيمة 1 إذا كان المنتج (علبة سرعة هيدروجينية) و يأخذ قيمة 0 في حالة العكس .

ملاحظة

قمنا بحساب الوقت المستغرق في كل مجموعة ل 1000 وحدة لكل منتج عوضاً عن حساب الوقت المستغرق لوحدة واحدة لذلك تعتبر هذه النتائج خاصة ب 1000 وحدة .

المطلب الثالث : تحديد الموارد الخاصة بكل مجموعة موارد و حساب التكاليف المحملة لكل منتج

نتناول في هذه المرحلة من البحث حساب التكاليف المحملة من قسم الإنتاج إلى كل المنتجات التي تم وضع مختلف المعادلات الزمنية الضرورية لحسابها , و من أجل إتمام ذلك نستعين بالمعطيات التي قدمت لنا من وثائق المؤسسة و المتعلقة بسنة 2016 لتحديد الموارد المخصصة لقسم الإنتاج بصفة عامة ثم تقسيمها على مختلف مجموعات الموارد الأربعة كخطوة أولى , بعد ذلك ننتقل إلى إستعمال المعادلات الزمنية لغاية الوصول إلى وضع أسس قويمية لتحميل التكاليف الخاصة بكل مجموعة موارد إلى منتجات المؤسسة .

1- تحديد التكاليف بمختلف مجموعات الموارد :

من أجل تحديد التكاليف بمختلف مجموعات الموارد يجب أن نحدد التكاليف العامة المتعلقة بالإنتاج و المتمثلة في أجور العمال في مختلف الأقسام بالإضافة إلى الإهلاكات المتعلقة بالعتاد المستعمل في الإنتاج و الموجودة في هذه الأقسام بحيث توزع هذه المصاريف كما يلي :

.تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في الإنتاج تساوي : 317000302.736 دج

. التكلفة المباشرة (اليد العاملة) و غير المباشرة (مع العلم أن قسط الإهلاكات تم دمجها مع الأعباء

غير المباشرة المتعلقة بالإنتاج) المتعلقة بقسم الإنتاج تساوي : 244014900.71 دج

جدول (4-16) توزيع أعباء التكاليف على مجموعات الموارد

مجموعة	النسبة	تكلفة شراء المواد	النسبة	التكلفة المباشرة و	المجموع
--------	--------	-------------------	--------	--------------------	---------

الموارد	الأولية المستعملة	غير المباشرة			
التركيب	110950105.9576	85405215.2485	35	196355321.2061	
الإختبار و الصيانة	142650136.2312	97605960.284	40	240256096.5152	
التركيب النهائي	63400060.5472	61003725.1775	25	124403785.7247	
المجموع	317000302.736	244014900.71	100	561015203.446	

المصدر : اعد اعتمادا على الملاحظة

2- تحديد الوحدة الطاقوية لكل قسم

بعد تحديد مختلف الأعباء المتعلقة بكل مجموعة موارد نقوم بتحديد الطاقة العملية الحقيقية لها (مجموعات الموارد) , بحيث نقوم بحساب الدقائق الكلية للعمل بقسم الإنتاج ثم نقوم باعتماد نسبة 85 من هذه الدقائق كقدرة حقيقية للعمل , بحيث نصت المعطيات اللتي قدمت لنا من طرف المؤسسة على أن عدد أيام العمل في السنة هي 240 يوم بنسبة 20 يوم في الشهر , و كانت عدد ساعات العمل في اليوم تساوي 8 ساعات.

و منه نستنتج أن عدد دقائق العمل النظرية في السنة كانت 115200 دقيقة , و من ثم نقوم بحساب عدد الدقائق الحقيقية للعمل بعد ضربها في النسبة المذكورة 85 لتتصل على 97920 دقيقة عمل حقيقية في العام نقوم بتوزيعها على مختلف مجموعات الموارد حسب نسبة تقسيم التكلفة المباشرة و غير المباشرة اللتي قمنا بحسابها في الجدول و ذلك وفقا للطريقة الآتية :

عدد دقائق مجموعة موارد التركيب :

$$34272 = 0.35 * 97920 \text{ دقيقة}$$

و بتقسيم مجموع تكاليف قسم التركيب (196355321.2061) على عدد الدقائق نتحصل على الوحدة الطاقوية لقسم التركيب :

$$5729.3219 = 34272/196355321.2061 \text{ دج}$$

- عدد دقائق مجموعة موارد الإختبار و الصيانة :

$$\min 39168 = 0.4 * 97920$$

و بتقسيم مجموع تكاليف قسم الإختبار و الصيانة (240256096.5152) على عدد الدقائق نتحصل على الوحدة الطاقوية لقسم الإختبار و الصيانة :

$$6133.9892 = 39168 / 240256096.5152 \text{ دج}$$

- عدد دقائق مجموعة موارد التركيب النهائي

$$24480 = 0.25 * 97920$$

و بتقسيم مجموع تكاليف قسم التركيب النهائي (124403785.7247) على عدد الدقائق نتحصل على الوحدة الطاقوية لقسم التركيب النهائي :

$$5081.8539 = 24480 / 124403785.7247 \text{ دج}$$

3- حساب التكلفة المحملة إلى كل نوع من المنتجات

بعد تحديد تكلفة الوحدة الطاقوية الخاصة بكل مجموعة موارد نقوم بتحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بكل 1000 وحدة لكل منتج و ذلك راجع إلى أخذنا بذلك المعيار منذ بداية الدراسة حتى يتسنا لنا تحديد مختلف التكاليف و ذلك بالإعتماد على المعادلات الزمنية التي تم حسابها على أساس 1000 وحدة, و نقوم بتحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بكل 1000 وحدة عن طريق حاصل ضرب الزمن الضروري لكل مجموعة موارد من إنتاج 1000 وحدة لكل منتج معين في تكلفة الوحدة الطاقوية لهذا القسم و ذلك وفق الجدول الآتي :

الجدول رقم (4-17) : حساب التكلفة المحملة إلى المنتجات في حالة عدم وجود عطب او خلل

المنتجات	التركيب	الإختبار	التركيب النهائي	تكلفة الإنتاج 1000 وحدة حسب الدقائق	تكلفة الإنتاج 1000 وحدة حسب ساعات
آلات « 3512 »	$5729.3219 \times 40 =$ 229172.876	$6133.9892 \times 70 =$ 429379.244	$5081.8539 \times 50 =$ 254092.695	54758688.9	912644.815
المحرك « D10N »	$5729.3219 \times 30 =$ 171879.657	$=6133.9892 \times 60 =$ 368039.352	$5081.8539 \times 40 =$ 203274.156	44591589.9	743193.165
علبة السرعة الميكانيكية	$5729.3219 \times 10 =$ 57293.219	$=6133.9892 \times 30 =$ 184019.676	$5081.8539 \times 15 =$ 76227.8085	19052442.21	317540.7035
علبة السرعة الهيدروجين « 631 »	$5729.3219 \times 10 =$ 57293.219	$=6133.9892 \times 30 =$ 184019.676	$5081.8539 \times 15 =$ 76227.8085	19052442.21	317540.7035

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

6492578.79	108209.6465	5081.8539*6 = 30491.1234	=6133.9892*8 49071.9136	= 5729.3219*5 28646.6095	محول « D10L »
------------	-------------	--------------------------------	--------------------------------	---------------------------------	---------------------

المصدر : باعتماد على معطيات المؤسسة

الجدول رقم (4-18) : حساب التكلفة المحملة إلى المنتجات في حالة وجود عطب او خلل بسيط

المنتجات	التركيب	الإختبار	الصيانة	التركيب النهائي	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج
			إصلاح الخلل البسيط		ل 1000 وحدة حسب الدقائق	ل 1000 وحدة حسب ساعات
آلات « 3512 »	5729.3219 *40= 229172.87 6	6133.9892 *70= 429379.244	6133.9892 *18= 110411.80 56	5081.8539 *50= 254092.695	1023056.6 206	61383397. 236
المحرك « D10N »	5729.3219 *30= 171879.65 7	6133.9892 *60= 368039.352	6133.9892 *14= 85875.848 8	5081.8539 *40= 203274.156	829069.01 38	49744140. 828
علبة السرعة الميكانيكية « D59 »	5729.3219 *10= 57293.219	6133.9892 = *30 184019.676	6133.9892 *5= 30669.946	5081.8539 *15= 76227.8085	348210.64 95	20892638. 97

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

20892638. 97	348210.64 95	5081.8539 *15= 76227.8085	6133.9892 *5= 30669.946	6133.9892 = *30 184019.676	5729.3219 *10= 57293.219	علبة السرعة الهيدروجين « 631 »
7228657.4 94	120477.62 49	5081.8539* 6= 30491.1234	6133.9892 *2= 12267.978 4	6133.9892* = 8 49071.9136	5729.3219 *5= 28646.609 5	محول « D10L »

المصدر : باعتماد على معطيات المؤسسة .

الجدول رقم (4-19) : حساب التكلفة المحملة إلى المنتجات في حالة وجود عطب او خلل معقد

تكلفة الإنتاج 1000 وحدة حسب الدقائق	تكلفة الإنتاج 1000 وحدة حسب ساعات	التركيب النهائي	الصيانة إصلاح الخلل المعقد	الإختبار	التركيب	المنتجات
66535948. 164	1108932. 4694	5081.8539* 50= 254092.695	6133.9892*3 2= 196287.6544	6133.9892 *70= 429379.24 4	5729.3219* 40= 229172.876	آلات « 3512 »
43075792. 944	717929.8 824	5081.8539 *40= 203274.156	6133.9892 *26= 159483.7192	6133.9892 *60= 368039.35 2	5729.3219 *30= 171879.657	المحرك « D10 N »

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

22732835. 73	378880.5 955	5081.8539 *15= 76227.8085	6133.9892 *10= 61339.892	6133.9892 =*30 184019.67 6	5729.3219 *10= 57293.219	علبة السرعة الميكانيك « D59 »
22732835. 73	378880.5 955	5081.8539 *15= 76227.8085	6133.9892 *10= 61339.892	6133.9892 =*30 184019.67 6	5729.3219 *10= 57293.219	علبة السرعة الهيدروج « 631 »
7964736.1 98	132745.6 033	5081.8539* 6= 30491.1234	*6133.9892 4= 24535.9568	6133.9892 =*8 49071.913 6	5729.3219* 5= 28646.6095	محول « D10 L »

4- حساب التكلفة المحملة إلى كل نوع من المنتجات :

نعلم أن المبالغ المتحصل عليها في الجداول السابقة تعود ل 1000 وحدة إذن :

4-1. تكلفة الإنتاج للآلات :

$$X_1 * 54758688.9 + 0 + 0 = 164276066.7$$

$$54758688.9 * 3 + 0 + 0 = 164276066.7$$

4-2. تكلفة الإنتاج المحرك

$$132258972.744 = 43075792.944 * x3 + 0 + 44591589.9 * x1$$

$$132258972.744 = 43075792.944 + 0 + 44591589.9 * 2$$

4-3 تكلفة الإنتاج علبه السرعة الميكانيكية

$$62677916.91 = 22732835.73 + 20892638.97 + 19052442.21$$

4-4 تكلفة الإنتاج علبه السرعة الهيدروجينية

$$159902459.536 = 0 + 20892638.97 * 2 + 19052442.21 * 3$$

4-5 تكلفة الإنتاج محول

$$41899787.556 = 7964736.198 + 14457314.988 + 19477736.37$$

5- حساب سعر اتكلفة

الجدول رقم (4-20) : حساب سعر التكلفة حسب طريقة (TDABC)

البيان	الآلات « 3512 »	المحرك « D10N »	علبة السرعة الميكانيكية « D59 »	علبة السرعة الهيدروجينية « 631 »	محول « D10L »
تكلفة الإنتاج :					
الآلات	164276066.7	-	-	-	-
المحرك	-	132258972.744	-	-	-
علبة السرعة الميكانيكية	-	-	62677916.91	-	-
علبة السرعة				159902459.536	

الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM

-		-	-	-	الهيدروجينية
41899787.556	-	-	-	-	المحول
1198397.524	2846512.91	3164770.67	4251695.43	6315249.68	مصارف التوزيع:
43098185.08	162748972.446	65842687.58	136510668.174	170591316.38	المجموع
3000	5000	3000	3000	3000	عدد الوحدات المباعة
14366.06169	32549.79448	21947.56252	45503.55605	56863.77212	سعر تكلفة الوحدة

المصدر : من إعداد الطالب استادا لوثائق المؤسسة .

6- الاستنتاجات :

*يستطيع نظام (TDABC) الكشف بطريقة سهلة ومتطورة عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة.

*يسهم تطبيق نظام (TDABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال قدرته على كشف وتحديد الطاقة

الإنتاجية غير المستغلة

* يدعم تطبيق نظام (TDABC) موقف المنشأة التنافسي من خلال دوره في الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، وتخفيض تكلفة وحدة المنتج، مما يسمح بتخفيض سعر البيع ورفع القدرة التنافسية للمنشأة.

خلاصة الفصل

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة ALERM COSIDER فرع رويبة حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومختلف فروعها المؤسسة، كما تطرقنا إلى تحديد استراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والمحافظة على البقاء وغيرها.

وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس على الأقسام الثانوية، وعلى المراكز التابعة لهذه المؤسسة، وبعدها يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المؤسسة، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع. وبعد تكوين أجراه العمال لدى أحد المختصين من الخارج تم طرح طريقة أخرى للتوزيع وهي على أساس عدد العمال بالنسبة لكل قسم، وبدأت المؤسسة مؤخرا بالاتجاه نحو تطبيق هذه الطريقة من أجل تحسين مردودية المؤسسة.

كما قمنا في المبحث الثالث بمحاولة إسقاط النظام المتبع في المؤسسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالوقت إلا أننا وجدنا مجموعة من الصعوبات تحول دون تطبيقه حيث لا يوجد في المؤسسة نظام يحدد المعلومات حول عدد مرات الفحص، عدد العمال في كل وحدة، وقت الصيانة، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد الطلبيات، عدد الفواتير التي تم إعدادها وغيرها .

حاولنا من خلال هذا المبحث تقديم رؤية عن إجراءات إرساء نظام TDABC في مؤسسة ALERM Cosider متتبعين الخطوات التي تطرقنا لها في الجانب النظري، إلا أنه بحكم أن عملية الإنتاج في هذه المؤسسة تتسم بتعقيد كبير، وكذلك نقص المعلومات لم يسمح لنا بإعداد الخطوة الأخيرة لهذا النظام.

الخاتمة العامة

الخاتمة

يتمثل الهدف من إجراء الدراسة في هذا المجال هو تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك لكونها تعطي النتائج بدقة وبأكثر مصداقية، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت "TDABC"، ومن أجل ذلك تم طرح إشكالية البحث والتي كانت كما يلي "ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟"

ولمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذا اختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى أربعة فصول، الثلاثة الأولى منها نظرية والرابع عبارة عن دراسة حالة مؤسسة جزائرية، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج تم تقديم من خلالها بعض التوصيات، وكذا من خلال هذه الدراسة ظهرت للباحث آفاق أخرى لهذا الموضوع.

وفيما يلي يتم عرض أهم نتائج الدراسة، وإدراج بعض التوصيات وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات دراسات مستقبلية.

أولاً: نتائج البحث

نوردها كما يلي:

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

الخاتمة العامة

- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسا تطبيق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبيق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.
- إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية .
- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف ، ظهر في القرن الماضي في المؤسسات الأمريكية في القطاع الصناعي، وبعدها إلى القطاعات الخدمية.
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة.
- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع .
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دورا هاما في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة و التي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا لمعلومات حول التكلفة.

الخاتمة العامة

- أما عن التكامل بين الطرق فنرى أن هناك ارتباط واضح بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه الوقت ونظام التكاليف المستهدفة حيث يعتبر كل نظام منها مكملًا للآخر .

- إن منهج TDABC يمكن تطبيقه بسرعة وبالتالي أقل تكلفة، كما أنه يمكن تحديثه بسهولة أكبر من منهج ABC مما يجعله مناسباً أكثر للمكتبات الجامعية و المؤسسات .

- إن منهج TDABC يأخذ في الاعتبار عدة مجالات تؤثر في العاملين، مثل فترة الكفاءة والانجاز الراحة، الوقت المخصص لكل شخص للراحة، الوصول والانصراف.

- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه.

- تمتلك مؤسسة كوسيدار نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية، وذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.

- بغرض تسيير التكاليف يمكن للمؤسسة استعمال عدة أدوات لذلك.

- لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.

- تعميم أنظمة الإعلام الآلي على جميع وظائف المؤسسة لأجل ضمان المتابعة المرحلية لنشاط المؤسسة ، لاسيما في محيط معقد ، مضطرب وغير أكيد. و الاستعانة بمكاتب الدراسات الخارجية عند الضرورة . و بموازاة ذلك العمل على تأهيل مستوى المسيرين بما يسمح و التحكم في هذه التقنيات.

ثانياً-التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:

الخاتمة العامة

- يجب على المؤسسات تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال.
 - ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، بصورة قانونية.
 - يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحت على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- ثالثا-آفاق الدراسة: خلال فترة البحث تبين لنا عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها :
- دمج نظام التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتجات المعدة وفق نظام "ABC" .
 - نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات .
 - علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها .
 - دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. : باللغة العربية

أ- الكتب

- 1) أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000 .
- 2) بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .
- 3) جبار محفوظ، حساب التكاليف و ترشيد المؤسسات الصناعية ، رسالة ماجستير ، جامعة سطيف، 1992 .
- 4) جميل السعايدة فيصل، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 .
- 5) دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة .
- 6) دادي عدون ناصر، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 .
- 7) دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 .
- 8) حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002 .
- 9) يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 .
- 10) يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 .
- 11) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة .

قائمة المراجع

- 12) مداني بن بلغيث فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999 .
- 13) محمد احمد خليل، تكاليف الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية 2006 .
- 14) محمد العناني رضوان، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1+ . 2000 .
- 15) ناجي الحبالي وليد، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991 .
- 16) العلاق بشير، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 .
- 17) علي القباني ثناء، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 .
- 18) فلاح المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003 .
- 19) صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1، 2006 .
- 20) صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 21) رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، الطبعة الأولى، مكتب دار الثقافة، عمان، 1998 .
- 22) الشنطي أيمن وعامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1 . 2006 .

قائمة المراجع

- (23) شفيق حسين طنيب محمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998 .
- (24) الخطيب أحمد وعادل سالم معايعه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 .
- ب - المذكرات والرسائل العلمية:
- (1) بوعمامة سهيلة، رسالة ماجستير، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 2001 .
- (2) ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007/2008 .
- (3) درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2004/2005).
- (4) طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2003.
- (5) عبد الحليم مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد 1 ، 2010 .
- (6) عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007/2008.
- (7) صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- (8) الرشيد، طارق ، 2009 ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس .

قائمة المراجع

II. باللغة الفرنسية :

أ- الكتب:

1. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au contrôle de gestion, Bordas, Paris, France, 1971.
2. Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Analytique d'exploitation, BERTI édition, 1991.
3. Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008.
4. Claude Alazard ET Sabine Sépar, Contrôle de gestion : manuel et application, 2 édition, Edition Dunod, Paris, 2010 .
5. Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages bleues, Alger, 2006.
6. Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacem, France, 2008.
7. LAUZEL, P., TELLER, R., Contrôle de gestion et budget, Ed. Sirey, Paris, 1994 .
8. Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, Paris, 5e édition, Paris, 2007 .
9. Ronald COASE, l'entreprise : le marché et le droit, édition d'organisation, Paris, 2005.

قائمة المراجع

ب - مواقع الانترنت:

1. Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, Guide sur les entreprises: La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-04- 2010, 17 H:45.

III. باللغة الإنجليزية

1. Al-Omiri, M., & C. Drury, (2007) "Organizational and behavioral factors " Cost Management, influencing the adoption and success of ABC p38 .
2. Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999 .
3. Lambino C. (2007), "Time driven activity based costing", Government Finance .
4. Garrison R. and Noreen, E. (2003), "Managerial Accounting", 10Th ed., New York McGraw-Hill.
5. Garrison R. and Noreen, E. (2008), "Managerial Accounting", 11Th ed., New York : McGraw-Hill.
6. Hon, J. (2012), " Implementation of TDABC, Proceedings of the Asia Pacific Industrial".
7. Kaplan R. and S. Anderson, 2004, Harvard Business Review, vol. 82 .

8. Kaplan R. and S. Anderson, 2007, "The Innavation of Time-Driven ", Cost Management.

الملحقات

COSIDER ALREM URM ROUIBA

CODE S33

EXERCICE: 2016
PERIODE DU: 01/01/2016
AU: 31/12/2016

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	2016			2015	évolution
		BRUT	AMO/PROV	NET	NET	
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif						
Immobilisations incorporelles		1 297 870,00	339 886,50	957 983,50	345890,83	
Immobilisations corporelles						
Terrains		9 588 400,00		9 588 400,00	9 588 400,00	
Bâtiments		330 697 977,44	116 771 268,65	213 926 708,79	224 416 198,08	-5%
Autres immobilisations corporelles		427 075 962,53	276 991 772,95	150 084 189,58	153 192 030,90	-2%
Immobilisations en concession						
Immobilisations encours		9 769 365,00		9 769 365,00	8 592 615,00	14%
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants						
Impôts différés actif		1 097 010,35		1 097 010,35		
Comptes de liaison						
TOTAL ACTIF NON COURANT		779 526 585,32	394 102 928,10	385 423 657,22	396 135 134,81	-3%
ACTIF COURANT						
Stocks et encours		446 643 269,22	10 184 323,25	436 458 945,97	495 495 691,98	-12%
Créances et emplois assimilés						
Clients		294 273 272,02	2 988 111,48	291 285 160,54	281 212 921,58	4%
Autres débiteurs		40 000,00		40 000,00	40 000,00	
Impôts et assimilés		170 442,41		170 442,41	162 720,25	5%
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie		389 682,19		389 682,19	2 065 890,90	-81%
TOTAL ACTIF COURANT		741 516 665,84	13 172 434,73	728 344 231,11	778 977 224,71	-6%
TOTAL GENERAL ACTIF		1 521 043 251,16	407 275 362,83	1 113 767 888,33	1 175 112 359,52	-5%

COSIDER ALREM URM ROUIBA

CODE S33

EXERCICE: 2016
PERIODE DU: 01/01/2016
AU: 31/12/2016

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2016	2015	évolution
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis				
Capital non appelé				
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)				
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-18 074 617,14	39 840 818,10	-145%
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-28 943 184,76		
Comptes de liaison		845 357 049,52	858 848 913,36	-2%
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I		798 339 247,62	898 689 731,46	-11%
PASSIFS NON-COURANTS				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL II				
PASSIFS COURANTS:				
Fournisseurs et comptes rattachés		270 531 918,19	244 574 942,17	11%
Impôts		23 509 452,35	20 049 354,56	17%
Autres dettes		21 387 270,17	9 952 465,97	115%
Trésorerie passif				
TOTAL III		315 428 640,71	274 576 762,70	15%
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 113 767 888,33	1 173 266 494,16	-5%

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2016	2015	évolution
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	6			
Encaissements reçus des clients		1 935 893 816,46	1 880 711 605,19	3%
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 085 475 193,42	-1 998 743 526,11	4%
Intérêts et autres frais financiers payés		-10 355 714,40	-8 766 658,04	18%
Impôts sur les résultats payés				
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-159 937 091,36	-126 798 578,96	-26%
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires				
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-159 937 091,36	-126 798 578,96	-26%
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement				
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-86 536 264,33	-229 447 962,29	-62%
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles				#DIV/0!
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières				
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières				
Intérêts encaissés sur placements financiers				
Dividendes et quote-part de résultats reçus				
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-86 536 264,33	-229 447 962,29	-62%
Flux de trésorerie provenant des activités de financements				
Encaissements suite à l'émission d'actions				
Dividendes et autres distributions effectuées		-52 000 000,00	-52 175 925,56	0%
Encaissements provenant d'emprunts		219 409 800,00	494 181 044,44	-56%
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-73 957 125,00	-30 497 294,44	143%
Subventions (74;131;132)		748 818,18	1 830 454,53	-59%
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		94 201 493,18	413 338 278,97	-77%
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités				
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-152 271 862,51	57 091 737,72	-367%
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		197 256 644,86	140 164 907,14	41%
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		44 984 782,35	197 256 644,86	-77%
Variation de la trésorerie de la période		-152 271 862,51	57 091 737,72	-367%
Rapprochement avec le résultat comptable		-239 108 972,95	-94 025 282,70	154%

COMPTE DE RESULTAT AVEC LIAISON INTERNE UNITES

LIBELLE	NOTE	Extra unités			Inter unités			Total unités		
		2016	2015	évolution	2016	2015	évolution	2016	2015	évolution
Ventes et produits annexes		565 370 541,31	532 216 436,81	6%	199 501 332,21	225 638 149,17	-12%	764 871 873,52	757 854 585,98	1%
Variation stocks produits finis et en cours		34 126 339,75	74 495 220,88	-54%				34 126 339,75	74 495 220,88	-54%
Production immobilisée		19 721 399,74	10 487 779,69					19 721 399,74	10 487 779,69	
Subventions d'exploitation		128985,37	618159,78					128 985,37	618 159,78	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		619 347 266,17	617 817 597,16	0%	199 501 332,21	225 638 149,17	-12%	818 848 598,38	843 455 746,33	-3%
Achats consommés		-559 304 481,99	-553 749 768,23	1%			#DIV/0!	-559 304 481,99	-553 749 768,23	1%
Services extérieurs et autres consommations		-29 108 688,92	-24 725 986,24	18%	-7 231 349,26	-1 644 169,11	340%	-36 340 038,18	-26 370 155,35	38%
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-588 413 170,91	-578 475 754,47	2%	-7 231 349,26	-1 644 169,11	340%	-595 644 520,17	-580 119 923,58	3%
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		30 934 095,26	39 341 842,69	-21%	192 269 982,95	223 993 980,06	-14%	223 204 078,21	263 335 822,75	-15%
Charges de personnel		-126 898 243,38	-113 757 685,94	12%				-126 898 243,38	-113 757 685,94	12%
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 620 641,26	-4 059 757,76	14%				-4 620 641,26	-4 059 757,76	14%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-100 584 789,38	-78 475 601,01	28%	192 269 982,95	223 993 980,06	-14%	91 685 193,57	145 518 379,05	-37%
Autres produits opérationnels		279 500,25	1 305 840,29	-79%	4 604 498,82	13 924 969,52	-67%	4 883 999,07	15 230 809,81	-68%
Autres charges opérationnelles		-288 146,41	-902 563,53	-68%	-56 559 184,97	-71 540 449,85	-21%	-56 847 331,38	-72 443 013,38	-22%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-56 211 291,08	-56 419 869,01	0%				-56 211 291,08	-56 419 869,01	0%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		11 836 072,90	28 338 763,36	-58%				11 836 072,90	28 338 763,36	-58%
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-144 968 653,72	-106 153 429,90	37%	140 315 296,80	166 378 499,73	-16%	-4 653 356,92	60 225 069,83	-108%
Produits financiers										
Charges financières										
IV-RESULTAT FINANCIER										
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-144 968 653,72	-106 153 429,90	37%	140 315 296,80	166 378 499,73	-16%	-4 653 356,92	60 225 069,83	-108%
Participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice		-5 872 903,69	-7 377 682,74					-5 872 903,69	-7 377 682,74	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-13 006 568,99						-13 006 568,99	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-7 548 356,53						-7 548 356,53		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		631 462 839,32	647 462 200,81	-2%	204 105 831,03	239 563 118,69	-15%	835 568 670,35	887 025 319,50	-6%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-789 852 753,26	-773 999 882,44	2%	-63 790 534,23	-73 184 618,96	-13%	-853 643 287,49	-847 184 501,40	1%
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-158 389 913,94	-126 537 681,63	25%	140 315 296,80	166 378 499,73	-16%	-18 074 617,14	39 840 818,10	-145%
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)										
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)										
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE										
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-158 389 913,94	-126 537 681,63	25%	140 315 296,80	166 378 499,73	-16%	-18 074 617,14	39 840 818,10	-145%

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
	الملخص
	قائمة الجداول و الأشكال
	قائمة رموز
أ	المقدمة العامة
1	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: ماهية المؤسسة و اتخاذ القرار فيها
3	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة
6	المطلب الثاني : استراتيجية المؤسسة
7	المطلب الثالث : اتخاذ القرار في المؤسسة
13	المبحث الثاني : الأسس النظرية للمحاسبة التحليلية
13	المطلب الأول : تطور المحاسبة التحليلية ومفهومها
16	المطلب الثاني : وظائف و المبادئ العامة للمحاسبة التحليلية
17	المطلب الثالث : مقومات و مصادر المعرفة في المحاسبة التحليلية
19	خلاصة الفصل
20	الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
21	مقدمة الفصل
22	المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية
22	المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة (مركز التحليل)
28	المطلب الثاني : نظام التكاليف على أساس الأنشطة
31	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
33	المبحث الثاني : طرق التكاليف الجزئية
33	المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة
35	المطلب الثاني : طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المباشرة	36
خلاصة الفصل	38
الفصل الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف	39
مقدمة الفصل	40
المبحث الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة	41
المطلب الأول : المشاكل الموجهة إلى نموذج التكلفة حسب الأنشطة (ABC) التي أدت إلى ظهور TDABC	41
المطلب الثاني : نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)	43
المطلب الثالث : مكونات و خطوات و تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت	46
المبحث الثاني : نظام التكلفة المستهدفة	48
المطلب الأول : عن المفاهيم العامة حول نظام التكلفة المستهدفة	49
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة	51
المطلب الثالث : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة	53
خلاصة الفصل	56
الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة COSIDER ALREM	58
مقدمة الفصل	59
المبحث الأول : عموميات حول الهيئة المستقبلية COSIDER ALREM	60
المطلب الأول : تعريف ونشأة COSIDER ALREM	60
المطلب الثاني : نشاطات و آفاق COSIDER ALREM	60
المطلب الثالث : توزيع الأعباء غير المباشرة	71
المبحث الثاني: اقتراح نموذج TDABC في مؤسسة AIREM Cosider	81
المطلب الأول : دراسة خط الإنتاج في المؤسسة	81
المطلب الثاني : تحديد المعادلات الزمنية لمختلف المنتوجات	84
المطلب الثالث : تحديد الموارد الخاصة بكل مجموعة موارد و حساب التكاليف المحملة لكل منتج	89
خلاصة الفصل	98
الخاتمة العامة	100
المراجع	105

