جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

دور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة "ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية (OPGI) "

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

بوخميس سماح

بلدزر مريم

تحت إشراف الأستاذ:

أ / د بوعرار شمس الدين

لجنة المناقشة:

د. ميسوم بوشنافة	أستاذ محاضر – جامعة المدية	رئيسا
د. بوعرار شمس الدين	أستاذ محاضر –جامعة المدية	مشرفا و مقررا
د. زرواطي	أستاذ محاضر –جامعة المدية	ممتحن

السنة الجامعية: 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر و التقدير

نحمد الله و نشكره على توفيقه و إعانته لنا بانجاز هذا العمل و هو خير الموفقين

لابد لنا و نحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير، فشكرا لكم

يسرنا ان نتقدم بالشكر الخالص و امتناننا العميق إلى الأستاذ المشرف " شمس الدين بوعرار"

نتقدم بالشكر إلى لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل من اجل تقييمه و تصويبه و إلباسه ثوبا أكاديميا

نتقدم بالشكر إلى مدير ديوان الترقية و التسيير العقاري و عمال مصلحة المحاسبة و خاصة السيد " بوديسة عيسى" على مجهوداتهم و مساعدتهم لنا في هذا العمل.

إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا و قدموا لنا المساعدات و التسهيلات و المعلومات و كانوا بمثابة الإخوة و الأخوات، جزاهم الله خيرا

إلى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد له جزيل الشكر و العرفان

و نشكر كل عمال مكتبة الجامعة "يحي فارس"

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث . أهدي عملي هذا إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي إمتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة،أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره؛

إلى روح أمي الغالية التي فارقتنا بجسدها، ولكن روحها ما زالت تُرفرف في سماء حياتي ؛

إلى أفراد أسرتي الأعزاء ، إخوتي و زوجاتهم وأبنائهم و أخواتي الغاليات؛

إلى رفيقة المشوار، من شاركتني شقاوة العمل و كانت نعم العون، حبيبتي صديقتي و زميلتي بلدزر مريم؛

إلى ريحانة القلب، صديقة بطعم الأخت، زهرتي البيضاء التي كانت دائما إلى جانبي طالب رانيا؛

إلى كل الأهل و الأقارب و إلى من أحاطوني بحبهم.

إلى كل أستاذ علمني من الابتدائي إلى الجامعة جزاكم الله كل خير...

إلى كل أسرة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة المدية

إلى كل الأصدقاء و زملاء الدراسة بقسم المالية و المحاسبة دفعة 2024 بجامعة المدية

الطالبة بوخميس سماح

الإهداء

من منطلق الحب و الوفاء اهدي الفرحة بإتمام هذا العمل

إلى حكمتي.....و علمي

إلى أدبي.....و حلمي

إلى طريقي.....المستقيم

إلى الوالدين الكريمين.....أطال الله عمرهما

إلى زوجي المخلص.....حفظه الله و رعاه

إلى أبنائي و بناتي الأعزاء.....اسأل الله عز و جل ان يوفقهم

إلى أخواتي العزيزات ...

إلى أساتذتي الكرام بكلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

إلى كل من ذكرهم قلبي و نسيهم قلمي اهديهم هذا العمل

الطالبة بلدزر مريم

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرارات، وإظهار نقاط قوة وضعف طرق حساب التكاليف ومدى إنعكاسها على عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، وتناولت هذه الدراسة إضافة إلى الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف طريقة تطبيقها في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محاسبة التكاليف تساعد في إتخاذ القرارات من خلال المعلومات والبيانات المستخلصة منها والتحكم في التكاليف، وأن الأنظمة الحديثة تساعد على توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية وتساعد في إتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، إتخاذ القرارات، طرق حساب التكاليف.

Abstract:

This study aimed to identify the role of cost accounting in decision-making, and to show the stengths and weaknesses of cost-accounting methods and their impact on the decision-making process in the economic enterprise, in addition to the theoretical aspects of cost accounting, this study dealt with the method of its application in OPGI company,by conducting a field study in the company.

The study reached several results, the most important of wich is that cost accounting helps in making decisions through information and data extracted from it and controlling costs, and that modern systems help provide accurarte information about costs with more credibility and help in making decisions.

Key words : Cost accounting, Decision making, Cost-accounting methods.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
شكر و تقدير	**-**
الإهداء	**-**
ملخص	□
الفهرس	□
قائمة الأشكال و الجداول	□
قائمة الملاحق	□
المقدمة.	**ب - ج**
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف	**3**
المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف	**3**
المطلب الثاني: أهداف،أركان و وظائف محاسبة التكاليف	**11**
المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية	**12**
المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف	**15**
المطلب الأول: الأساليب التقليدية	**15**
المطلب الثاني: الأساليب الحديثة	**28**
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار	**34**
المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار	**35**
المطلب الثاني: أشكال عملية إتخاذ القرار	**37**
المطلب الثالث: خطوات و مراحل عملية إتخاذ القرار	**38**
خلاصة الفصل	**41**
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لديوان الترقية و التسيير العقاري	
المبحث الأول: الدراسة التطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري"OPGI"	**45**
المطلب الأول: نشأة ديوان الترقية والتسيير العقاري"OPGI"	**45**
المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري " OPGI"	**47**

المبحث الثاني: دراسة حالة السكن الترقوي المدعم LPA	**49**
المطلب الأول: تقديم لمحة حول السكن الترقوي المدعم (LPA)	**49**
المطلب الثاني: حساب تكلفة السكن الترقوي المدعم LPA	**53**
المبحث الثالث: دراسة حالة السكن الترقوي الحر LP	**61**
المطلب الأول: التعريف بالسكن الترقوي الحر	**61**
المطلب الثاني: حساب تكلفة مشروع السكن الترقوي الحر	**63**
المطلب الثالث: المعايير التي تؤثر على حساب المتر مربع القابل للسكن	**65**
خلاصة الفصل	**68**
الخاتمة	**71**

_ أولا : قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي	10
02	مخطط لطريقة الأقسام المتجانسة	21
03	الهيكل التنظيمي للديوان	48

_ ثانيا : قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	المقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف	14
(01-02)	دفعات تسديد ثمن السكن الترقوي المدعم	51
(02-02)	رزنامة الدفع للمرقي العقاري	53
(03-02)	جدول التكاليف المتغيرة	55
(04-02)	جدول التكاليف الثابتة	57
(05-02)	رقم الأعمال المحقق	58
(06-02)	رقم الأعمال المتوقع	59
(07-02)	النتيجة المحققة	60
(08-02)	النتيجة المتوقعة	60
(09-02)	جدول استخراج سعر المتر مربع المبني	64

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	البطاقة الفنية للمشروع	**76**
02	جدول جمع و تحليل المعلومات الخاصة بالمشروع	**77**
03	جدول تحديد التكاليف	**85**
04	الكشف الكمي و التقديري	**86**

المقدمة

يرتبط تسيير المنشآت أو المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد.

و لكن استخدام هذه الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث خاصة بعد انفتاح اغلب الدول على اقتصاد السوق لمواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها تمكنها من تحقيق التوازن و منه الدفع بالمؤسسة للتطور و الانفتاح.

لقد أصبحت المحاسبة امرأ ضروريا و حيويا بالنسبة لأي وحدة اقتصادية، و تمثل بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية احد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة و تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة.

و مع سعي الجزائر الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة و تحقيق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي أصبح الهدف الأساسي للدولة تهيئة المؤسسات الوطنية و إنعاش الاقتصاد الوطني.

و في ظل كل هذا فان المؤسسات الجزائرية تعاني الركود و التدهور الاقتصادي نظرا لاعتمادها على أنظمة المحاسبة الكلاسيكية مما جعلها عاجزة على مواكبة التطورات العالمية بالرغم من محاولاتها العديدة من اجل إعادة هيكلتها و الاستقلالية المالية و العضوية و تجنب العمل بالأساليب التقليدية.

و من أهم العوامل التي أدت بالمؤسسة ان تعيش هذه المرحلة الصعبة بداية الأساليب التقنية المستعملة من جهة و سوء التنظيم من جهة أخرى .

و لتتمكن من ذلك يجب على المؤسسة ان تبحث عن الوسيلة التي تستند إليها لأداء مهمتها.

1-الإشكالية:

بناءا على ما تقدم قمنا بصياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

ما هو دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية و للإجابة على هذا السؤال نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ كيف يتم تقييم سعر التكلفة الفعلية ؟ و ما مدى تأثيرها على اتخاذ القرار في المؤسسة؟
- ✓ فيما تكمن وظائف محاسبة التكاليف و ما هي أهدافها؟
- ✓ ما هي التكاليف و ما هي الطرق المستعملة في حساب سعر التكلفة؟
- ✓ ما مدى أهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟

2- فرضيات الدراسة:

على ضوء هذه الاستفهامات يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1. تعتمد المؤسسة في إتخاذ القرار على عدة طرق من بينها الطرق التقليدية، و الطرق الحديثة.
2. استخدام محاسبة التكاليف في التفسير و التوضيح يدعم الثقة في اتخاذ القرارات.
3. تعتمد المؤسسات الجزائرية على محاسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة و توظيفها في اتخاذ القرارات.

3-أهمية الدراسة:

نظرا للوضعية التي تعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستدعي الأمر إلى ضرورة التحكم في التكاليف وتحديد السعر بأقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات محاسبة التكاليف من اجل اتخاذ مختلف القرارات.

1- أهداف البحث:

إن الأهداف التي نتطلع للوصول إليها من خلال هذه الدراسة تتجسد في:

- معرفة الدور الفعال و المميز الذي تؤديه محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار.
- قياس التكلفة لأغراض التخطيط و معالجة المشاكل و المساعدة في اتخاذ القرارات.
- تحديد التكاليف الخاصة بمشاريع البناء و طرق حساب سعر التكلفة فيها.
- تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة.

2- أسباب الدراسة :

إن أهم الأسباب التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع هي:

- أهمية الموضوع و تماشيه مع مجال تخصصنا(محاسبة).
- الرغبة الشخصية في الاطلاع و التوسع في مجال المحاسبة و خاصة محاسبة التكاليف.
- إمكانية البحث في هذا الموضوع و قدرة الوصول إلى بعض المعلومات الخاصة من خلال الاطلاع على المراجع المختلفة.

3- **حدود الدراسة** : تتمثل حدود الدراسة في :

- الحدود المكانية :انحصر البحث على مستوى ديوان الترقية و التسيير العقاري بالمدية.
- الحدود الزمنية :اجري البحث خلال الموسم 2023-2024.

4- المنهج المتبع في الدراسة:

بالنظر إلى دراستنا التي تحتوي على موضوع اقتصادي و واقعي أكثر مما هو نظري فإننا اتبعنا المنهج الوصفي الذي قمنا على أساسه بدراسة الجانب النظري، بالإضافة إلى المنهج التحليلي الذي استخدمناه في دراسة الجانب التطبيقي .

5- صعوبات البحث:

خلال بحثنا واجهتنا بعض الصعوبات، و التي تكمن في عدم تقبل المؤسسات فكرة إجراء دراسة الحالة لديها، إضافة إلى التحفظ الكبير على المعلومات.

6- **خطة الدراسة** :

من اجل انجاز هذا البحث و الإجابة على الأسئلة المطروحة مع اختبار صحة الفرضيات المقترحة، قسم هذا البحث إلى فصلين تتصدرهم مقدمة عامة و تعقبهم خاتمة عامة، يخصص الفصل الأول للجانب النظري أما الفصل الثاني للجانب التطبيقي.

الفصل الأول: تحت عنوان الإطار النظري لمحاسبة التكاليف، تضمن ثلاث مباحث:

- المبحث الأول :تناول عموميات حول محاسبة التكاليف؛

- المبحث الثاني: خصص لأساليب محاسبة التكاليف؛
- المبحث الثالث: فقد تناولنا فيه الإطار المفاهيمي حول عملية اتخاذ القرار

الفصل الثاني: تحت عنوان دراسة تطبيقية لمشروع بناء سكن ترقوي بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية تضمن 03 مباحث :

- المبحث الأول :خصص للبطاقة الفنية عن ديوان الترقية و التسيير العقاري.
- المبحث الثاني: تناول دراسة حالة السكن الترقوي المدعم LPA.
- المبحث الثالث: تناول دراسة حالة السكن الترقوي حر LP.

أولا: الفصل الأول

تمهيد:

إن محاسبة التكاليف تعتبر إحدى الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، بحيث كان هذا الفرع مرتبط فقط بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات و خصائصها، إلا أنه بعد الإنفتاح العالمي و زيادة حدة المنافسة، سعت كل مؤسسة إلى تقليل و ضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي. و من المؤكد أن إستخدام محاسبة التكاليف في التسيير يمكن من تقييم الأداء المالي للمؤسسة و يساعد المسؤولين في إتخاذ القرارات الرشيدة.

و بما ان محاسبة التكاليف تعطي تحليل دقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف و تحليلها و التحكم فيها، و تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و تقييم المخزونات و الإستثمارات فإنها تمكن المؤسسة من الحصول على اكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

و هذا ما أدى إلى زيادة الإهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط و رقابة التكاليف و إستغلال موارد المؤسسة أحسن إستغلال. مما تطلب إحداث تغيرات في إحتساب التكاليف و تطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير و تنظيم الإنتاج و توسعه.

و يمكن أن تتم عملية حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات المادية للمؤسسة بعدة طرق منها الطرق التقليدية و التي تتمثل في طريقة التكاليف الكلية، الجزئية و المعيارية، و أخرى حديثة و المتمثلة في طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC و طريقة التكلفة المستهدفة و طرق حديثة أخرى مثل بطاقة الإئتمان ...

و من خلال هذا الفصل نستعرض مفاهيم حول محاسبة التكاليف، و الطرق التقليدية و الحديثة لإحتساب التكاليف، و ذلك سيكون في ثلاثة مباحث، حيث سيتضمن المبحث الأول مفهوم التكلفة بصفة عامة و محاسبة التكاليف بصفة خاصة و أهدافها و أنواعها، أما المبحث الثاني يتضمن أساليب حساب التكاليف، بينما المبحث الثالث يتضمن الإطار المفاهيمي لإتخاذ القرار.

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف من الأمور الضرورية لاستقرار المؤسسات الاقتصادية و قدرتها على المنافسة و التي بدورها تهتم بقياس التكلفة مما تقوم بمساعدة مسيري المؤسسة في أداء مختلف وظائف التسيير بأكبر قدر ممكن من الكفاءة. و بالاعتماد على توفير المعلومات المناسبة التي تساعد في عملية اتخاذ القرار و التي تؤثر على ربحية المؤسسة و استمرارها، و العكس صحيح في حال عدم توفير المعلومات فان اتخاذ القرار يكون خاطئا و لهذا تظهر أهمية محاسبة التكاليف في التسيير كونها نظام منهجي متكامل قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع إقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط و الرقابة و رسم السياسات و إتخاذ القرارات.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

أولا: تعريف التكلفة

قبل التطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف لابد أن نلقي نظرة وجيزة عن التكلفة.

– هي عبء متعلق بمرحلة معينة، صرف من اجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج .

– التعريف الذي أورده المخطط المحاسبي الوطني التكلفة هي جميع الأعباء المحملة و التي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.[1]

_ تعرف التكلفة بأنها القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء كانت مادية أو معنوية، و التي يمكن قياسها بالعملة النقدية، و تبذل من اجل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، و من هذا التعريف نحدد عناصر التكلفة أو أركانها الرئيسية و هي:

[1] بويعقوب عبد الكريم، محاسبة التكاليف، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثلثة، بن عكنون –الجزائر–2004، ص 26.

1. **أنها تضحية:** باعتبارها عبئ يتحمله الشخص أو المنشأة و أن الشعور بتحملها هو الضيق و عدم الارتياح بالإضافة لذلك فان التكلفة تؤدي إلى نقص الإمكانات المتاحة، مما يجعل النظرة العامة إلى التكلفة على أنها تضحية.
2. **تضحية اختيارية:** التضحية يجب أن تكون اختيارية، أي وفق رغبة من يقوم بها و بإرادته و ليست إجبارية.
3. **قابلة للقياس النقدي:** حتى يمكن الاعتراف بالتضحية المادية أو المعنوية المقدمة لابد أن تكون قابلة للقياس النقدي و بأي عملة من العملات المتعارف عليها، و في حال تعذر القياس النقدي للتضحية فإنها لا تسمى تكلفة.
4. **أن تحقق منفعة:** لا يمكن أن نعد أي تضحية اختيارية قابلة للقياس النقدي أنها تكلفة ما لم تتحقق منها منفعة، و المنفعة التي ينتظر الحصول عليها قد تكون في نفس الفترة الجارية التي حدثت فيها التكلفة أو قد تكون مستقبلية، أي في الفترات المحاسبية المقبلة.

و يجب التركيز على دقة مبلغ التكلفة التي تم قياسها باعتبار انه ليس كل ما ينفق في سبيل الحصول على منفعة يعتبر تكلفة، فقد يصاحب الإنفاق إسراف و ضياع و هدر...، مما يتطلب معايرة أو تقنين التكلفة، لذلك فان قياس التكلفة ارتبط بالتكلفة المعيارية أكثر من ارتباطه بالتكلفة الفعلية كونه أكثر دقة لخضوعه إلى دراسات بحثية نظرية و تجارب معملية من اجل تحديده.

مفهوم التكلفة من وجهة النظر المحاسبية: هي قيمة التبادل لما يتم التضحية به مقابل اقتناء الأصول المختلفة لأغراض استخدامها في ممارسة أنشطة تتعلق بالوظائف الإنتاجية المتعددة في الوحدة الاقتصادية في تاريخ الاقتناء أو الشراء.[1]

_ و تقسم **التكلفة** طبقا للمنافع و الخدمات التي تترتب عليها إلى:

1. **تكلفة إرادية:** هي التي تؤدي إلى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل: الأجور.
2. **تكلفة إرادية مؤجلة:** هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة لأكثر من فترة محاسبية مثل: تكلفة الاستحواذ على المواد الأولية.

[1] نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف، عمان الاردن، دار اسامة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى 2014 ، ص 16.

3. **تكلفة رأسمالية:** هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الأجل و تتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية.

أما عند الربط بين التكلفة و الاسترداد فتقسم إلى:

1. **تكلفة مستنفذة:** هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاذ التكلفة.
2. **تكلفة غير مستنفذة:** و هي التي تعبر عن منافع اقتصادية ستنتقل إلى الفترات التالية و تعتبر ضمن أصول المشروع أو ممتلكاته.

أما عندما ترتبط التكلفة بعنصر الزمن فتقسم إلى:

1. **تكلفة منتج:** و هي تكاليف العناصر التي تلتصق بوحدات السلعة المنتجة أو الخدمة و تسترد عند بيع السلع أو الخدمة
2. **تكلفة زمنية:** هي التي لا ترتبط بوحدات السلعة أو الخدمة لاستخراج تكلفة نشاط معين و إنما تعتبر ذات علاقة بعنصر الزمن.[1]

و من جانب أخر فوجه التمييز بين كل من التكلفة و الخسارة و المصروف هو أن المصروف عملية تضحية في سبيل الحصول على منفعة تستنفذ في الحال؛ بينما التكلفة و كما سبق الإشارة إليها هي تضحية في سبيل الحصول على منفعة مستمرة في الحاضر و المستقبل أو كلاهما إما الفرق بين التكلفة و الخسارة هو ان هذه الاخيرة عبارة عن تضحية اضطرارية دون الحصول على مقابل.[2]

ثانيا:تعريف سعر التكلفة

ان أغلب التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ في نفس المبالغ في حساب التكاليف و سعر التكلفة في محاسبة التكاليف.

[1] محمد علي الجبالي، قصي السمرائي ، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان ، ص 9 ،10 .

[2] عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 5-6.

و يعرف سعر التكلفة على أنه مجموع التكاليف التي يتكلفها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة من الخدمات في مرحلة بيعها).و تحسب فيها تكاليف البيع و بمعنى أخر أن المنتوج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد، و هو مجموع التكاليف التي تتعلق به ، و نلاحظ انه يمكن حساب سعر التكلفة بدون استعمال قواعد المحاسبة العامة من التسجيلات أو القيود الجزئية أي بعملية حسابية بحتة[1] .

و تكون التكاليف و سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة الصناعية كما يلي:

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

تكلفة الإنتاج= تكلفة الشراء +مصاريف الإنتاج المختلفة

سعر التكلفة =تكلفة الإنتاج +مصاريف التوزيع(أعباء التوزيع)

و نلاحظ أن النتيجة تحسب بالفرق بين رقم الأعمال و سعر التكلفة

و من المعتاد وصف التكاليف بصفة توضح الغرض منها و يمكن للمحاسب أن يبوب التكاليف بأي من الطرق التالية :

*على أساس علاقتها بالمنتج المعين– مباشرة أو غير مباشرة .

*على أساس علاقتها بالفترة الزمنية أو بمنتج معين– فترية و إنتاج.

*على أساس مسلكها من تغير النشاط– متغيرة و ثابتة .

* عل الأساس المرغوب فيه لإغراض اتخاذ القرارات .

[1] ياسين شبوطي واخرون، محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، دراسة حالة وحدة الصيانة بمؤسسة بوفال بالبرواقية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس علوم تجارية – تخصص محاسبة – 2006–2007.

- على الأساس المرغوب فيه لأغراض تقييم الأداء [1].

ثالثا :تعريف محاسبة التكاليف

تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بتعدد الكتب ووجهة نظر كل كاتب في إبراز بعض النواحي، و في هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي:

- ❖ محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال تسجيل و تحليل و تحديد و تفسير تكلفة المواد و الأجور و المصاريف لكل من الوظائف المختلفة و القطاعات و الأقسام و العمليات ووحدات الإنتاج و خطوطها و مناطق البيع.
- ❖ و يعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن بأنها:"عملية محاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة". و لذلك تتضمن إعداد البيانات الإحصائية و تطبيق طرق الرقابة على التكاليف و تحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة و ينظر إليها على أنها توظيف مبادئ و طرق و أساليب التكاليف لخدمة الرقابة على التكاليف و تحديد الربحية، و تتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الإدارية[2].
- ❖ هي مجموعة النظريات و القواعد و الأساليب و الإجراءات التي تستخدم في تجميع و تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير و إعداد التقارير عن تكاليف السلع المنتجة أو الخدمات، و ذلك بهدف قياس كلفة هذا النشاط و فرض الرقابة عليها و ترشيد القرارات الإدارية[3].
- ❖ يعرفها البعض بأنها: " تعبر عن المبادئ و الأساليب و النظم التي تطبقها المنشأة للتخطيط و مراقبة الموارد المضحى بها من قبل المنشأة[4].
- ❖ هي مجموعة من الأسس و الإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع التكاليف و تخصيص و توزيع على أهداف التكلفة[5].

---

[1] محمد الفيومي، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، ص 31.

[2] صالح عبد الله رزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، ص 7-8.

[3] محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، ص 15.

[4] صالح عبد الله رزق، عطا الله وراد خليل، مبادئ محاسبة التكاليف، ص 30.

[5] عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، الكويت، الطبعة الثالثة، 2004، ص 5.

- " أن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية (العامة) تمد الادارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير" .

من خلال هذه التعاريف نستخلص التعريف الشامل لمحاسبة التكاليف: هي عبارة عن مجموعة المبادئ و المفاهيم و الطرق و الأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها و ترشيد قرارات الإدارة بشأنها، و يكون ذلك خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

ومن هنا فمحاسبة التكاليف وسيلة لمراقبة التسيير و تعتمد على:

*عرض التكاليف: تكلفة المواد الأولية، اليد العاملة، التوزيع .....الخ.

* تصنيف التكاليف:تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة، تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة، تكاليف حقيقية و تكاليف معيارية.

* تحميل التكاليف: يتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة و الحقيقية، أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة أو طريقة التكاليف المتغيرة[1] .

– و تعتبر محاسبة التكاليف هامة للغاية للمحاسبين و المديرين، فهي تستخدم للعديد من الأغراض منها :

* تسعير المنتجات لبيعها للعملاء .

* تقييم المخزون لغرض إعداد القوائم المالية .

* تقييم أداء العاملين.

* إعداد الموازنات للأنشطة المقبلة[2].

ثانيا: أهمية محاسبة التكاليف

تبرز أهمية محاسبة التكاليف في:

- محاسبة التكاليف تساعد الشركات على فهم و تحليل تكلفة إنتاجها و توفير رؤية دقيقة حول كيفية استخدام الموارد المالية.

[1] ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص37.

[2] محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص 31.

- تلعب دورا هاما في اتخاذ القرارات الإستراتيجية و تحديد أسعار المنتجات مما يساهم في تحسين الربحية و الإدارة الفعالة.
- تعمل على تجميع المعلومات و تصنيفها و تلخيصها و تحليلها، و التقرير عنها للإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.
- يعمل على تجميع و تخصيص و تحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج أو النشاط لتحديد تكلفة وحدات الإنتاج و تحديد التكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة و تقديم معلومات مفيدة لأغراض إدارية بما فيها الرقابة و تخطيط تكاليف الإنتاج.
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار و في رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات و الخدمات المختلفة التي تقوم الشركة بإنتاجها أو تقديمها[1].
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة من تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط و تنظيم وتوجيه و رقابة.
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة، و كذلك لتقييم أداء الوظائف المختلفة في الشركة[2].

ثالثا: خصائص محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بمجموعة من الخصائص تعتبر أداة للحكم على جودة التكاليف و تتمثل فيما يلي :

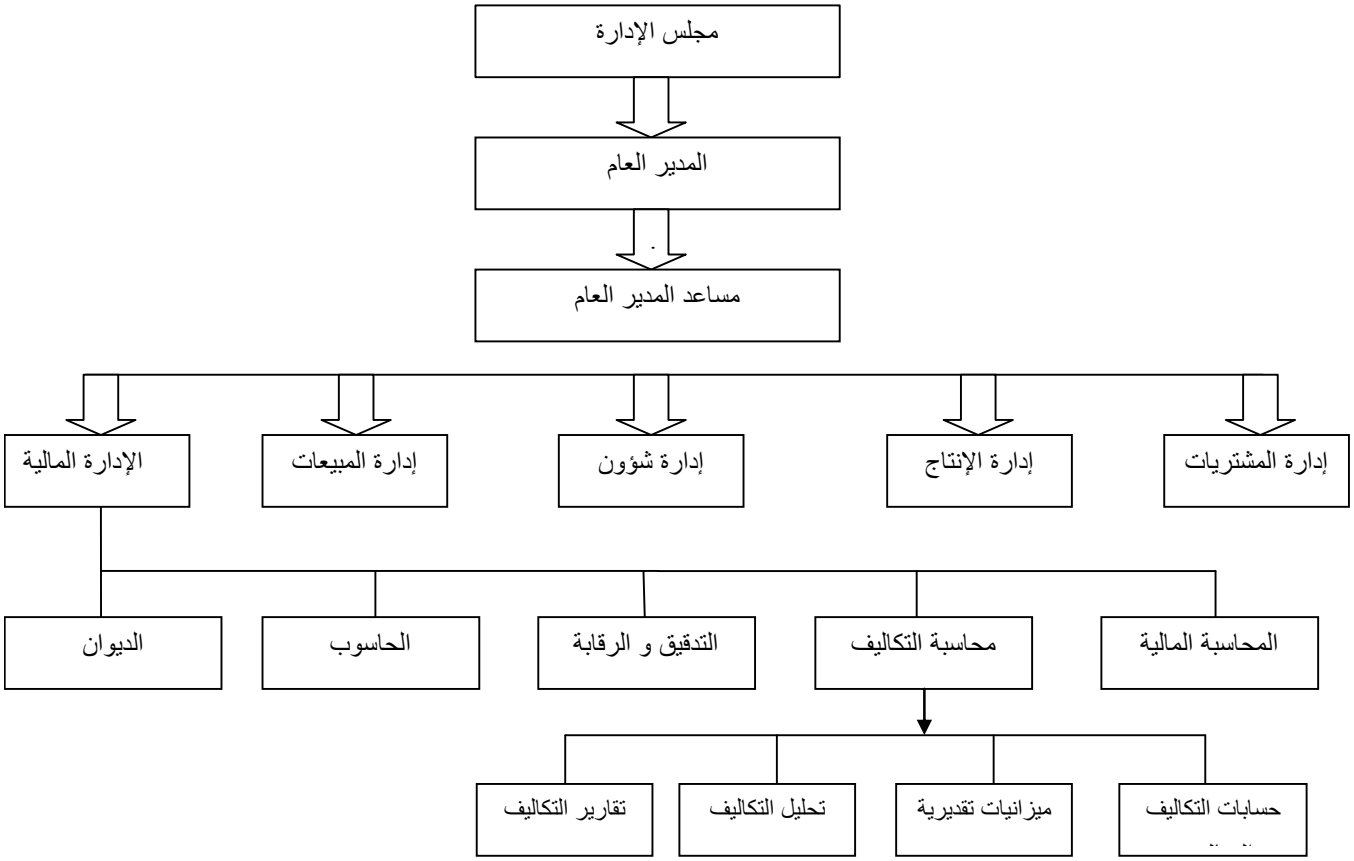
- توافق بين نظام محاسبة التكاليف و طبيعة نشاط المنشأة، حيث يجب تصميم النظام بما يخدم الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها.

[1] كاميليا بلرهمي، نور الهدى عموري، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة التخرج ماستر مالية و محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020، ص 120.

[2] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، 2010، ص 18.

- إحكام الرقابة على التكاليف،فالنظام الجيد هو الذي يمكن من متابعة عناصر التكاليف من لحظة حدوثها، و حتى توزيعها على المنتجات، الأمر الذي يسمح بالوقوف على الانحرافات بأول و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنه.
- المرونة و السهولة و الوضوح، يجب أن يكون النظام قابل للتعديل بمقتضيات الظروف و التغيرات التي تصاحب تطوره[1].

الشكل01: موقع قسم التكاليف في الهرم التنظيمي



المصدر: محمد علي الجبالي، مرجع سابق، ص 13.

من خلال هذا الهرم التنظيمي يتضح لنا أن محاسبة التكاليف تحتل موقع الصدارة في الإدارة لما تحمله من أهداف و خصائص.

[1] بلعيسى إيمان، دور محاسبة التكاليف في تحسين المالي للمؤسسة، دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز و الكهرباء بالمدية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر مالية و محاسبة، 2022-2023 ، ص 6-7.

المطلب الثاني: أهداف،أركان و وظائف محاسبة التكاليف

أولا: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن حصر الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها فيما يلي:

1. توفير أساس سليم لتحديد تكلفة الوحدات تامة الصنع و الوحدات الغير التامة و الأعمال تحت التنفيذ في نهاية الفترة المالية و ذلك لإعداد قائمة نتيجة الأعمال و الوصول إلى ربح الفترة بشكل دقيق و كذلك تقيم المخزون السلعي لإعداد قائمة المركز المالي بشكل صحيح.
2. توفير نظام ضبط و رقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها عند اقل مستوى ممكن و التأكد من الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج فمثلا يتم تحديد التكاليف مسبقا وفق نظام التكاليف المعيارية و مقارنتها بالتكاليف الفعلية للتعرف على أسباب الانحراف سواء كان الانحراف سلبا أو إيجابا و اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء ذلك الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الرقابة على التكاليف و العمل على إبقائها في مسارها الصحيح الذي يحقق للمنشأة أفضل عائد.
3. توفير البيانات المحاسبية التي تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية و مراكز التكلفة.
4. المساعدة على رسم السياسات و اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية كما تساعدها في الوقوف على سير العمل في مختلف المراكز و الأقسام إضافة إلى توضيح كفاءة كل مركز بالنسبة إلى المعايير و البرامج المخططة له.

ثانيا: أركان محاسبة التكاليف

تتمثل أركان محاسبة التكاليف في الآتي:

- **المجموعة المستندية:** و تشمل مجموعة من النماذج و الاذونات و الإيصالات المنتشرة داخل المنشأة لدورة مستندية محددة و طرق استخدام معينة والتي تعدها المنشأة لتجمع البيانات.

- **المجموعة الدفترية:** و هي مجموعة الدفاتر و البطاقات التحليلية التي يتم فيها تسجيل البيانات مع واقع المستندات لتبدأ منها مرحلة تشغيل البيانات بهدف مدة الإدارة بمختلف مستوياتها بالمعلومات عن طريق التقارير.
- **دليل وحدة التكلفة:** هي الأساس الذي تنسب إليه التكاليف و قد يكون هذا الأساس كمية من الإنتاج أو أداء الخدمة التي تنسب إليها التكاليف التي تحققت.
- **دليل مراكز التكلفة:** هو عبارة عن دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس يشتمل على مجموعة متماثلة من عناصر الإنتاج المتميزة القابلة للقياس.

ثالثا: 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.
2) **وظيفة تحليلية:** حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب و تحليل بيانات التكاليف و عناصرها و نتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.
3) **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.
4) **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]

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

_ أوجه التشابه بين محاسبة و المحاسبة المالية:

- كلاهما يعتمد نظرية القيد المزدوج.
- كلاهما يعتمد الجرد و التسويات الجردية.
- تحديد فترة زمنية للقياس في المحاسبتين.

[1] محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الاردن ، الطبعة الثالثة 1998 ، ص 18.

_ أوجه الاختلاف بين محاسبة و المحاسبة المالية:

- تهتم المحاسبة المالية بالمشروع ككل، بينما تهتم محاسبة التكاليف بالسلعة المنتجة أو بتكلفة قسم أو خدمة أو طلبية أو مرحلة....الخ.
- تهتم المحاسبة المالية بتسجيل العلاقات القانونية بين المشروع و الغير من عملاء و موردين، بينما لا تهتم محاسبة التكاليف بذلك.
- اختلاف مدى تحليل النفقات ففي حين يهتم المحاسب المالي بالنفقات بصورة إجمالية، فان محاسب التكاليف يهتم بالتفاصيل حيث يقوم بتحليل البيانات و توزيعها على الأقسام.
- تهتم المحاسبة المالية بالماضي في حين أن محاسبة التكاليف تهتم بالمستقبل و الحاضر و يتضح ذلك جليا من إستخدام الميزانيات التقديرية.
- اختلاف في نطاق العمليات ففي حين تهتم المحاسبة المالية بالنفقات و الإيرادات فان محاسبة التكاليف تهتم بالنفقات.
- تهتم محاسبة التكاليف بخدمة الإدارة في حين أن المحاسبة المالية تهتم بخدمة أصحاب رؤوس الأموال و المستثمرين.[1]

و فيما يلي جدول يبين المقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف باختصار:

[1] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي،مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت،الطبعة الرابعة، 2009، دار وائل للنشر، ص20.

جدول رقم (01-01) : المقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف	محاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المعايير	موجودة و ملزمة	غير موجودة
الإلزامية	إلزامية	غير إلزامية
صفات المعلومات الإطار الزمني للبيانات طبيعة البيانات	_بيانات مالية و إجمالية عامة _ بيانات إجمالية عن النفقات و الإيرادات التي حدثت _ موضوعية و قابلة للتحقق	_بيانات مالية و كمية تفصيلية تحليلية. _بيانات عن التكاليف الماضي و المستقبل _تتسم بالمرونة و السرعة
الهدف من تقديم البيانات	_تحديد نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية	_تحديد تكلفة الوحدات المنتجة و تكلفة انتاج تحت التشغيل و الرقابة على التكاليف و خدمة القرارات الإدارية
المستفيد من البيانات	المستثمرون و المقرضون و الدائنون و ذوي العلاقة من خارج المشروع	إدارة المشروع نفسه
فترة التقرير	سنة مالية أو فصلية	قصيرة نسبيا و متكررة

المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، جامعة الكويت، الطبعة الرابعة، 2009، دار وائل للنشر، ص20.

على الرغم من الاختلافات السابقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية ،إلا أنها يكملان بعضهما البعض حيث أن كل نظام يقدم معلومات للآخر، ففي مجال الدفاتر نجد أن بعض الدفاتر و السجلات التي تمسكها المحاسبة المالية تستخدم من قبل محاسبة التكاليف مثل سجلات الأجور، و المواد، و المصروفات فهذه السجلات توفر المدخلات الرئيسية لمحاسبة التكاليف و اللازمة لتحديد تكاليف الإنتاج.

***علاقة إدارة محاسبة التكاليف و المستويات الإدارية المختلفة** : و تتلخص فيما يلي:

1/ **علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات** : تحصل إدارة التكاليف من إدارة المشتريات على نسخ من أوامر التوريد التي أرسلت إلى الموردين،كما أنها تمدها ببيانات عن كمية المخزون و الحد الأقصى و الحد الأدنى له .

2/ **علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات:** تحصل إدارة التكاليف من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب تشغيلها، و عن أسعار التوريد المتفق عليها، كما أنها تمد إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع[1].

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف

يقوم نظام معلومات محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع و الخدمات التي تنتجها المؤسسة، حيث تعددت لحساب سعر التكلفة و اختلاف أساليبها وفقا لتطورات نظام محاسبة التكاليف، و المتمثلة في الطرق التقليدية و الطرق الحديثة و التي سنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: الأساليب التقليدية

أولا :طريقة التكاليف الكلية : ظهر مدخل التكلفة الكلية في بيئة صناعية تختلف خصائصها عن البيئة الصناعية المعاصرة، حيث ارتبط بنشأة النشاط الصناعي عندما كانت طريقة الإنتاج و أسلوبه تجعل نسبة التكاليف الصناعية الثابتة إلى إجمالي التكاليف الصناعية تمثل نسبة منخفضة، لان الجزء الأساسي من إجمالي تكلفة الإنتاج كان يعبر عن تكلفة عنصر العمل البشري، حيث تشتمل تكلفة الإنتاج طبقا لمدخل التكلفة الكلية على كل من المواد المباشرة و الأجور المباشرة و جميع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، في حين تعالج التكاليف غير الصناعية مثل التكاليف البيعية و الإدارية كمصاريف تخص الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، و من ثم تحمل على قائمة الدخل بعد الوصول إلى التكلفة الصناعية للإنتاج التام المباع[2].

- تهدف هذه الطريقة إلى التحميل الكلي للتكاليف سواء كان على الوحدات المنتجة أو الوحدات المباعة، سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة ، و العلاقة السببية في ذلك تتمثل في انه لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف[3].
-

[1] صالح عبد الله الرزق، مرجع سابق ، ص 11.

[2] دلال حطاب، زعرور نعيمة، دراسة و تقييم انظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 1 جوان 2020 ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب سيدار، عنابة ، الجزائر، ص 118.

[3] اسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق، ص59.

1) **مبادئ طريقة التكاليف الكلية(الإجمالية):** تقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ و هي:

*ضرورة تحميل وحدة الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة منها، المتغيرة أو الثابتة، و يترتب على ذلك تحميل وحدة الإنتاج بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المشروع سواء الوظيفة الإنتاجية أو الوظيفة التسويقية أو الوظيفة الإدارية

و التمويلية .

*تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة و عناصر التكاليف غير المباشرة .

* يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع و كذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير تام الصنع) سواء في أول الفترة أو في أخرها على أساس التكلفة الإجمالية.

*تناسب هذه الطريقة المبدأ المحاسبي المعروف (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) نظرا لمقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها، ويعتبر الفائض من الإيرادات ربحا صافيا في حالة زيادة الإيرادات عن التكاليف، و يكون خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات.

*يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع و الذي يجب إن ينخفض عنها و إلا تحققت الخسارة [1].

2) **مزايا طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية):**

*تساعد على إعداد القوائم المالية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة أخر مدة، و تكلفة البضاعة المباعة، و بالتالي تحديد الأرباح و الخسائر الصافية، و ذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

*تساعد على سياسة التسعيرة في المدى الطويل،حيث يؤمن البعض بفكرة أن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية في المدة الطويلة[2].

[1] عاطف الاخرس و اخرون ، مرجع سابق ، ص234.
[2] عبد الحليم كراجة، مرجع سابق، ص30.

3) **عيوب طريقة التكاليف الكلية :**

- تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة، و ذلك تبعا لتغيير حجم الإنتاج، فإذا زاد تقل تكلفة الوحدة، و إذا نقص فان التكلفة تزداد و ذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة.
- إن تقويم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة، و هذا يتنافى مع مبدأ استقلال الفترات المالية.
- إن تحميل التكاليف الكلية جميعها على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة و التكاليف المقابلة للجزء المستغل و غير المستغل منها[1].

ثانيا: طريقة الأقسام المتجانسة

1) **مفهوم القسم المتجانس:** يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.

و القسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، و يمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها "وحدة العمل"، و تنقسم الأقسام المتجانسة إلى نوعين رئيسيين هما

- **الأقسام المتجانسة الرئيسية** : و هي تقوم بتوريد المواد و تصنيع المنتجات و توزيعها، مثل قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.
- **الأقسام المتجانسة الفرعية (الثانوية):** و هي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى، مثل قسم الصيانة، قسم النقل، قسم الإدارة.

2) **تحديد وحدات العمل** : وحدات العمل هي مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتوج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين، و بفضلها يمكن التنازل عن تكلفة مركز التحليل بطريقة عادلة إلى مراكز أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتجات أو الطلبيات.

و ترتبط وحدات العمل بعدة أسس من أهمها :

[1] صالح عبد الله رزق، مرجع سابق ، ص 87.

أ. وحدات الإنتاج

ب. المواد المباشرة

ت. الأجور المباشرة

ث. ساعات تشغيل الآلات

ج. ساعات العمل المباشرة

ح. تكلفة المواد المباشرة

3) توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

أ. **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها و أعباء المحاسبة العامة (صنف6) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية و المساعدة.

ب. **التوزيع الثانوي:** هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات و بالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، و قد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية و قد يلجا إلى المعادلات و حسابات المصفوفات و برامج المعلوماتية في حالة تعدد التبادلات و تعقد مسالة حساب قيمها.

ت. **التوزيع التنازلي:** تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين الأقسام المساعدة، ويتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على المراكز التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم للأقسام الأخرى و لأقسام الإنتاج، بداية من المركز الذي يقدم خدمات إلى المراكز الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من قسم أخر إلى غاية القسم الذي لا يقدم أية خدمة و يستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى، ومن الضروري ملاحظة انه بعد تفريغ تكاليف قسم خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى، و لا يجوز له استقبال تكاليف قسم أخر.

ث. **التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة لأقسام الإنتاج، و بالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكاليفه غير المباشرة المنطوية من نصيبه من أقسام الخدمات الأخرى على كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكاليفه غير المباشرة المنطوية

من نصيبه من أقسام الخدمات السابقة له و التالية له، و من ثم فان هذه الطريقة تأخذ في عين الاعتبار تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات و في كل الاتجاهات[1].

4/ **مبدأ طريقة الأقسام المتجانسة** :تقوم هذه المبادئ الأساسية التالية:

أ. تصنيف الأقسام

ب. تصنيف الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة

ت. معالجة الأعباء غير مباشرة حسب مراحل

أ. **تصنيف الأقسام:** يسترشد في تحديد الأقسام المتجانسة بالبيانات التالية:

*دراسة التنظيم الإداري للمؤسسة و تسلسل العمليات الصناعية و تنظيم خطوط الإنتاج.

* التعرف على الخصائص الفنية للمنتجات و مراحل إنتاجها و دراسة طبيعة الخدمات الإنتاجية و مناطق البيع و التوزيع.

* دراسة الأهداف التي ترمي الإدارة إلى تحقيقها من تحليل بيانات التكاليف .

–حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل و أقسام متجانسة أساسية و أخرى ثانوية.

1. **الأقسام الأساسية:** و هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال كقسم التموين، الإنتاج، في حالة المؤسسة صناعية أين تحول مجموعة مصاريف القسم بعد التوزيع المباشر إلى التكاليف المرتبطة بها.
2. **الأقسام الثانوية:** إذ ليست لها العلاقة المباشرة بالمنتوج، بل وجدت للمساعدة أو للتسهيل من مهمة الأقسام الرئيسية، و تحول لها مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع للأعباء.

ب. تصنيف الأعباء:

1. **الأعباء المباشرة:** هي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة ، و بالتالي فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة دون طرح أي مشكلة في الحساب، أي تسجل مباشرة و كلية في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة.

[1] يوسف التومي محمد امين ، واقع تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية بولاية المدية، جامعة يحي فارس ص 28.

2. **الأعباء غير المباشرة:** هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف و الأقسام،أو تتعلق بمجموعة نشاط المؤسسة الإجمالي، و عملية حساب هذه الأعباء في التكاليف تتسم بالصعوبة، و هي تحدد ما هو قسم لهذه الأعباء الذي يدخل في حساب التكلفة و سعر التكلفة لمنتوج واحد معين أو ما هو القسم الذي يدخل في منتوج آخر و هكذا.

ت. **مراحل معالجة الأعباء غير المباشرة** : يجدر بنا قبل الخوض في كيفية توزيع الأعباء غير المباشرة أن نعرف مصاريف القسم، إذ تمثل التكاليف التي يتحملها القسم خلال الفترة المعتمدة للقياس، لكن تحديد نصيب كل قسم في حد ذاته عملية صعبة، و ذلك لصعوبة تحديد مفاتيح التوزيع التي تشكل بدورها العنصر الأساسي في هذا المجال لأنها تتطلب من واضعها الإلمام الجيد بطبيعة الأعباء و درجة أو نسبة ارتباطها بالقسم حتى نستطيع تحميل الأخير بالمقدار الذي يستحقه فقط.

- المجموع المحصل عليه بعد عملية التوزيع الأولي، أما مجموع التوزيع الثانوي للأعباء فيتمثل في المجموع المتحصل عليه في الأقسام الرئيسية بعد إتمام التوزيع الثانوي بإحدى الطريقتين، توزيع تنازلي أي دون تبادل الخدمات بين مختلف الأقسام[1].
- – و يمكننا الآن تلخيص طريقة الأقسام المتجانسة في النقاط التالية:

* تحمل المصاريف المباشرة إلى سعر تكلفة المنتوج الذي تخصه.

* توزع المصاريف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل الثانوية منها و الرئيسية، يسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي.

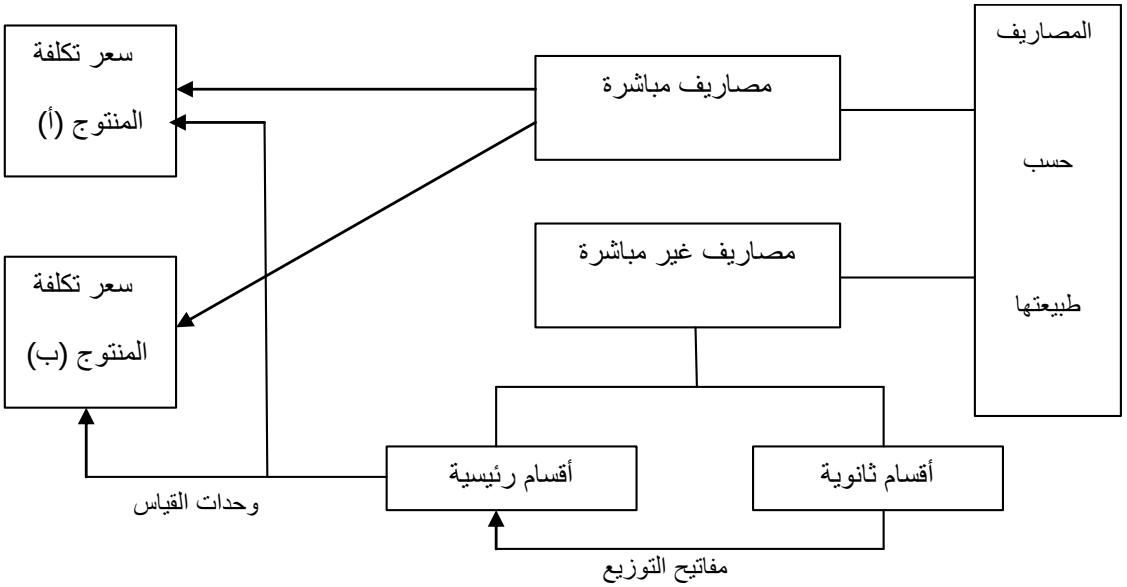
* تحول المصاريف غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الرئيسية بواسطة مفاتيح التوزيع، يسمى هذا التوزيع بالتوزيع الثانوي .

[1] حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف– المسيلة، ص 245.

* تحول المصاريف غير المباشرة من الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة بواسطة وحدات القياس.

- و فيما يلي مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة:

شكل 2 : مخطط توضيحي لطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: حسين بلعجوز نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاذ القرارات الانتاجية، ص 245

5/ **الانتقادات الموجهة لطريقة الأقسام المتجانسة:** إن طريقة الأقسام المتجانسة تتسم بالمزايا التالية :

1- تقدم و تطور أكثر عقلانية بالمقارنة مع أساليب التوزيع الأخرى .

2- طريقة الأقسام المتجانسة أحدثت تطورا حقيقيا في حساب التكاليف الكلية مقارنة مع الأساليب الأخرى، حيث تم إدخال مفاهيم علمية و تقنية في تقسيم المؤسسة و تحديد المسؤوليات وفقا لمعايير مدروسة و بالتالي تم إدماج الجانب التنظيمي مع الجانب التقني.

- كما أن هذه الطريقة تشتمل على بعض العيوب نذكر منها:

1- لا تأخذ بعين الاعتبار التغير في حجم النشاط.

2- إجراءات الحساب ثقيلة و معقدة.

3- لا تسمح بمعرفة تكلفة الإنتاج قبل الانجاز الفعلي، أي أنها لا تسمح بتقدير تكلفة الإنتاج باعتبارها تكاليف تاريخية.

4- داخل القسم المتجانس يصعب تحديد وحدة القياس نظرا لوجود عدة مراكز عمل و التي تتغير تكلفتها حسب عدد الوحدات المنتجة[1].

ثالثا: طرق التكاليف الجزئية

1. **طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت لطريقة الأقسام المتجانسة، ويقصد بالتحميل العقلاني في العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة و تحميلها على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف، الجزء المستغل من التكاليف الثابتة و هذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، و الفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية و هذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام و المسؤولية على الأداء، و من ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية[2].

و بصفة عامة يقوم نظام التكاليف المستغلة على تحميل الوحدات المنتجة لجميع التكاليف الصناعية المتغيرة، إضافة إلى الجزء المستغل من التكاليف الصناعية و التسويقية فيعد من ضمن الأعباء و يطرح بالكامل في قائمة الدخل[3].

أ. **تعريف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية أو المعدلة أو الكلية المعدلة، و بالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية و ليست من الطرق الإجمالية (الكلية على أساس التحميل لا يكون إجماليا لكل التكاليف الثابتة) في حالة نقص النشاط، إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي نميز به الطرق الحديثة عن الطرق الإجمالية(الكلية).

---

[1] حسين بلعجوز، مرجع سابق، ص 252.

[2] يوسف تومي محمد الأمين، مرجع سابق، ص 31.

[3] دلال حطاب، مرجع سابق، ص 119.

و نجد بعض الكتاب الآخرين من يطلق على هذه الطريقة تسمية التكاليف المستغلة، و نرى أن هذه التسمية ملائمة و تنطبق على مواصفات الطريقة، إذ أنها (نظرية التكاليف المستغلة) تكون حلا عادلا لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان و بين نظرية التكاليف المتغيرة التي تقضي بعدم تحميل النشاط المحقق بالتكاليف الثابتة على الإطلاق.

ب. **مبدأ الطريقة :** تقوم هذه الطريقة بتحميل المنتجات بما تستحقه فعلا من التكاليف الثابتة، و بما أن لكل مؤسسة أو فرع منها مستوى نشاط نظري يمكن أن يكون عاديا فإذا استطعنا تحديد مستوى النشاط العادي و قمنا بتحميل التكاليف الثابتة حسب النسبة التالية :

معامل التحميل العقلاني =النشاط الحقيقي/النشاط العادي

فان سعر التكلفة للوحدة يكون مستقلا عن حجم النشاط، و بذلك نكون قد وضعنا حدا لتأثير مستوى النشاط على النتيجة[1].

ت. **مزايا الطريقة:** يرى أصحاب هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية:

1-يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى عدم نقل الجزء غير المحمل من التكاليف الثابتة على عاتق المستهلك عند تحديد أسعار المنتجات .

2-تساعد هذه الطريقة في توجيه نظر الإدارة و إلى الطاقة غير المستغلة، و تكلفتها و اتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها.

3- تتماشى هذه الطريقة مع طريقة التكاليف المتغيرة و أن الإنتاج يحمل بالتكاليف الخاصة به و التي لا تتأثر بحجمه.

4- هذه الطريقة لا تتعارض مع طريقة التكاليف الإجمالية إلى عدم إهمال كل التكاليف الثابتة و عرفت بأنها تمثل احد عناصر الإنتاج، و لكن جزء منها فقط لا يمثل تكاليف بل هو إسراف.

ث. الانتقادات التي وجهت لطريقة التحميل العقلاني :

[1] حسين بلعجوز، مرجع سابق، ص 254.

يترتب على تطبيق هذه الطريقة تقويم المخزون مضافا إليه قدر من التكاليف الثابتة، مما بتعارض مع مبدأ السنوية في المحاسبة، كما أن هذه الطريقة تخلط بين التكاليف المتغيرة أو تكلفة المنتوج و بين التكاليف الثابتة او الزمنية.

من الصعب قياس الطاقة القصوى و الطاقة المستغلة بالنسبة لنشاط التسويق، النشاط الإداري العام و يحتاج ذلك الى دراسات طويلة و معقدة.

صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات[1].

2. **نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية):** تتفق هذه النظرية مع نظرية التكاليف المباشرة في عدم تحميل التكاليف الكلية على وحدات النشاط.

–تقوم هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة و تهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته و تطويره[2].

أ. **تعريف طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية):**

يقصد بالتكاليف المتغيرة مجموعة عناصر التكاليف بصورتها الطبيعية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأحجام الإنتاج تتزايد بتزايدها و تتناقص بتناقصها، أي أنها هي التكاليف التي تتغير نتيجة التغير في حجم الإنتاج بنفس نسبة التغير و في نفس اتجاهه.

- وقد عرف النظام المحاسبي الموحد التكاليف المتغيرة على أساس أنها "التكاليف المسموح بها لاستخدام الطاقة في انتاج و تسويق وحدات الإنتاج ". و تميل هذه التكاليف للتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت الأشياء الأخرى على ما هي عليه " أسعار المواد و الخدمات، و معدلات الأجور، و الظروف الفنية للإنتاج[3]".

ب. **مبادئ الطريقة** : تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نوجزها في مايلي:

[1] حسين بلعجوز، مرجع سابق، ص 254.

[2] يوسف تومي ، مرجع سابق، ص 33.

[3] صلاح الدين عبد المنعم مبارك و اخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، ص 79.

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة.
- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة و المبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط و يجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة[1].

ت. مزايا الطريقة:

- تقدم الطريقة المثلى لإظهار الإرباح الحقيقية و عدم إظهار أي أرباح وهمية نتيجة المبالغة في تقدير تكلفة الإنتاج.
- تعتبر الطريقة المثلى لتوزيع التكاليف المتغيرة على الأقسام، و الإنتاج بطريقة أكثر دقة من توزيع التكاليف الثابتة.
- تقدم بيانات لإدارة المشروع ذات نفع كبير في التخطيط و رسم السياسات و اتخاذ القرارات و إعداد الموازنات[2].

ث. عيوب الطريقة:

- لم تحل هذه الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمزال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف و حجم الإنتاج و المبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط.
- إذا كان الإنتاج المباع اقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر مدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط[3].

---

[1] قداح سليمان ، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، ص 153.

[2] غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2006، ص 90.

[3] قداح سليمان، مرجع سابق، ص 159.

3. **طريقة التكاليف المباشرة :** طبقا لهذا الأسلوب يحمل الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط، مع التكاليف غير المباشرة عديمة التأثير أو نسبة تأثيرها قليلة مقارنة بالأولى.

أ. تعريف نظرية التكاليف المباشرة حسب الجمعية العامة لمحاسبي التكاليف بالولايات المتحدة: المقصود بنظام محاسبة التكاليف المباشرة انه " النظام الذي يهدف إلى الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة و عناصر التكاليف المتغيرة التي تتأثر بأحجام الإنتاج، و أن استخدامها أساسا لتقويم المخزون السلعي يعتبر هدفا ثانويا".

و يظهر هذا التعريف بوضوح **أهداف نظرية التكاليف المباشرة**، التي تتضمن هدفين هما:

الأول: الفصل بين التكلفة المتغيرة و التكلفة الثابتة لتحديد تكلفة الإنتاج و بالتالي تكلفة المخزون السلعي.

الثاني: ربط العلاقة بين الأرباح و المبيعات و تكلفتها المباشرة عند تصوير القوائم المالية الدورية و النهائية لأغراض ضبط الأرباح.

ب. مبدأ الطريقة:

- تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة.
- اعتبار التكاليف المتغيرة تكلفة الإنتاج المباشرة.
- اعتبار التكاليف الثابتة أعباء زمنية أو دورية.
- تقويم البضاعة التامة، و تحت التشغيل على أساس تكلفتها المباشرة و ذلك لأغراض إعداد الحسابات الختامية، الدورية و النهائية.
- اعتبار الفرق بين المبيعات و تكلفتها المباشرة، الربح المباشر الذي يمثل حواف الربح المتجمعة و الذي يعتبر عنصرا من عناصر دراسة العلاقة بين الأرباح و حجم المبيعات و تكلفتها المباشرة[1].

ت. مزايا طريقة التكاليف المباشرة:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات، حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.

[1] محمد احمد خليل، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية و جامعة بيروت، الجزء الثاني ، ص334.

- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع، إنتاجية و تسويقية و إدارية و تمويلية.
- تحديد قيمة مخزون أول و آخر مدة للمنتجات التامة الصنع أو المنتجات قيد التنفيذ أول و آخر مدة بتكلفتها المباشرة .
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة و بين تكلفتها المباشرة.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة، فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج[1].

ث. **عيوب الطريقة:** هناك جوانب سلبية لهذه الطريقة نذكرها فيما يلي :

- التميز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى.
- إذا كانت الأعباء المباشرة لا تمثل الجزء الأهم من مجمل أعباء المؤسسة، فان استعمال هذه الطريقة لا تعود بأي فائدة .
- لا يمكن الاعتماد على التكاليف المباشرة كمؤشر لتحديد أسعار البيع خاصة على المدى البعيد، وذلك بسبب إبعاد جزء من التكاليف عن الحسابات الخاصة بكل منتوج.
- طريقة التكاليف المباشرة لا تصلح لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتوج أو نشاط، ما دامت تؤدي إلى حساب هوامش مساهمة في تغطية الأعباء غير المباشرة المشتركة، بدلا من حساب نتائج تحليلية حسب كل منتوج[2].
- **الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية:**

واجه النظام التقليدي في تخصيص التكاليف مجموعة من الانتقادات لعل أهمها:

- يفترض النظام التقليدي أن المنتجات تستهلك الموارد، على أساس حجم مستلزمات وحدة المنتج من الموارد المتاحة (كساعات العمل، الوحدات المنتجة أو ما شابه ذلك).

[1] عادل مانع ، يوسف قروش، دراسة مقارنة بين الطرق التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف و تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2018.

[2] بن دالي برامم عبد الرحمان، بلعزة عبد الرحيم، استخدام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة نفطال المدية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة، 2016-2017.

- اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب و النتيجة، و في الوقت نفسه افتراض وجود عدد محدود من مجمعات التكلفة للمؤسسة على اختلاف أنشطتها و هذا يتناقض مع الأسس التي قام عليها النظام التقليدين حيث ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب(الأنشطة) و بين النتائج (التكلفة) بشكل منفصل و دقيق لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة و اتخاذ قرارات إدارية أفضل.
- لا يركز المدخل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس و تقييم الأداء مثل مقاييس أداء العملاء و مقاييس رضا العملاء، بينما المدخل الحديث لإدارة التكلفة يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع.
- اقتصار نظام محاسبة التكاليف التقليدية على حساب تكاليف الإنتاج فقط، بينما يلاحظ تكاليف الإعداد و البحث و الصيانة و الخدمات المخصصة للمنتج و التي تمثل من 70% إلى 80% من إجمالي التكاليف.

المطلب الثاني: الأساليب الحديثة

نتيجة للانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية، أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد، لتلاؤم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتحاذ القرار، ومن ثم فقد ظهرت:

أولا:طريقة التكاليف على أساس الأنشطةABC

تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياطات 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 وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف

اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هده الأنشطة.

يعتمد هدا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هده الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هده الأنشطة.[1]

وتعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف النشاط ABC بأنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي يتشكل فيما بينها جوهر العمل الذي تم أداؤه خلال المنظمة، ومن أساسيات التطبيق في ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة".[2]

أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية وتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.
- تتيح للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرارات معينة.[1]

[1] مجلة دراسات اقتصادية المجلد 17 العدد1 (جوان 2020) دراسة و تقييم أنظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب عنابة الجزائر، ص 120 ، دلال حطاب نور الدين زعبيط.

[2] محاسبة تكاليف النشاط ABCللاستخدامات الإدارية، أحمد صلاح عطية، ص 71، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، الدار الجامعية، 2006.

أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق 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 بين المنتجات المختلفة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط :

يحقق تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط العديد من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- يهتم ويؤكد على تجميع الأعمال والمهام في صورة أنشطة.
- يعمل على تحديد مراكز النشاط وكذلك تحديد تكلفة كل نشاط على حدي.
- تحديد مسبب تكلفة وكذلك حجم مسبب تكلفة النشاط.
- يساعد على تحديد وتحليل الانحرافات على أساس الأنشطة الأمر الذي يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة من تحليل الانحرافات التقليدية.
- توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تسعير المنتجات والخدمات.

ويرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى تتبع أفضل للتكاليف، وهو يحدد مسبب التكلفة، و هذا يؤدي إلى تحديد دقيق للتكاليف، مما يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات المتعلقة بتتبع جميع خطوط الإنتاج، و أيضا هدا النظام يوفر نظام رقابي قوي يستخدم أسلوب الرقابة أول بأول.

[1]مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، المجلد: 10 العدد:02، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، دكتور أحمد يوسف مولود إسماعيل، جامعة سنار، السودان ، ص 128.

يرى الباحث أيضا أن هذا النظام له تكاليف خاصة تضاف للأعباء غير المباشرة، إلا انه يؤدي إلى تخفيض التكاليف غير المباشرة الأخرى، ويؤدي إلى التحكم الجيد في التكاليف المباشرة، وبالتالي تخفيض التكاليف الإجمالية للمنشأة.[1]

مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط:

يتطلب هدا الأسلوب المرور بعدة مراحل مهمة عند تطبيقه ومن أهمها:

- **تحديد الأنشطة الرئيسية:** و هدا يتطلب إيجاد توازن ما بين الرغبة في بيانات تكلفة دقيقة و بين معيار التكلفة والموجه.
- **تجميع تكاليف الأنشطة في مجمعات التكلفة:** في هده المرحلة لابد من تحديد مجمع الكلفة لتحميل التكاليف المرتبطة بذلك المجمع أي اعتبار كل نشاط على انه مركز تكلفة تنصيب عليه التكاليف غير المباشرة.
- **تحديد مقاييس الأنشطة (موجهات التكلفة)** : ولأجل تحقيق ذلك على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- **ربط التكاليف بالمنتجات باستعمال موجهات التكلفة (معدل تحميل)** : قبل تعديل معدل التحميل لكل مجمع التكلفة، يلزم تحديد موجه (مسبب) كلفة النشاط، ومسبب التكلفة هو العنصر الأساسي لحدوث التكلفة بالنشاط.[2]

ثانيا: أسلوب التكلفة المستهدفة:

في ظل ازدياد حدة المنافسة لجئت اغلب المؤسسات إلى البيع وفقا للسعر الذي يحدده السوق لذلك توجب عليها الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة تسمح لها بمواجهة تغيرات الأسعار.

كما يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية إتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل الظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة.

تعريف التكلفة المستهدفة:

[1] دكتور أحمد يوسف مولود إسماعيل، مرجع سابق، ص 128-129.

[2] مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد: 06، العدد:01، دورالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في إتخاذ قرارات التسعير، دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنيعة الجزائر، بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة، ص 223.

تعرف بأنها " تكاليف التصنيع والتسويق للمنتج التي من الممكن أن تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب ".

وتعرف بأنها: " أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج، وبحوث التسويق ".[1]

أهداف التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في:

- ✓ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
- ✓ تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
- ✓ انتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تعني باحتياجات العمل.
- ✓ تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- ✓ تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.
- ✓ مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة:

تنبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية و بناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا و ما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، و لم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساح الأسواق و تحقيق أرباح مقبولة، خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المؤسسات المتنافسة، و لكن أصبح بمقدور المتنافسين الذين يستخدمون مستوى اقل من التكنولوجيا و لكن بتقديم خدمة بتكاليف اقل و جودة عالية، ينافسون بشدة، و يحققون معدلات مطلوبة على الاستثمار، و تزداد فرص النمو و تحقيق الأرباح.[2]

مراحل حساب التكلفة المستهدفة:

[1] بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة، مرجع سابق، ص 224.
[2] دكتور أحمد يوسف مولود إسماعيل، مرجع سابق، ص 130.

- **تحديد سعر البيع المستهدف:** ينظر إلى سعر البيع المستهدف على انه أقصى سعر يكون الزبائن مستعدون لدفعه مقابل الحصول على منتجات يمكن أن تلبي حاجاتهم و رغباتهم، لذلك فان الأمر يتطلب أن يكون الزبائن على فهم و إدراك لقيمة المنتوج بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسين من منتجات، و لتحديد سعر البيع المستهدف فعلى المؤسسة الاقتصادية إجراء بحوث و دراسات سوقية بخصوص الخصائص و الجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون على استعداد لدفعه مقابل الخصائص و الجودة المذكورة و عليه، فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للزبون تجاه منتوج المؤسسة الاقتصادية، و أن هذه القيمة يتم إدراكها وفقا لما يستطيع الزبون أن يضحي به من موارد في سبيل الحصول على منتوج معين يمكن أن يشبع حاجاته و رغباته دون إهمال الأسعار التي يقدمها المنافسين.
- **تحديد هامش الربح المستهدف:** إن هامش الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، و ينظر إليه على انه العائد المالي الذي تحتاجه المؤسسة الاقتصادية من أجل البقاء في بيئة أعمالها فضلا عن النمو و التوسع، و بذلك فإن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من أجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالأرباح طويلة الأجل في المؤسسة الاقتصادية و بالتالي، فإن تحديد هامش الربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرن يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من الزبائن و المنافسين بالإضافة إلى قدرة المؤسسة الإقتصادية على تلبية حاجات الزبائن و مواجهة المنافسين و ذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب إلى الواقعية و بعيدا عن المبالغة.
- **تحديد التكلفة المستهدفة:** يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، لذلك يجب على المؤسسة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة إذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة، ويمكن إحتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة التالية: [1]

[1] مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة Bisco Fruit-Biskra ، مراوي رشيدة، زعرور نعيمة، جامعة محمد خيضر – الجزائر

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف– هامش الربح المستهدف

ثالثا: بطاقة الأداء المتوازن

تعريف بطاقة الأداء المتوازن: وقد عرف (Kaplan and Norton) بطاقة الأداء المتوازن على أنها: " نظام متكامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي ويتم بموجبه ترجمة إستراتيجية توحيد الإعمال إلى أهداف إستراتيجية ومقاييس وأرباح مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية شاملة" .

محاور بطاقة الأداء المتوازن: تتكون بطاقة الأداء المتوازن من 04 محاور هي:

- **المحور المالي:** يعد هذا المحور المحصلة الأهم لأنشطة المؤسسة لأنه بواسطة الأداء المالي يمكن تطوير قيمة الاستثمارات وزيادة الأرباح فمن الملاحظ أن المحور المالي يركز على كافة الجوانب الاقتصادية ويحاول إدارة الأصول للمؤسسة بصورة أكثر كفاءة واستثمارها بصورة جيدة، فضلا عن ذلك فان المحور المالي هو هدف مهم من حيث التوجه نحو الزبائن وذلك لأنه المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة.
- **محور الزبون:** لهذا المحور أهمية كبيرة ذات تأثير عالي على نجاح المؤسسة في السوق بواسطة اكتساب رضا الزبائن بمنتوج ذات جودة عالية وسعر منخفض يميز المؤسسة الناجحة عن باقي المؤسسات الأقل تميزا، وان هذا المحور يترجم رسالة المؤسسة نحو زبائنها وتحويلها إلى ميزة تعكس العوامل التي تهم الزبائن والتي تشمل الوقت و النوعية و الولاء و التكلفة.
- **محور العمليات الداخلية:** يقصد بالعمليات الداخلية جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المؤسسة في سبيل إرضاء الزبون وتحقيق الأهداف الإستراتيجية وتتمثل من ثلاث عمليات هي:
  - الابتكار والتجديد ;
  - الدورة التشغيلية ;
  - خدمات ما بعد البيع ;
- **محور التعلم والنمو:** يرتكز هذا المحور على التعلم التنظيمي والنمو الذي يقصد به مدى قدرة المؤسسة على إعداد البنية التحتية المناسبة والأجواء المناسبة لتطوير وتحسين

عمليات التعلم وبالتالي التحسين والنمو طويل الأجل، إن المؤسسة لا تستطيع تحقيق أهداف المحاور السابقة لاسيما المستقبلية دون الاعتماد على التعلم.

المبحث الثالث: ماهية عملية اتخاذ القرار

يعد موضوع اتخاذ القرار من أهم المواضيع و أكثرها أهمية بالنسبة للمنظمات و الأفراد العاملين بها، و تكمن أهمية اتخاذ القرار في اعتباره جوهر العملية الإدارية، و نقطة الانطلاق بالنسبة لجميع العمليات و نشاطات الإدارية الأخرى، فهذه العملية في تفاعل دائم مع بقية النشاطات و البيئة المحيطة، و لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد إن تكون على مستوى عالي من الجودة.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار و أهميتها

أولا: مفهوم عملية اتخاذ القرار

تعددت التعاريف المقدمة لمصطلح اتخاذ القرار و فيما يلي سنقدم بعض التعاريف :

التعريف الأول:اتخاذ القرار هو عملية الاختيار الواعي بين البدائل المتاحة في موقف ما بعد دراسة النتائج التي يمكن لها أن تترتب على كل بديل أو خيار و أثرها على الأهداف المراد تحقيقها.[1]

التعريف الثاني: عملية اتخاذ القرار هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة اكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج و المبيعات و هذه المعايير عديدة لان جميع القرارات تتخذ في ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير، و يتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة.[2]

[1] ابراهيم علي برابعة، اتخاذ القرار، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2015 ص 03.

[2] خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقية (مدخل الى اتخاذ القرار) دار البازوري العلمية، الاردن 2014 ص 76.

التعريف الثالث: إتخاذ القرار هو المفاضلة بين البدائل الممكنة و إختيار الأفضل من بينها لمواجهة موقف معين، و إتخاذ القرار لابد أن يتيح فرصة الإختيار بين أكثر من بديل[1].

ثانيا: أهمية اتخاذ القرار

تكتسي هذه العملية أهمية بالغة في المنظمة و تتدرج هذه الأهمية في كون القرار يعد اليوم احد أهم عناصر العملية الإدارية و كدا المحدد لمستقبل المنظمة و بدون هذه القرارات يصبح العمل في شبه توقف، لأنها هي المسؤولة عن توجيه العمل و اختيار الطرق و البدائل داخل العمل و المنظمة كما أن تحقيق النتائج المطلوبة و المسطرة مرهون بطبيعة و محتوى هذه القرارات المتخذة و تعتبر القرارات الإدارية وسيلة عملية وتقنية ناجحة لتطبيق السياسات و الاستراتيجيات للمنظمة في تحقيق أهدافها بصورة علمية موضوعية و من هنا يمكن تلخيص أهمية عملية اتخاذ القرار في بعض النقاط التالية:

_ تؤدي القرارات الإدارية دورا حيويا و فعالا في القيام بكافة العمليات التنظيمية مثل: الرقابة، التخطيط، التنظيم، و غيرها.

_ تسعى عملية اتخاذ القرارات إلى تجميع المعلومات اللازمة عن مختلف الوظائف داخل المنظمة مما يسهل في اختيار أحسن البدائل.

_ تؤدي القرارات الإدارية دورا مهما في تجسيد و تكييف و تفسير و كذلك تطبيق الأهداف و السياسات و الاستراتيجيات العامة للمنظمة[2].

_ تكشف القرارات عن سلوك و موقف القادة و الرؤساء و تكشف عن القوى و العوامل الداخلية و الخارجية الضاغطة على متخذي القرار، الأمر الذي يسهل مهمة الرقابة على

[1] صونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، مكتبة و مطبعة الإشعاع لطباعة و لنشر و توزيع الكتب الجامعية، الإسكندرية، 1997 ص 9.

[2] حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف– المسيلة، ص 99.

هذه القرارات و التحكم فيها و التعامل مع هذه المواقف و الضغوط مستقبلا بصورة حسنة.

_ تعتبر القرارات وسيلة لاختبار مدى قدرة القادة و الرؤساء في القيام بالوظائف و المهام المطلوبة تحقيقها و انجازها بأسلوب علمي عملي.

_ تعتبر القرارات ميدانا واسعا للرقابة داخل المنظمة[1].

المطلب الثاني: أشكال اتخاذ القرار

تأخذ القرارات الإدارية بطبيعتها ثلاث أشكال أساسية، و كل نوع منها مرتبط بالآخر،ذلك أن نوع القرار مرتبط بالمركز الإداري و كذلك بالصلاحيات التي يستعين بها صنعه القرار و هي كالآتي:

1) **القرارات التنظيمية و القرارات الشخصية** : تتميز القرارات التنظيمية بطابعها الرسمي، إذ أن المدير يتخذ هذه القرارات بدوره كموظف رسمي مسئول عن التنظيم، كما لا يجب أن يوكل أي شخص آخر، أما القرارات الشخصية فهي التي تتعلق به شخصيا و البعيدة عن التنظيم فمثلا عندما يقرر المدير قضاء عطلته داخل أو خارج البلد، أو غيرها من القرارات الشخصية و هذه الأخيرة مهم دراستها إذ أنها تؤثر في التنظيم، ففي بعض الأحيان يخصص المدير فترة للراحة يكون خلالها الموظفين في أمس الحاجة إليه، أما من ناحية التنظيم فالقرارات المعترف بها هي التنظيمية بالدرجة الأولى.
2) **القرارات الأساسية و القرارات الروتينية:** للقرارات الأساسية متطلبات عديدة من أهمها الموارد الضخمة المالية و البشرية، كما أن احتمال الخطأ في هذا النوع من القرارات غير مقبول كونه يؤثر في التنظيم تأثيرا بليغا، كما أنها قرارات استمرارية تكون عادة طويلة الأجل، و من أمثلة ذلك المنتج المصنوع أو القدرة الإنتاجية و غيرها، أما القرارات الروتينية التي تتكرر يوميا و لا تحتاج لتخطيط و استشارة في اتخاذها، كما أنها تعتمد على إجراءات ثابتة و الأغلبية من القرارات الإدارية يغلب عليها الطابع الروتيني.

[1] حسين بلعجوز، مرجع سابق، ص 101/100.

3) **جدولة القرار و عدم جدولتها:** هذا النوع من القرارات مرتبط بالقرارات الأساسية و الروتينية حيث تكون القرارات مجدولة حسب ما إذا كانت متكررة، بحيث يصبح من الممكن استخدام إجراءات محددة حيث لا يمكن النظر إلى كل قرار على انه حالة فريدة عن غيرها كلما ظهرت الحاجة إليها، إما القرارات الغير مجدولة فهي قرارات أساسية تتطلب اتخاذ موقف معين بصددها[1].

المطلب الثالث: خطوات عملية اتخاذ القرارات

عملية اتخاذ القرار يشبهها الخبراء و المختصون بعملية البحث العلمي و التي يجب أن تتوفر فيها شروط منهجية محددة ، و تكون خطوات عملية اتخاذ القرار على النحو التالي :

- تحديد المشكلة
- جمع المعلومات ذات الصلة بالمشكلة
- إيجاد بدائل مناسبة لحل المشكلة
- اختيار البديل المناسب
- تنفيذ القرار
- متابعة التنفيذ و التقييم

و سنحاول بيان هذه الخطوات بشكل موجز للتوضيح و التبسيط:

1) **تحديد المشكلة:** اتخاذ القرار لا يكون إلا بوجود مشكلة تواجه المؤسسة أو وجود قضية تحتاج إلى حل. لذلك من الضروري و الواجب تحديد هذه المشكلة تحديدا دقيقا حتى يكون القرار مناسبا جدا. و يجب على المدير أو متخذ القرار أن يتعمق في البحث عن المشكلة الأساسية و تحديدها بدقة، حيث أن الكثير من المشكلات تختلف في الشكل و لكن تختلف في كيفية حلها. و هنا يتوجب أو يتعين عن المدير(متخذ القرار) الماهر باعتباره صانع القرارات، أن يكون حريصا بدرجة كبيرة على كيفية تعريف و تحديد

[1] الامين بلقاضي، مراحل ووسائل صنع و اتخاذ القرارات في المنظمات الفعالة، المركز الجامعي مرسلي عبد الله تيبازة. ص 130.

المشكلة، حتى يصل إلى قلب الحدث أو المشكلة حتى يتم اتخاذ القرار المناسب لحل هذه المشكلة حلا جذريا.[1]

2) **جمع المعلومات ذات الصلة بالمشكلة:** خاصة منها الأسباب المباشرة و الغير مباشرة التي أدت إلى تلك الوضعية، مما يتيح استكشاف الفجوة بين النتائج الفعلية و النتائج المرغوبة، و يتم جمع المعلومات من المصادر المسئولة عن ذلك الانحراف الذي قد يكون من مصادر داخلية أو خارجية أو كلاهما.

تجمع هذه المعلومات بعد تصنيفها و تكتب على شكل تقارير و توجه لصانعي القرارات الذين يصنعون قراراتهم على أساسها، و من المهم أن تكون هذه المعلومات كافية لان نقصها قد يؤدي إلى قرارات غير مثلى في حين تستنفذ المعلومات الوائدة كل من الوقت و المجهود، بغض النظر عن تكاليف جمعها، لهذا من الضروري أن تكون المعلومات التي تصل إلى متخذ القرار كافية لمعالجة المشكلة و حسب.[2]

3) **إيجاد البدائل المناسبة:** اتخاذ القرار في مؤسسات المعلومات و غيرها من المؤسسات الأخرى، يتطلب إيجاد بدائل متعددة حتى يمكن الاختيار من بينها ما يكون انسب بديل أو حل. و عدم وجود بدائل لا يمكن للمدير أن يتخذ القرار المناسب و الفعال. و عملية إيجاد البدائل ليست أمرا سهلا حيث أنها تتطلب قدرا لابأس به من التفكير و الإبداع و المناقشة. و من العناصر الجوهرية لوجود القرار لحل المشكلة أن يكون هناك أكثر من حل، أي وجود حلول متعددة تطرح للمناقشة ثم دراستها و تقييمها ثم بعد ذلك اختيار الحل الأمثل و الأكثر ملائمة لحل المشكلة، و الحلول أو البدائل ما هي إلا مجموعة من الوسائل المتاحة و المتوفرة و المديرين أو المسئولين لحل المشكلة و قد تتعدد المشكلات في المكتبات و مراكز المعلومات، و لكن لكل مشكلة حل، و هذا الحل يأتي بعد دراسة و تمحيص و معرفة الأسباب التي سببت هذه المشكلة، و أن المدير و الإدارة عموما

[1] مفتاح محمد دياب، اتخاذ القرارات الادارية و اهميته في مؤسسة المعلومات، جامعة طرابلس ليبيا، المجلة الدولية للدراسات الانسانية، المجلد الاول العدد الثاني 2022، ص 50.

[2] الامين بلقاضي، مرجع سابق، ص 123.

عليهم وضع عدة بدائل أو حلول، ثم اختيار الأنسب منها ليكون هو موضوع القرار المتخذ.[1]

4) **اختيار البديل المناسب:** هي عملية الاختيار النهائي من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة، من خلال عملية تمحيص و تدقيق و تقويم نقدية، حيث تتم المفاضلة بين البدائل المتاحة و اختيار البديل الأنسب وفقا لمعايير يستند إليها متخذ القرار، و أنظمة المجتمع و قوانينه، و العادات و التقاليد السائدة، و أن يحقق هذا البديل الفوائد و الأهداف المراد تحقيقها بأقل تكلفة، و دون خسارة أو مخاطرة.[2]

5) **تنفيذ القرار:** عملية اتخاذ القرار لا تنتهي بانتهاء اختيار البديل الأفضل لحل المشكلة التي يواجهها المدير أو متخذ القرار، حيث بعد اتخاذ القرار يجب إصداره ليتم تنفيذه من قبل افراد آخرين في المؤسسة. و يتوقف نجاح عملية التنفيذ للقرار و تقبله من جانبهم، و استعدادهم و رغبتهم في تنفيذه. و هناك دور مهم يؤديه المدير أو متخذ القرار في هذا الأمر.

6) **متابعة التنفيذ و التقييم:** تأتي هذه الخطوة بعد وضع القرار موضوع التنفيذ، يقوم المدير في مؤسسة المعلومات بمتابعته بهدف فهم و معرفة العوامل المؤثرة في تنفيذ القرار و العقبات المختلفة من اجل عمل على تذليلها و التغلب عليها أو تلافيها. و على المدير أن يتابع التنفيذ أولا بأول، و على نحو مرحلي، حيث أن المتابعة المرحلية تساعد على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات لحظة وقوعها، و من ثم العمل على معالجتها بشكل فوري. كذلك تساعد المتابعة المرحلية على اكتشاف ما قد غاب عن المدير عند اتخاذه للقرار و بالتالي يتدخل في الوقت المناسب لمعالجتها.بناءا على نتائج عملية المتابعة يقوم متخذ القرار بالتقييم النهائي للقرار الذي تم تنفيذه بهدف التعرف على ايجابياته و سلبياته و مدى تحقيقه للهدف الموضوع له، و تأثيراته على المكتبة أو مركز المعلومات و العاملين فيها سواء. فإذا كانت ايجابيات القرار لدى التنفيذ أكثر من سلبياته فيكون

[1] مفتاح محمد دياب، مرجع سابق، ص 51.

[2] ماجد سعيد محمد الغامدي، درجة تطبيق خطوات اتخاذ القرار بادارة شؤون المعلمين بتعليم جدة،

القرار ناجحا، و إلا فان تعديل القرار، أو تطويره، أو التراجع عنه و اقتراح بدائل أخرى يعد أمرا منطقيا.[1]

[1] مفتاح محمد دياب ، مرجع سابق، ص 52.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى مفهوم التكاليف و تصنيفها و الذي من خلاله تم التوصل الى ان محاسبة التكاليف هي نوع من المحاسبة التي تهتم بالرقابة على عناصر الانتاج بهدف التخطيط و رسم السياسات مما جعل لها دور فعال في خدمة اهداف المؤسسة المسطرة، و نظرا للاهتمام المبالغ للمدراء لهذه التكلفة ظهرت الحاجة لتبني طرق و اساليب حديثة للتحكم اكثر في التكاليف بعدما كانت كل المؤسسات تعتمد على الطرق التقليدية لاحتساب التكلفة ، و عرضها لطرق الحساب التقليدية و الحديثة ، حيث توصلنا الى ان الطرق التقليدية تمتاز بالسهولة و الوضوح و ذات تكاليف منخفضة في التطبيق، و انها طريقة ملائمة في ظل منتجات قليلة ، غير انها قد لا تكون مفيدة في ظل منتجات عديدة و العكس صحيح في الطرق الحديثة التي تتطلب تكاليف مرتفعة و صعبة نوعا ما في التطبيق.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لديوان الترقية و التسيير

تمهيد:

بعد الإحاطة بالجانب النظري و التعرف على كل المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف و كذا اتخاذ القرار سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الدراسة النظرية على الواقع العملي ، وقد وقع اختيارنا على مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية ، و لتحقيق ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن ديوان الترقية و التسيير العقاري.

المبحث الثاني: دراسة حالة سكن ترقوي مدعم LPA.

المبحث الثالث: دراسة حالة السكن الترقوي الحر LP.

الدراسة التطبيقية لديوان الترقية و التسيير العقاري.

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن ديوان الترقية و التسيير العقاري

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري مؤسسة اقتصادية ذات طبيعة صناعية وتجارية خاضعة مباشرة لوزارة السكن والعمران, وقد تأسس الديوان لولاية المدية في 23 أكتوبر 1976، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف أكثر على ديوان الترقية والتسيير العقاري، نشأته ومهامه، أهدافه ونشاطاته .

المطلب الأول: نشأة ديوان الترقية والتسيير العقاري" OPGI" و مهامه

أولا: نشأة الديوان

تعود فكرة نشأة ديوان الترقية والتسيير العقاري إلى عام 1974 اثر المرسوم رقم 124/74 إلى 154/75 بتاريخ 1974/07/12 حيث نص على إنشاء مقر في الولاية ذاتها وهذه الولايات هي أدرار، الأغواط، أم البواقي، باتنة، بجاية، بسكرة، بشار، البليدة، البويرة، تمنراست، تبسة، تيارت، تيزي وزو، الجزائر، الجلفة، جيجل، سعيدة، سطيف، سكيكدة، عنابة، قالمة، قسنطينة، المدية، مستغانم، مسيلة، معسكر، ورقلة، وهران.

ولكن تم تأسيس ديوان الترقية والتسيير العقاري بالمدية كان طبقا للأمر 76/93 الصادر في 23 أكتوبر 1976 المثبت لشروط تأسيس المنظمات وسير وكالات الترقية والتسيير العقاري بالولاية للمرسوم رقم 76/143 الصادر في 1976/10/23 و تم تغيير الطبعة الثانية لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91 الصادر في 1991/05/12 وقد نص هذا الأخير على المواد التالية:

-**المادة 01** : أن ديوان الترقية والتسيير العقاري" OPGI " لولاية المدية نصب كمنشأة عمومية ذات طبيعة صناعية وتجارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية وتم ترتيب وظائفها على مستوى الولاية تحت وصاية وزارة السكن والعمران.[1]

-**المادة 02** : المقر الاجتماعي ل" OPGI"يحدد في مقر الولاية.

[1]:وثائق مقدمة من المؤسسة

-**المادة 03:** ديوان الترقية والتسيير العقاري يتصرف في ممتلكات حقوق وواجبات الغرفة العمومية للسكن بالكراء معتدل يتواجد على مستوى الولاية.

إن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المدية مسير من طرف المدير العام ويدار عن طريق مجلس الإدارة المكون من :

- ممثل لوزير السكن والعمران (DOC) **رئيسا**
- مدير السكن والتجهيزات الاجتماعية لولاية المدية (DLEP) **عضوا**
- مدير التهيئة والتخطيط على مستوى ولاية المدية(DPAT) **عضوا**
- مدير تنظيم الشؤون العامة لولاية المدية(DRAG) **عضوا**
- أمين خزينة ولاية المدية **عضوا**

بالإضافة إلى ممثلي عمال الديوان لولاية المدية .

ثانيا: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري

تمت إعادة تنظيم مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المدية طبقا للقرار الوزاري رقم 512 الصادر في 25/04/2005المعدل والمتمم للقرار الوزاري رقم 43/SPMالصادر في 1998/10/19 الحامل لمخطط " OPGI" ومن المهام التي أوكلت إليه :

تلبية حاجات السكن للولاية، تحمل المسؤولية الكاملة في نوعية البناءات المراقبة بالإضافة إلى اختيار الأرض المناسبة لذلك .

مراقبة أشغال ما بعد البناء وتهيئة الظروف اللازمة للسكن الاجتماعي[1].

انجاز أعمال الترميم والإصلاح اللازم للسكنات المبنية من طرف الوكالة ذاتها كما يراعى الديوان الكلفة المحددة من طرف وزير التخطيط والتجهيز ووزير السكن والتهيئة

[1]:وثائق مقدمة من المؤسسة

العمرانية لكل نوع من السكنات عند إجراء العقود كما أن الديوان مكلف بمتابعة برنامجها المخطط من حيث:

- إتمام البناءات حسب المخطط سواء كانت سكنات أو محلات تجارية تحت السكنات .
- التكفل بجمع الإيجار والأعباء .
- المحافظة على البنايات والمحيط وصيانته.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري "OPGI

1-تعريف بالهيكل التنظيمي لديوان.

يعرف بأنه التركيب الداخلي للمؤسسة من كافة التقسيمات التنظيمية المكونة لها ويوضح الهيكل التنظيمي العلاقة بين هذه التقسيمات من حيث تبعية كل تقسيم لمكوناته من التقسيمات الأدنى وسلطة ومسؤولية كل تقسيم.

2-دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري

_المديرية العامة، وتتشكل من :

مدير عام

_خلية التنظيم و أنماط الاعلام و الاتصال ؛

_ خلية التدقيق الداخلي ؛

_ خلية الامن الداخلي.

_ مدير عام مساعد

1) _ دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة،و تتشكل من :

1) _ مصلحة الموارد البشرية؛

2) _ مصلحة الوسائل العامة؛

3) _ مصلحة المنازعات و الشؤون القانونية؛

2)_ دائرة المحاسبة والمالية ، و تتشكل من :

1) _ مصلحة المحاسبة ؛

2) _ مصلحة المالية ؛

3) _ مصلحة الاستثمارات ؛

4) _ مصلحة التحصيل ؛

3)_ دائرة تسيير وصيانة الحضيرة ، و تتشكل من :

1) _ مصلحة استغلال الحضيرة؛

2) _ مصلحة التنازل؛

5) _ مصلحة الصيانة و المحافظة على الحضيرة ؛

4)_ دائرة التحكم **في** انجاز المشاريع، و تتشكل من:

1) _ مصلحة الدراسات و البرمجة؛

2) _ مصلحة الاسعار و الصفقات؛

3) _ مصلحة متابعة العمليات؛

5)_ دائرة تنمية الترقية العقارية و العقار، و تتشكل من:[1]

1) _ مصلحة الترقية العقارية و العقار؛

2) _ المصلحة التجارية.

3_ الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري:

الشكل رقم (03):الهيكل التنظيمي للديوان (وثيقة مرفقة)

[1]:وثائق مقدمة من المؤسسة

المبحث الثاني: دراسة حالة سكن ترقوي مدعم LPA

بعدما تطرقنا سابقا إلى التعريف بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية سوف نقوم في هذا المطلب بعرض تطبيقي لانجاز بناء سكن على مستوى المؤسسة في صيغة الترقوي المدعم ، بسبب وجود كم مناسب من المعلومات المناسبة لانجاز و انجاح الدراسة التي ينبغي للباحث التفصيل فيها من اجل الالمام في كل جوانب البحث سواء الجانب الاداري أو المحاسبي الذي يعتبر مهم في مثل هذه الدراسات.

ملاحظة : يتم اعتماد الوحدات التالية في كامل الدراسة التطبيقية

- المتر المربع (م²) :بالنسبة للوحدة المستخدمة في قياس المساحات.
- الدينار الجزائري (دج) : بالنسبة لجميع المبالغ المستخدمة في قياس العملة النقدية الوطنية .
- المتر/ المربع / الدينار الجزائري(م²/دج): بالنسبة للمساحات المستخدمة في قياس سعر المتر المربع.

المطلب الأول : تقديم لمحة حول السكن الترقوي المدعم (LPA)

أولا :التعريف بصيغة السكن الترقوي المدعم

السكن الترقوي المدعم LPA هو صيغة جديدة استحدثت منذ سنة 2011 من طرف السلطات العمومية لتعويض السكن الاجتماعي التساهمي أو المعروف تحت تسمية الLSP بهدف ترقية النماذج السكنية و استحداثها، و هي شقق سكنية تتكون من 03 غرف، كل شقة تتكون من قاعة الجلوس (صالون)، غرفتين للنوم، مطبخ، حمام، مرحاض، مكان المرور، مساحة للتخزين و منشرة ، تكون كلها محددة المساحات و الأبعاد و مجهزة بالأنظمة و الأجهزة الضرورية من إنارة و تهوية و مستوى تشميس و موزعة ضمن و في حدود اتصال معين.

1) **نوع و مساحة السكن الترقوي المدعم:** حددت المساحة القابلة للسكن الترقوي المدعم ب 70 متر مربع مع نسبة تحمل ب 03 بالمائة (أي زائد أو ناقص 2.1 متر)، مما يعني ان مساحة السكن الترقوي المدعم تتراوح ما بين 67.9 متر مربع إلى 72.1 متر مربع،

و نحتسب المساحة القابلة للسكن من داخل الغرف، المطبخ، و غرفة الجلوس، الحمام و المرحاض باستثناء الشرفات.

ان ثمن أو سعر السكن و في هذا الشطر و بالنسبة للشروط المالية، ان ينجز السكن الترقوي المدعم من طرف مرقي عقاري في إطار مناقصة، و يتوجب على المتقدمين بالعروض ان يقترحوا سعر بيع المسكن بمبلغ لا يفوق 45.000,00 دج/م² القابل للسكن خارج أو بدون حساب سعر القطعة الارضية في اطار عقد بيع على المخطط، مما يعني ان سعر السكن الترقوي المدعم يتراوح ما بين 3.150.000.00 دج و 3.825.000.00 دج بدون حساب قيمة الارض، في حين يحدد سعر بيع السكن الترقوي المدعم خاضع لكل الرسوم و بدون احتساب اتعاب الموثق كما يجب ان يعكس ثمن سكن كامل و منتهى الاشغال بمفهوم القوانين السارية المفعول.

من جهة أخرى يستفيد المرقي من التخفيضات التالية في سعر قطعة الارض:

80 % في ولايات الجزائر، وهران ، قسنطينة و عنابة

95% بالنسبة لولايات الهضاب العليا و الجنوب؛

90% لباقي الولايات الاخرى

2. **كيفية دفع أو تسديد ثمن السكن الترقوي المدعم:** يتم تقدير السعر المتوسط لسكن ترقوي مدعم بالمبلغ المحدد ضمن بطاقة التقويم التي تم إعدادها من طرف المرقي العقاري و التي سوف نقوم بشرحها لاحقا في الدراسة التطبيقية و يتم تسديده من طرف المستفيد بالطريقة التالية:

جدول رقم (02-01) : دفعات تسديد ثمن السكن الترقوي المدعم

الدفعة	المبلغ	الجهة المسؤولة عن التمويل
الدفعة الأولى	700.000,00 دج	يقدمها المرشح للإستفادة من السكن لفائدة الديوان.
الدفعة الثانية	700.000,00 دج	يقدمها الصندوق الوطني للسكن CNL كإعانة للمترشح للإستفادة من السكن لفائدة الديوان.
الدفعة الثالثة	500.000,00 دج	يقدمها صندوق معادلة الخدمات اللإجتماعية FNPOS كإعانة للمترشح الذي ينتسب للصندوق كإعانة للإستفادة من السكن لفائدة الديوان.
باقي الدفعات	المبلغ النهائي للشقة يحسب أساس بطاقة التقييم النهائي للسكن و يحسب على أساس مبلغ الشقة النهائي منقوص منها مجموع الدفعات السابقة.	باقي المبلغ يسدد نقدا او قرضا بنكي يقدمها الملرشح للإستفادة من السكن لفائدة الديوان و بإتمام المبالغ يصبح مالك للسكن بعد إتمام إجراءات نقل الملكية و دفع مستحقات الموثق.

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

على المستفيدين من السكنات الترقوية المدعمة ان يلتزمو بواجباتهم خاصة دفع مستحقاتهم المالية و بالمقابل يلتزم المرقي العقاري باجال الانجاز التعاقدية، هذا و يتم الدفع كلما بلغت نسبة الانجازنسبة معينة حيث يقدم المستفيد مبلغ يقدر بربع المبلغ المقدر للسكن و هو في اغلب الاحوال 70 مليون سنتيم، يتم استدعائه لدفع الشطر الثاني بمبلغ يقدر ب 45 مليون سنتيم، في حين يتم استدعاء المستفيد لدفع ملف الاعانة على مستوى الوكالة ليتم تحويله إلى الصندوق الوطني للسكن الذي بدوره يسلم مبلغ 70 مليون سنتيم إلى المرقي العقاري و يتم اكمال دفع المستحقات كلها قبل الانتهاء من السكن.

3. توفير الموارد المالية

يتكفل الصندوق الوطني للسكن بمركزة على مستواه، مجمل الموارد المالية لمشاريع السكن الترقوي المدعم المتكونة من مساهمات المستفيدين و القروض البنكية المكتملة الممنوحة لهم أو قروض اخرى .

تدفع هذه الموارد للصندوق الوطني للسكن على اساس اوامر بالدفع معدة من طرف المرقي العقاري، وفق الحصص المحددة في عقد البيع على التصاميم.

يمنع منعا باتا على المرقي العقاري التحصيل المباشر لكل تسبيق أو تسديد من طرف المكتتبين للسكنات الترقوية المدعمة .

لا يتم بيع المحلات الموجهة للتسويق الحر حسب صيغة البيع على التصاميم.

تصب مساهمات الطالبين، في حساب خاص مفتوح من قبل الصندوق الوطني للسكن، طبقا لاحكام المرسوم التنفيذي رقم 13-431 المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 2013، من التعليمة الوزارية المتعلقة بكيفيات تنفيذ برنامج السكنات الترقوية المدعمة.

يتم تسديد سعر السكن الترقوي المدعم (دون احتساب اعانة الدولة) من طرف المستفيد، حسب مدى تقدم اشغال الانجاز على النحو المحدد ادناه

- عند توقيع عقد البيع على التصاميم، 20% من سعر البيع؛
- عند الانتهاء من انجاز الاساسات، 15% من سعر البيع؛
- عند الانتهاء من الاشغال الكبرى بما في ذلك اشغال المساكة، الجدران الخارجية و الداخلية، 35% من سعر البيع؛
- عند الانتهاء من الاشغال بمختلف الاجزاء بما في ذلك الربط بالطرق و الشبكات المختلفة، و كذا التهيئات الخارجية، 25% من سعر البيع؛
- يتم دفع البلغ المتبقي، عند اعداد محضر الحيازة على اساس شهادة المطابقة، أي 5% المتبقية من سعر البيع المتفق عليه خارج اعانة الدولة.

4. **الدفع للمرقي العقاري:** يقوم الصندوق الوطني بالدفع للمرقي العقاري، حسب تقدم الأشغال وفق الرزنامة التالية:

جدول رقم (02-02) : رزنامة الدفع للمرقي العقاري

المرحلة	نسبة الدفع المطبقة على سعر التنازل
1. عند الإنتهاء من الأساسات	%15
2.عند إنجاز 50% من البنى الفوقية	%10
3.عند إنجاز 100% من البنى الفوقية	%10
4.عند الانتهاء من إنجاز الجدران	%10
5.عند الانتهاء من الأرضيات	%15
6.عند الإنتهاء من الأجزاء الثانوية	%15
7. عند الإنتهاء من إنجاز الطرق و الشبكات المختلفة و التهيئات الخارجية	%20
8.عند حيازة السكنات من طرف المقتنين	%5

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

المطلب الثاني:حساب تكلفة السكن الترقوي المدعم LPA

يتم حساب تكلفة المشروع و تقييمه عبر ثلاث مراحل اساسية يتم تلخيصها في الشكل الموالي :

- **المرحلة الأولى:** التقييم الأولي للمشروع باقتراح سعر التنازل اقل من 45.000.00 دج يتم من خلاله المشاركة في الدعوى المعلنة من طرف المديرية الولائية للسكن من خلالها يختار المرقي العقاري هذه الشروط هي كالتالي:
  - سعر المتر مربع المقترح من طرف المرقي العقاري؛
  - اجال الانجاز المقترحة؛
  - مؤهلات المرقي العقاري(الموارد البشرية، المادية و المالية)؛
  - المقر الاجتماعي للمرقي؛
  - رقم الاعمال ؛

- تاريخ نشاط الترقية العقارية للمرقي؛

يتم اختيار المرقي العقاري الذي يقدم احسن عرض مالي و تقني للحصة السكنية محل الاستشارة .

- **المرحلة الثانية:** بعد قبول دعوى المشاركة للمرقي العقاري و تحديد الحصة السكنية لانجازها يتم إعداد دراسة جدوى للمشروع، و من خلالها تحضر دراسة مالية اولية بناء على الجداول الكمية المعدة من طرف مكتب الدراسات التقنية للسكن الترقوي المدعم، و تحديد الأسعار الأولية للانجاز بناءا على الكشف التقديري و الكمي المعد من طرف مكتب الدراسات يتم على أساسها طرح الصفقة للمناقصة يتوج في النهاية اختيار مقاولات الانجاز وفقا لقانون الصفقات العمومية.

يتم في هذه المرحلة اعداد بطاقة تقييم دورية تجدد حسب نسبة تقدم الانجاز و المعطيات المتوفرة كل مرة تحدد على اساسها فترات دفع مستحقات المرقي العقاري من طرف المستفيدين المؤقتين أو الزبائن، يتم على اساسها تمويل المشروع إلى غاية انتهاء الانجاز، و عليه سنوضح النماذج التالية

***وثيقة جمع و تحليل المعلومات:** هي مجموعة جداول محاسبية يتم تحضيرها و اعدادها من طرف مكتب محاسبة التكاليف على مستوى ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية و الهدف منها هو: (انظر الملحق رقم: 01)

تسجيل تصنيف و تبويب مختلف المعلومات و المعطيات المحاسبية الخاصة بالمشروع؛

تحليل النتائج الخاصة بالمشروع؛

التحضير لانجاز البطاقة التقويمية الدورية المؤقتة و النهائية للمشروع؛

التحضير لانجاز التقارير الداخلية الخاصة بالتسيير المالي للمشاريع؛

و في مايلي نموذج بطاقة جمع المعلومات الخاصة بمشروع 60 سكن ترقوي مدعم و 10 سكن حر بمنطقة شراشرية ولاية المدية؛

1- **تصنيف التكاليف إلى ثابتة و متغيرة :** يتم في الأول تصنيف التكاليف إلى ثابتة و متغيرة على النحو التالي:

بالنسبة للتكاليف المتغيرة :و هي تلك التكاليف و المصاريف التي لها علاقة مباشرة بالمشروع فتغير احدها يؤدي إلى تغير تكلفة المشروع و نميز التكاليف التالية:

الجدول رقم (02-03) : مختصر جدول التكاليف المتغيرة

الطبيعة	التكاليف التقديرية	مبالغ التكاليف الحقيقية	الرسم على القيمة المضافة	المجموع الخاضع لكل الرسوم
سعر إقتناء الأرضية	5 108 822.00	5 108 822.00	-	5 108 822.00
دراسة الأرضية	238 043.67	218 040.00	41 427.60	259 467.60
البيان الوصفي للتقسيم	620 408.33	620 408.33	-	620 408.33
رخصة البناء	341 444.32	341 444.32	-	341 444.32
شهادة مطابقة	110 000.00	110 000.00	-	110 000.00
الخبرة	94 800.00	94 800.00	-	94 800.00
الإشهار	286 928.00	286 928.00	54 516.32	341 444.32
هيئة الرقابة التقنية CTC	989 000.00	837 299.20	159 086.85	996 386.05
مكتب دراسات	4 328 579.74	3 964 833.54	753 318.38	4 718 151.92
الكهرباء و الغاز	2 983 356.00	2 983 356.00	268 502.04	3 251 858.04
التأمينات	517 661.34	517 661.34	-	517 661.34
أ- **الإنجاز:**				
مقاولة س	184 876 000.00	152 904 231.40	13761 380.83	166 665 612.23
مقاولة ع	9 152 000.00	8 142 182.40	732796.42	8 874 978.82
ب- التهيئة الخارجية:				
مقاولة أ	10 354 635.00	9 226 312.00	830368.08	10 056 680.08
ملحق 1	14 987 454.00	13 863 335.42	1 247 700.19	15 111 035.60
ملحق 2	2 567 234.00	1 336 015.93	120 241.43	1 456 257.36
المجموع العام	233 556 366.40	200 555 669.88	17 969 338.12	218 525 008.00

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

من الجدول نلاحظ ان التكاليف التقديرية و الحقيقية ليست متساوية في بداية المشروع أو أثناء الانجاز بالنسبة لمصاريف الانجاز و التهيئة الخارجية و هو راجع لان التكاليف التقديرية ترجع للثمن المقدر و الظاهر في الكشوف الكمية و التقديرية للمؤسسة، أما المبالغ الخاصة بالتكاليف الحقيقية فهي مبالغ تم صرفها حقيقة عن طريق وضعيات الانجاز الشهرية المسلمة و التي تبين نسبة الانجاز المالي و تقدم المشروع .

اما بالنسبة للمصاريف المتعلقة بالأتعاب (أي أعلى الجدول) فنلاحظ تساوي المبالغ لان المبالغ المقدرة في اغلب الأحيان تكون حقيقية ولا يحصل تغيير عموما، وفيما يخص المصاريف الأخرى فهي مبالغ يتم رصدها لمواجهة أي طارئ أو تكاليف استثنائية للانجاز(أي بمثابة هامش أمان للمشروع)، يتم ترصيدها في نهاية المشروع، و منه يصبح مجموع المبالغ التقديرية مساوي لمجموع المبالغ الحقيقية.

إستخراج سعر المتر المربع المبني:

يتم تحديد سعر المتر المربع المبني = تكلفة الأرض + مجموع التكاليف التالية : (الأتعاب، الإنجاز، التهيئة الخارجية، مصاريف التسيير، مصاريف المهمة / المساحة القابلة للسكن) .

200 555 669.88 / 4 648.68 = 43 142.50 دج/م².

بالنسبة للتكاليف الثابتة: و هي تلك التكاليف و المصاريف التي لا يؤثر تغيرها على تكلفة المشروع كالإهتلاكات و الإستهلاكات و نميز الجدول التالي :

جدول رقم (02-04) : جدول التكاليف الثابتة

البيان	نسبة التكاليف الثابتة بالنسبة لمجموع التكاليف	مجموع التكاليف المتغيرة في السنة	مجموع التكاليف الثابتة الموافقة في السنة	مجموع التكاليف الكلية في السنة
التكاليف الثابتة للسنوات السابقة و لسنة 2019	6.05%	23 335 652.95	1 503 206.30	24 838 859.25
التكاليف الثابتة للسنة 2020	25%	28 881 456.71	9 630 456.57	38 511 913.28
التكاليف الثابتة للسنة 2021	10%	59 016 909.63	6 768 678.67	65 785 588.30
التكاليف الثابتة للسنة 2022	07%	76 612 241.11	5 456 765.54	82 069 006.65
التكاليف الثابتة للسنة 2023	22.07%	12 709 409.48	3 600 892.92	16 310 302.40
المجموع العام		200 555 669.88	26 960 000.00	227 515 669.88

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التكاليف الثابتة بالنسبة للتكاليف الكلية كانت نسبة ضئيلة بالنسبة لكل السنوات فهي لم تتجاوز 25%، أي أن المؤسسة معظم تكاليفها متعلقة بالنشاط فقط و بالتالي هذا لا يشكل خطر على المشروع.

2- **تحديد إيرادات المشروع:** و هنا نميز الإيرادات المحصلة فعلا بتاريخ معين و الإيرادات التي سوف تحصل عند نهاية المشروع أي رقم الأعمال المحقق و رقم الاعمال المتوقع عند نهاية الاشغال و تسليم المشروع .

الكميات: و هي عدد الوحدات من السكن أو المحلات و غيرها.

السعر الوحدوي الفعلي أو التقديري: توجد صيغ سكنية يحدد سعر السكن عن طريق التقنين، و صيغ يتم حسابه عن طريق بطاقة التقييم.

رقم الأعمال: و يحسب على أساس العلاقة التالية: **السعر الوحدوي * عدد الوحدات.**

بالنسبة لرقم الأعمال المحقق: و هو إجمالي الإيرادات التي تم تحصيلها من طرف الزبائن حتى تاريخ معين و استخراج باقي التحصيل و الهدف منها هو التمويل المستمر للمشروع و وضع موازنة المدفوعات و المقبوضات الخاصة بالمشروع في تاريخ معين:

جدول رقم (02 -05) : رقم الأعمال المحقق حتى تاريخ: 31/ 12 /2023

الكميات (عدد الوحدات)	البيان			السعر الوحدوي	رقم الأعمال المحقق
60	60 سكن ترقوي مدعم	42	F3	3 379 236.70	182 298 545.65
		18	F4	4 196 215.99	
18	18 محل تجاري بمساحة مقدرة ب 23 متر مربع			72 000.00	-
المجموع العام					182 298 545.65

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

يتم تحديد رقم الاعمال المحقق من المبالغ المقبوضة فعلا من طرف الزبائن

(51 مسكن) و منه حسب المثال المقدم فان رقم الأعمال التقديري للسكنات هو 182 298 545.65 دج.

1. **بالنسبة لرقم الأعمال التقديري في نهاية المشروع :** و هو جدول للإيرادات المتوقعة من المشروع عند نهاية الانجاز و تسليمه إلى المالكين الأصليين للسكنات، و هذا الجدول نجد فيه إجمالي الإيرادات المتوقع تحصيلها من طرف الزبائن، و الهدف منها هو معرفة النتيجة المتوقعة للمشروع و منه هل سيحقق أرباح أم لا ، أي يعتبر صمام الأمان بالنسبة إلى تحديد ربحية المشروع و ضبط تكاليف المشروع قبل الانتهاء منه.

جدول رقم (02-06) : رقم الأعمال المتوقع في نهاية المشروع

الكميات (عدد الوحدات)	البيان			السعر الوحدوي التقديري	رقم الأعمال المتوقع
60	60 سكن ترقوي مدعم	42	F3	3 379 236.70	217 459 829.22
		18	F4	4 196 215.99	
18	18 محل تجاري بمساحة مقدرة ب 23 متر مربع			72 000.00	29 808 000.00
المجموع العام					247 267 829.22

المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

يتم حساب رقم الأعمال التقديري كالتالي:

رقم الأعمال التقديري = السعر الوحدوي * الكميات الحقيقية

و منه حسب المثال المقدم رقم الأعمال التقديري للسكنات هو:

F3: 42 * 3 379 239.70 =3 379 941.40 141 927 دج

F4: 18 * 4 196 215.99 = 75 531 887.82 دج

217 459 829.22 = 75 531 887.82 + 141 927 941.40

حسب نفس المثال المقدم رقم الأعمال التقديري للمحلات هو:

72 000.00*18*23= 29 808 000.00 دج

2. **تحديد النتيجة الأولية للمشروع:** يتم حساب النتيجة الحالية للمشروع و النتيجة المتوقعة للمشروع بناءا على معطيات متوفرة و متوقعة، و يتم تحديد النتيجة على أساس جدول الإستغلال الوظيفي حيث:

النتيجة المحققة = (رقم الأعمال المحقق – التكاليف المتغيرة المحققة) _ التكاليف الثابتة المحققة.

النتيجة التقديرية = (رقم الأعمال التقديري – التكاليف المتغيرة التقديرية) _ التكاليف الثابتة التقديرية .

و هنا نميز جدولين كالتالي:

جدول رقم (02-07): النتيجة المحققة حتى تاريخ : 31 / 12 / 2023

البيان	المبالغ
رقم الأعمال المحقق	182 298 545.65
التكاليف المتغيرة المحققة	200 555 669.88
الهامش على التكلفة المتغيرة	-18 257 124.23
التكاليف الثابتة المحققة	26 960 000.00
النتيجة المحققة	-45 217 124.23

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

نلاحظ من الجدول ان النتيجة المحققة بتاريخ 2023/12/31 كانت سلبية، و هي راجعة لارتفاع التكاليف المتغيرة أي المتعلقة بالانجاز، مما يستدعي تدخل المسير و تحرير أوامر الدفع للمستفيدين من اجل دفع مستحقاتهم و الرفع من رقم الأعمال لتغطية العجز.

يتم تحديد النتيجة المتوقعة من المشروع في نهاية الانجاز و هذا من خلال حساب النتيجة المتوقعة كالتالي:

جدول رقم (02-08) : النتيجة المتوقعة في نهاية المشروع

البيان	المبالغ
رقم الأعمال المتوقع	247 267 829.22
التكاليف المتغيرة المتوقعة	203 950 730.78
الهامش على التكلفة المتغيرة المتوقعة	43 317 098.44
التكاليف الثابتة المتوقعة	26 980 000.00
النتيجة المتوقعة	16 337 098.44

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري.

نلاحظ من الجدول ان النتيجة المتوقعة في نهاية المشروع بلغت حوالي 16 مليون دينارا جزائري، و هي نتيجة متوقعة ايجابية و فعالة اذا حافظنا عليها و استمرت في مراقبة التكاليف الخاصة بالانجاز و محاولة ترشيد الإنفاق.

بطاقة التقييم الدورية :و هي عبارة عن مجموعة جداول يتم تصنيف التكاليف على أساس التكلفة التاريخية مع إدراج التكاليف التقديرية للمشروع

- **المرحلة الثالثة** :و في هذه المرحلة يتم الغلق النهائي للمشروع حيث يتم تحديد و حصر جميع التكاليف الثابتة و المتغيرة و يتم تحديد التكاليف الغير متوقعة للمشروع بحساب هامش الأمان، وإعداد بطاقة تقويم النهائية للسكنات.

2/ **طريقة حساب سعر التكلفة النهائي** :يتم حساب سعر التكلفة النهائي كما يلي :

سعر التكلفة النهائي = مجموع التكاليف المتغيرة للمشروع + مجموع التكاليف الثابتة للمشروع.

المبحث الثالث: دراسة حالة السكن الترقوي الحر LP

المطلب الأول: التعريف بالسكن الترقوي الحر

و هو عبارة عن صيغة سكنية تتميز بالحرية النسبية في الانجاز بسعر البيع غير المسقف الذي لا يشمل أي إعانة مالية من طرف الدولة، حيث يخير المستفيد بدفع المستحقات سواء نقدا أو عن طريق شطرين محددين في دفتر الشروط، احدهما إجباري و يتم نقدا بنسبة معينة و الباقي عن طريق القرض البنكي.

كأي نوع من أنواع السكنات التي يقوم بانجازها الديوان و الذي يطمح من خلاله إلى إحراز النوعية في الانجاز، يرتقي السكن الترقوي الحر بكل معاييره على باقي السكنات الأخرى بعدم إتباع المعايير التنظيمية التي تضبط كيفية الانجاز و التنازل عنه فيما يخص مساحة السكن و نوعيته، و طبيعة المواد الأولية المستعملة ، في حين يقوم الديوان بإبرام اتفاقيات انجاز سكنات ترقوية تعاقدية مع مختلف المؤسسات و الهيئات التي تطلب خدماتها ضمن ما يسمى بالإشراف المنتدب للمشاريع حيث يحدد دفتر الشروط النموذجي كل الشروط المتعلقة بالانجاز و التصميم و الرقابة، و كذلك الشطر المالي للمشروع .

فيما يخص السكن الترقوي غير تعاقدي و في سبيل إعطاء مصداقية لعمليات الانجاز و بيع مثل هذه السكنات يخضع ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية لكافة الإجراءات القانونية سواء في جانب المؤسسات المكلفة بالانجاز عن طريق عروض المناقصة أو في جانب عملية البيع من خلال طريقتين ، و المتمثلة في البيع بالمزاد بالتعهدات المختومة أو عن طريق التراضي، و في ما يلي سنقدم تفصيل كل نوع منها:

*** أولا: البيع بالمزاد بالتعهدات المختومة:**

ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية مؤسسة عمومية تسعى للحفاظ على المال العام بكل تفاصيله، و ملزمة بإتباع الإجراءات التنظيمية المنصوص عليها قانونيا .

يفتح في هذا الجانب ديوان الترقية و التسيير العقاري عمليات البيع للسكنات الترقوية عن طريق المزاد بالتعهدات المختومة على الأقل لمرتين لكل عملية أو مشروع، عن طريق نشر الإعلان عن المزايدة في الجرائد الناطقة باللغة العربية و أخرى بالفرنسية تمنح مدة عشرين يوم لفائدة المهتمين للتقدم لمصالح الديوان من اجل الحصول على دفتر الشروط الذي ينظم عملية البيع من عرض الموقع و اختيار السكن و توضيح طبيعة البيع المباشر أو ما يسمى بالمفتاح في اليد اذا كان مشروع السكنات المنجزة، أو بيع على التصاميم اذا كانت عملية البيع لأجل مشروع السكنات غير منجز أو قيد الانجاز أسعار البيع الافتتاحية، مبلغ الضمان و الشروط الواجب توفرها في الزبون....الخ.

تتم عملية فتح الأظرفة في الوقت المحدد في الإعلان في جلسة مفتوحة بحضور محضر قضائي و يتم الإعلان عن الفائزين في المزايدة خلال نفس الجلسة و التي توثق بموجب محضر جلسة و محضر معاينة الخاص بالمحضر القضائي .

يلتزم الفائز بالمزايدة أو الراسي عليه المزاد باحترام دفتر الشروط المنظم لعملية البيع هذه، و تعتبر الشروط المتفق عليها إلزامية لكلا الطرفين البائع و المشتري.

- **ثانيا :البيع بالتراضي:**

تاتي عملية البيع بالتراضي كمرحلة ثانية أو خطوة بديلة يلجا الديوان إليها بعد عدم جدوى عملية البيع بالتعهدات المختومة و عدم الحصول على عروض بها رغم الإعلان عليها على الأقل مرتين في الجرائد الوطنية .

ينظم عملية البيع هذه دفتر شروط خاص يبين كل التفاصيل التعاقدية بين الطرفين التي تم توضيحها سابقا في حين يحدد سعر البيع المتفق عليه مع المشتري مباشرة ، و في هذه الحالة كذلك يلتزم الزبون باحترام دفتر الشروط المنظم لعملية البيع هذه، و تعتبر الشروط المتفق عليها إلزامية لكلا الطرفين البائع و المشتري، فتجسيد عملية البيع في كلتا الحالتين في الآجال المحددة و تفرغ في مقرر تخصيص يفرغ بدوره في عقد بيع على التصاميم يحرر لدى موثق و يشهر بالمحافظة العقارية حسب التنظيم المعمول به .

المطلب الثاني: حساب تكلفة مشروع السكن الترقوي الحر

يتم حساب تكلفة و تقييم المشاريع الخاصة بالسكن الحر حسب نفس المراحل السابقة المتعلقة بالسكن الترقوي المدعم مع بعض الاختلافات التي سوف نوضحها في المطلب الثالث، في حين سوف نقدم توضيح فيما يخص:

- **بالنسبة للمرحلة الثانية و بالضبط بطاقة التقييم الدورية:** سبق و تكلمنا عليها في الصيغة السكنية الخاصة بالترقوي المدعم، و تتكون من نفس الأجزاء(الملحق رقم 1)

أ. **جدول تسجيل التكاليف:** و يتكون من مجموع التكاليف الأساسية للمشروع المباشرة و غير مباشرة.

ب. **جدول استخراج سعر المتر مربع المبني:** و هو جدول يتم ترتيب التكاليف ضمنه من أجل استخراج سعر المتر المربع القابل للسكن(ملحق 03) ، و يتم حساب المتر المربع كما يلي:

جدول رقم (02-07) : استخراج سعر المتر مربع المبني

الطبيعة	مبالغ التكاليف الحقيقية	الرسم على القيمة المضافة	المجموع الخاضع لكل الرسوم
سعر إقتناء الأرضية	14 700 000.00	-	14 700 000.00
دراسة الأرضية	46 920.00	8 914.80	55 834.80
البيان الوصفي للتقسيم	133 505.59	-	133 505.59
رخصة البناء	73 475.36	-	73 475.36
شهادة مطابقة	110 000.00	-	110 000.00
الخبرة	20 400.00	-	20 400.00
الإشهار	61 744.00	11 731.36	73 475.36
ملحق 1	2 983 249.39	268 492.45	3 251 741.84
ملحق 2	287 497.10	25 874.74	313 371.84
هيئة الرقابة التقنية CTC	196 708.43	17 703.76	214 412.19
مكتب دراسات	853 192.03	162 106.49	1 015 298.51
الكهرباء و الغاز	641 988.00	57 778.92	699 766.92
التأمينات	111 395.48	-	111 395.48
أ- **الإنجاز:**			
مقاولة س	32 903 442.20	2 961 309.80	35 864 752.00
مقاولة ع	1 752 115.20	157 690.37	1 909 805.57
ب- التهيئة الخارجية:			
مقاولة أ	2 025 288.00	182 275.92	2 207 563.92
المجموع العام	56 790 920.78	3 853 878.59	60 644 799.37
مجموع التكاليف	56 790 920.78		
المساحة القابلة للسكن	925.18		
سعر المتر المربع القابل للسكن	61 383.64		

يتم تحديد سعر المتر المربع المبني = تكلفة الأرض + مجموع التكاليف التالية : (الأتعاب، الإنجاز، التهيئة الخارجية، مصاريف التسيير، مصاريف المهمة / المساحة القابلة للسكن) .

حيث نلاحظ حسب المثال السابق بان أعلى اكبر نسبة من التكاليف متعلقة بالانجاز لأنها هي المرحلة المهمة في المشروع ، ثم تليها التهيئة الخارجية ، ثم الباقي يقسم بين مصاريف الأتعاب الخاصة بالمكاتب و مصاريف الهيئات الأخرى.

المطلب الثالث :المعايير التي تؤثر على حساب المتر مربع القابل للسكن

هناك عدة عوامل تقوم بالتأثير على سعر السكن أو سعر المتر مربع القابل للسكن، فمن يريد اقتناء سكن يجد نفسه أمام مرحلة خيار صعبة، و هنا يجب الانتباه لعدة عوامل قد تؤثر على قراره، لان هناك من الأسباب ما يرفع من سعر السكن و منها ما يخفض سعره.

هذا ما سوف نحاول طرحه من خلال قيامنا بالبحث.

أولا : بالنسبة للسكنات الترقوية المدعمة

أ. **العقار محل الشقة السكنية:**

حيث ان قيمة الأرض في الجزائر العاصمة تكون مرتفعة بمثيلتها في الهضاب و المناطق الداخلية أما المناطق الجنوبية فتنخفض جدا، وكذلك مستوى دعم الدولة لاقتناء عقارات لتشييد السكنات الترقوية المدعمة تختلف باختلاف المناطق، كما يتأثر كذلك بنوعية الأرضية حيث نجد ثلاث أنواع من الأراضي:

***أراضي ملك للبلدية** : وسعرها منخفض نوعا ما و سهلة الإجراءات الإدارية.

* **أراضي ملك للدولة** :و سعرها مرتفع نوعا ما و معقدة الإجراءات الإدارية بالنظر لسابقتها.

* **أراضي ملك الخواص**:وسعرها متغير و غير محدد ومرتفع، و هنا يقوم الديوان باقتناء هذا النوع من الخواص لهدفين أساسين هما هدف المنفعة العامة، أو من اجل اقتناء مشروع ترقوي نظرا لقلة العقار في البلدية محل المشروع[1].

[1] وثائق مقدمة من المؤسسة.

ب. **نوعية الأرضية:** فالأرضية الصخرية تكاليفها اكبر من التربة العادية ، أما التربة الهشة فتكاليف البناء و وضع الجدار الحامي و غيرها من الإجراءات التقنية ترفع من تكلفة السكن.

ت. **مساحة السكن و عدد الغرف:** و هذا مما لا شك فيه ان حجم السكن يؤثر في سعره ، فكلما كبرت المساحة و زاد عدد الغرف زادت قيمة السكن و العكس، أما نوع الشقة فيتراوح بين F3 و F4 فكلما ارتفع عدد الغرف ارتفع السعر نظرا لطبيعة المستفيدين منها.

ث. **موقع الشقة في مخطط العمارة:**إذا كانت بالطابق الأول أو الثاني تكون مرتفعة بالمقارنة مع الشقة في الطابق الأخير أو الأراضي ، درجة التشميس و غيرها.

ج. **مستوى دعم الدولة:** حيث يلعب دورا في تحديد السعر فالسكنات التي تكون إجراءات الدعم فيها مبسطة و المبالغ مرتفعة تكون أسعارها منخفضة و العكس.

ح. **طبيعة البيع:** كالبيع على المخططات و التصاميم و غيرها.

ثانيا :بالنسبة للسكنات الترقوية الحرة

تتأثر هذه الصيغة من السكنات بنفس العوامل المؤثرة على سابقتها بالإضافة إلى:

أ. **الاشتراطات التعاقدية** : حيث يتم التعاقد على طريقة الانجاز و التجهيزات و كل الشروط الأخرى فيحدد السعر حسب التعاقد و الاتفاق على الخدمات، و كذلك طبيعة البيع كالبيع على التصاميم مثلا.

ب. **طبيعة البيع** : فالبيع بالمزايدات يرفع من قيمة السكن لأنه محل ثقة و شفافية في الإجراءات الخاصة بالبيع، و يرسو السعر على من يقدم مبلغ اكبر و العكس.

ت. **موقع العقار محل الشقة السكنية** : يؤثر موقع العقار في انخفاض سعره أو ارتفاعه ، فمثلا العقارات في الشوارع الرئيسية و الأحياء المخدومة و المواقع المميزة ترتفع كثيرا أسعارها، بعكس العقارات الموجودة في شوارع جانبية أو أحياء قريبة من ورش أو مصانع أو في أحياء لم تصلها الخدمات الأساسية.

كما تؤثر إطلالة العقار و واجهته كذلك على سعره، كالإطلالة على البحر أو الحدائق، و هل العقار في الواجهة أم خلفي، كذلك العقارات في المدن الجديدة و المجمعات السكنية قيمتها تكون أعلى كثيرا من المناطق القديمة.

ث. **الخدمات الرئيسية و تجهيزات السكن:** ترتفع قيمة السكنات الترقوية القريبة من المدارس، الأسواق، الجامعات، الأماكن المشهورة و وسائل المواصلات ، و يؤثر وجود هذه الخدمات على ارتفاع سعر منطقة كاملة، و العكس السكنات المتواجدة بعيدا عن الخدمات الرئيسية تنخفض أسعارها، و كذلك بالنسبة للتجهيزات مثل ما هو الحال بالنسبة للسكنات الترقوية العمومية.

ج. **مساحة السكن و نوع الشقة :** و هذا مما لا شك فيه ان حجم السكن يؤثر في سعره، فكلما كبرت المساحة و زاد عدد الغرف زادت قيمة السكن و العكس، كلما كان السكن صغيرا قل سعره، أما نوع الشقة فيتراوح بين F3 و F5 فكلما ارتفع عدد الغرف ارتفع السعر نظرا لطبيعة المستفيدين منها.

ح. **حالة السكن:** تتأثر كثيرا بحالة التشطيب، كلما كان التشطيب من ديكورات و دهانات و بنية تحتية ممتازا رفع ذلك من قيمة السكن كله، مقارنة بسعر سكن أخر في نفس المنطقة و نفس المساحة و لكن نصف تشطيب اقل جودة.

خ. **العرض و الطلب :** مثل إي سلعة أخرى في السوق تتأثر السكنات كثيرا بحالة العرض و الطلب، فكلما زاد الطلب و قل العرض زادت الأسعار و بالعكس، فلذلك ينصح المشتري بتحين أوقات ركود السوق أو زيادة العروض، فمثلا سكن بعاصمة الولاية أعلى من مثيلاتها بالمناطق الأخرى و كذلك بالمناطق الحيوية فمثلا نجد ان صيغة الترقوي الحر يمكن ان تكون محل طلب في مكان و لا تطلب بآخر.

د. **الأوضاع الاقتصادية و السياسية :** بالطبع تتأثر قيمة السكنات بالوضع الاقتصادي للدول و الأفراد، فالوضع الرديء للركود و انخفاض الأسعار، و الوضع المنتعش يرفع أسعار، كما ان ثبات الدخل للأفراد يجعلهم قادرين على الشراء مما يرفع من الأسعار. أما الحالة السياسية فتؤثر تأثيرا كبيرا و مباشرا

على السكنات، فتدهور الأوضاع السياسية و عدم الاستقرار يتبعه عدم استقرار سوق بالتبعية، فنجد ارتفاعا مفاجئا يتبعه انخفاض مفاجئ[1].

و في الأخير هناك معيار و هو مدى تدخل المشرع في تحديد الأسعار أو عدم تدخله و ترك السوق هو من يحدد السعر حسب الموقع و الطابق و المنطقة الجغرافية و غيرها من العوامل، فعامل الزمان و المكان أيضا لهما تأثير كبير في تحديد هذه الأخيرة.

سبق و ان تطرقنا إلى أهم العوامل المؤثرة في تحديد سعر المتر المربع الخاضع للسكن، فيما يلي قمنا بعرض أوجه التشابه و الاختلاف بين مختلف هذه الصيغ، حيث تعتبر الإجراءات الإدارية المعتمدة في الحصول على السكن حسب هذه الصيغ عامل اختلاف بينها، فبالنسبة للسكنات الترقوية المدعمة بالصيغة القديمة كان إجراء الحصول عليها بسيط و يعتمد على تسجيل و دفع الملف على مستوى مكتب المرقي العقاري، في حين الصيغة الجديدة أصبحت على مستوى الدائرة ، أما الترقوي الحر فإجراءات سهلة جدا و هي شراء دفتر شروط فقط على مستوى المكتب المرقي العقاري.

أما طرق الدفع فهي الأخرى مختلفة بين الصيغة القديمة حيث يتم الدفع على مستوى بنك اكتتاب المرقي العقاري، و بالنسبة للصيغة الجديدة فعلى مستوى الصندوق الوطني للسكن الذي يعتبر كضامن لوفاء المكتتبين بالصيغة و هكذا بالنسبة لصيغة الترقوي الحر التي يدفع على مستوى بنك اكتتاب مستفيدي السكن للمرقي العقاري.

التكاليف و سعر التكلفة يتم تحديدها عن طريق التشريع بإجراءات محددة في التنظيم المعمول به بالنسبة لصيغة الترقوي المدعم أما الترقوي الحر فالتكاليف و سعر التكلفة تحدد عن طريق حساب جميع التكاليف المتفق عليها بين المرقي العقاري و المستفيد من السكن في هذه الصيغة ، و لا يعتمد على التشريع في تحديد التكاليف أو سعر التكلفة فالمشرع يتدخل إلا في المجال المحددة، كاحترام قانون التعمير و البناء و غيرها، و هو ما يحدد سعر السكن حسب كل صيغة.

[1] وثائق مقدمة من المؤسسة.

خلاصة الفصل

قدمنا في هذا الفصل لمحة عن ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية المدية، بداية بالتعريف بالمؤسسة،نشأتها، مهامها، و كذلك دراسة الهيكل التنظيمي للديوان، ضف إلى هذا قمنا من خلال الدراسة التطبيقية بتوضيح كيفية حساب تكاليف المشروع لبناء سكن ترقوي يعتمد على مبادئ محاسبة التكاليف من اجل الوصول إلى تحديد سعر التكلفة، و حساب السعر الوحدوي لكل من الشقة و سعر المتر المربع المبني و توضيح البطاقة التقنية أثناء مراحل انجاز و بناء السكن.

الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية المدية



خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع محاسبة التكاليف و دورها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، تبين لنا مدى مساهمة هذه التقنية في تقييم المؤسسة ككل و المحافظة على استمراريتها و مدى توليدها لمعلومات ذات مصداقية و معبرة عن حقيقة المؤسسة، و المؤسسة كوحدة لها أغراض اقتصادية فهي تعتمد في أدائها على محاسبة التكاليف لتزويدها بالبيانات اللازمة ،هذه الأخيرة تساعد على تفسير و تحليل جميع البيانات من اجل تسيير جيد للمؤسسة و تحقيق الكفاءة و الفعالية اللازمة .

و منذ ان ظهرت محاسبة التكاليف فقد أصبحت من أهم التقنيات في اتخاذ القرارات، فعبر وسائلها و أدواتها يمكن لآخذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية ان يقف على أهم النتائج و تطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهي تعتبر أداة جيدة و مناسبة من اجل التحكم في التسيير ، و تقييم المؤسسة ككل و المحافظة على إستمراريتها و توليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن حقيقة وضعية و كذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال التعرف على الأخطاء و الانحرافات ، فهي تسهل للمسيرين أداء عملهم على أكمل وجه و اتخاذهم للقرارات الصائبة و الملائمة و ذلك من خلال حسابها لسعر التكلفة .

بعد تناولنا للجانب النظري و التطبيقي لموضوع الدراسة بعنوان دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، سنقوم بعرض أهم النتائج المتوصل إليها، و كذا سرد جملة من التوصيات و الآفاق الجديدة للبحث العلمي الأكاديمي.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من الفرضيات المطروحة في مقدمة البحث يمكن التأكد من صحتها كما يلي:

- ✓ فيما يخص الفرضية الأولى التي تنص على ان محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة لمراقبة تسيير المؤسسة لكونها تساعد على تحديد مختلف التكاليف من خلال الدراسة تبين لنا صحة هذه الفرضية رغم ان معظم المؤسسات الاقتصادية بالجزائر تستخدم أدوات تقليدية لمحاسبة التكاليف بغية تحديد مختلف تكاليف منتجاتها.
- ✓ الفرضية الثانية استخدام محاسبة التكاليف في التفسير و التوضيح يدعم الثقة في اتخاذ القرارات، و هذا ما تم تأكيده في الجانب النظري حيث توصلنا إلى:

- محاسبة التكاليف تقوم بتقديم التحليل و التفسير الدقيق، حيث تقوم بحساب التكاليف و تحليلها و التحكم فيها و التي على أساسها يتم اتخاذ القرارات المبنية على أسس سليمة؛
- هي وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة الوثيقة بالقرارات الإدارية؛
- توفر معلومات حسابية يمكن الاعتماد عليها في المستقبل.

✓ الفرضية الثالثة تعتمد المؤسسات الجزائرية على محاسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة و توظيفها في اتخاذ القرارات و هذا ما تم تأكيده من خلال الدراسة الميدانية حيث تم التوصل إلى:

- تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة آلية فعالة ترتكز عليها المؤسسة في اتخاذ القرارات الملائمة و الفعالة في الوقت المناسب؛
- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و تقييم المخزونات و الاستثمارات و بالتالي فهي تمكن المؤسسة من الحصول على اكبر ربح ممكن مقابل اقل تكلفة؛
- تساعد في إعداد التقارير المختلفة و إجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

ثانيا: النتائج

من خلال الدراسة النظرية و التي تم تدعيمها بالتطبيقية استخلصنا النتائج التالية :

✓ ان لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات الخاصة يجمع فحص و تبويب التكاليف بغرض تحليلها و التحكم فيها.

✓ تظهر أهمية محاسبة التكاليف من خلال كل الطرق الموضوعة و المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليليها و كذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة متخذي القرار و التي تشمل الطرق الجزئية و الكلية، تقليدية كانت أم حديثة إضافة إلى البعد الاستراتيجي لمعالجة التكاليف و تحليلها .

✓ تتجلى أهمية المحاسبة التكاليف في كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة من خلال استقبالها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها

المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته مما يسهل اتخاذ القرارات و ممارسة المراقبة باستمرار.

- ✓ تكمن فعالية نظام محاسبة التكاليف في التحكم في عناصر التكاليف بالمؤسسة و غيابه التام يعني بضرورة فقدان السيطرة و التحكم في هذا العنصر الهام.
- ✓ ديوان الترقية و التسيير العقاري بولاية المدية يعتمد على التحميل عن طريق التكاليف المتغيرة ، حيث تقوم هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة و تهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، و هذا التقسيم هو الأساس الذي ترتكز عليه نظرية التكاليف الكلية من اجل قياس تكلفة المنتجات ؛
- ✓ ان تحديد سعر تكلفة مختلف الصيغ السكنية في قطاع البناء و تحديد الأسعار الوحدوية لكل شقة على حدا يعتمد على محاسبة التكاليف ؛
- ✓ استخدام طريقة وحيدة في حساب التكلفة غير كافي لإعطاء صورة كافية للوضعية المالية للمؤسسة، و كذلك من اجل إعطاء نتائج ممتازة تمتاز بالمصداقية و الثقة و تحديد المسؤوليات بدقة مع اتخاذ كافة التدابير و القرارات في الوقت المناسب؛
- ✓ تمكننا محاسبة التكاليف من تتبع تطور التكاليف الخاصة بالمشاريع أثناء مراحل الانجاز مما يساعد على اتخاذ قرارات سريعة و في الوقت المناسب، كقرارات التمويل الخاصة بالمشروع أو خفض تكاليف إضافية للمشروع كقرارات إلغاء ملاحق إضافية و غيرها؛
- ✓ ان التكاليف المتغيرة تتغير كلما تغير مستوى النشاط فتبدأ من الصفر و تزيد كلما زادت عدد الوحدات المنتجة، و العكس بالنسبة للتكاليف الثابتة التي لا تتأثر بحجم النشاط سواء بارتفاعه أو انخفاضه؛

ثالثا: التوصيات

من خلال دراستنا لهذا الموضوع يمكن الخروج ببعض الاقتراحات :

1- ضرورة استعمال محاسبة التكاليف في مختلف فروع و هيئات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من اجل ضمان السير الحسن و عدم ارتكاب الأخطاء و اكتشافها مبكرا من اجل تصحيحها؛

2- من اجل تحقيق التطبيق الجيد لمحاسبة التكاليف يجب نشر الوعي التكاليفي، و توعية المسئولين في المؤسسة بالدور الحقيقي للمعلومة الناتجة عنها و ضرورة استعمال تقنياتها بجدية من اجل ضمان مصادر البيانات ؛

3- ضمان السير الحسن و المراقبة المستمرة للمدخلات و المخرجات داخل كل مؤسسة لضبط جميع الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة؛

4- التنسيق بين جميع الأطراف الفاعلة في اتخاذ القرار لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة و الكامنة التي يجب اكتشافها و العمل على استغلالها فيما يحقق التحسن المستمر ؛

5- تحديث نظام محاسبة التكاليف في ديوان الترقية و التسيير العقاري بالاعتماد على الطرق الجديدة .

6- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي و ضرورة الربط بين الجانبين اللأكاديمي و المهني.

رابعا: آفاق الدراسة

بعدما تناولت دراستنا هذا الموضوع و المتمثل في دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية ، و بالرغم من صعوبة تبيان أنه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات و بحوث مستقبلية تستحق الدراسة و ذلك للتطرق للمواضيع المتعلقة ب:

- استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين أداء مؤسسات التسيير العقاري.
- دراسة مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و محاسبة التكاليف وفقا لطريقة التكلفة المتغيرة
- الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف و دورها في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المصادر و المراجع

1- الكتب

1- احمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، الدار الجامعية، 2006 .

2- براهيم علي رابعة، اتخاذ القرار، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان-الأردن.

3- بويعقوب عبد الكريم، محاسبة التكاليف، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر- الطبعة الثالثة-2004 .

4- اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار الحامد، عمان- الأردن- الطبعة الأولى 2006 .

5- حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية ، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، المسيلة- الجزائر، مؤسسة الثقافة الجامعية-الإسكندرية-2009.

6- خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقية، دار البازوري العلمية، الأردن 2014.

7- رحال علي، سعر التكلفة و محاسبة التكاليف، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر.

8- صالح عبد الله رزق، عطاالله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان-الأردن.

9- صالح الرزق، عطاالله بن وراد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان-الأردن،1997 .

10- صلاح الدين عبد المنعم مبارك و آخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية- 2004.

11- عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن- 2001.

12- عبد الحكيم الرجبي، مبادئ في محاسبة التكاليف، دار وائل الكويت، الطبعة الثالثة -2004.

13- عبد الحليم كراجة و آخرون، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن -1991 .

14- عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر-1993.

15- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الأردن-2006.

16- قداح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، سوريا، دمشق-1978.

17- ماجد سعيد محمد الغامدي، درجة تطبيق خطوات اتخاذ القرار بإدارة شؤون المعلمين بتعليم جدة.

18- محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري،كلية التجارة، جامعة الإسكندرية و جامعة بيروت العربية، دار النهضة العربية للنشر و الطباعة.

19- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة ، 2009.

20- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت، دار وائل للنشر ، الطبعة الخامسة، 2010.

21- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

22- محمود علي الجبالي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى-2000.

23- ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر.

24- نواف محمد فخر،عطاالله محمد القطيش، محاسبة التكاليف،دار اسامة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2014.

2- المذكرات و الأطروحات:

1- بلعيسة ايمان، دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر-تخصص محاسبة.

2- بن دالي براهم عبد الرحمان، استخدام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة نفطال-مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية،2016-2017.

3- عادل مانع، يوسف قروش، دراسة مقارنة بين الطرق التقليدية و الحديثة لمحاسبة التكاليف و تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة -تخصص محاسبة و تدقيق- جامعة محمد بوضياف – المسيلة، 2018.

4- كاميليا بلرهمي ، نور الهدى عموري، دور محاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المالية و المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020.

5- ياسين شبوطي و آخرون، محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، دراسة حالة وحدة الصيانة بمؤسسة بوفال البرواقية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس علوم تجارية- تخصص محاسبة- 2006-2007.

6- يوسف التومي محمد امين، واقع تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر-تخصص محاسبة-2018-2019.

3- المجلات و المقالات

1- احمد يوسف مولود اسماعيل، دور اساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، جامعة سنار، السودان، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، المجلد10، العدد02/ ديسمبر 2023.

2- بن سويسي عثمان، بن خلفة حمزة، دور الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير، دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنيعة-الجزائر- جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، مجلة دراسات اقتصادية،المجلد06، العدد01/مارس 2023.

3- دلال حطاب، نور الدين زعبيط، دراسة و تقييم انظمة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب سيدار، عنابة-الجزائر- مجلة دراسات اقتصادية، المجلد7، العدد1/جوان 2020.

4- مراوي رشيدة، زعرور نعيمة، مساهمة الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة- جامعة محمد خيضر-الجزائر- مجلة اقتصاد المال و الاعمال، المجلد06،العدد02/ديسمبر 2021.

5- مفتاح محمد دياب، اتخاذ القرارات الادارية و اهميته في مؤسسة المعلومات،جامعة طرابلس،-ليبيا-المجلة الدولية للدراسات الإنسانية ، المجلد الأول، العدد02/2022.

الملاحق

الملحق رقم 01: البطاقة الفنية للمشروع

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'HABITAT, DE L'URBANISME ET DE LA VILLE
OFFICE DE PROMOTION ET DE GESTION IMMOBILIERE DE MEDEA

FICHE TECHNIQUE

60 logements LPA 02 (42 Logt F3+18 Logts F4) + 10 (8 Logt F3+2 Logt F4) logts Promotionnels Prog 2019Y/C VRD à CHRACHRIA

- **PROGRAMME**: Année 2019.
- **SITE**: (Chrachria) commune de Médéa – Wilaya de Médéa.
- **MAITRE D'OUVRAGE** : **OPGI MEDEA.**
- **PERMIS DE CONSTRUIRE : N°298/2019 du 18/12/2019**
- **Acte de Terrain : N°400/2019 du 19/08/2019**
- BUREAU D'ETUDE CHARGE D'ETUDE : «BUREAU D'ARCHITECTURE ET CONCEPTION SALAH EL DINE BACHENE »
- BUREAU D'ETUDE CHARGE DE SUIVI: « BUREAU D'ARCHITECTURE ET CONCEPTION SALAH EL DINE BACHENE »
- CONTRÔLE TECHNIQUE : CTC Centre
- ENTREPRISE DE REALISATION : «SAIHI SAID».
- MONTANT DU MARCHE + avenant (TTC) : 279 169 807.37 DA
- DATE DE VISA DU MARCHE : N°02/2020 DU 31/05/2020
- DELAI DE REALISATION : 20 Mois.
- ODS DE DEMARRAGE : 04/06/2020.
- TAUX D'AVANCEMENT : %

Projet	Typologie	Promotionnels
60 Chrachria	42 F3	08 F3
	18 F4	02 F4

الملحق رقم: 02

PROJET : 60 LPA & 10 LP & 58 LOCAUX Chrachria

Calcule N°	LES CHARGER VARIABLES				
Nature	**CHARGES**	**%**	**monatnat des charges Reél (HT)**	**TVA**	**TTC**
PRIX D ACQUISITE DE TERRAIN	FACT N 16/20 LES DOMAINE	19/11/2019	5 108 822,00	0	5 108 822,00
	TOTAL : PRIX D ACQUISITE DE TARRAN	02.55%	5 108 822,00	0,00	5 108 822,00
ETUDE DE SOLE	BET SETAM MEDEA FAC N 01	16/04/2019	218 040,00	41 427,60	259 467,60
	TOTAL : ETUDE DE SOLE	0.1%	218 040,00	41 427,60	259 467,60
E.D.D	FACT N 03 DU 23/09/20 NOTAIRE MOKHBAT	23/09/2020	620 408,33	0	620 408,33
	TOTAL : E.D.D	0.31%	620 408,33	0,00	620 408,33
EXPPERTISE	AHMED N FAC N 02 DU 30/11/2019	30/11/2019	94 800,00	0,00	94 800,00
	TOTAL : EXPPERTISE	0.04%	94 800,00	0,00	94 800,00
PUBLICITE	FACT N 6393 DU 17/07/2020	17/07/2020	286 928,00	54 516,32	341 444,32
	TOTAL : PUBLICITE	0.14%	286 928,00	54 516,32	341 444,32
CTC	CTC CENTRE SIT N 001	12/04/2021	418 649,60	79 543,42	498 193,02
	CTC CENTRE SIT N 002	18/08/2021	418 649,60	79 543,42	498 193,02
	TOTAL : CTC	0.44%	837 299,20	159 086,85	996 386,05
ETUDE & SUIVI	BET BACHENE SALAH EDDINE SIT N 01/19	28/08/2019	1 522 262,27	289 229,83	1 811 492,10
	BET BACHENE SALAH EDDINE SIT N 02/19	21/10/2019	1 370 036,04	260 306,85	1 630 342,89
	BET BACHENE SALAH EDDINE SIT N 03/20	13/07/2020	152 226,23	28 922,98	181 149,21
	BET BACHENE SALAH EDDINE SIT N 04/21	30/03/2021	485 300,61	92 207,11	577 507,72
	BET BACHENE SALAH EDDINE SIT N 05/21	15/07/2021	435 008,39	82 651,59	517 659,98
	TOTAL : ETUDE & SUIVI	01.97%	3 964 833,54	753 318,36	4 718 151,90
RAELISTAION	ETB SAIHI SAID fact 01/20 du 06/08/20	19/08/2020	16 689 900,00	1 502 091,00	18 191 991,00
	ETB SAIHI SAID fact 02/20 du 08/09/20	21/09/2021	7 471 655,00	672 448,95	8 144 103,95

	ETB SAIHI SAID fact 03/20 du 14/12/20	15/12/2020	5 184 081,00	466 567,29	5 650 648,29
	ETB SAIHI SAID fact 04/21 du 28/02/21	10/03/2021	9 282 145,00	835 393,05	10 117 538,05
	ETB SAIHI SAID fact 05/21 du 30/03/21	25/05/2021	16 684 124,95	1 501 571,25	18 185 696,20
	ETB SAIHI SAID fact 06/21 du 29/04/21	24/05/2021	16 911 976,00	1 522 077,84	18 434 053,84
	ETB SAIHI SAID fact 07/21 du 30/ 05/21	03/08/2021	10 066 578,00	905 992,02	10 972 570,02
	ETB SAIHI SAID fact /21 du 30/06/21	22/09/2021	14 085 543,00	1 267 698,87	15 353 241,87
	ETB SAIHI SAID fact 09/21 du 29/07/21	22/11/2021	14 661 302,00	1 319 517,18	15 980 819,18
	ETB SAIHI SAID fact 10/21 du 25/08/21	10/01/2022	22 091 396,00	1 988 225,64	24 079 621,64
	ETB SAIHI SAID fact 11/21 du 23/09/21	29/03/2022	16 922 866,00	1 523 057,94	18 445 923,94
	ETB SAIHI SAID fact 12/22 du 21/03/22	03/08/2022	8 499 319,00	764 938,71	9 264 257,71
	ETB SAIHI SAID fact 1 /22 du 21/04/22	05/03/2022	8 473 977,00	762 657,93	9 236 634,93
	ETB SAIHI SAID fact 14/22 du 11/12/22	12/07/2023	18 447 214,20	1 660 249,28	20 107 463,48
	TOTAL : RAELISTAION	92.48%	185 472 077,15	16 692 486,94	202 164 564,09
ELECTRICITE & GAZ	RACCT ELECT FACT 619/2023	08/11/2023	2 983 356,00	286 502,04	3 251 858,04
	TOTAL : ELECTRICITE & GAZ	01.48%	2 983 356,00	286 502,04	3 251 858,04
PERMIS DE CONSTRUIRE	REGLE MENT FACT. N 03	19/07/2022	341 444,32	0,00	341 444,32
	TOTAL : PERMIS DE CONSTRUIRE	0.19%	341 444,32	0,00	341 444,32
CONFORMITÈ DE PROJET	REGLE MENT FACT. N 17	23/03/2022	110 000,00	0,00	110 000,00
	TOTAL: CONFORMITÈ DE PROJET	0.05%	110 000,00	0,00	110 000,00
ASSURENCE	FOND DE GARENTI DU 28/07/2023	28/07/2023	517 661,34	0	517 661,34
	TOTAL: ASSURENCE	0.25%	517 661,34	0,00	517 661,34
TOTAL GENERAL			200 555 669,88	17 969 338,11	218 525 007,99

الملحق رقم: 02

Calcule N :02

LES CHARGES FIXE

Désignation	Taux	Les Charges Variables	Les Charges Fixe	Les Charges Global
Couts Fixe des année jusqu'Au 2019	6.05%	23 335 652.95	1 503 206.30	24 838 859.25
Couts Fixe de l' année 2020	25%	28 881 456.71	9 630 456.57	38 511 913.28
Couts Fixe de l' année 2021	10%	59 016 909.63	6 768 678.67	65 785 588.30
Couts Fixe de l' année 2022	07%	76 612 241.11	5 456 765.54	82 069 006.65
Couts Fixe de l' année 2023	22.07%	12 709 409.48	3 600 892.92	16 310 302.40
TOTAL GENERALE		200 555 669.88	26 960 000.00	227 515 669.88

Calcule N :03

LES RECETTES

CHIFFRE D'AFFAIRE REALISE JUSQU'AU **31/12/2023**

QU	Désignation			Prix U	Total Projet		REST A RECOUVRIRE
60	60 LPA CHERACHRIA	F3	42	3 379 236.70	182 298 545.65	19.28%	35 161 283.57
		F4	18	4 196 215.99			
18	18 LOCAUX (23 M²)			72 000.00	-	100%	29 808 000.00
TOTAL GENERALE					182 298 545.65		164 969 283.57

CHIFFRE D'AFFAIRE PREVISIONNEL A LA FIN DU PROJET

QU	Désignation			Prix U	Total Projet
60	60 LPA CHERACHRIA	F3	42	3 379 236.70	217 459 829.22
		F4	18	4 196 215.99	
18	18 LOCAUX (23 M²)			72 000.00	29 808 000.00
TOTAL GENERALE					247 267 829.22

Calcule N :04

RESULTAT NET

RESULTAT NET REALISE JUSQU'AU **31/12/2023**

Chiffre d'affaires net	182 298 545.65	100%
Cout variable	200 555 669.88	110.01%
Marge sur cout variable	−18 257 124.23	−10.01%
Cout fixe	26 960 000.00	14.78%
Résultat	−45 217 124.23	−24.79

RESULTAT PREVISIONNEL A LA FIN DU PROJET

Chiffre d'affaires net	247 267 829.22	100%
Cout variable	203 950 730.78	82.48
Marge sur cout variable	43 317 098.44	17.51%
Cout fixe	26 980 000.00	10.91%
Résultat	16 337 098.44	6.6%

الملحق رقم: 03

FICHE ENGAGEMENT 60 logts LPA 2 + 10 logts promotionnels + garage à chrarchria -MEDEA-

commune	Désignation	Engagement	LPA 2	HT	TVA	LOGTS PROMOTI-	HT	TVA	GARAGE	HT
MEDEA	LABORATOIRE	328 440,00	259 467,60	218 040,00	41 427,60	55 834,80	46 920,00	8 914,80	13 137,60	11 040,00
	ETB LOT 02	210 969 129,40	166 665 612,23	152 904 231,40	13 761 380,83	35 864 752,00	32 903 442,20	2 961 309,80	8 438 765,18	7 091 399,31
	MUR DE SOUTENEMENT	11 234 150,40	8 874 978,82	8 142 182,40	732 796,42	1 909 805,57	1 752 115,20	157 690,37	449 366,02	377 618,50
	GARAGE	15 527 834,00	110 000,00	110 000,00	0,00		0,00	0,00	15 527 834,00	13 048 600,00
	VRD	12 264 244,00	10 056 680,08	9 226 312,00	830 368,08	2 207 563,92	2 025 288,00	182 275,92		0,00
	AVENANT N 01	19 127 893,17	15 111 035,60	13 863 335,42	1 247 700,19	3 251 741,84	2 983 249,39	268 492,45	765 115,73	642 954,39
	AVENANT N 02	1 843 363,75	1 456 257,36	1 336 015,93	120 241,43	313 371,84	287 497,10	25 874,74	73 734,55	61 961,81
	CTC Centre	1 261 248,16	996 386,05	837 299,20	159 086,85	214 412,19	196 708,43	17 703,76	50 449,93	42 394,90
	BET	5 972 344,20	4 718 151,92	3 964 833,54	753 318,37	1 015 298,51	853 192,03	162 106,49	238 893,77	200 751,07
	ANEP	432 208,00	341 444,32	286 928,00	54 516,32	73 475,36	61 744,00	11 731,36	17 288,32	14 528,00
	Terrain	14 700 000,00	5 108 822,00	5 108 822,00	0,00	14 700 000,00	14 700 000,00	0,00		0,00
	racc elec	2 909 864,00	2 298 792,56	2 108 984,00	189 808,56	494 676,88	453 832,00	40 844,88	116 394,56	97 810,55
	racc gaz	1 206 412,00	953 065,48	874 372,00	78 693,48	205 090,04	188 156,00	16 934,04	48 256,48	40 551,66
	EXPERT	120 000,00	94 800,00	94 800,00	0,00	20 400,00	20 400,00	0,00	4 800,00	4 800,00
	F,G,C,M,P,I	655 267,52	517 661,34	517 661,34	0,00	111 395,48	111 395,48	0,00	26 210,70	26 210,70
	Frais P,C	432 208,00	341 444,32	341 444,32	0,00	73 475,36	73 475,36	0,00	17 288,32	17 288,32
	NOTAIRE	785 327,00	620 408,33	620 408,33	0,00	133 505,59	133 505,59	0,00	31 413,08	31 413,08
TOTAL GENERAL Y /C AVENANT		**279 169 807,38**	**218 525 008,00**	**200 555 669,88**	**17 969 338,12**	**60 644 799,37**	**56 790 920,78**	**3 853 878,59**	**25 818 948,22**	**21 709 322,29**

COUT realisation(ETB) LOGTS Y/C L AVENANT

	prix de logts F3	prix de logts F4	cout M2 habitable	surface m2
LOGTS LPA	3 379 236,70	4 196 215,99	43 142,50	DA/M² 4 648,68
LOGTS / P	4 779 330,61	9 841 639,82	61 383,65	DA/M² 925,18
				TOTAL 5 573,86

الملحق رقم : 04

المشـــــروع : انجــاز 60 سكـن ترقــوي مـــدعم (42 سكن غ 3 + 18 سكن غ04) + 10 سكنــات ترقــوية (08 سكنات غ03 + 02 سكنات غ 04) بما فيه الطرق و الشبكات المختلفة بالغزاغزة (الشراشرية) - المدية ,

سكـنــات

الكشف الكمي و التقديري

الرقم	تعيين الأشغال	الوحدة	كمية الصفقة	السعر الوحدوي خارج الرسوم	المبلغ خارج الرسوم
	البنية التحتية				
	1- أعـمــال الـتـربـة :	-	-	-	-
1-1	تسطيحات عامة Terrassement generaux و كذا أعمال الحفرو تسوية الأرضية المبنية .	**م3**	1 000,000	300,00	300 000,00
1-2	الردم بالتربة المكدسة على طبقات متتالية بسمك 25 سم	**م3**	500,000	300,00	150 000,00
1-3	النقل إلى التفريغ العمومي	**م3**	600,000	300,00	180 000,00
1-4	الحفر في ارضية صخرية للقواعد	**م3**	10,000	2 500,00	25 000,00
	المجموع الفرعي 01 أعـمــال الـتـربـة :				**655 000,00**

	2- الأســـاسات :	-	-	-	
	ملاحظة : الخرسانة المسلحة بتركيز 350كلغ/م3بالاسمنت من نوع CRS 425 للأشغال التحتية	-	-	-	
2-1	- خرسانة النظافة للأساسات	م3	217,000	7 000,00	1 519 000,00
2-2	خرسانة مسلحة ل : ـ الأساسات +libages	**م3**	675,000	29 500,00	19 912 500,00
	ـ الأعمدة الأوليـة	**م3**	37,000	29 500,00	1 091 500,00
	العوارض الأرضية	**م3**	70,000	29 000,00	2 030 000,00
	ـ الجدار الخرسـاني	**م3**	80,000	29 000,00	2 320 000,00
3-2	قنوات من البلاستيك PVC PN6 قطر 250 ملم بما فيه فراش الرمل الناعم بسمك 10 سم و الردم بالتربة الجيدة	**مط**	128,000	2 200,00	281 600,00
4-2	إنجاز مشعب من الخرسانة المسلحة بأبعاد : - 1,80×0,60	**مط**	10,000	24 000,00	240 000,00
	- 2,30×0,60	**مط**	10,000	29 000,00	290 000,00
	- 0,80×0,80	**مط**	10,000	16 000,00	160 000,00
	- 0,60×0,60	**مط**	10,000	16 000,00	160 000,00
5-2	ت/و أنبوب من مادة البلاستيك Ø100 لتمرير الكوابل حسب المخططات	**مط**	45,000	700,00	31 500,00

6-2	ت/و أنبوب من مادة البلاستيك Ø110 لتهوية قنوات الدخان حسب المخططات .	مط	45,000	800,00	36 000,00
7-2	- بلاطة مصمتة من الخرسانة المسلحة سمك 0,15 +en piérres Hérissonages	م2	1 548,00	2 400,00	3 715 200,00
	المجموع الفرعي 02 الاساسات :				**31 787 300,00**
	البنية الفوقية				
	ملاحظة : الخرسانة المسلحة بتركيز 350كلغ/م3بالاسمنت من نوع CPJ 425 للأشغال الفوقية	-	-	-	-
	3- خـرسـانة مسلحـة للهيكل :	-	-	-	-
1-3	خرسانة مسلحة ل: أ) - الأعمدة.	م3	399,000	24 000,00	9 576 000,00
	ب) - العوارض و الدعـائم	م3	668,000	24 000,00	16 032 000,00
	ج) - السـلالم	م3	32,000	24 000,00	768 000,00
	د) - السواكف + المساند.	م3	13,000	13 000,00	169 000,00
	هـ) - حـافـة السطح.	م3	32,000	15 000,00	480 000,00
	و) - جدران الهيكل المقاوم.	م3	328,000	24 000,00	7 872 000,00
2-3	ي) - تزويد ووضع عناصر تزيينية مسبقة الصنع من الخرسانة المسلحة بقياس سمك 10ستم	و	288,000	300,00	86 400,00
3-3	- خرسانة خفيفة التسليح للواجهات	م3	16,000	2 000,00	32 000,00

	المجموع الفرعي 03 خرسانة مسلحة للهيكل :				**35 015 400,00**
	4- بلاطات السقف	-	-	-	
1-4	- بلاطات السقف بقوالب مفرغة 16 + 4 م	**م2**	6 762,00	2 700,00	18 257 400,00
2-4	- بلاطة مصمتة من الخرسانة المسلحة سمك 0,15 م بتركيز 350 كغ/م	**م3**	142,000	24 000,00	3 408 000,00
	المجموع الفرعي 04 بلاطات السقف :				**21 665 400,00**
	5- البـــنـــاءات	-	-	-	
1-5	- بناء ثنائي الجدران بسمك 0,30 م و 0,20 م ،	**م2**	5 868,00	1 300,00	7 628 400,00
2-5	- بناء أحادي الجداربالأجر بسمك 0,10 م،	**م2**	5 732,00	900,00	5 158 800,00
3-5	- إنجاز قناة تهوية مزدوجة مسبقة الصنع 0,75 × 0,25 حسب المخطط	**مط**	214,00	2 500,00	535 000,00
4-5	- تموين ووضع مخرج قناة التهوية (المدخن) علي السطح مسبق التصنيع	**و**	16,00	9 000,00	144 000,00
5-5	- طاولة مطبخ مبنية بأبعاد 3,70 × 0,70 × 0,90 م	**و**	68,00	15 000,00	1 020 000,00
6-5	- طاولة مطبخ مبنية بأبعاد 6,70 × 0,70 × 0,90 م	**و**	2,00	40 000,00	80 000,00
7-5	جدار نوع نيفادا	**م2**	11,00	1 500,00	16 500,00
	المجموع الفرعي 05 البناءات :				**14 582 700,00**
	6-التـــلبـــيس	-	-	-	
1-6	- تلبيس بملاط إسمنتي على الجدران الخارجية من الإسمنت	**م2**	7 726,00	500,00	3 863 000,00
2-6	- تلبيس بملاط إسمنتي على الجدران الداخلية للمساحات ودرج السلم، من الإسمنت	**م2**	20 894,00	500,00	10 447 000,00
3-6	- تلبيس بملاط إسمنتي تحت السقف (الداخلي و الخارجي) ، من الإسمنت	**م2**	7 347,00	500,00	3 673 500,00

	المجموع الفرعي 06 التلبيس :				17 983 500,00
	7-التـغـطـيـات	-	-	-	
1-7	ـ إنجاز الكتامة تحت البلاط	م2	472,00	300,00	141 600,00
2-7	- تـغـطـيـة بـبـلاط الـغـرانـيـت 25 × 25	م2	6 636,00	1 100,00	7 299 600,00
3-7	تـغـطـيـة ببلاط الخزف Dalle de sole المضاد الإنزلاق	م2	1 306,00	1 800,00	2 350 800,00
4-7	تـغـطـيـة بـمـربعات بالـخـزف المزركش مع حافـة تزيينيـة ، المرحاض والمطبخ ،الحمام و كذا قفص درج السلم	م2	3 009,00	1 700,00	5 115 300,00
5-7	تغطية الجدران بوطائد 0,40*0,07 ذو حافة علوية دائرية مثبتة	مط	7 153,00	300,00	2 145 900,00
6-7	تغطية مساند النوافذ بألواح القرانيطو المسلحة	م2	198,00	2 000,00	396 000,00
7-7	تموين ووضع رخام من النوعية الجيدة سمك 3 سم على طاولة المطبخ،	م2	157,00	8 000,00	1 256 000,00
8-7	تـغـطـيـة بالرخام من النوعية الأولى سمك 2 سم لعتبة الباب للحمام و المرحاض وباب المدخل ،	م2	57,00	8 000,00	456 000,00
9-7	تـغـطـيـة الدرج وسند الدرج بـصـفـائـح من القرانيطو سمك 3سم من النوعية الجيدة	م2	210,00	2 500,00	525 000,00
	المجموع الفرعي 07 التغطيات:				19 686 200,00
	8- الـكـتـامـة	-	-	-	
1-8	- عازل حراري من "بوليستيران" بسمك 4 سم	م2	1 498,00	500,00	749 000,00
2-8	تنفيذ شكل مائل من الخرسانة بتركيز 250 كغ/م^3 تضبط حسب الميل المشار إليه في مخطط السطح،	م2	1 498,00	600,00	898 800,00
3-8	- كتامة متعددة الطبقات بما فيه طبقة من الكرافت	م2	1 498,00	700,00	1 048 600,00

4-8	حماية الكتامة بالحصى المستدير بسمك 5 سم .	م2	751,00 1	200,00	350 200,00
5-8	رفيعة الكتامة من" الباكس ألومين " لحماية الرفائع الشاقولية لحواف السطوح.	مط	456,00	700,00	319 200,00
6-8	مزراب من معدن مصفّح او ما يماثله مع مصبّع	و	35,00	1 500,00	52 500,00
7-8	إنجاز فرجة المساكة بعرض 30 سم حسب المخططات و كل مستلزمات حسن التنفيذ	مط	27,00	900,00	24 300,00
	المجموع الفرعي 08 الكتامة:				**3 442 600,00**
	9-الهيكل الخشبي + السقف المستعار				
1-9	ت/و قرميد بمافيه الهيكل الخشبي	م2	711,00	600,00	426 600,00
2-9	ت/و faitiere	م ط	264,00	900,00	237 600,00
3-9	ت/و :كاسف من القرميد مع هيكل من الخشب و الحديد قياس 0,50*2,15	و	16,00	1 500,00	24 000,00
	المجموع الفرعي 09 الهيكل الخشبي + السقف المستعار				**688 200,00**
	10 - الدهن والزجـــاج :	-	-	-	
1-10	دهان بترولیان على الجدران الخارجية بما فيه كل مستلزمات حسن التنفيذ	م2	7 647,00	220,00	1 682 340,00
2-10	- دهان التحضيري Enduit للجدران الداخلية وتحت السقف	م2	21 616,00	20,00	432 320,00
3-10	- دهان فينيل للجدران الداخلية	م2	15 050,00	200,00	3 010 000,00
4-10	- دهان فينيل تحت السقف	م2	6 035,00	200,00	1 207 000,00
5-10	دهان لاكي للجدران للأماكن الرطبة	م2	2 780,00	250,00	695 000,00
6-10	دهان لاكي تحت السقوف للأماكن الرطبة	م2	1 150,00	250,00	287 500,00
7-10	- دهان زيتي على النـــجارة (خشب + حديد)	م2	2 238,00	250,00	559 500,00

8-10	زجـاج نصف مزدوج على مغطس من العجين	م2	784,00	1 400,00	1 097 600,00
9-10	زجــاج مسلح	م2	27,00	2 500,00	67 500,00
				المجموع الفرعي 10 الدهن و الزجاج:	**9 038 760,00**
	11- النـــــجـارة :	-	-	-	
	ا-الاطارات +فتحات الابواب من الخشب الأحمر جيد النوعية				
1-11	تزويد و وضع باب المدخل بما فيه الإطار من الخشب الأحمرالمملوء جيد النوعية (2,20 * 1,04)	و	70	30 000,00	2 100 000,00
2-11	أ)- تزويد و وضع إطار باب للمطبخ 2,20*0,84 م	و	68	3 000,00	204 000,00
	ب)- تزويد و وضع فتحة باب للمطبخ 2,20*0,84 م	و	68	18 000,00	1 224 000,00
3-11	أ)- تزويد و وضع إطار باب للغرف ذو مصراع واحد 2,20*0,94م	و	160	3 500,00	560 000,00
	ب)- تزويد و وضع فتحة باب للغرف ذو مصراع واحد 2,20*0,94م	و	160	20 000,00	3 200 000,00
4-11	أ)-تزويد و وضع إطار باب لغرفة الإستقبال 2,20*0,94 م	و	60	3 500,00	210 000,00
	ب)-تزويد و وضع فتحة باب لغرفة الإستقبال 2,20*0,94 م	و	60	16 000,00	960 000,00
5-11	أ)-تزويد و وضع إطار باب لغرفة الإستقبال 2,20*1,40 م	و	10	3 500,00	35 000,00
	ب)-تزويد و وضع فتحة باب لغرفة الإستقبال 2,20*1,40 م	و	10	35 000,00	350 000,00
6-11	أ)-تزويد و وضع إطار باب 2,20×0,74 بفتحة زجاجية 0,20×0,20 للحمام والمرحاض	و	144	3 500,00	504 000,00
	أ)-تزويد و وضع فتحة باب 2,20×0,74 بفتحة زجاجية 0,20×0,20 للحمام والمرحاض	و	144	16 000,00	2 304 000,00
7-11	أ) تزويد و وضع اطار باب ذو مصراعين للخزانة من الألواح المسطحة المركبة placards (2,50*2,40 م)	و	72	3 500,00	252 000,00

	أ) تزويد و وضع فتحة باب ذو مصراعين للخزانة من الألواح المسطحة المركبة placards (2,50*2,40 م)	و	72	14 000,00	1 008 000,00
8-11	أ) تزويد ووضع إطارات أبواب خزائن الجدران من الألواح المسطحة gaines techniques (0,50 * 2.20 م)	و	54	3 000,00	162 000,00
9-11	ب)تزويد ووضع فتحات أبواب خزائن الجدران من الألواح المسطحة gaines techniques (0,50 * 2.20 م)	و	54	13 000,00	702 000,00
10-11	تزويد وو ضع اطارات خزائن من الخشب الاحمر تحت طاولة المطبخ placards sous potagée	و	70	11 000,00	770 000,00
11-11	تزويد وو ضع فتحة باب خزائن من الخشب الأحمر تحت طاولة المطبخ placards sous potagée	و	70	15 000,00	1 050 000,00
12-11	تزويد وو ضع نافذة من الخشب دائرية الشكل في الأعلى بقياس 0,40 *0,60 مع كل مستلزمات حسن التنفيذ.	و	19	19 000,00	361 000,00
13-11	تزويد وو ضع علبة البريد مع كل مستلزمات حسن التنفيذ.	و	70	5 000,00	350 000,00
	ج-نجارة من البلاستيك PVC				
14-11	أ)-تزويد و وضع نوافذ بما فيه الستار من البلاستيك PVC (1,40*1,20) م	و	214	24 000,00	5 136 000,00
15-11	أ)-تزويد و وضع نوافذ بما فيه الستار من البلاستيك PVC (1,40*1,00) م	و	70	22 000,00	1 540 000,00
16-11	أ) تزويد و وضع باب نافذي لغرفة الإستقبال من البلاستيك من النوعية الجيدة 2,20*1,20 م	و	26	30 000,00	780 000,00

17-11	ب) تزويد و وضع باب نافذي للمطبخ من البلاستيك من النوعية الجيدة 2,20*0,84 م	و	76	26 000,00	1 976 000,00
18-11	تزويد و وضع نافذة علوية تفتح عموديا من البلاستيك جيد النوعية (0,50 * 0,40 م)	و	145	9 000,00	1 305 000,00
19-11	تزويد و وضع نافذة من البلاستيك جيد النوعية لقفص السلم (0,70 * 1,50 م)	و	18	26 000,00	468 000,00
	د-نجارة حديديـة				
20-11	باب من الحديد الثقيل ذو دفتين 1,60 ×2,40 لمدخل العمارة	و	4	50 000,00	200 000,00
21-11	باب السطح من الحديد 0,90×1,00	و	16	9 000,00	144 000,00
22-11	ت/و باب حديدي بالطابق الأرضي لخزانة الكهرباء 1,20 * 2,17	و	8	35 000,00	280 000,00
23-11	ت/و اليد حامي الاجسام من الحديد للسلالم علو 90ستم	مط	105,00	6 000,00	630 000,00
24-11	ت/و سياج واقي للنوافذ و الشرفة من الفولاذ المربع المملوء بسمك 04 مم	م2	366,00	6 000,00	2 196 000,00
	المجموع الفرعي 11 النجارة:				**30 961 000,00**
	12- الكـــهرباء	-	-	-	
1-12	ا- انجاز دارة كهربائية على مستوى الاسقف	و س	70	5 000,00	350 000,00
2-12	ب -انجاز دارة كهربائية على مستوى الجدران مع مصابيح نوعLED	و س	70	5 000,00	350 000,00
3-12	ت-الاجهزة	و س	70	3 500,00	245 000,00
4-12	ث-رجل العمود الصاعد للكهرباء	ع	8	25 000,00	200 000,00

5-12	ج-تجهيزات العمود الصاعد للكهرباء	ع	8	25 000,00	200 000,00
	المجموع الفرعي 12 الكهرباء:				**1 345 000,00**
	12-الترصيص الصحي	-	-	-	
	ا-الانابيب				
1-13	تزويد و وضع أنبوب من (PVC (tigre - قطر (42/33) -(49/40)-(14/16)-(12/14)	مط	1 498,00	500,00	749 000,00
2-13	تموين ووضع أنابيب نحاسية : - قطر 22/20-14/16	مط	1 050,00	1 300,00	1 365 000,00
3-13	تزويد و وضع أنبوب من نوع بلاستيك (PVC)				
	قطر 40 و80 و110	مط	1 239,00	400,00	495 600,00
4-13	تموين ووضع نصف أنبوب لتصريف مياه الامطار للسقف من مادة القصدير	مط	320,00	500,00	160 000,00
	الاجهزة				
5-13	تموين ووضع صنبور القطع 33/42	و	8	4 000,00	32 000,00
6-13	تموين ووضع صنبور القطع للماء والغاز 15 / 21	و	140	1 300,00	182 000,00
7-13	تموين ووضع صنبور القطع الغاز 22/20	و	70	1 500,00	105 000,00
8-13	تزويد ووضع مرحاض انقليزي مع حنفية الغسل Douchette	و	42	16 000,00	672 000,00
9-13	تموين ووضع مغسل أحادي 60× 40 مع مخلط الماء البارد و الساخن	و	76	17 000,00	1 292 000,00
10-13	تموين ووضع حوض حمام Baignoire بطول 1,60 بما فيه خلاط الماء البارد و الساخن و المرش	و	10	25 000,00	250 000,00

11-13	تموين ووضع حوض حمام أرضي receveur de douche 60*60 بما فيه خلاط الماء الساخن و البارد و المرش	و	62	6 000,00	372 000,00
12-13	حوض المطبخ احادي 60*90	و	10	6 000,00	60 000,00
13-13	حوض المطبخ احادي 60*120	و	60	7 000,00	420 000,00
14-13	تزويد ووضع عداد الماء	و	70	3 200,00	224 000,00
	المجموع الفرعي 13 الترصيص الصحي:				**6 378 600,00**
	14-شبكة العمود الصاعد للغاز	-	-	-	
1-14	تزويد ووضع شبكة العمود الصاعد للغاز	ع	4	80 000,00	320 000,00
	المجموع الفرعي 14 شبكة العمود الصاعد للغاز:				**320 000,00**