جامعة يحي فارس– المدية–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تجارية

محاسبة التكاليف كأداة مساعدة على الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة

دراسة حالة مصنع الإسمنت بسور الغزلان-البويرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
تخصص: محاسبة

من إعداد الطلبتين:
بن خاوة فائزة
راعي عائشة

تحت إشراف:
د: بوجطو حكيم

أعضاء اللجنة:

د/ شكرين محمد	**رئيسا**
د/ بوجطو حكيم	**مشرفا ومقررا**
د/ جودي بوعمرة	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية :2016-2015


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٢٠



الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا وحبيبنا محمد النبي الصادق الوعد الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد:

نتقدم بالشكر والعرفان بعد شكر الله عز وجل إلى الوالدين العزيزين، الذين حملوا همنا لرفعة شؤوننا، لهم منا كل الاحترام والتقدير، كما نتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان للأستاذ المشرف بوجطو حكيم الذي قام بالإشراف على هذه الأطروحة، والذي لم يتأخر في تقديم النصح والتوجيه والإرشاد، ولم يبخل بجهد أو علم إلا فاض به علينا، كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ شبوطي الذي لم يبخل علينا وساعدنا جل المساعدة.

كما نتقدم بالشكر للأساتذة المناقشين ولكل من ساعدنا من جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية.

ولا ننسى مسؤولي وعمال مصنع الاسمنت بسور الغزلان الذين لم يبخلو علينا.

وإلى كل من أسدى لنا مشورة أو قدم لنا نصيحة أو معونة لهم منا جميعا خالص الشكر والتقدير وجزاهم الله عنا خير الشكر والجزاء.

وفي الأخير نسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل، وأن يغفر زلاتنا ويقبل عثراتنا، فما كان فيه صواب فهو من الله وتوفيقه، وما كان فيه خطأ فهو من نفوسنا ومن الشيطان.

والله ولي التوفيق

دعاء

يارب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح ، يارب علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف .

يارب إذا جردتني من المال أترك لي الأمل وإذا جردتني من النجاح أترك لي قوة العناد حتى أتغلب على الفشل وإذا جردتني من نعمة الصحة أترك لي نعمة الإيمان

يا رب إذا أعطيتني مالا فلا تأخذ سعادتي وإذا أعطيتني قوة لا تأخذ عقلي وإذا أعطيتني نجاحا لا تأخذ تواضعي وإذا أعطيتني تواضعا لا تأخذ اعتزازي بكرامتي

يارب إذا أسأت إلى الناس أعطني شجاعة الاعتذار وإذا أساء إلى الناس أعطني شجاعة العفو والغفران يا رب إذا نسيتك فلا تنساني

اهداء

أهدي سلاما لو صعد إلى السماء لأصبح قمرا منيرا ،

ولو نزل إلى الأرض لكساها سندا وحريرا ،

ولو اختلط بماء البحر لأصبح الملح الأجاج عذبا فراتا سلسبيلا.

إلى التي لا تسعها كل عبارات الشكر والثناء والتقدير والاحترام،

إلى التي لايمكن للكلمات أن توفيها حقها ولايمكن للأرقام أن تحصي فضائلها ،

إلى التي لم تبخل علي يوما بدعائها سرا وجهلا ليلا ونهارا ،

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض إلى رفيقتي وسرنجاحي إلى أغلى مافي الوجود إلى رمز الحب وبلسم الشفاء، إلى القلب الناصع بالبياض،

إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى أمي الحنونة حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الذي أكرمني بحمل اسمه وأجمل العطاء بحبه إلى أعظم سند في حياتي ،إلى من تعب من أجل نجاحي وسهر من أجل راحتي،إلى من كلت أنامله ليقدم لي لحظة سعادة ،إلى القلب الكبير إلى أبي الغالي حفظه الله وعوضه تعبه.

إلى إخوتي ومن وقف بجانبي دوما أخي الوحيد والغالي "محمد".

إلى من قلت لهم أنتم صديقاتي ونحن على درب الصداقة باقون :سعاد،حنان،أمينة ،زهرة،باية،شميسة،أميرة ،أحلام،سمية ،حفيظة،نوال،مريم،ذهبية،سليمة،أحلا م ،وهيبة ،عائشة،فاطمة،فهيمة،خديجة،كريمة.

إلى أختي التي لم تلدها أمي ومن شاركتني في هذا العمل :عائشة وعائلتها الكريمة.

إلى كل من وقف بجانبي وساندني ولو بكلمة طيبة أوبابتسامة صادقة.

وإلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

إليكم جميعا أهدي بحثي هذا آملة أن يكون فيه الخير والمنفعة لمن يطلع عليه.

فائزة

اهداء

فكرت وأطلت التفكير وصلت وجلت في جيوبي فكري للبحث عن كلمة تختصر كل مكنوناتي اتجاهكما في هذه اللحظات بالذات وانأ أقدم ثمرة جهدي وتعبي بل ثمرة جهدكما والديا العزيزين .

أمي التي سقتني من كاس حنانها و أغرقتني برحيق حبها ،التي هي سندي في الحياة حفظها الله

وأبي الذي علمني فنون الحياة وأدخلني عالم الكفاح وأنار طريقي وأغرقني بالعطاء المستمر طول حياتي حفظه الله

إلى إخوتي وسندي في هذه الحياة حمزة،الخميسي ،وسماح وسارة ،وهدى وزوجها عبد المطلب .

إلى من ساعدوني في انجاز هذا العمل ولو بكلمة

إلى جميع صديقاتي :

شهرزاد،عتيقة، باية ، فتيحة ، سمية، سعاد، حنان،ربيعة، جميلة ،زهيرة ،حدة ،الياقوت،فوزية.

إلى صديقتي ورفيقة دربي إلى من ساندتني في أزماتي وشاركتني هذا العمل المتواضع وكانت مثالا للصداقة فائزة

وكل عمال مصنع الاسمنت بالسور الغزلان خاصة عمال قسم المحاسبة

إلى من علمني حرفا صرت له عبدا إلى جميع من درسوني طوال مشواري الدراسي

الى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي .

عائشة

ملخص:

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات المتسارعة للبيئة التنافسية، مما يؤثر على نموها واستمرارها ويحتم عليها ضرورة اعتماد طرق محاسبية حديثة ومتطورة والتي من أبرزها محاسبة التكاليف، لذا تهتم بدراستها كآلية للرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة ومدى الاعتماد عليها في ذلك.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية ودور محاسبة التكاليف كعنصر هام ومورد تعتمد عليه، من خلال التعريف بمحاسبة التكاليف وأهدافها ثم استعراض أهم الطرق المستخدمة في تحليل الأعباء وتحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

كما تطرقنا إلى مفهوم الرقابة وكذلك اتخاذ القرار وحاولنا ربطهما بالمحاسبة التحليلية وكيفية مساهمتها في تفعيلهما داخل المؤسسسة.

وفي دراستنا لحالة مصنع الاسمنت بسور الغزلان بالبويرة حاولنا معرفة أهمية محاسبة التكاليف في المصنع وكذلك طريقة محاسبة التكاليف المطبقة وحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، ومدى مساهمة وقدرة محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة والملائمة في ظل المنافسة الشرسة في قطاع البناء.

فهرس المحتويات

الفهرس العام

الشكر	
الإهداء	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
مستخلص	
مقدمة	أ - و
الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف	24
تمهيد	24
المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف	25
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف	25
المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف	30
المطلب الثالث: وظائف ومجالات تطبيق محاسبة التكاليف	33
المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى وموقعها في التنظيم الإداري	36
المبحث الثاني: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة	44
المطلب الأول: تعريف التكاليف وتصنيفاتها	44
المطلب الثاني: تعريف سعر التكلفة ومكوناتها	54
المطلب الثالث: الأعباء المباشرة وغير المباشرة	63

المطلب الرابع: الأعباء المعتبرة وغير المعتبرة.	64
المبحث الثالث: تقنيات حساب وتحليل التكاليف	67
المطلب الأول: الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف	67
المطلب الثاني: الطريقة الحديثة "طريقة التكاليف على أساس الانشطةABC	82
المطلب الثالث: المقارنة بين نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظام ABC	85
خلاصة الفصل	88
الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرارات	90
تمهيد	90
المبحث الأول: أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة	91
المطلب الأول: مفهوم الرقابة	91
المطلب الثاني: طبيعة و متطلبات الرقابة على التكاليف	95
المطلب الثالث: أساليب الرقابة الفعالة على التكاليف	98
المبحث الثاني: أهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات	100
المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار	100
المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرار	101
المطلب الثالث: مراحل عملية اتخاذ القرار	102
المبحث الثالث: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار	107
المطلب الأول: استعمال طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ القرار	107
المطلب الثاني: استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرار	108
المطلب الثالث: الطريقة الحديثة ودورها في اتخاذ القرار	109

المطلب الرابع: دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار	110
خلاصة الفصل	114
الفصل الثالث: دراسة حالة مصنع الاسمنت بسور الغزلان . البويرة	116
تمهيد	116
المبحث الأول: تقديم وحدة إنتاج الاسمنت لسور الغزلان	117
المطلب الأول: نشأة وتطور المصنع	117
المطلب الثاني: نظام التكاليف داخل المؤسسة	134
المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف داخل المصنع	137
المطلب الأول: توزيع التكاليف في المصنع	137
المطلب الثاني: تحديد وتحليل التكاليف داخل المصنع(نموذج تصوري لنظام التكاليف داخل المصنع)	140
خلاصة الفصل	151
خاتمة عامة	153
قائمة المراجع	158
الملاحق	

قائمة الجداول:

رقم الجدول	البيان	الصفحة
(1-1)	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	40-39
(1-2)	أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	41
(1-3)	جدول بطاقة المخزونات	59
(1-4)	مرحلة التوزيع الأولي	62
(1-5)	مرحلة التوزيع الثانوي	62
(1-6)	حساب النتيجة	71
(2-1)	مراحل اتخاذ القرار	105
(3-1)	إنتاج الاسمنت في الشركة 20152012	131
(3-2)	تطور مبيعات الاسمنت في الشركة 20152012	132
(3-3)	قائمة التكاليف في المصنع خلال 2015	135
(3-4)	جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة	138
(3-5)	جدول التوزيع الثانوي للتكاليف لسنة 2015	140

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1-1	وظائف محاسبة التكاليف	34
الشكل2-1	موقع محاسبة التكاليف في التنظيم الإداري الحديث	43
الشكل 3-1	التكاليف المتغيرة	49
الشكل 4-1	التكاليف الثابتة	50
الشكل 5-1	االعلاقة بين التكاليف المتدرجة وحجم النشاط	52
الشكل6-1	مكونات التكلفة وسعر التكلفة	58
الشكل 7-1	أعباء المحاسبة التحليلية	65
الشكل 8-1	معالجة التكاليف حسب ABC	87
الشكل 1-2	مبادئ الرقابة	93
الشكل 2-2	خطوات الدورة الرقابية	95
الشكل 3-2	الوظيفة الإدارية وعملية اتخاذ القرار	102
الشكل5-2	أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الانشطة	110
الشكل 1-3	الهيكل التنظيمي لمصنع الاسمنت بسور الغزلان	124
الشكل2-3	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية	125
الشكل 2-3	مخطط توضيحي لمراحل سير العملية الإنتاجية	127
الشكل 3-3	التمثيل البياني لإنتاج الاسمنت في المصنع 20152012	131
الشكل 4-3	التمثيل البياني لمبيعات الاسمنت بنوعيه (sacوvrac)	153
الشكل5-3	مخطط سير عملية التصنيع	141

قائمة الملاحق:

الملحق رقم(01)	الموقع الجغرافي للوحدة Google maps
الملحق رقم (02)	الموقع الجغرافي للوحدة Google earth
الملحق رقم (03)	الموقع الجغرافي العام للوحدة
الملحق رقم (04)	إنتاج ومبيعات الاسمنت خلال 2012
الملحق رقم(05)	إنتاج ومبيعات الاسمنت خلال 2013
الملحق رقم (06)	إنتاج ومبيعات الاسمنت خلال 2014
الملحق رقم (07)	إنتاج ومبيعات الاسمنت خلال 2015
الملحق رقم (08)	الأعباء الغير مباشرة لسنة 2015
الملحق رقم (09)	بطاقة جرد المادة الأولية calcaire
الملحق رقم (10)	بطاقة جرد المادة الأولية Argile
الملحق رقم (11)	بطاقة جرد المادة الأولية gypse
الملحق رقم (12)	بطاقة جرد المادة الأولية mdf
الملحق رقم (13)	بطاقة جرد المادة الأولية sable
الملحق رقم (14)	بطاقة جرد المادة الأولية CM2
الملحق رقم (15)	بطاقة جرد المادة الأولية POUZZOLANE

مقدمة عامة

مقدمة:

يشهد العالم تحولات اقتصادية عميقة وسريعة في ظل انتشار العولمة وانفتاح الأسواق والتطور الصناعي الذي رافقه تطور الفكر المحاسبي ونتيجة لتطور حاجات الفرد ورغباته دخلت الشركات في صراع ومنافسة كبيرين، فكان تخفيض التكلفة هو المسعى الذي تركزت عليه جهود المهندسين ومسيري المؤسسات وخبراء التسيير، وذلك من خلال الرقابة على عناصر التكاليف بحيث أصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات وبيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح، فعجز المحاسبة العامة بحيث لم تعد مجرد فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية باعتبارها مهنة تجسد الجانب التطبيقي بل أصبحت المحاسبة علما قائما بذاته وضعف القرارات المتخذة من طرف المسيرين دفع بالعديد من الدول ومن بينها الجزائر إلى البحث عن الطرق الجديرة لمواجهة هذه التحولات.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى استعمال تقنيات وأساليب جديدة من أجل التسيير الحسن للمؤسسات من بين هذه الأساليب نجد محاسبة التكاليف باعتبارها أداة من أدوات التحكم في التكاليف، وتكمن أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، فعندما تكون المعلومات المقدمة للمسيرين داخل الإدارة مقدمة بشكل دقيق فهي توفر قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بهذه التكاليف والتحكم فيها.

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف ولقد كان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أنه ومع تطور الأنشطة أصبحت محاسبة التكاليف شريك الإدارة للقيام بالرقابة واتخاذ القرار، فرغم نجاح هذه الآلية أو التقنية ونظرا لدورها الفعال إلا أنّ معظم المؤسسات لا تقوم باستعمالها، حيث أن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح وتعظيمها، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلا، وتستطيع هذه المؤسسات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، فعندما تكون المعلومات المتعلقة بمختلف التكاليف والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف والتحكم فيها.

إذن غياب هذه التقنية كان ومازال من أهم المشاكل التي تعاني منها أغلب المؤسسات من عدم رشادة اتخاذ القرار. وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: **كيف يمكن لمحاسبة التكاليف أن تكون كآلية للرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة؟**

وبناءا على هذه الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ✓ ما لمقصود بمحاسبة التكاليف؟
- ✓ هل لمحاسبة التكاليف دور فعال في الرقابة ؟
- ✓ ما مدى مساهمة محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار؟

➢ **الفرضيات**

للإجابة على التساؤلات السابقة نطرح الفرضيات التالية:

- ✓ محاسبة التكاليف هي تقنية تهتم بتجميع وتسجيل وتحليل وتفسير التكاليف تعتمد عليها الإدارة لتحقيق أهدافها.
- ✓ لمحاسبة التكاليف دور فعال في الرقابة،حيث أنها تعتبر من بين الركائز التي لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها عند عملية الرقابة.
- ✓ تكمن مساهمة محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في توفير معلومات ذات قيمة ومفيدة لإدارة الشركة لمساعدتها اتخاذ القرارات وصولا إلى قرارات رشيدة وصائبة.

➢ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية دراستنا في معرفة مدى مساهمة محاسبة التكاليف كآلية للرقابة في المؤسسة في ظل الوضعية الحالية للاقتصاد الوطني، والصعوبات التي تواجهها المؤسسات بصفة عامة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة وفقا لنتائج تضمن الاستمرارية لهذه المؤسسة وبالتالي تمكنها من اكتساب مكانة تنافسية قوية.

ومحاولة منا انتهاج دراسة جديدة من خلال معرفة مدى تطبيق محاسبة التكاليف داخل أي مؤسسة، ويكون هذا بدراسة حالة مصنع الاسمنت بسور الغزلان وتحليل معلوماته ورغبة منا إعطاء حلول مناسبة للمشاكل التي يواجهها.

ونسعى من خلال دراستنا هذه إلى مساعدة كل من لديه رغبة في الاطلاع والتعرف على موضوع بحثنا مستقبلا.

➢ **دوافع اختيار الموضوع:**

يعود سبب اختيارنا لهذا الموضوع إلى الأهمية التي يكتسيها من معلومات ومعطيات سمحت باختياره نوجزها فيما يلي:

- ✓ الصلة المباشرة بين هذا الموضوع والتخصص العلمي المدروس.

✓ الرغبة الشخصية في التعرف على هذا الموضوع والإحاطة به والتوسع فيه نظرا للأهمية التي

يكتسيها هذا الموضوع في الوقت الراهن، وتماشيه مع مجال تخصصنا(المحاسبة).

✓ كون المؤسسات الاقتصادية تفتقر إلى محاسبة التكاليف التي تعتبر كتقنية لاتخاذ القرارات.
✓ ميولنا الشديد إلى هذا النوع من المواضيع وتوجهنا إليه.
✓ فتح المجال للتوسع أكثر في هذا الميدان.
✓ الاستفادة من الدراسة النظرية للمحاسبة من طرف الطالب وترجمتها إلى الواقع العملي وكشف نقاط القوة والضعف للمسيرين في مجال اتخاذ القرارات بناءا على محاسبة التكاليف.
✓ القراءة المحاسبية الصحيحة لمحاسبة التكاليف وعدم إهمال هذه المعلومات وتطبيقها وقت الحاجة إليها بشكل صحيح.

➢ **أهداف الدراسة:**

نسع في دراستنا لهذا الموضوع إلى توضيح ما يلي

✓ مدى أهمية محاسبة التكاليف كآلية ومساهمتها في النهوض بالاقتصاد الوطني وإنعاشه من خلال تحسين الوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسة وإيجاد حلول للمشاكل التي تعاني منها معظم المؤسسات الوطنية خصوصا على مستوى تحديد التكاليف وسعر التكلفة.
✓ إبراز الصورة الحقيقية للدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف وما تحتله من مكانة في المؤسسات.
✓ محاولة تحديد وتوضيح مفهوم محاسبة التكاليف وإظهار أهميتها لمتخذي القرار.
✓ إظهار مدى أهمية تطبيق نظام التكاليف داخل المؤسسة.
✓ تزويد وإثراء المكتبة الجامعية بالمادة العلمية.

➢ **أدوات الدراسة والمنهج المتبع:**

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مختلف المراجع ذات العلاقة بالموضوع، ومختلف الوثائق والملاحق.

بالنظر إلى دراستنا التي تحتوي على موضوع اقتصادي وواقعي أكثر من ما هو نظري فإننا اتبعنا **المنهج الوصفي** الذي قمنا على أساسه بدراسة الجانب النظري، إضافة إلى **المنهج التحليلي** الذي استخدمناه في دراسة الجانب التطبيقي، من خلال دراستنا لحالة مؤسسة صناعية وهي شركة الاسمنت بسور الغزلان.

➢ **الدراسات السابقة:**

اعتمدنا في دراستنا هذه على الدراسات والأبحاث التالية:

✓ **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار. دراسة حالة مؤسسة سوناطراك . وحدة أرزيو.**، من إعداد الطالب بوزيد سفيان، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2010.2009 هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسة ألا وهو الرقابة على التكاليف واتخاذ القرار.

حيث تمت دراسة أهمية المحاسبة التحليلية وأهميتها في مراقبة التسيير، حيث تم عرض مختلف طرق حساب التكاليف ودورها في مراقبة التسيير، كما تم إبراز كيفية استعمال معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرار وكل ذلك عن طريق دراسة حالة مؤسسة ناحية النقل الغربية سوناطراك . آرزيو.

وتوصلت إلى أنّ المحاسبة التحليلية نظام واجب الاعتماد، فهي تسمح بالرقابة والتخطيط المحكم داخل المؤسسة، وأنّ التغيرات الاقتصادية الجارية تفرض على المؤسسة الجزائرية ضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية يسمح بمعرفة التكاليف ويعمل على جعل منتجاتها أكثر تنافسية سواء من ناحية السعر أو الجودة.

✓ **نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.2000، من إعداد الطالب موالي جمال الذي هدف من وراء دراسته إلى إبراز أهم التصنيفات الخاصة بالتكاليف، وركز كذلك على الأساليب الخاصة بحساب التكاليف وأسعارا لتكلفة داخل المؤسسة مع إعطاء أهمية هذه الأساليب في التسيير والمراقبة الخاصة بالتكاليف.

كما تم التوصل في هذه الدراسة إلى تحديد مختلف المعلومات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية من الناحية الخاصة بالتسيير، وتحديد نقاط القوة والضعف وذلك من حيث التكاليف الإدارية والإنتاجية والتسويقية من جهة، ومن جهة أخرى الإيرادات الحقيقية للمؤسسة والمساعدة على اتخاذ القرار.

✓ **دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير. حالة مجمع صيدال . فرع المضادات الحيوية بالمدية**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص علوم مالية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013.2014، من إعداد الطالب رابحي عبد الحق الذي هدف من وراء دراسته إلى إبراز دور نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير من خلال الطرق المختلفة لهذا النظام وضمان أداء أمثل للمؤسسة وكذا ضمان رقابة مثلى على التسيير.

وتوصل إلى أنّ نظام محاسبة التكاليف ونظام مراقبة التسيير من الأنظمة التسييرية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في توجيه ومراقبة أنشطتها المختلفة، وكذلك لمحاسبة التكاليف مجموعة من الطرق نستعملها لتحقيق

أغراض مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، كما تم التوصل إلى أنّ تأثير نظام محاسبة التكاليف على مراقبة التسيير من الممكن أن يأخذ نموذج انحدار خطي بسيط وطردي موجب.

✓ **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة،** أطروحة دكتوراه فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.2004، من إعداد الباحث درحمون هلال الذي هدف من وراء دراسته إلى تحديد كيفية إمكانية لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، حيث تم التركيز في هذه الدراسة على دور المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بتحديد نقاط القوة والضعف.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج عديدة منها أنه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة، فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير.

➢ **صعوبات الدراسة:**

تعرضنا من خلال دراستنا إلى الصعوبات التالية:

✓ صعوبة الحصول على المراجع، إضافة إلى تشابهها.
✓ نقص المراجع في مجال دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار.
✓ صعوبات في الجانب التطبيقي كون المؤسسة محل التربص تستعمل تكلفة الوحدة بشكل إجمالي من جهة وتعتمد على البرامج المعلوماتية بدلا من الوثائق والأوراق العادية من جهة أخرى، إضافة إلى صعوبة تحليل الملاحق.
✓ عدم توافق الجانب النظري المدروس مع هو مطبق في المؤسسة.

➢ **حدود الدراسة:**

بغرض تحقيق أهداف الدراسة و الإجابة على الأسئلة المطروحة، قمنا بوضع الحدود التالية:

الحدود المكانية: تلقي هذه الدراسة الضوء على مدى أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار، وذلك بدراسة حالة مصنع الاسمنت بسور الغزلان بالبويرة.

الحدود الزمنية: كانت هذه الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2016.2015.

➢ **هيكل الدراسة:**

يكمن الاطار العام للدراسة في تطبيق محاسبة التكاليف وطرق حسابها وصولا إلى الأهداف المسطرة والنتائج المرجوة من ذلك والمتمثلة في تحديد ومعرفة أهمية محاسبة التكاليف ودورها في الرقابة واتخاذ القرارات.

ومن هنا اتبعنا المنهجية التالية:

الفصل الأول: وهو عبارة عن مدخل لمحاسبة التكاليف، **و**الذي تطرقنا من خلاله إلى ماهية محاسبة التكاليف، وسعر التكلفة وتحديد مختلف طرق حساب التكاليف وتحليلها.

الفصل الثاني: تطرقنا فيه إلى دور محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار داخل المؤسسة، من خلال تبيين أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة، وتحديد أثرها على اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث: والذي رأينا فيه محاولة تطبيق دراستنا على أرض الواقع في مصنع الاسمنت بسور الغزلان.

وفي الأخير تأتي الخاتمة العامة التي تتمثل في حوصلة عامة حول الدراسة التي قمنا بها متضمنة النتائج والتوصيات التي تخص الجانب النظري وكذا التطبيقي، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

الفصل الأول

مدخل إلى محاسبة التكاليف

تمهيد:

نتيجة للضرورة الملحة التي اقتضتها المعاملات التجارية والمتغيرات والمستجدات المرتبطة بالأنظمة الاجتماعية والاقتصادية والتجارية ظهرت المحاسبة وتزايدت حاجاتها وتطورت دائرتها لتطور المجتمعات البشرية، حيث أصبحت المؤسسات تحتاج إلى توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها لتساعدهم في تخطيط العمليات المقبلة وفي قياس كفاءة الأداء وفي اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية الرشيدة والتي تتم عن طريق محاسبة التكاليف التي ظهرت بظهور الثورة الصناعية وذات الأهمية البالغة في التسيير باعتبارها أداة علمية فعالة في تحقيق غايات وأهداف محددة كونها نظام منهجي متكامل قادر على إنتاج نوع من المعلومات اللازمة للإدارة والتي تساعدها على القيام بوظائفها والمتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات، ومن أهم هذه القرارات قرارات التسعير والتي تؤثر على ربحية المؤسسة واستمرارها، وحتى تتمكن المؤسسة من دراسة تفصيلية لتكاليف منتجاتها ودراسة ربحيتها عن طريق تحديد النتيجة.

ولذا سنحاول تخصيص هذا الفصل للتعرف على محاسبة التكاليف التي أصبحت من الضروريات في أغلب المؤسسات، حيث تم تقسيم دراستنا إلى ثلاثة مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

المبحث الثالث: تقنيات حساب وتحليل التكاليف

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف كغيرها من أنواع المحاسبة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بسلعة أو خدمة معينة، وتقديم معلومات مفيدة للأغراض الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

شهدت محاسبة التكاليف كغيرها من التقنيات المحاسبية الأخرى مراحل تاريخية هامة، حيث توازت في تطوراتها مع تطورات المنشآت الصناعية، كما واجهت هذه التقنية تداخل كبير بينها وبين المحاسبة الإدارية والمالية.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

يرجع تاريخ محاسبة التكاليف إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة خاصة Du Pont de Numours و GENERAL MOTORS، وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوربا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية، كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف Hamilton Robert.

فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928. 1932 سلبا على البلاد مما أدى إلى تطبيق مخطط" NEW Deal" الذي خلق اضطراب في العلاقات التقليدية مابين السلطة، المؤسسات المالية، المؤسسات والمستهلكين، وكانت جوانب إحدى هذا المخطط ترمي إلى مكافحة حركات الإغراق والتصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس قوانين "المنافسة العادلة "، وقد حددت هذه القوانين القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقاتها مع أسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة من طرف مجموعات متعددة التخصصات المتكونة من مجموعات مهنية، تقنيين محاسبيين، ممثلي الإدارة العمومية لحساب التكاليف، هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتوج، واعتبرت هذه الطريقة كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة أو البضائع، وما إن انتهت الأزمة حتى ظهرت اتهامات حول الصفة التوجيهية (السلطوية) التي تتصف بها طريقة التكلفة الكلية، مما أدي إلى طهور طريقة التكلفة المباشرة والتي بدورها لم تنجو من الانتقادات.

في ألمانيا وفي عام 1938 كانت المجهودات كلها مركزة حول التهيئة للحرب فاضطرت الحكومة إلى تطبيق قوانين صارمة يمكن من خلالها إظهار ومراقبة التكلفة الكلية لكل منتوج مقارنة بسعر البيع، وكانت

الطريقة المقترحة للحساب هي الأقسام المتجانسة التي تشبه بكثير الطريقة الفرنسية.

أما في فرنسا فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتوج النهائي كان عام 1928وكانت المسؤولة عن هذا العمل لجنة تدعىCEGOSوقد كلف بمهمة اقتراح المبادئ الأساسية لهذه الطريقة أحد أعضائها المقدم EmileRimailho وذلك على أساس خبر والمؤسسات والتكتلات المختلفة.

واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942حيث كانت التوصيات التي يحملها هذا المخطط فيما يخص محاسبة التكاليف هي استعمال طريقة الأقسام المتجانسة وبقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي العام سنة 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى للمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق خصيصا في الشركات الصناعية والتي كان هدفها قياس مردود الشركات، حيث كانت تسمى محاسبة المردودComptabilité de rendementثم تحول اسمها إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعامي 1947و1957كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف حسب مخطط 1982ومازالت تحتفظ بنفس التسمية إلى يومنا هذا.[1]

إلا أن التعريف الذي ظهر في مخطط 1982للمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف، هو عبارة عن مجموعة من الأهداف المرجوة منها، بحيث يبين من جهة أن المحاسبة التحليلية ليست إلزامية ومن جهة أخرى أن هذه الأخيرة تهدف إلى استنارة المسير في اتخاذ القرار، وقد ترك اختيار الطريقة لحساب التكاليف إلى المؤسسات نظرا لما يمكن أن تكشف عنه هذه الطريقة من سرية الإستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة كي تفرض نفسها في السوق.

رغم ما ظهر من طرق جديدة لحساب التكاليف سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو اليابان في سنوات السبعينات أو الثمانينات، إلا أن ذلك لم يؤثر سلبا على الطرق المعتمدة في الدول الأوربية (خاصة منها فرنسا)، وبالرغم من الإشهار والدعاية التي عرفتها هذه الطرق، والذي دفع بعض المؤسسات الفرنسية إلى التخلي عن الطرق التي كانت تتبعها، إلا أن الخبرة الميدانية أثبتت أن هذه الأخيرة هي بدورها لها سلبيات مما

[1] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية** . دراسة مقارنة .، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية . فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 20052004، ص ص 106. 107.

دفع نفس المؤسسات إلى الرجوع فيما بعد إلى الطرق الأولى.[1]

الفرع الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وخصائصها

أولا: تعريف محاسبة التكاليف

من المعلوم أن نشأة المحاسبة تعود إلى حاجة المسير إلى بيانات عن أنشطته التي يقوم بها، كما أن تطور المحاسبة ارتبط بنظام التسيير، ففي مرحلة الاقتصاد الصناعي ظهرت الشركات الصناعية الكبرى، مما أدى إلى ظهور فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة التكاليف.[2]

ويحتل هذا الفرع من فروع المحاسبة مركزا مرموقا لقدرته على التحليل بالإضافة إلى اهتمامه بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة، وهي بذلك تعنى بالبيانات التفصيلية عن المواد الأولية والأجور والنفقات الأخرى التي تدخل ضمن التكاليف بهدف قياس التكلفة وتحقيق الرقابة على عناصرها، ولذلك فإنّ بياناتها تهم الإدارة كثيرا لقياس درجة الكفاية واتخاذ القرارات، لذلك فهي أداة تخطيط وقياس ورقابة.[3]

يمكن تلخيص أهم التعاريف التي جمعت صفات محاسبة التكاليف فيما يلي:

1 - "هي مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع التكاليف وتخصيصها وتوزيعها على أهداف التكلفة".[4]

2- محاسبة التكاليف هي إحدى حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بالسلعة أو الخدمة."[5]

3-"محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث عن متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض حساب تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة

---

[1] بوزيد سفيان، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة سوناطراك . وحدة أرزيو**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009 2010، ص ص 15. 16.

[2] رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص13.

[3] عامر عبد الله شقر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص10.

[4] عبد الحكيم الرجبي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، الكويت، الطبعة الثالثة، 2004، ص5.

[5] عبد الحليم كراجة وآخرون، **محاسبة التكاليف**، دار الأمل، الأردن، الطبعة الأولى، 1991.

بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكالفية بالمشروع ككل، والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية."[1]

4-"محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية والبيعية والإدارية فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم".

5."محاسبة التكاليف هي أداة تسيير مصممة لإظهار العناصر المكونة للتكاليف وللنتائج بصفة تساعد على اتخاذ القرارات"[2].

6. "هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف وتصنيفها ثم تحليلها".[3]

7. محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.[4]

تعددت التعاريف لمحاسبة التكاليف وكثرت إلا أنّ غالبيتها تؤكد أنّها علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والنظم والإجراءات والقواعد المتخصصة[5]. ووسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة.[6]

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد وتعريف وقياس والتقرير عن التكاليف وتحليل مختلف عناصر التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعملية الصناعية أو التسويقية.

كما تعمل على قياس نوعية المنتج والإنتاجية، وتحديد المنتج ومعنويات العاملين وإرضاء العميل، ويعتبر الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف أوسع من النظرة التقليدية وذلك نتيجة التركيز على دور إدارة التكاليف،

---

[1] مجدي عمارة وآخرون، **محاسبة التكاليف الفعلية**، الدار الجامعة,ليبيا، 1992، ص52.

[2] كوحال أمينة، **الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009.2008، ص9.

[3] رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص5.

[4] محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2003، ص ص 20.19.

[5] محمد شفيق حسين طنيب، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 1998، ص2.

[6] عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص5.

ويعتبر الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو توصيل المعلومات المالية إلى الإدارة لإتمام عمليات تخطيط ورقابة وتقييم المصادر المتاحة لديها، وهي تزود بالمعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل مما يسبب تغير اسم محاسبة التكاليف في الفترة الحالية واتجاهها إلى المسمى "المحاسبة الإدارية" حيث يستخدم المديرون البيانات المحاسبية لإتمام اتخاذ القرار.

إذن محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج والنشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط والرقابة على الأعمال الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة، ويتمثل أحد المضامين الهامة لمحاسبة التكاليف أنّ التكلفة وسيلة لغرض معين، وتستخدم تجميعات مختلفة من التكاليف لتلائم الأغراض المختلفة.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل لمحاسبة التكاليف بأنها " مجموعة النظريات والقواعد والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل وتفسير وإعداد التقارير عن تكاليف السلع المنتجة أو الخدمات وذلك بهدف قياس كلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية ".[1]

ثانيا: خصائص محاسبة التكاليف

تتصف محاسبة التكاليف بمجموعة من الخصائص كما يلي: [2]

1/ مرونة النظام: حيث يتبع إطاره العام لخدمة جميع الأنشطة بكفاءة عالية بهدف تحقيق جميع الأغراض المتوخاة منه.

2/ عملية الأسلوب: حيث يقوم هذا النظام على التجميع والتحليل والاستقراء والاستنتاج وعرض النتائج وبذلك يمثل منهج علمي سليم للبحث.

3/ الخدمة على المستويات المختلفة: حيث لديه القدرة على خدمة كافة المستويات الإدارية.

4/ الكفاءة الرقابية: حيث يوفر معايير علمية دقيقة تستخدم في قياس الفعاليات والحكم عليها.

5/ الكفاءة التخطيطية: حيث تتوفر في هذا النظام القدرات على التحليل والاستنباط ودراسة الاتجاهات للعناصر وسلوكها حسب الظروف، الأمر الذي يمكنه من إعداد التقديرات والمعايير التي تسهل إعداد الخطط والموازنات التقديرية.

[1] محمد شفيق حسين طنيب، مرجع سابق، ص15.

[2] أحمد حلمي جمعة وآخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار صفاء، الأردن، 1999، ص9.

6/ المحاسبة الكمية: نظام التكاليف هو نظام للمحاسبة يهتم باستخدام العوامل والمستلزمات وكفاءة هذا الاستخدام وتعيين نصيب كل عملية أو منتج منها، فنظام التكاليف لا دخل له بالمعاملات المالية بين المنشأة والغير، كما أنه لا يختص بعمليات الدفع والقبض.

ومن خلال دراستنا وتمعننا في هذه الخصائص تظهر لنا الأهمية البالغة لنظام التكاليف على مستوى الإدارة من خلال البيانات والمعلومات التي يوفرها لها والتي تعتمد عليها في عملية التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

الفرع الأول: أهمية محاسبة التكاليف

1. موضوعها: إن موضوع محاسبة التكاليف بصفه عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها استخراجها، تحديدها، وحسابها ومنه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية فإن موضعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة ما يلي:

. معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها"تكاليف السلع والخدمات".

. تقييم مرد ودية أسعار البيع.

. يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المرد ودية التي توضح درجة النشاط الذي يجب أن تأخذه.

. تطور المراقبة الداخلية للنشاط.

ومنه نجد أن محاسبة التكاليف تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات وخاصة للتخطيط في المدى القصير وبالتالي فإن فائدة محاسبة التكاليف هي إعطاء القدرة للمؤسسة على:

. معرفة تكاليف منتوجاتها.

. توضيح القرارات التي يجب أخذها.

. مراقبة التكاليف التي تسير نشاط المؤسسة.

2. شروط نجاح محاسبة التكاليف: حتى يكون إعداد وتطبيق محاسبة التكاليف جيدا ومفيدا وذات أبعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين والعاملين بها أينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي، إن صيرورة محاسبة تحليلية بإلزامية استعمالها في المستقبل يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل على المؤسسات في

مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف في تحسين التسيير وفي المساهمة في خدمة الاقتصاد الوطني.

3. مجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف: أما تشغيل نظام المحاسبة قيم أساسيا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف أي التكاليف العامة وانطلاقا من هذا تتم مراقبة تسيير الأقسام والمراكز أي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الايجابي والسلبي.

كل هذه المعلومات تستخدم في اتخاذ القرارات وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية.[1]

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها في الآتي: [2]

1. توفير البيانات المحاسبية التي تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

2. توفير أساس سليم لتحديد تكلفة الوحدات التامة الصنع والوحدات الغير التامة والأعمال تحت التنفيذ في نهاية الفترة المالية وذلك لإعداد قائمة المركز المالي بشكل صحيح.

3. توفير نظام ضبط ورقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها عند أقل مستوى ممكن والتأكد من الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، والتحقق من سير العمل وفق للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة والتي من أنواعها:

- ✓ الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا، وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.
- ✓ الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقا.

4. ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية، كما تساعدها في الوقوف على سير العمل في مختلف المراكز والأقسام، إضافة إلى توضيح كفاءة كل مركز بالنسبة إلى المعايير والبرامج المخططة له.

5. قياس التكلفة: وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها ويساعد هذا في:

---

[1] ياسين يعقوب، **أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 20142013، ص5.

[2] صالح رزق، عطا الله خليل بن وراد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار الزهران، الأردن، 1997، ص31.

- ✓ المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج.
- ✓ المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي بالرقم المعياري لتكلفة الوحدة.
- ✓ يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانيات المتوفرة.
- ✓ المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.
- ✓ مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل.
- ✓ البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة والدخول في العطاءات.

بالإضافة إلى أهداف أخرى منها:

- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج، وحساب تكلفة كل عناصر الإنتاج من مواد أولية وأجور ومصاريف أخرى.
- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل للمساعدة على إعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- ✓ مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.
- ✓ توفير معلومات للقيام بعملية الرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية وتقليل التكاليف مما يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة.[1]

ومنه يمكننا القول أنّ أهداف محاسبة التكاليف تكمن في قياس التكلفة القائمة على مجموعة من الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا، إضافة إلى رقابة التكاليف التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة الأمر الذي يؤدي إلى ترشيد قرارات الإدارة ومساعدتها في رسم السياسات.

[1] أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009 2010، ص51.

المطلب الثالث: وظائف ومجالات تطبيق محاسبة التكاليف

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف

لقد تطورت محاسبة التكاليف مع تطور الشركات الاقتصادية إلى أن أصبحت علما مكتمل الجوانب، يتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد والطرق النظرية التي تحكم عمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتحميل عناصر النفقات على أقسام الشركة وعلى السلع المنتجة فيها، وإعداد تقارير متابعة يومية أو دورية لتقييم الأداء ورفعها للإدارة لكي تعتمد عليها في ممارسة وظائفها المختلفة وخاصة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء[1]، ومما سبق يمكن أن نقول بأن أهم وظائف محاسبة التكاليف هي:

1/ وظيفة تسجيليةRecordative Function: حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات دفاتر منتظمة.

2/ وظيفة تحليليةAnalytical Function: حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.

3/ وظيفة رقابيةControlling Function: تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان.

4/ وظيفة معلوماتيةInformative Function: تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومة والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.[2]

5/ وظيفة تحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.[3]

---

[1] سيدي محمد ولد عبادة، **دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية وكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.2011، ص16.

[2] محمد شفيق حسين طنيب، مرجع سبق ذكره، ص18.

[3] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة** دراسة حالة مؤسسة نفطالGPL البليدة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009.2010، ص22.

كما أنّ هناك وظائف أخرى تتمثل في:

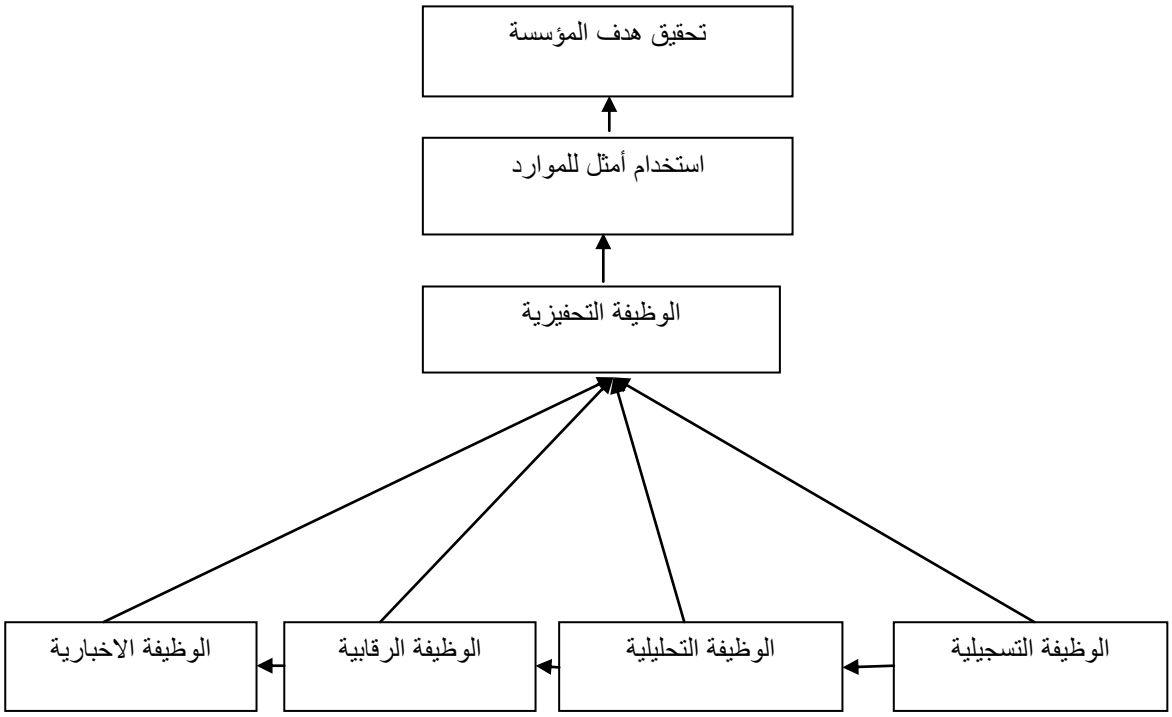
. تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتكررة، والقرارات المتكررة هي القرارات الروتينية التي تتكرر يوميا وباستمرار، أي خلال فترات زمنية شبه دورية وغالبا ما تكون هذه القرارات مرتبطة بممارسة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية.

. تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات غير المتكررة، والقرارات غير المتكررة نوعان: قرارات غير روتينية (شبه روتينية) وقرارات إستراتيجية، أما القرارات غير الروتينية فهي قرارات غير متكررة وإذا تكررت فيتم ذلك على فترات متباعدة مثل القرارات المتعلقة بقبول أو رفض طلبية أو القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد أو إلغاء منتج قائم أو القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين الصنع والشراء، أما القرارات الإستراتيجية فهي تلك التي يترتب عليها تغيير جذري في مسيرة الوحدة الاقتصادية.

. حساب تكلفة الإنتاج لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون وتحديد الدخل.[1]

[1] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، بدون سنة، ص27.

الشكل رقم(1.1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص24.

الفرع الثاني: مجالات تطبيق محاسبة التكاليف

يمكن تطبيق محاسبة التكاليف على المجالات التالية:

- ✓ المؤسسات الإنتاجية أو الصناعية.
- ✓ المؤسسات التجارية والخدمية.
- ✓ القطاع الزراعي.
- ✓ المؤسسات الحكومية لمراقبة التكاليف.

وحتى يمكن لهذا النظام أن يؤدي مهامه يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها ما يلي:

. التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا النظام صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة للوصول إلى الأهداف المسطرة وكذلك يجب أن يكون التنظيم محكما في إدارة المؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات.

. وجود نظام للمعلوماتية حيث أن هذا النظام يعتبر كذلك من عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أنّ وسائل الإعلام الآلي واستعمالاتها في المؤسسات من شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك في اتخاذ قرارات بسرعة وبالتوقيت المناسب.[1]

المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى وموقعها في التنظيم الإداري

الفرع الأول: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

تهتم محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي والمحاسب الإداري، فتقدم محاسبة التكاليف بيانات تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة المركز المالي ولتحديد الربح في قائمة الدخل، بيانات تكلفة البضاعة المباعة، كما أنها توفر بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الموازنات ورقابة العمليات واتخاذ القرارات مثل قرار التسعير.

ولقد أصبحت في السنوات الأخيرة التفرقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف تفرقة واهية حيث وصلنا إلى نقطة حيث لا يوجد خط واضح فاصل بينهما، والاختلافات إن وجدت فإنّها مجرد اختلافات في التركيز النسبي، فتركز محاسبة التكاليف على تجميع وتخصيص وتحليل بيانات التكاليف، بينما تركز المحاسبة الإدارية على استخدام بيانات التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الخاصة.

ولقد طور نموذج المحاسبة المالية منذ نشأته ليلائم منشآت البيع بالتجزئة، وفي مثل هذه المنشآت يكون من السهل نسبيا تحديد تكلفة المخزون، حيث توجد مجموعة وحيدة وهي البضائع المشتراة لغرض بيعها.

والتكلفة الوحيدة المحملة على المخزون هي سعر الشراء وربما النقل للداخل وتظل هذه التكاليف في حساب المخزون التام أو حساب المشتريات إلى أن يتم بيعها فتحول إلى حساب مصاريف تكلفة البضاعة المباعة.

[1] بن مزوزية ابراهيم، **اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط قياس تكلفة الخدمات العمومية** دراسة حالة الاقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.2011، ص4.

ولقد توازى تطور محاسبة التكاليف مع تطور المنشآت الصناعية ومع كبر حجم المنشآت، واعتمدت في نشأتها على الهندسة والمحاسبة المالية، وتختلف المنشآت الصناعية عن منشآت التجزئة في وجود ثلاث أنواع من المخزون، المنتجات التامة والبضائع تحت التشغيل والمواد الأولية، وتتحدد تكلفة المواد الأولية بسعر الشراء، أما تكلفة الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام فتحتاج إلى مجهود أكبر في تحديدها، ولقد توصل المحاسبين إلى وجوب أن تتضمن تكلفة الإنتاج تحت التشغيل وتكلفة الإنتاج التام كل من تكلفة المواد الأولية وتكلفة الأجور المباشرة وتكاليف كافة عوامل الإنتاج التي ساهمت في تحويل المواد الأولية إلى إنتاج تام، ويتطلب تخصيص التكاليف على المخزون دراسات في العلاقات الهندسية وتكلفة المدخلات ولقد عنيت محاسبة التكاليف بهذه الدراسات.[1]

1- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

على الرغم من أنّ موضوعات اهتمام المحاسبة الإدارية تتعلق في معظمها بظروف وأهداف مستقبلية، كما أنّ نطاق المحاسبة الإدارية يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويلتمس كل من الإيرادات، الأرباح، التدفقات النقدية، التكوين الرأسمالي، حقوق الغير، حقوق الملكية ومصادر الأموال واستخداماتها على عكس محاسبة التكاليف التي تجمع بين أحداث الماضي وظروفه، وأحداث المستقبل وحقائقه التي يمكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.[2]

إلا أنّ هذا لا ينفي التداخل الكبير بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية كونهما يرميان إلى خدمة الأغراض الداخلية المتمثلة في التخطيط والرقابة إضافة إلى وحدة هدفهما والمتمثل في إمداد الإدارة بالمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات التخطيطية.

ومنه يمكن القول أنّ كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يعملان على تحقيق الأهداف بتكامل وتوافق.

نتيجة لتطور الفكر الإداري وتحمله مسؤولية التخطيط العلمي للمشروعات الاقتصادية ومتابعة تنفيذ المخططات مع مراقبة كفاية الفعاليات بالقياس عليها ودراسة وسائل رفع الكفاية وخفض التكاليف والقضاء على الانحرافات، فقد نهضت الإدارة في هذه المسؤولية على مستوى المشروع بل والمؤسسات العامة وقد استخدمت في سبيل ذلك محاسبة التكاليف التي أصبحت أداة فعالة في خدمة الأغراض الإدارية تعتمد عليها عند تنفيذ قراراتها وسياستها الإدارية والإنتاجية والمالية ولا تستغني عن بيانات التكاليف وتحليلاتها

[1] محمد الفيومي محمد، **أصول محاسبة التكاليف**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص22.

[2] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة الثقافة للنشروالتوزيع، الطبعة الأولى، 1997، ص28.

واستنتاجاتها، ولزيادة الإيضاح نورد بعض الأمثلة التي تبين كيف يخدم نظام التكاليف الوظائف الإدارية في مجالات مختلفة.[1]

أ/ في مجال التخطيط: توفر محاسبة التكاليف البيانات المالية عن الماضي والحاضر واتجاهات المستقبل وتوقعاته قبل أن يتولاها فكر تحليلي دقيق لمفاهيمها ومدلولاتها، بحيث يكون قادرا على تشكيل معادلات علمية منها لإخراج المخططات في صورة ممكنة التنفيذ ومحققة الأهداف المرجوة.

ب/ في مجال الرقابة: من أجل إحكام عملية الرقابة على تنفيذ المخططات وقياس مدى تحقيقها للأهداف الموضوعة وقياس أي انحراف عنها، تحتاج الإدارة إلى توفير مجموعة كبيرة من البيانات والمعلومات عن النتائج الفعلية ليتيح لها فرص الدراسات والبحث عن نواحي الضعف والإسراف لمعالجتها وكذا نواحي الكفاية والتوفير لتشجيعها وتنميتها، ومن أمثلة ذلك:

. إجراء الجرد المستمر حتى يتمكن محاسب التكاليف من تقديم تقارير دورية دون إجراء جرد فعلي.

. تحديد التكاليف التي يمكن مراقبتها في كل وظيفة، ثم مقارنة الفعلي منها بالمعياري.
. التعرف على الخسائر وقت وقوعها مثل المواد التالفة، الوقت الضائع في العمل.
. التعرف على أسباب حدوث فروق بين التكاليف الفعلية والمعيارية وتحليلها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
ج/ في مجال اتخاذ القرارات الإدارية: تواجه الإدارة دائما مسائل ومشاكل تحتاج إلى قرارات بشأن حلها والبث فيها ومثال ذلك:
. مشاكل تتعلق بالمخازن والموردين.
. مشاكل تتعلق بشؤون الإنتاج وحصره وفحصه وصيانة الآلات وتوقيفها وكفاءة كل منها ونفقاتها.
. مشاكل تتعلق بشؤون التسويق وتحديد الأسعار البيعية المناسبة ودراسة ربحية السلع وكفاءة طرق ومناطق التوزيع والتصدير.
. مشاكل تتعلق بشؤون التمويل ودراسة أفضل الطرق لتحقيق وسيلة متاحة للحصول على تسهيلات ائتمانية.
وبالطبع يقع على عاتق نظام التكاليف في المشروع دور كبير للوقوف بجانب الإدارة ويساهم معها في حل المشاكل المذكورة وغيرها، ويقدم تحليلاته ومعلوماته للإدارة حتى تتخذ الإجراءات المناسبة لعلاج هذه المشاكل في أوقاتها.[2]

[1] محمد شفيق طنيب، مرجع سابق، ص22.

[2] محمد شفيق طنيب، مرجع سابق، ص8.

2. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

تعتبر محاسبة التكاليف مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية، إذ تقوم الأولى بتقديم تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل في الوقت الذي تقوم فيه المحاسبة المالية بإعداد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي، إضافة إلى أنهما تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، لكنهما يختلفان في النقاط التالية:

. الالتزام بالمعايير المحاسبية: حيث يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند إعداد التقارير المالية التي تؤدي إلى زيادة فائدتها، أما هذه المعايير فهي غير موجودة نوعا ما في محاسبة التكاليف فكل منشأة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يلائم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.

. الإلزامية: تتطلب قوانين غالبية بلدان العالم أن تمسك منشآت الأعمال حسابات مالية منتظمة، وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المنشآت، وبالتالي فإنّ استخدام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي تقدمها وعلى قدرة المحاسب على إقناع الإدارة بضرورتها.

. نوع المعلومات: تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية، أما محاسبة التكاليف فلا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات.

. موضوع التقرير: تغطي تقارير المحاسبة المالية المنشأة كوحدة واحدة، وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المنشأة ككل، في حين أنّ محاسبة التكاليف تهتم بتكلفة الوحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف.

يعتبر نظام التكاليف أحد الأنظمة المحاسبية في المنشأة إذ يقوم بدور كبير في مجال المحاسبة المالية في استخدام الأموال والوصول لنتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي والنقدي للمنشأة بالرغم من انفصال محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية من حيث استقلالها بفنونها وإجراءاتها حيث يقوم كلمنها بدوره وبطريقته الخاصة، في حين أنّ نظام التكاليف نظام تحليلي يتعامل بالتفاصيل، ومن خلال هذا يتضح لنا ثلاثة أمور هامة في مسألة العلاقة بين النظامين هي أنّ:

. أنّ بيانات التكاليف تتطابق مع بيانات الحسابات المالية.

. حركة تداول البيانات باستمرار بين النظامين فمثلا نجد أنّ بعض عناصر التكاليف تأتي إلى الحسابات المالية بحيث تسجل بصورتها الإجمالية ثم تنقل إلى إدارة التكاليف حيث توزع على مراكز التكلفة المختلفة، ثم تعاد إلى إدارة الحسابات المالية لإثباتها في الحسابات المختصة.

. وضوح ضرورة وجود نظام تكاليف بجانب نظام الحسابات وذلك لنتمكن من إظهار نتيجة الأعمال والمراكز المالية بصورة سليمة، فمثلا مصاريف الاستهلاك في المحاسبة المالية تثبت في حساب الأرباح والخسائر، بينما في نظام التكاليف تعتبر الاستهلاكات على أنواع ثلاثة أحدها خاص بالإنتاج حيث يظهر من ضمن تكاليف

التصنيع غير المباشرة والثاني والثالث خاص باستهلاكات الإدارة وأقسام البيع، حيث تظهر في حساب الأرباح والخسائر.

1/ أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف: [1]

الجدول رقم (1.1): يبين أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المنشأة جميع المستويات الإدارية في المنشأة	أطراف خارجية للمنشأة وتشمل ملاك المنشأة، الدائنون، المستثمرون، الجهات الحكومية.
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الإدارة إليها. ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المنشآت الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
معايير إعداد التقارير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المنشأة والتي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على قد ما يحدث في المستقبل حيث يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية(الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.

[1] الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، ص4.

كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المنشأة وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

كما تختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أوجه أخرى منها ما يلي: [1]

1. تهتم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الإنتاج سواء كان سلعة أو خدمة وفي كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتقييم المخزون وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، بينما تهتم المحاسبة المالية بقياس نتيجة أعمال المشروع كله من حيث الربح والخسارة عن فترة زمنية معينة عن طريق التقارير والقوائم الدورية.

2. تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة إدارة المشروع إذ تهتم بالعمليات الداخلية المتمثلة بحركة الإنتاج وعناصر الإنتاج بين المراكز المختلفة، بينما تهتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تنشأ بين المشروع والغير (العملاء، المجهزين، البنوك....الخ) كعمليات البيع والشراء ودائنية ومديونية المشروع مع الغير).

2/ أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف: [2]

الجدول رقم (1.2): يبين أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون الباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشأة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي.
تحقق كل منهما رقابة على	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل

[1] لبنى هاشم نعمان العاني، **محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2013، ص19.

[2] الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص3.

بعضهما البعض.	بشكل تحليلي وتفصيلي مثل: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

بالإضافة إلى أوجه شبه أخرى منها ما يلي: [1]

.كلاهما يعتقد على مبدأ القيد المزدوج.

.كلاهما يعتمد الجرد والتسويات الجردية.

تحديد فترة زمنية للقياس في المحاسبتين.

. تمد المحاسبة المالية محاسبة التكاليف ببعض القيم مثل ثمن الشراء للمادة الأولية وبيان أجور العمالة وبموجبها يتم التحليل واستخدام هذه البيانات في محاسبة التكاليف والتنبؤ بالمستقبل بالتخطيط.

الفرع الثاني: موقع محاسبة التكاليف في التنظيم الإداري

يحتل محاسب التكاليف مكان الصدارة في المؤسسات الاقتصادية الكبرى وخاصة الصناعية منها، حتى أنّ البعض يسميه المحاسب الإداريManagement Accountant نظرا للدور الهام الذي تقدمه محاسبة التكاليف خدمة للإدارة.

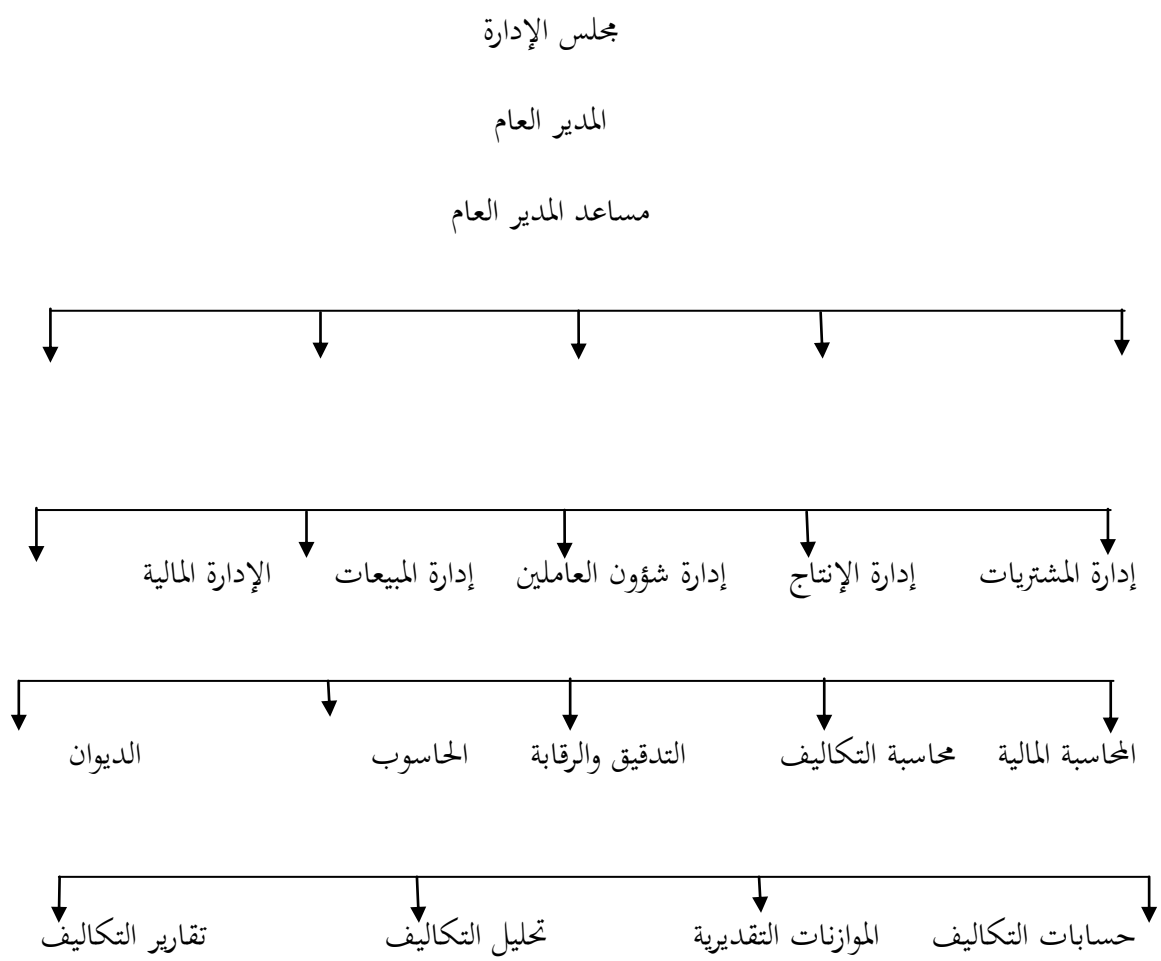
ومع ذلك فإنّ محاسب التكاليف ليست له سلطة مباشرة على الإدارة التنفيذية في أقسام المؤسسة المختلفة ولكن سلطته المباشرة هي على موظفي إدارته، ومحاسب التكاليف مسؤول عن القيام بوظيفته التي تساعد الإدارة الأخرى في مجالات التخطيط، الرقابة، التسعير وغير ذلك من جوانب اتخاذ القرار.

وحتى يتمكن محاسب التكاليف من القيام بوظيفته لابد من تعاون الإدارة الأخرى معه ومعه البيانات اللازمة، فهو بحاجة إلى البيانات المتعلقة بالمواد الخام والأجور والرواتب والإنتاج، حتى يمكنه تحليل هذه البيانات

[1] محمد شفيق طنيب، مرجع سبق ذكره، ص33.

وتقديمها في صورة تقارير للإدارات المختلفة، فجهاز التكاليف هو جهاز استقبال وإرسال المعلومات المتعلقة بعناصر التكلفة.[1]

ويوضح **الشكل رقم(1.2): موقع محاسبة التكاليف في التنظيم الإداري الحديث**[2]



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص13.

[1] صلاح عبد المنعم مبارك، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص279.

[2] محمود علي الجبالي، قصي السامراني، **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص13.

المبحث الثاني: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

تتعدد التعاريف للفظ التكلفة وذلك لاختلاف مضمونها طبقا لعدد من الاعتبارات، فالتكلفة من وجهة النظر العامة عادة ما يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي ترتبط باقتناء سلعة أو الحصول على خدمة، وتترتب على الفعل المحقق لهذه الرغبة، كما يعود كذلك الاختلاف في المفاهيم لتنوع الأسس المعتمدة في قياس التكلفة، كما أنّها مقياس للتضحية الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف التكاليف وتصنيفاتها

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف والتكاليف والأعباء هي ذات معنى واحد، إلا أن التعمق في المعاني الحقيقية تدل على أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح، فمفهوم الأعباء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة العامة، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير.

الفرع الأول: تعريف التكاليف

1/ المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، ويقصد بالمصروف عملية خروج النقود وكل مصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر الحصول على النقود ولا يمكن للمؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة إلا على الأمد الطويل أو مدة طويلة من حياة المؤسسة لان المصاريف أو الإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة أي تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بالنسبة للإيرادات.

2/ الأعباء: تعرف الأعباء بأنها استهلاكات المؤسسة من مواد وخدمات اللازمة لنشاطها الاستغلالي أو أهدافها الإنتاجية، [1]

أو بتعبير آخر الأعباء هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة من السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات.

من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة(rémunération)للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.[2]

[1] A.Amrani et N.Arfoui-Methode danalyse des couts ,p2.

[2] درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص32.

3/ التكاليف: تعرف التكلفة بأنّها التضحية الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل، وبالتالي فإنّ تكلفة أحد المفردات ولتكن آلة حاسبة مثلا تتمثل في القيمة المحددة للحصول عليها بغض النظر عما إذا كانت هذه القيمة قد سددت نقدا في وقت الشراء أو في وقت لاحق.[1]

كما يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) التكلفة على أنّها "مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد داخل الشبكة المحاسبية، وتحليل التكلفة من أدوات اتخاذ القرار والقيادة المستعملة بكثرة من طرف المسيرين".[2]

ومنه يمكن القول أنّ وجه التمييز بين كل من التكلفة والخسارة والمصروف هو أنّ "المصروف عملية حاضرة في سبيل الحصول على منفعة تستنفذ في الحال"، بينما التكلفة هي" تضحية في سبيل الحصول على منفعة مستمرة في الحاضر أو المستقبل أوكلاهما معا"، أما الفرق بين التكلفة والخسارة هو أنّ هذه الأخيرة عبارة عن تضحية اضطرارية دون الحصول على مقابل".[3]

ويمكن تقسيم التكاليف إلى تكاليف غير مستنفذة والتي تمثل تضحيات اقتصادية يتوقع أن تفيد فترات محاسبية مقبلة، وتكاليف مستنفذة وهي تضحيات اقتصادية ستفيد الفترة المحاسبية الحالية ولا يتوقع أن تفيد فترات مقبلة، وتظهر التكاليف الغير مستنفذة كأصول في الميزانية العمومية وتشتمل على مفردات مثل المخزون والتأمين المقدم والأراضي والمباني والآلات والمعدات.

ويطلق على التكاليف المستنفذة لفظ المصاريف وتظهر كتحميل على الإيرادات وتتكون من مفردات مثل إيجار الفترة، ومصاريف التيليفون والإعلان ومرتبات الإدارة والكهرباء، وهي تظهر كمصاريف نظرا لعدم توقع الحصول على منافع مستقبلية من هذه المفردات إذا ما انتهت الفترة المحاسبية، وتهتم بالتفرقة بين التكلفة والمصروف حين إعداد القوائم المالية لاستخدامها خارج المنشأة بواسطة حملة الأسهم والمحللين الماليين وغيرهم، بينما تهتم الإدارة بالتكلفة وكيفية تأثيرها على عمليات المنشأة.

كما يعرف المعهد الوطني للمحاسبين القانونيين التكلفة بأنها"أي مبلغ مقاسا بوحدة النقد يتم إنفاقه للحصول على سلع أو خدمات سواء كان هذا المبلغ نقدا أو على هيئة أصول يتم تحويلها للغير.[4]

وتعرف الكلفة بصفه عامة على أنها"قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"، أما التعريف الحديث للكلفة "فهو مقدار التضحية بالموارد "دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة، حيث أن الكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من

---

[1] أحمد محمد نور، **في مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعة، مصر، 1997، ص36.

[2] بن جباس محمد منصف، **أهمية الموازنة التقديرية كنظام لمراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء** . دراسة تطبيقية للفرع التجاري LG المدية مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية تخصص مالية، 2004.2005، ص26.

[3] عبد الحي مرعي، **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص ص 5. 6.

[4] اسماعيل ابراهيم جمعةو آخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص6.

أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة إذن الخسارة هي أيضا كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة".[1]

وتعرف التكلفة بأنها"استنفاذ الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل".[2]

4/ النفقة: هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة.[3]

5/ الخسائر: هي تضحية اضطرارية دون الحصول على مقابل وهي مصروف مفاجئ.

الفرع الثاني: تصنيفات التكاليف

تنقسم عناصر التكاليف إلى مواد ويد عاملة وخدمات وهناك أسس مختلفة تتبع في تبويب عناصر التكاليف، ومن أهم الأسس المختلفة لتبويب عناصر التكاليف نجد: [4]

أولا: التصنيف على أساس وظيفة العمل في المؤسسة"التبويب الوظيفي"

تكلفة أي منتوج صناعي تقسم على وظائف المؤسسة كالتالي:

1/ التكاليف الصناعية " تكلفة الإنتاج ": Manufacturing Costsوهي التكاليف المنفقة خلال فترة من عملية أ . تكاليف المواد المباشرة: تشمل تكلفة المواد التي تدخل بصفة مباشرة في إنتاج وحدة المنتج النهائي مثل المواد الخام والسلع نصف المصنعة التي تشتريها المؤسسة من أجل صنعها.

ب . تكاليف العمل المباشر: وتشمل تكاليف العمل المبذول في الإنتاج.

ج . تكاليف التصنيع غير المباشر: وهي التكاليف المتعلقة بالطاقة الإنتاجية في المصنع ولا يمكن ربطها مباشرة بالسلعة المنتجة مثل صيانة الآلات واستهلاكها والتدفئة والإضاءة وغيرها.

ويهتم محاسب التكاليف وكذا الإدارة بمعرفة التكاليف الصناعية حيث تتخذ هذه التكاليف أساسا لتقييم المخزون السلعي كما أنها تتخذ أساسا للمقارنة بين تكلفة تصنيع العمليات داخل المؤسسة وخارجها.

2/ التكاليف التسويقية: Distribution Costsوهي التكاليف المنفقة على عمليات الإعلان عن السلع الجاهزة وبيعها سواء عن طريق استئجار المعارض أو عن طريق وكلاء البيع حيث تشمل هذه الرواتب مصاريف أجور العاملين في المعارض أو مصاريف السيارات المستعملة في التوزيع.....

---

[1] محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص9.

[2] السيد عبد المقصود وآخرون، **في مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص59.

[3] عبد الحي مرعي، **إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة**، المكتب الجتمعي الحديث، الاسكندرية، 2008، ص13.

[4] عامرعبد الله شقر، مرجع سابق، ص ص37، 33.

3/ التكاليف الإدارية والتمويلية: Administrative and Financing Costsوهي التكاليف المنفقة على الإدارات الإدارية كالإدارة المالية وإدارة الأفراد ورواتب العاملين في الإدارة وإيجار مبنى الإدارة ومصاريف المحامين ومدققي الحسابات ومصاريف التلكس ومصروفات البنك وفوائد القروض وغيرها من المصاريف الإدارية والمالية. ويساعد هذا التصنيف الوظيفي في تحقيق الأهداف التالية:

. يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف حيث أنه يربط عنصر التكلفة بمركز معين من مراكز النشاط.

. يساعد في تقييم الأداء بالنسبة للمسؤولين.

. يساعد في قياس الأرباح وتحديد نتائج الأعمال.

ثانيا: التصنيف حسب علاقة التكاليف بوحدة التكلفة

تصنف عناصر التكاليف على هذا الأساس إلى قسمين وهما:

1/ التكاليف المباشرة: Direct Costs هي كافة الاعباء التي تحمل مباشرة على عملية معينة أو مركز كلفة أو وحدة كلفة معينة,أو هي كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه، وتشمل على:

أ . المواد الأولية المباشرة.

ب . الأجور المباشرة.

ج . المصاريف الأخرى المباشرة.

2/ التكاليف غير المباشرةInditect Costs: وهي كافة المصاريف التي لا يمكن أن تحمل مباشرة على مركز كلفة معينة أو وحدة كلفة وتشمل على:

أ . تكلفة المواد غير المباشرة: هي المواد التي لا تدخل في صنع السلعة المنتجة بشكل أساسي مثل الوقود وزيوت التشحيم، كما أنّ هناك مواد تعد نظريا من المواد المباشرة لأنها تظهر في المنتج النهائي ولكن لضآلة قيمتها تعتبر غير مباشرة مثل المسامير في الكراسي.

ب . تكاليف العمل غير المباشرة: تشمل تكلفة العمل الذي لا يؤدي إلى إنتاج سلعة معينة مثل رواتب موظفي الصيانة ورواتب مديري المصانع وأجور مستخدمي النقل والحراسة.

ج . التكاليف الصناعية غير المباشرة: هي التكاليف التي تنفق على النشاط الصناعي بصفة عامة ولا تخص وحدات إنتاجية معينة مثل الإيجار والإضاءة والوقود، وتحمل تكاليف الوحدات الصناعية لوحدات التكلفة على أساس معدلات تحميل معينة.

إنّ التكاليف الصناعية غير المباشرة تصرف أصلا بشكل إجمالي لحساب عدة مراكز كلفة أو وحدات إنتاجية وتعتبر هذه من مكونات تكلفة الإنتاج، لذلك يجب توزيع قيمة هذه التكاليف على مراكز الكلفة والوحدات.

وترتكز محاسبة التكاليف التقليدية على استخدام أسلوب معين لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية يستند إلى الخطوات التالية:

1. تحديد وحدات التكلفة (وحدات الإنتاج النهائي).

2. حصر وتقدير التكاليف غير المباشرة.
3. تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة (إنتاج وخدمات).
4. توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.
5. تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة باستخدام معدلات التحميل المناسبة.[1]

في الحياة العملية تعتبر التكاليف التي ترتبط بمركز كلفة معين هي كلفة مباشرة بالنسبة لذلك المركز وغير مباشرة بالنسبة للمراكز الأخرى فمثلا الإيجار، التدفئة والتبريد، الإضاءة، التأمين....، تحمل أولا على مراكز الكلفة المناسبة سواء كانت للإنتاج أو للخدمات ومن ثم يوزع ما حمل على مراكز الكلفة الخدمية على مراكز الكلفة الإنتاجية ومن بعد يتم إعادة توزيعها على الوحدات المنتجة.

ثالثا: التصنيف على أساس حجم الإنتاج

تقسم التكاليف من حيث سلوكها تجاه التغيرفي حجم الإنتاج إلى الأقسام التالية:

1/ التكاليف المتغيرة: Variable Costsوتشمل عناصر التكاليف التي تتأثر طرديا وبنفس النسبة بالتغيرات في حجم الإنتاج فتزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنقص بنقصه، وتبقى التكلفة المتغيرة للسلعة المنتجة ثابتة سواء زاد الإنتاج أو نقص وإذا توقف الإنتاج لا يكون هناك تكاليف متغيرة وتسمى باسم التكاليف المرنة.

تتميز هذه التكاليف بمجموعة من الخصائص منها:

. التكاليف المتغيرة الكلية تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس الكمية.
. تبقى تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج.
. يمكن تحميلها بسهولة على أقسام الإنتاج.

من أمثلة هذه التكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر.[2]

وتعتبر تكلفة المواد المباشرة تكلفة متغيرة بطبيعتها فلو كان إنتاج 100طاولة خشب يستهلك 50مترا مكعبا من الخشب فإن إنتاج 200طاولة سوف يستهلك 100مترامكعبا من الخشب ولكن مستبقى الطاولة الواحدة يستعمل في إنتاجها نصف متر مكعب، وكذلك تعتبر تكلفة العمل المباشرة تكلفة متغيرة أيضا ولكن قد يحدث أن تتغير تكلفة العمل المباشرة بنسبة تختلف عن نسبة تغير حجم الإنتاج وخصوصا ساعات العمل الإضافي حيث أجرها يزيد في العادة على أجر العمل العادي وذلك تبعا لقوانين العمل في الدول.

[1] هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص19.

[2] غسان فلاح المطارنة، **محاسبة التكاليف**، الأردن، 2003، ص ص3231.

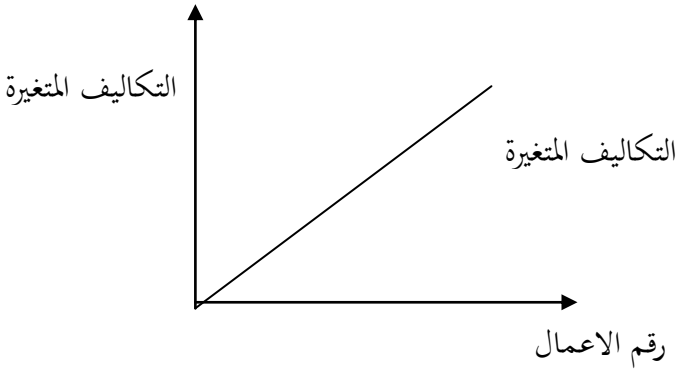
يوضح **الشكل رقم(3 1): التكاليف المتغيرة**

الصيغة الرياضية للتكاليف المتغيرة هي: $Y= ax^1$

حيث :

a :نسبة التكلفة المتغيرة

X:رقم الأعمال



Source: Alain burland claude simon ;imprimerie France: France;2000;p78

2/ التكاليف الثابتة: Fixed Costs وتشمل عناصر التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ضمن حدود معينة ويتحملها المشروع بصفة مستمرة وتسمى بالتكاليف غير المرنة ومن أمثلتها أقساط التأمين على المصنع ورواتب الموظفين الإداريين فهذه المصاريف لا تتغير تبعا لتغير حجم الإنتاج فكلما زاد حجم الإنتاج تناقص نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكلفة والعكس بالعكس، ويجري توزيع هذه التكاليف على الأقسام بواسطة قرارات إدارية.

كما تتميز هذه التكاليف بمجموعة من الخصائص منها ما يلي:

. أنّها ثابتة مع تغير حجم الإنتاج وإلى حجم معين.

. أنّ نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة يقل مع زيادة عدد الوحدات المنتجة.

. يجري توزيعها على الأقسام بقرارات إدارية.

. تنتج عن قرارا ت إدارية عليا.

ومن أمثلتها تكاليف التصنيع الغير مباشرة الثابتة (استهلاك الآلات، التأمين على المصنع....الخ).[2]

[1] Alain burland claude simon;source: imprimerie France;France;2000;p78

[2] محمد شفيق حسين طنيب، مرجع سبق ذكره، ص14.

الشكل(4-1): يوضح التكاليف الثابتة

الصيغة الرياضية للتكاليف الثابتة هي: y= b

حيث :

b : التكاليف الثابتة



المصدر: علي زياد عبد المجيد، مدخل لمراقبة التسيير وتسيير الموازنات، 2002-2003، بدون طبعة، ص15.

ملاحظة:

- تتغير التكاليف الثابتة بتغير حجم المؤسسة سواء كان التغير عموديا 'تجديد وسائل الإنتاج' أو كان تغير أفقي'توسيع المؤسسة ' أي إحداث فروع جديدة.
- في حالة إنقاصها تتنازل المؤسسة عن بعض تثبيتاتها المادية التي هي في غنى عنها.

3/**التكاليف شبه المتغيرة أو المختلطة**: Mixed Costs وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها مع تغير حجم الإنتاج ولكن بشكل غير منتظم فهي تجمع بين خصائص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتتكون من جزأين أحدهما ثابت والآخر يتغير بتغير حجم الإنتاج ولكن بشكل غير منتظم أي ليس وفق علاقة طردية.

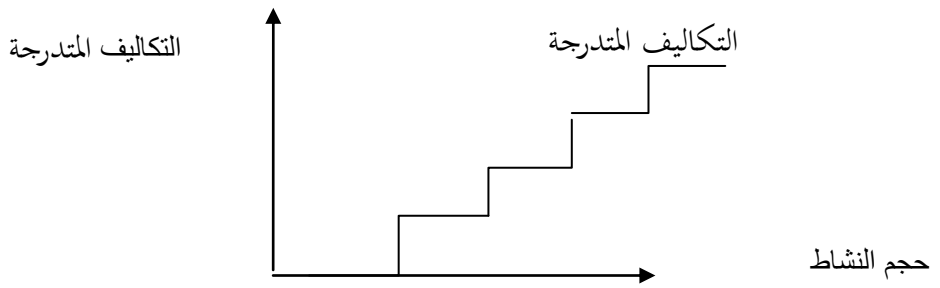
ويمكن القول بأنّ التكاليف شبه المتغيرة هي في الأساس متغيرة ولكنها لا تستمر في التغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج ومن أمثلتها مصاريف الصيانة والكهرباء والقوى المحركة والهاتف، فما تتحمله المنشأة من مصاريف صيانة في حالات التشغيل العادية (الصيانة الدورية) وحتى في حالة توقف الإنتاج لفترة معينة تمثل الجزء الثابت ولكن عند زيادة الإنتاج تزداد ساعات التشغيل وعليه تزداد مصاريف الصيانة ولكن بنسبة أقل من نسبة الزيادة في حجم الإنتاج وهذه التكاليف هي التي تمثل الجزء المتغير من التكاليف وكذلك الحال بالنسبة لتكاليف القوى المحركة فما تتحمله المنشأة من مصاريف إعداد وتجهيز الآلات في بداية الدورة يمثل

الجزء الثابت من التكاليف إذ تعتبر هذه التكاليف تكلفة لابد من حدوثها سواء تم إنتاج وحدة واحدة أو أكثر إذ لابد من تشغيل الآلات لفترة محددة قبل عملية الإنتاج، وبعد أن تتم عملية إعداد وتجهيز الآلات يتم الإنتاج الفعلي وعلية تحدث تكلفة أخرى متغيرة تتغير بتغير عدد الوحدات المنتجة وهذا ما يمثل الجزء المتغير من التكاليف، أما بالنسبة لمصاريف الكهرباء والهاتف إذ تتكون إجمالي هذه التكاليف من جزأين جزء ثابت يغطي مبلغ الاشتراك الدوري لتوفير الخدمة وجزء متغير يزداد بازدياد حجم النشاط. [1]

4/ **التكاليف المتدرجة:** وهي التكاليف التي تبقى ثابتة عند مستوى معين من الإنتاج ثم تزداد عندما يزداد حجم الإنتاج وتبقى ثابتة عند هذا المستوى الجديد من الإنتاج ثم تزداد مرة أخرى إذا زاد الإنتاج وهكذا ولذلك تسمى بالتكاليف المتدرجة أو السلمية لأنّها بقفزاتها المتعددة تأخذ شكل سلمي أو متدرج ومن أمثلة التكاليف المتدرجة تكاليف مراقبة الجودة فمثلا يكفي مراقب واحد لفحص 200وحدة يوميا وبأجر30دينار يوميا ولكن في حالة زيادة الإنتاج إلى 300وحدة يوميا سنحتاج إلى شخصين لفحص ومراقبة الجودة وعليه سترتفع تكاليف المراقبة بمقدار 60دينار أي بمقدار ما يتقاضاه المراقب الذي تم تعيينه، بمعنى أنّ هذه التكاليف تتغير مع التغير في مجموعها وبصورة منتظمة مع التغير في حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج.[2]

ويمكن تمثيل هذه العلاقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (5-1): العلاقة بين التكاليف المتدرجة وحجم النشاط



المصدر: لبنى هاشم النعمان، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الأولى، ، ص42.

[1] لبنى هاشم نعمان العاني، **محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي**، مرجع سابق، ص ص 4241.

رابعا: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن في تحديد التكلفة

تصنف التكاليف حسب زمن تحديدها إلى نوعين هما:

أ. التكاليف المعيارية: Standard Costs

وتحدد هذه التكاليف مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج باستعمال معايير للكميات والأسعار والأجور ولتحميل التكاليف غير المباشرة ولتحميل التكاليف غير المباشرة ولا يحمل الإنتاج بهذه التكاليف.

ب. التكاليف الفعلية (التاريخية): Actual Costs (Historical)

وهي التكاليف التي يمكن تحديدها وقت حدوثها ويحمل الإنتاج بهذه التكاليف حيث يحمل الإنتاج بالتكاليف الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة، أما تكاليف التصنيع غير المباشرة فتحمل غالبا على أساس معدل تحميل محدد مسبقا، والقياس الفعلي للتكلفة خلال فترة معينة يتطلب تجميع التكاليف الفعلية عن الفترة ثم تسجيلها وتبويبها وتحليلها، وعادة تقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات ومعالجة أسباب الانحراف إن كانت تؤدي إلى زيادة التكلفة ومراقبتها، وتشجيعها إن كانت تؤدي إلى نقص التكلفة وبما يؤدي إلى تحديد المسؤولية لمعاقبة المخطئ ومكافأة المصيب.

خامسا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية (مبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات)

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين: [1]

أ. التكاليف الايرادية: Revenual Costs

وهي التكاليف التي تنفق عادة بهدف خدمة إنتاج فترة محددة وتنقسم هذه التكاليف إلى جزأين:

1. الجزء الذي يتعلق بإنتاج المنتجات وهذا يقابل الإيرادات إذا تم بيع المنتجات بكاملها أو ترحل تكلفة المنتجات التي لم يتم بيعها إلى الفترة التالية.

2. الجزء الذي لا يتعلق بإنتاج المنتجات بل يرتبط بالزمن فإنه يعتبر عبئا على إيرادات الفترة التي تنفق فيها (تكاليف فترية Periodical Costs).

ب. التكاليف الرأسمالية: Capital Costs

[1] لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سابق، ص 42.

وهي النفقات التي تنفق عادة لخدمة أكثر من فترة واحدة ويتم توزيع هذه التكلفة على الفترات التي تستفيد منها فتحمل كل فترة بنصيبها من العناصر حسب درجة استفادتها منها ومن التكاليف الرأسمالية: الأصول الثابتة كالمعدات والمباني والأثاث وهي أصول يحصل عليها المشروع بهدف استخدامها في الإنتاج لفترات متعددة.

وتستهلك التكاليف الرأسمالية على الفترات التي تستخدم فيها ويعبر قسط الاستهلاك السنوي عن قيمة الخدمة التي حصل عليها المشروع نظير استخدامه للأصل.

وبناءا على هذا التصنيف تكون عناصر التكاليف شاملة التكاليف الايرادية المتعلقة بالفترة مضافا إليها نصيب الفترة من التكاليف الرأسمالية.

سادسا: تصنيف التكاليف حسب الأقسام في المؤسسة

يضم المصنع أقسام إنتاج وأقسام خدمات صناعية وأقسام خدمات فنية وإدارية، ويجري تصنيع المنتجات في أقسام الإنتاج لذا فإنّ تكاليف هذه الأقسام تحمل إلى المنتجات.

ومن أمثلة أقسام الإنتاج قسم الآلات وخط التجميع، وفي كثير من الأحيان تجزأ أقسام الإنتاج إلى مراكز تكلفة يكون كل مركز منها مسؤولا عن جزء من عملية الإنتاج وله تكاليف يمكن تجميعها.

أما أقسام الخدمات الصناعية فإنها تقدم خدماتها لأقسام الإنتاج ولكنها لا تقوم مباشرة بالإنتاج، وتوزع تكاليف قسم الخدمات على أقسام خدمات أخرى بالإضافة إلى تقديم خدماتها إلى أقسام الإنتاج، وتعتبر ورش الصيانة من أهم الأقسام في المشروعات الصناعية حيث أنّ مهمة هذه الورش هو صيانة جميع الآلات المختلفة التي تستعمل في الإنتاج والقيام بعمليات الترميم اللازمة للآلات المستعملة.

أما مراكز الخدمات الفنية والإدارية فتضم الأقسام التي يرتبط نشاطها الفني أو الإداري بالنشاط الصناعي وإن كان بعضها لا يخضع لإشراف إدارة الإنتاج كما هو الأمر بالنسبة لإدارة التكاليف، ومهمة هذه المراكز هو الجمع بين تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات والبحوث الفنية المرتبطة بتطوير المنتجات، ومن أمثلة مراكز الخدمات الفنية والإدارية.

1. إدارة المصنع: وهي الإدارة الفنية التي تشرف على النشاط داخل الأقسام الصناعية من إنتاجية وخدمات.

2. إدارة التصميم: وهي الإدارة التي يدور نشاطها حول تحديد مواصفات المنتجات والمواد اللازمة لتموين مخازن المواد.

3. إدارة التخطيط وضبط الإنتاج: وهي التي تهتم بتنظيم تسلسل تنفيذ الأوامر الإنتاجية أو تخطيط تنفيذ الإنتاج في ظل النظام الداخلي، كما أن هذه الإدارة مسؤولة عن الإشراف على الكفاية الإنتاجية للأقسام المختلفة.

4. إدارة البحوث الفنية: وهي التي تهتم بتطوير المنتجات كما قد تهتم بفحص المواد التي يتعاقد على شرائها.

5. إدارة الأفراد: وهي التي تهتم بتدريب العمال على الأعمال الفنية.

المطلب الثاني: مفهوم سعر التكلفة ومكوناتها

يعالج هذا المطلب كل ما يتعلق بسعر التكلفة وذلك بتعريفها وتحديد مكوناتها والتكاليف وتصنيفاتها.

الفرع الأول: مفهوم سعر التكلفة

لقد أعطي لسعر التكلفة عدة تعاريف منها:

التعريف الأول: "هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى وصولها للمرحلة النهائية، أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات لمرحلة بيعها وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإنّ المنتوج المباع الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموعة التكاليف التي تتعلق به "[1]، كما تعرف سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتوج وبيعه.[2]

التعريف الثاني: "سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموعة التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة التي أصبح تاما وقابلا للبيع".[3]

التعريف الثالث: يقصد بسعر التكلفة لنموذج أو خدمة معينة مجموع التكاليف التي يكلفها هذا المنتوج أو الخدمة من بداية الإنتاج حتى المرحلة النهائية وهذه التكاليف محسوبة على أساس الأعباء الفصلية للاستغلال والتي تشمل:

. تحليل استهلاك المواد.

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص14.

[2] رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص38.

[3] G.MELYON COMPtabilite analitique,edition ,beral ,2001,p12 ,

. تحليل مصاريف المستخدمين.

. توزيع الأعباء.

الفرع الثاني: مكونات سعر التكلفة

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بدورة خارج الاستغلال وتنقسم إلى الأعباء المحملة، الأعباء غير المحملة، العناصر الإضافية.

1. الأعباء المحملة: C harges incorporables

هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتوج حتى مرحلة بيعه.

2. الأعباء غير المحملة: Charges non incorporables

هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تؤخذ في المحاسبة التحليلية، لأن تحميلها قد يجرد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كما يلي:

. اهتلاك مصاريف التأسيس.

. اهتلاك المصار يف الإعدادية.

وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة.

. المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة.

. مؤونات الخسائر.

. مؤونات الدعاوى القضائية(المنازعات).

. مؤونات تأمين القروض.

وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية.

3. العناصر الإضافية:

هذا النوع يمثل أعباء وهمية ذات صفة نظرية، وبالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ذلك أنها لا تعد من الأعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في بعض ظروف الاستغلال المختلفة، وتضم:

. الدفع النظري لأعمال صاحب المشروع: وتمثل الأجرة مقابل الأعمال التي يقوم بها ولا يتقاضى عليها مرتبا مثل باقي المستخدمين، وتخص المؤسسات الفردية.

. الدفع النظري لنسبة متفق عليها على رأس مال المؤسسة الخاص بها: وهي ناتجة عن الفرص التي قد تفوت المؤسسة بسبب استغلاله في الدورة المالية، كفرص الإقراض والحصول على فوائد مثلا.[1]

تحتاج عملية تحليل التكاليف وتجميعها التي تتضمنها محاسبة التكاليف إلى معرفة دقيقة عن عناصرها، وتنقسم عناصر التكلفة إلى:

أ . المواد: تشمل العنصر المادي الذي يدخل في تكوين سلعة وهذا العنصر يشكل الجزء الرئيسي من التكلفة الإجمالية لبعض المنتجات مثل القطن والصوف في صناعة المنسوجات والأخشاب في صناعة الأثاث وتتخذ المواد المستخدمة في الإنتاج شكل المواد الأولية أو قد تكون المواد المستخدمة في إنتاج السلعة من المواد نصف المصنعة كالحديد مثلا، أو قد تكون مواد تامة الصنع، كما قد تكون مواد يتطلبها إتمام المنتج النهائي كالغراء في صناعة الأثاث أو أنها تستخدم في سبيل المحافظة على استمرار الإنتاج مثل مواد الصيانة، زيوت التشحيم والوقود.

ب . العمل المباشر: يعتبر العمل المباشر من أهم عوامل الإنتاج، فالقوة البشرية قادرة على الابتكار والتخطيط والتوجيه والرقابة، بقصد الوصول إلى أقصى من الكفاية الإنتاجية.

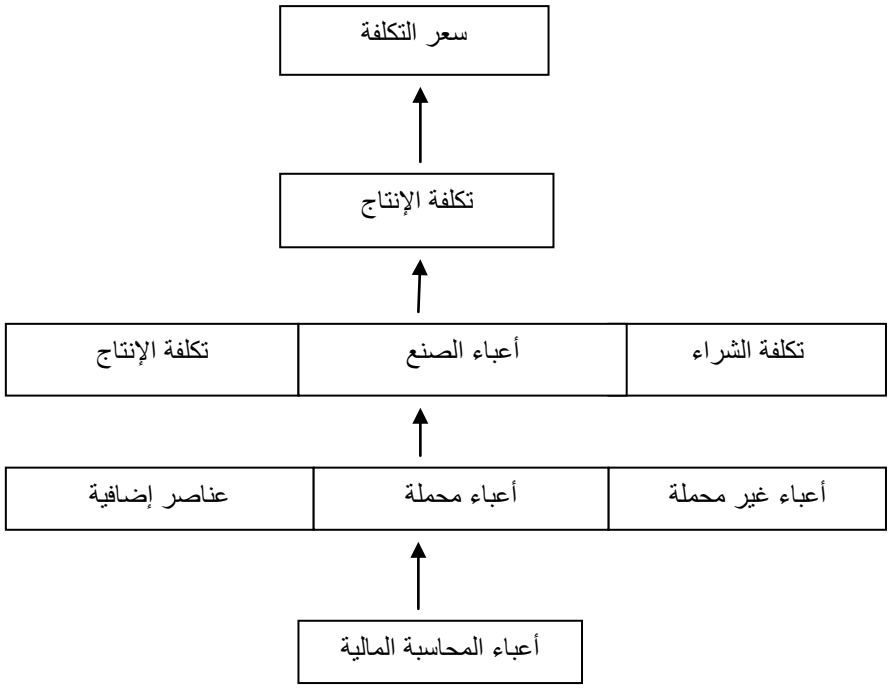
. تكلفة عنصر العمل: هي مجموع الأموال التي يتحملها المشروع في شكل أجور ورواتب ومكافآت وضمانات اجتماعية، وتتمثل الأجور في كلفة العمل الإنساني داخل المؤسسة، وهو من العوامل المهمة المؤثرة على سير نشاط العمليات، كما يلعب دورا كبيرا في أحداث الربحية أو الخسارة بالمؤسسة ولذا كان الاهتمام بهذا العنصر ضروري ولازم، وتأخذ الأجور شكلين:

. الأجور النقدية: وهي المبالغ والعوائد التي يتقاضاها المنتسب(العامل أو الموظف)نظير ما يقدمه من خدمات.

[1] مرابطي نوال، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة مؤسسة نفطال**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005.2006، ص ص44.45.

. المزايا العينية: هي كافة الخدمات التي تقدم للمنتسبين بهدف تحفيزهم على حب العمل وهي إما أن تكون إجبارية أو اختيارية.

الشكل رقم (1.6): مكونات التكلفة وسعر التكلفة



المصدر: بوزيد سفيان، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مرجع سابق، ص32.

الفرع الثالث: تحليل سعر التكلفة

ينقسم تحليل التكاليف إلى ثلاثة أقسام هي:

1. تحليل تكلفة الشراء:

تتكون تكلفة الشراء من سعر الشراء والمصاريف المتعلقة به وتحسب كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء(المباشرة + غير المباشرة)

ملاحظة:

تقييم المخرجات: يتم شراء المواد الأولية على مراحل خلال فترة زمنية معينة وبأسعار مختلفة، لذا يواجه المحاسب مشكلة تحديد السعر الذي تصرف به هذه المواد فهناك ثلاث طرق مستعملة بكثرة وهي:

أ . طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: يتم تسعير المواد المنصرفة من المخازن إلى أقسام الإنتاج حسب هاتين الطريقتين:

التكلفة الوحدوية المتوسطة = قيمة المخزون في بداية الفترة+تكلفة المدخلات / كمية بداية الفترة + كمية المدخلات

التكلفة الوحدوية المتوسطة المرجحة بعد كل وارد= قيمة المخزون المتبقي + تكلفة المدخلات/ كمية المخزون المتبقي + كمية المدخلات.

ب . طريقة الحصص: وتنقسم إلى

- ❖ طريقة الوارد أولا الصادر أولا:

وهي تعني أنّ المواد تصرف على أساس أقدمية دخولها إلى المؤسسة بثمن كلفتها إلى أن تنفذ، وعند نفاذ الكمية الواردة في الأول نأخذ سعر الكمية التي تليها.

. بطاقة المخزونات:

الجدول رقم(13): جدول بطاقة المخزونات

المدخلات			المخرجات			الرصيد		

المصدر: من إعداد الطالبتين

2. تحليل تكلفة الإنتاج:

تقوم المؤسسة الإنتاجية بشراء المواد الأولية لغرض تحويلها إلى منتج تام الصنع ولتحقيق ذلك تستخدم العاملين والآلات الموجودة فيها ويطلق على التكلفة التي تتحملها بتكلفة الإنتاج والتي هي عبارة عن مصاريف مختلفة التي تحتاجها في عملية الإنتاج التي تحسب وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج= تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير المباشرة)

ملاحظة:

الحالات الخاصة بالإنتاج:

نميز نوعين من المنتجات داخل المؤسسة منتجات تامة الصنع ومنتجات نصف مصنعة 'وسيطية'التي تعتبر بمثابة مواد بالنسبة للمنتجات التامة النهائية.

1) الفضلات: وهي البقايا التي تنتج عن عملية الإنتاج وخاصة في العمليات الإنتاجية التي تستلزم التقطيع والطحن،ونميز نوعين من الفضلات

- فضلات ضائعة (مهملة) لا قيمة لها قد تكلف المؤسسة مصاريف للتخلص منها في هذه الحالة هذه مصاريف تضاف إلى عناصر الإنتاج
- فضلات مسترجعة او قابلة للبيع في الحالتين تطرح تكلفة انتاجها من تكلفة انتاج المنتوج الاساسي ،حيث ان طرق حساب تكلفة انتاجها تحدد كما يلي :

تكلفة الانتاج = عناصر إنتاج الدورة – تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة أوالقابلة للبيع قبل المعالجة

2) المهملات: وهي المنتجات التي تظهر فيها عيوب أو لا تتطابق مواصفاتها مع المواصفات المطلوبة،نميز بين نوعين:

- مهملات ضائعة:تؤثر على الكمية المنتجة وبالتالي تؤثر على تكلفة إنتاج الوحدة.
- مهملات مسترجعة أوقابلة للبيع:تطرح تكلفة إنتاجها من تكلفة إنتاج المنتوج الأساسي،وتحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج =عناصر إنتاج الدورة – المهملات المسترجعة

. إعادة الاستعمال: أحيانا تفضل المؤسسة إعادة استعمال تلك الفضلات إذا كان ذلك ممكن في عملية الإنتاج وذلك بتخصيص مصاريف إضافية في وجود مصاريف المعالجة مما يستوجب إضافتها إلى تكلفة الإنتاج وتحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج = إجمالي تكلفة الإنتاج + قيمة الفضلات والمهملات

3) المنتجات الجارية: وهي التي تأخذ الشكل المميز لها خلال مرحلة الإنتاج وتظهر بصفة مستمرة ودائمة خلال دورة الإنتاج ووصلت نسبة إنتاجها إلى نسبة معينة، وتحسب تكلفة الإنتاج كما يلي:

تكلفة الانتاج= ± إنتاج جاري +عناصر إنتاج الدورة ± تكلفة إنتاج الفضلات ± تكلفة إنتاج المهملات

. تحليل تكاليف التوزيع:

مصاريف التوزيع هي كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداء من استلام المنتج إلى غاية بيعه وقد تمتد ما بعد عملية البيع وتتكون عملية التوزيع من العمليات التالية: تخزين المنتج النهائي بعد استلامه من الورشات ونقله وتسليمه للعملاء.

ثانيا: تحديد مراكز التحليل

هي عبارة عن المراكز التي تعالج فيها الأعباء غير مباشرة قبل توزيعها وتحدد حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعلى العموم يمكن تقسيم المراكز الى:

1. مراكز رئيسية: وهي ذات نشاط قابل للقياس ,وهي الأقسام التي تساهم في أداء النشاط الأساسي وتتكون من قسم الشراء ,والتموين ,والإنتاج والبيع...

2. المراكز الثانوية: وهي ذات نشاط يصعب قياسه وهي الأقسام التي تساهم في أداء النشاط الفعلي (الأساسي) للمؤسسة وتتكون من قسم الصيانة والنقل و الإدارة...

ثالثا: تحميل الأعباء غير المباشرةعلى الأقسام (مراكز التحميل)

أ. التوزيع الأولي: يسمح هذا التوزيع بتحديد حصة كل قسم للتكلفة غير المباشرة يجب علينا أخذ بعين الاعتبار كل التوزيعات المتعلقة بهذا التوزيع حتى نتمكن من تحديد حصة كل قسم أو مركز بصفة دقيقة، ويمكن أن نبين ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (14): يبين مرحلة التوزيع الأولي

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الموزع	مراكز مساعدة			مراكز أساسية		
			إدارة	نقل	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع.....
ح/ 60	.	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
ح/61	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
ح/62								
ح/63								
ح/64								
مجموع التوزيع الأولي			.....	.....	.....	.....	.....	.....

المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص39.

ب . التوزيع الثانوي: هو عبارة عن توزيع المصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ويحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.

جدول رقم (15): يبين مرحلة التوزيع الثانوي

الأقسام	الأقسام المساعدة			الأقسام الرئيسية		
البيانات	الإدارة	الصيانة	النقل	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	.....	.....	.....	.....	.....	.....
التوزيع الثانوي	.....	.....	.....	.....	.....	.....
الإدارة	.....	.....	.....	.....	.....	.....
الصيانة	.....	.....	.....	.....	.....	.....
النقل	.....	.....	.....	.....	.....	.....

مجموع التوزيع الثانوي	00	00	00	.....	.....	.....

المصدر: من إعداد الطالبتين

رابعا: طرق توزيع الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية

تستخدم المؤسسة عدة طرق لتوزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية وتختلف عملية التوزيع باختلاف ظروف العمل وفيما يلي الطرق التالية:

1. الطريقة المباشرة: تعمل هذه الطريقة على أساس توزيع المراكز المساعدة على الرئيسية فقط دون أن تقوم بتحميل مركز مساعد بتكاليف من مراكز مساعدة أخرى.

2. طريقة التوزيع التنازلي: تعمل هذه الطريقة على ترتيب مراكز الخدمات التنازلية بدءا من المركز الذي يمد أكبر قدر من التكاليف الأخرى ثم يتم توزيع تكلفة هذا المركز على المراكز الأخرى.

3. طريقة التوزيع التبادلي: تقوم هذه الطريقة على أساس تكلفة الخدمات التي حصل عليها قسم مساعد من أقسام مساعدة أخرى، وبالتالي فإن تكلفة الخدمات تكون على الشكل التالي:

التكلفة = التكلفة المباشرة لمركز الخدمة + نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المساعدة الأخرى

4. طريقة التكلفة الجبرية: تعتمد هذه الطريقة باعتبار المجهول هو مجموع مصاريف كل قسم بحيث يتضمن الخدمات المتبادلة وعند إجراء العمليات الحسابية المتعلقة بها يعتمد على افتراض أن (س)و(ص) هما قيم تكلفة وحدة عمل في قسمين يتبادلان فيما بينهما.

5. طريقة التكلفة النظرية: يعاب على هذه النظرية التقريب الكبير للأرقام وبالتالي هي قليلة الاستعمال.[1]

[1] بوشاشي بوعلام، **الرائد في المحاسبة**، دار الملكية للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، بدون سنة وبدون طبعة، ص169.

المطلب الثالث: الأعباء المباشرة وغير المباشرة

الأعباء المباشرة: هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر، وأهم هذه العناصر هي:

أ . المواد المباشرة: وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل.

ب . الأجور المباشرة: وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

ج . المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.[1]

الأعباء غير المباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل التي سوف يتم الإشارة إليها وعناصر التكاليف غير المباشرة تشمل:

أ . المواد غير المباشرة: وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد المنتج منها بدقة.

ب . الأجور غير المباشرة: وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والتي يكون عملهم غير مباشر في علاقته بالوحدة الإنتاجية، والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجور المشرفين على الأقسام في الشركة.

ج . المصروفات غير المباشرة: وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير مباشرة وينطبق غليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة، مثل مصاريف كهرباء الشركة، هاتف الشركة.....[2]

[1] صالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] صالح رزق، مرجع سابق، ص18.

تتميز هذه العناصر باختلاف طبيعة كل منها عن الأخريات، بالإضافة إلى اختلاف العلاقة بين حجم التكلفة وحجم الإنتاج باختلاف العنصر نفسه، وتقتضي الرقابة السليمة على عناصر المصاريف غير المباشرة ضرورة تناول كل عنصر من هذه العناصر على حدة ومحاولة استخدام أسلوب للرقابة يتمشى مع طبيعة هذا العنصر.

إلا أن هذا أمر غير ممكن عمليا وذلك لتعدد العناصر بحيث يصعب تتبع كل منها على حدة، بالإضافة إلى ذلك فإنه على الرغم من كبر حجم المصاريف الصناعية غير المباشرة كرقم إجمالي، فإن قيمة كل عنصر تكون عادة ضئيلة في حد ذاتها، ويترتب على ذلك أنه لا يتم تناول كل من هذه العناصر على حدة، وإنما يكتفي بتمييز العناصر كبيرة القيمة وإجمالي باقي العناصر وتناولها كوحدة واحدة.

وتختلف عناصر المصاريف غير المباشرة فيما بينها من ناحية علاقتها بأحجام الإنتاج، فنجد أن بعض هذه العناصر يتصف بصفة التغير مع حجم الإنتاج وذلك بنسبة ثابتة.

مما سبق يمكن استنتاج أن المصاريف غير المباشرة تتميز بطبيعة خاصة، فهي تشمل على مجموعة من العناصر التي تتفق في عدم وجود علاقة مباشرة بينها وبين وحدة المنتج مما يجعل استخدام معايير التكلفة أساسا غير ملائم للرقابة عليها، من ناحية أخرى فإن اختلاف العناصر المتغيرة للمصاريف الصناعية في طبيعتها عن العناصر الثابتة يجعل من الضرورة استخدام أساليب مختلفة للرقابة على كل منها.[1]

المطلب الرابع: الأعباء المعتبرة وغير المعتبرة

يمكن تقسيم الأعباء من حيث أخذها بعين الاعتبار إلى قسمين ويتمثلان في الآتي:

الفرع الأول: الأعباء المعتبرة أو المحملة(Charges incorporables)

وهي تلك الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتوج حتى مرحلة بيعه، [2] وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة "العناصر الإضافية" وتطرح منها الأعباء الغير معتبرة، أي أنّ:

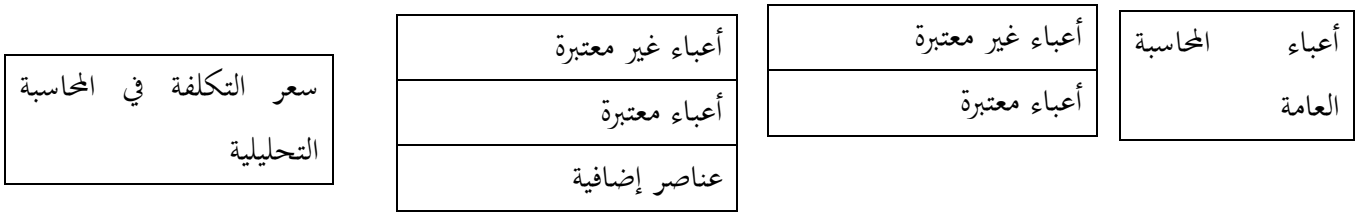
أعباء المحاسبة التحليلية =أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية – الأعباء الغير معتبرة

[1] اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص ص 580. 581.

[2] بوزيد سفيان، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، مرجع سابق، ص30.

حسب الشكل التالي: [1]

الشكل رقم(1.7): مخطط يوضح أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: من إعداد الطالبتين

ولكي تكون النتيجة في المحاسبة العامة نفسها النتيجة في المحاسبة التحليلية يجب إضافة الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في نفس النتيجة التحليلية حيث يساوي رصيد هذه الأخيرة إلى رصيد المحاسبة العامة، وذلك باستخدام العلاقة التالية:

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية= النتيجة التحليلية +أعباء إضافية – أعباء غير معتبرة

الفرع الثاني: الأعباء غير المعتبرة أو غير المحملة

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أنّ تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنّها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها في:

1 . منها ما لم يحدد في الصنف السادس من حسابات المخطط المحاسبي الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها.

. إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول

. إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

2. الأعباء الموجودة في الصنف السادس من المحاسبة العامة وتتمثل في العناصر التالية:

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص21.

. الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية.

. الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية.

3. الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونة قضية معينة أو مصاريف إعداد اللافتات أو المنح العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة.

المبحث الثالث: تقنيات حساب وتحليل التكاليف

تسعى كل مؤسسة مهما كانت طبيعتها إلى تحقيق أغراضها أو انجاز مشاريعها مستوى من التكاليف أو بمعنى أخر تسعى إلى تدنية التكاليف إلى أقل مستوى ممكن كون هذا الغرض (تدنية التكاليف) كان من الضروري عليها أو تقوم بعملية تحليل لهذه التكاليف حتى تعرف مصدرها وكيف يمكن التخفيض منها وحسابها يمكن أن يتم بعدة طرق فكل مؤسسة تختار الطريقة التي تتماشى وطبيعة نشاطها وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى هذه الطرق.

المطلب الأول: الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة طرق في احتساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف فتمتاز الطرق الحديثة بأنها أكثر دقة من الطرق التقليدية، وفي هذا المطلب سنقوم بعرض أهم هذه الطرق:

أولا: طريقة التكاليف الكلية الكلاسيكية Méthode des couts- full cotting complets

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسيRimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار04أفريل1948وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947ثم1957.[1]

يقصد بالتكاليف الكلية ذلك الذي يؤدي بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية لما فيها النفقات المباشرة وغير المباشرة وبالمقارنة مع أسلوب التكاليف الجزئية فإن هذا لا يركز على بعض النفقات أو عناصر فقط ولعل أكثر الطرق ارتباطا بطريقة التكلفة الحقيقية هي طريقة الأقسام المجانسة التي تعتبر من أقدم طرق التحليل.[2]

1. المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

هناك مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة هي:

[1] دادي عدون ناصر، **تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص36.

[2] محمد سعيد أوكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص 46.

أ . تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور.....)وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع.....).

ب . فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.

ت . لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.

ث . تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية.

ج . معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة(طريقة مراكز تحليل التكاليف).

1. حساب سعر التكلفة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة: [1]

أ. مفهوم القسم المتجانس: هو جزء فعلي من المؤسسة يقوم بعمل متجانس باستخدام مجموعة وسائل تهدف إلى تحقيق غاية واحدة، يدير القسم شخص مسؤول فهو إذا مركز مسؤولية.

يعرف الدليل الوطني القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مؤوية أو القاعدة الثلاثية قصد توزيع هذه التكاليف.[2]

وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:

. القسم الرئيسي(مركز الاستغلال): يحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة شراء إنتاج . توزيع.

. القسم الثانوي(مركز التسيير): دوره تسيير عوامل الإنتاج التي تعمل بها المؤسسة تسييرالموارد البشرية، تسيير العتاد والمباني(أمن، تدفئة، صيانة)، تسيير مالي يضمن بالدرجة الأولى التنسيق داخل التنظيم الداخلي للمؤسسة.

---

[11] عماد زودة، **مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف**، رسالة ماجستيرفي علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 20102009، ص ص21.19.

[2] بوشاشي بوعلام، **التسيير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 1997، ص 17.

ب . تحديد وحدة العمل: هي وحدة لقياس نشاط القسم، تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها.

ج . توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:[1]

. التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة: نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها.

نميز في هذا الجدول بين:

. التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.

. التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية على أساس المساحة أو مقياس آخر معين.

. التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة: يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة(الثانوية)على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع، مثلا يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 20000دج شهريا، 20٪من هذه القيمة (مفتاح توزيع)يستهلكها قسم التموين، إذا نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو20000*0.2=4000دج

د بإشكالية تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية

غالبا ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلا قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فلمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول، وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها:

. الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع تكاليفها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة

[1] دادي عدون ناصر، مرجع سابق، ص39.

بينها ولعددx من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على xمن المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.

هـ . تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة: يتم كالتالي:

تكلفة وحدة العمل المختارة =مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم /عدد وحدات العمل التكاليف التي يتحملها المنتج=تكلفة وحدة العمل *عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

تكلفة وحدة العمل المختارة= مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم/عدد وحدات العمل

التكاليف التي يتحملها المنتج= تكلفة وحدة العمل *عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج حتى وصوله إلى الزبون وبالتالي سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية=رقم الأعمال – سعر التكلفة

2.1: سلبيات الطريقة

أ. ترتكز على التوزيع التقريبي للأعباء وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات.

ب . صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.

ج . تعتبر طريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالبا ما يطلب مسيروا التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

د عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة، والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.

و. عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر إلى شهر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة، لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

بالموازاة مع الطرق الإجمالية توجد عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة بدرجة ثانية، وتحليل تلك الأعباء مع اعتمادها على إيجاد الهوامش كنتائج إجمالية أو جزئية وإن اعتماد هذه الطرق أو تركيزها على نوع معين من الأعباء في التحليل لا يعني إهمالها للأنواع الأخرى من الأعباء وإنما يتم معالجتها في مرحلة ثانية وهذا طبقا لخصائص ومبادئ هذه الطرق.

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملاءمة من الطريقة الكلية (الأقسام المتجانسة)من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها. [1]

1. **مبدأ الطريقة:** إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة.[2]

ملاحظة:تقسم التكاليف الثابتة إلى:

- تكاليف ثابتة خاصة.
- تكاليف ثابتة مشتركة.

تمثل النتيجة حسب الطريقة المتغيرة الفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكاليف.

[1] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص133.

[2] طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص114.

الجدول(6-1): جدول حساب النتيجة

البيانات	المبلغ	النسبة٪
رقم الأعمال التكاليف المتغيرة	....	٪100 ٪x
الهامش على التكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة	....	(1-x٪)
النتيجة	.....	

المصدر: طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2002-2003 ، ص133.

ب . عتبة المرد ودية (نقطة التعادل):

تتعلق بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة، بعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى فيها رقم الأعمال مع التكاليف الكلية، كذلك في نقطة التعادل يتساوى الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة، نميزبين نقطة التعادل بالكميات ونقطة التعادل بالقيمة.[1]

ج . التحليل الرياضي لعتبة المرد ودية[2]

. نقطة التعادل بالكميات (الكمية الحرجة): هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق المؤسسة بها نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة والمتغيرة)أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة)ستصبح هي الربح الوحدوي.

رقم الأعمال يتناسب مع الهامش على التكلفة المتغيرة

لتكن قياسات رقم الأعمال

$x_1 , x_2 , x_3 . \ldots\ldots\ldots\ldots x$

[1] ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 20052004، ص75.

[2] نفس المرجع، ص76.

قياسات هـ/ت م المقابلة لها هي :M/CV_n.....M/CV_1 ,M/CV_2 ,M/CV_3

بتطبيق طرق التناسب نستنتج أن:

$X1*M/CV_2 = X2*M/CV_1$

X2 =(X1*M/CV2)/M/CV1

رقم الأعمال الذي يحقق لنا هامشا على التكلفة المتغيرة مساويا الى التكاليف الثابتة يسمى برقم الأعمال الحرج .

من المعادلة نستنتج أن:

X_2:هو رقم الأعمال الحرج ونرمز له بالرمز SR

M/CV2:عبارة عن التكاليف الثابتة ونرمز له بالرمز b

وعليه فإن:

SR=(CA*b) /M/CV

. نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال الحرج): رقم الأعمال الحرج هو رقم الأعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية، ويحسب كالتالي عند نقطة التعادل.

المعادلة المختصرة لرقم الأعمال الحرج:

SR= (CA*b) /(M /CV)=[(CA*b)/ CA] /[(M /CV)/CA]

SR= b/(%M /CV)

كمية التعادل(Q_{SR}):

SR= (CA*b) / (M/CV) = [(pvu*Q*b)/ (pvu-cvu)*Q]

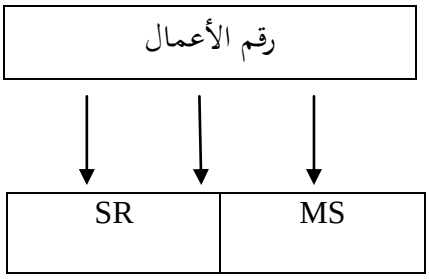
QSR*PVU=(PVU*b)/(pvu-cvu)

QSR=b /(pvu-cvu)

QSR=b /(M/CVU)

. هامش الأمان(MS) يطلق هذا المصطلح عادة على الفرق بين نقطة التعادل ومستوى النشاط المتوقع أو الفعلي والذي يكون أعلى من مستوى النشاط في نقطة التعادل.

هامش الأمان= حجم المبيعات الفعلية (المتوقعة) – حجم المبيعات الحرجة



د. افتراضات تحليل التعادل

يقوم التحليل السابق على مجموعة من الافتراضات نلخصها كما يلي:

. مسلك الإيرادات والتكاليف دالتان خطيتان في مدى حجم مقبول للإنتاج.

. يمكن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.

. تظل التكاليف الثابتة كما هي دون تغيير على خريطة التعادل.[1]

تتغير التكاليف المتغيرة تغيرا تناسبيا مع حجم الإنتاج (أي أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت).

. تظل الأسعار ثابتة خلال فترة التحميل.

. أسعار المواد الأولية وعناصر الإنتاج الأخرى لا تتغير خلال فترة التحميل.

. معدلات الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج لا تتأثر بتقلبات الإنتاج.

. يفترض هذا التحميل أن حجم الإنتاج هو الوحيد الذي يؤثر على التكاليف.

. التغييرات في المخزون السلعي غير كبيرة ومهملة.

[1] نور أحمد، **المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص139.

هـ . عيوب طريقة التكاليف المتغيرة

لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمازال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

. ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن، وحين يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد.

. إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.[1]

ثالثا: طريقة التحميل العقلاني:

يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث" GANTT H" المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل، وذلك سنة 1951، حيث تقضي هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني، وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية.[2]

أولا: تعريف ومبدأ طريقة التحميل العقلاني

1. التعريف:

إن المفهوم مرتبط بفكرة ثبات سعر تكلفة الوحدة المنتجة خاصة عندما ينخفض مستوى الفعالية فالتحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية ومنطقية وواقعية.

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية.

[1] موالي جمال، **نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.2001، ص59.

[2] دادن عبد الغني، **الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.2002، ص48.

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي الطريقة الوحيدة التي تولي اهتمام لمستوى النشاط، فهي تقوم على توزيع الأعباء الثابتة على مختلف المنتوجات حسب مفاتيح التوزيع المشتقة من مفهوم حجم أو مستوى النشاط.[1]

2. مبدأ الطريقة:

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف بحسب طريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، المبدأ هو أن تحمل أو تعتبر النفقات الثابتة فقط بالجزء المناسب لهذا المستوى والتي تحسب إجماليا بمعامل التحميل العقلاني.[2]

1.2/ معامل التحميل العقلاني:

في كل مؤسسة ينظر إلى مستوى معين من النشاط بوصفه المستوى الطبيعي العادي الذي يجب أن تنسب إليه بقية المستويات.

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{حجم النشاط الحقيقي}}{\text{حجم النشاط العادي}} \quad 3$$

حيث النشاط العادي(الطبيعي) يحدد انطلاقا من المعلومات الموجودة في البطاقات الفنية الخاصة بالآلات أو من الدراسات السابقة التي قامت بها.

النشاط الحقيقي تقوم المؤسسة بحساب التكاليف الحقيقية التي أنفقتها وكذلك تحديد مستوى الإنتاج الذي حققته وعدد الوحدات المباعة خلال الدورة.

2.2/ الأعباء الثابتة الواجبة التحميل

3.2/ الفرق على الأعباء الثابتة المحملة

[1] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ، ص34.

[2] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 116.

[3] عيسى جرادي، **محاسبة التكاليف**، دار الشهاب، باتنة، الجزائر، بدون سنة وبدون طبعة، ص165.

الفرق على الأعباء الثابتة المحملة =الأعباء واجبة التحميل – الأعباء الحقيقية

إذا كان معامل التحميل > ← الفرق مو جب ← ربع الفعالية

إذا كان معامل التحميل < ← الفرق سالب ← تكلفة البطالة

إذا كان معامل التحميل= ← معدوم ← متساوية

ثانيا: تحميل التكاليف الثابتة للأقسام المتجانسة وبفروق التحميل:

1. تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة

حسب هذه الطريقة تفضل الأعباء الغير المباشرة الثانية عن المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام.

1.1/ التحميل العقلاني عند ثبات مستويات الفعالية:

تقسم التكاليف حسب طبيعتها إلى الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة مع حساب الأعباء الثابتة الواجبة التحميل، مع إضافة الأعباء المتغيرة مع الأخذ بعين الاعتبار الفر وقات مع الأعباء الثابتة المحملة.

2.1/ التحميل العقلاني عند تغير مستويات الفعالية:

يجرى التحميل في هذه الحالة باتباع إحدى الطريقتين:

1. ازدواج حقول التوزيع داخل الجدول الواحد.

2. الاستعانة بجداول ملحقة.

2. فرق التحميل العقلاني:

1.2/ فرق تحميل التكاليف الثابتة:

إن طريقة التحميل العقلاني تعتمد على ثبات سعر التكلفة الوحدوي وكل هذا الثبات ينجم عنه فرق في التكاليف الإجمالية، وعلى هذا الأساس المؤسسة تبحث عن الفرق من أجل معرفة مستوى خسارتها الناتجة عن سوء توظيف طاقتها الإنتاجية أو زيادة الربح الناتج عن الرفع في طاقتها، وبالتالي المؤسسة تحدد الفرق وتحمله على جدول النتائج، إن الفروقات على الأعباء الثابتة مسجل في الجانب المدين إذا كانت تكلفة بطالة في الجانب الدائن إذا كانت ربح فعالية.

2.2/فرق المخزونات:

في نهاية الدورة المحاسبية فإن المخزون النهائي المقيم بالتكلفة العقلانية يجب إرجاعه إلى التكلفة الحقيقية وينتج عن ذلك الفارق على تقييم المخزون النهائي الذي يسجل في ح/963.

الفروقات على تقييم المخزون النهائي:

مخزون نهائي بالتكلفة الحقيقية، مخزون نهائي بالتكلفة العقلانية إذ كان الفرق موجب يشمل ربح الفعالية سجل في الجانب الدائن من هذا الحساب ب ح/963.

إذا كان الفرق سالب يمثل تكلفة البطالة وسجل في الجانب المدين.

عند حساب النتيجة التحليلية:

يجب الأخذ بعين الاعتبار عند حساب النتيجة التحليلية فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل تحميل يختلف عن الواحد للتكاليف وفوارق المخزونات بالإضافة إلى العناصر الأخرى.[1]

رابعا: طريقة التكلفة الهامشية

ظهرت هذه الطريقة مع ظهور المدرسة الحدية، إذ نادى روادها باستعمال هذه الطريقة في تحليل تكاليف المؤسسة، حيث يعتبرونها مؤشر لزيادة الإنتاج أو التوقف عنه، فهم يوصون المنتجين برفع كمية الإنتاج إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها، حيث تكون فيها النتيجة معدومة، وبالتالي لابد من التوقف عن زيادة الإنتاج لتجنب وقوع المؤسسة في الخسارة.[2]

أ. تعريف الطريقة:

هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة أو هي عبارة عن النقصان لكمية الإنتاج بوحدة واحدة.[3]

---

[1] محمد سعيد أوكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، مرجع سابق، ص ص152.153.

[2] سيدي محمد ولد عبادة، مرجع سابق، ص92.

[3] حمزة جيلالي التومي، **أهمية استراتيجية تدنية التكاليف كدعامة للميزة التنافسية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013.2014، ص25.

ب . أنواع التكاليف الهامشية وترتيبها[1]

نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف الهامشية وهي:

. التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة للاستعمال في التحليل.

. تكلفة الإنتاج الهامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي تطلبها إنتاج وحدة إضافية.

. تكلفة التوزيع الهامشية: ونقصد بها التكاليف الناجمة عن بيع وحدة إضافية.

ج . مكونات التكلفة الهامشية[2]

إن تكلفة الوحدة الإضافية أو التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة قد تشمل التكاليف المتغيرة فقط عند بقاء التكاليف الثابتة على حالها، وقد تشمل التكاليف المتغيرة والثابتة عند تغير حجم التكاليف الثابتة الإجمالية.

د العلاقة بين تكلفة الإنتاج وكمية الإنتاج[3]

تتحمل المؤسسة للحصول على كمية معينة من الإنتاج عدة تكاليف منها ثابتة ومتغيرة وشبه متغيرة التي تساهم في تحديد التكلفة الهامشية ومن أجل هذا كن حساب متوسطاتها.

. التكلفة المتوسطة الثابتة =التكاليف الإجمالية الثابتة/الكمية المنتجة

. التكلفة المتوسطة المتغيرة= التكاليف الإجمالية المتغيرة/الكمية المنتجة

. التكلفة المتوسطة الإجمالية= التكاليف الإجمالية/الكمية المنتجة

التكلفة الهامشية: هي الفرق بين تكلفة الإنتاج العام "التكاليف الإجمالية"للصنف من الوحدات المنتجة وكلفة الإنتاج العام من الوحدات.[1]

---

[1] رابحي عبد الحق، **دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير**، حالة مجمع صيدال، فرع المضادات الحيوية بالمدية، مذكرةتخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص علوم مالية، كلية العلوم التجاريةوعلوم التسيير، جامعة المدية، 20142013، ص76.

[2] رابحي عبد الحق، مرجع سابق، ص76.

[3] مرجع نفسه، ص76.

هـ . عيوب طريقة التكاليف الهامشية

كما أن هناك عيوب لهذه الطريقة يمكن ذكرها على النحو التالي:

. التأثيرات التي سببها التغيير في حجم الإنتاج على نشاط المؤسسة وربحيتها.

. حساب التكاليف الهامشية يضم فقط نفقات الدورة.

. حساب التكاليف الهامشية يكون أكثر تعقيدا، فهو يستدعي اعتبار التكاليف طويلة الأمد.

خامسا: طريقة التكاليف المعيارية

إن ظهور التكاليف المعيارية يعتبر أحد التطورات المهمة والكبيرة التي رافقت تطور محاسبة التكاليف حيث تعتبر أحد الوسائل الرئيسية لتحقيق هدف ووظيفة محاسبة التكاليف المتمثل في الرقابة الفعالة.

1. تعريف التكاليف المعيارية: هي تكاليف محددة مسبقا "قبل البدء في العملية الإنتاجية"ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة.[2]

2. طريقة حساب التكاليف المعيارية: يتم حساب التكاليف المعيارية عن طريق المراحل التالية:

أ. حساب الأعباء المتغيرة المباشرة:

مادام الأمر يتعلق بالأعباء المتغيرة فإنه من البسيط التفكير بالدرجة الأولى في تكلفة المنتوج التام وعند الاقتضاء يكون الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنتاجها.

. فيما يتعلق بالمواد الأولية: هناك نوعان من التقديرات على المؤسسة القيام بهما:

1. المعيار الكمي الذي يتم حسابه من خلال لائحة معدة ومطورة من طرف مكتب المناهل(حسب طبيعة المعيار المعمول به).

2. أما بالنسبة لسعر المواد فهو يخضع لشروط خارج المؤسسة، وعادة يرتكز السعر على تحليل تاريخي للتكاليف أو سعر شراء مستهدف.

---

[1] حمزة جيلالي التومي، مرجع سابق، ص25.

[2] اسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص212.

. بالنسبة لليد العاملة المباشرة: هناك نوعان من التقديرات كذلك وهي:

1. معيار الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من مراحل الصنع لانجاز منتوج تام.

2. معيار التكلفة الساعي مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة.

ب . حساب الأعباء الثابتة المباشرة

يتم أولا تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتوج الواحد وذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها وهذا يتطلب القيام بتقديرات الإنتاج.

ج . حساب الأعباء غير المباشرة:

تتحدد الأعباء التقديرية لكل مركز تحليل، حسب نوعها إما ثابتة أو متغيرة بعدها يتم إجراء التوزيع الثانوي للوصول إلى تكلفة وحدة العمل ثم التحميل إلى مختلف المنتوجات وذلك بالمرور بالمراكز الرئيسية.

3. عيوب طريقة التكاليف المعيارية

لهذه الطريقة بعض النقائص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقائص أو العيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتعديلها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك، وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي: [1]

. إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

. صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

. عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص350.

. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إل ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

المطلب الثاني: الطريقة الحديثة "طريقة التكلفة على أساس الأنشطة(ABC)"

نتج عن استعمال المعلومات التي توفرها الأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف وإدارتها في بيئة المنافسة التي اشتدت في العقدين الماضيين اتخاذ قرارات لا تلبي أهداف المؤسسة وذلك لافتقار هذه المعلومات إلى الصحة والتفصيل وكان ذلك أحد الأسباب التي أدت إلى ظهور مجموعة من التقنيات والأنظمة التي توفر المعلومات الصحيحة والمفصلة التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ القرارات الرشيدة وعلى رأس هذه الأنظمة نظام التكلفة على أساس نشاط ABC، الذي شاع استعماله بشكل كبير في الشركات الأمريكية والأوروبية واليابانية لما حققه من منافع كبيرة للمؤسسات التي تبنته.[1]

أولا: تعريف الطريقة

هناك عدة تعاريف لهذا النظام، حيث عرفه Horngenبأنه "النظام الذي يقوم بتحسين نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحس بهذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن ثم تخصص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن".

وعرفه كذلك David sonبأنه" نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذا تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجمعات التكلفة والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لانجازها".[2]

ثانيا: مبدأ طريقة ABC[3]

تقوم هذه الطريقة على فكرة أساسية وهي أن التكاليف هي تكاليف الأنشطة، حيث أن النشاط مجموعة من المهام في إطار تحقيق هدف ما(مثال: دراسة منتج، تحضير آلة، سياقة آلة، توزيع منتج.....)، طريقة

---

[1] حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة أستراتيجيا**، دار اليازوزي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص127.128.

[2] جهيدة بوصبيع، **إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطةABC في المؤسسة الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي لميلة، 20122013، ص43.

[3] زيان عبد الوهاب، **دور محاسبة التسيير في الرقابة على الأداء** . دراسة حالة مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر بالبرواقية وحدة المسبك، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير مؤسسة، جامعة المدية، 20132014، ص25.

ABCتقوم بحساب تكاليف كل نشاط وتحميلها للمنتجات أو الخدمات، وذلك على أساس الأنشطة التي استلزامها كل منتج أو خدمة.

بعبارة أوضح نظام ABCيقوم على فكرة مفادها أن المنتجات تستهلك أنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك موارد على عكس النظرة التقليدية التي ترى أن المنتج هو من يستهلك موارد، وبالتالي فلتحميل الأعباء يجب أولا تحديد أعباء الأنشطة ومن ثم تحديد الأنشطة المستهلكة من كل منتج لتحميلها له.

فنظام ABCيهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة التي ساهمت في إنتاجها حيث يتيح هذا النظام تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ولا تؤثر على جودة المنتج.

1. توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد(وليس المنتوج).

2. لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.

ثالثا: أهداف الطريقة[1]

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

3. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف.

4. يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.

5. تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة.

رابعا: مراحل وشروط تطبيق طريقة ABC

1. مراحل تطبيق طريقةABC:

[1] رابحي عبد الحق، مرجع سابق، ص79.

طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي: [1]

أ. كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط.

ب . يجب البحث عن العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط أو ما يعرف ب Cost driverلأنها تعبر عن السببية.

ج. كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة cost driverتجمع في نفس "مركز التجميع" Homogeneous Cost Pools، الانتقال من المرحلة الثانية إلى المرحلة الثالثة لا يتم إلا بتقاطع النشاطات مع "مفسرات التكلفة".

د . مجموع تكاليف "مركز التجميع" تقسيم عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه يعطي لنا التكلفة الوحدوية.

هـ . تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتوج.

2. شروط تطبيق طريقة ABC[2]

من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABCفي المؤسسات حدد كل من Ness Joseph & Cucuzza Thomasبعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABCبالمؤسسة كما يلي:

أ . يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه، يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC.

ب . من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصياتها.

ج . يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABCفي أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتماء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في ABC.

د. النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن، وأنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABCالعملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.

[1] ساحل فاتح، مرجع سابق، ص83.

[2] رابحي عبد الحق، مرجع سابق، ص80.

عدم احترام هذه المراحل سبب جوهري لفشل ABC، ويضيف الباحثان:

. يجب إدماج ABCوإذا لم يتم مقارنتها بالميزانيات المالية أو إذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم، فوجودهما معا أي النظام القديم ونظام ABCمستحيل لأنه سيتغلب أحدها على الآخر.

خامسا: عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

رغم أن طريقة ABCلقيت تأييدا كبيرا إلا أنها لم تسلم من الانتقادات والتي يمكن إبرازها فيما يلي:

أ. صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.

ب . قد تكون الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة تتصف بالضخامة والتنوع مما يؤدي إلى جعل نظام ABCمعقدا أوأقل فهما من المستعملين.

ج . رغم أن نظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتوج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة معينة من الزمن للمنتوجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة ولهذا فإن نظام ABCيكون ملائما أكثر للمنتوجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا وإلا فإنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص.

د إن تطبيق نظام ABCعملية معقدة وشاملة وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام ولاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تنتج آلاف المنتجات وكلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة كلما كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.[1]

المطلب الثالث: المقارنة بين نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظامABC^2

هناك تشابه بين نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف في طريقة معالجة التكاليف المباشرة المتمثلة في الأجور المباشرة والمواد المباشرة، حيث يتم تحميلها مباشرة على المنتجات أو الخدمات النهائية، لكن فيما يخص التكاليف غير المباشرة فهناك اختلاف في طريقة معالجتها وتوزيعها، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أولا بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في المجال

[1] حمزة جيلالي التومي، مرجع سابق، ص31.

[2] جهيدة بوصبيع، مرجع سابق، ص ص 63.62.

الذي تحسب تكاليفه(والمجال يكون مصنع أو قسم أو وظيفة سلسلة قيمة المشروع كله)ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة إلى المنتجات أو الخدمات أو تكلفة منتج التكاليف والتي يحتاجها هذا النشاط.

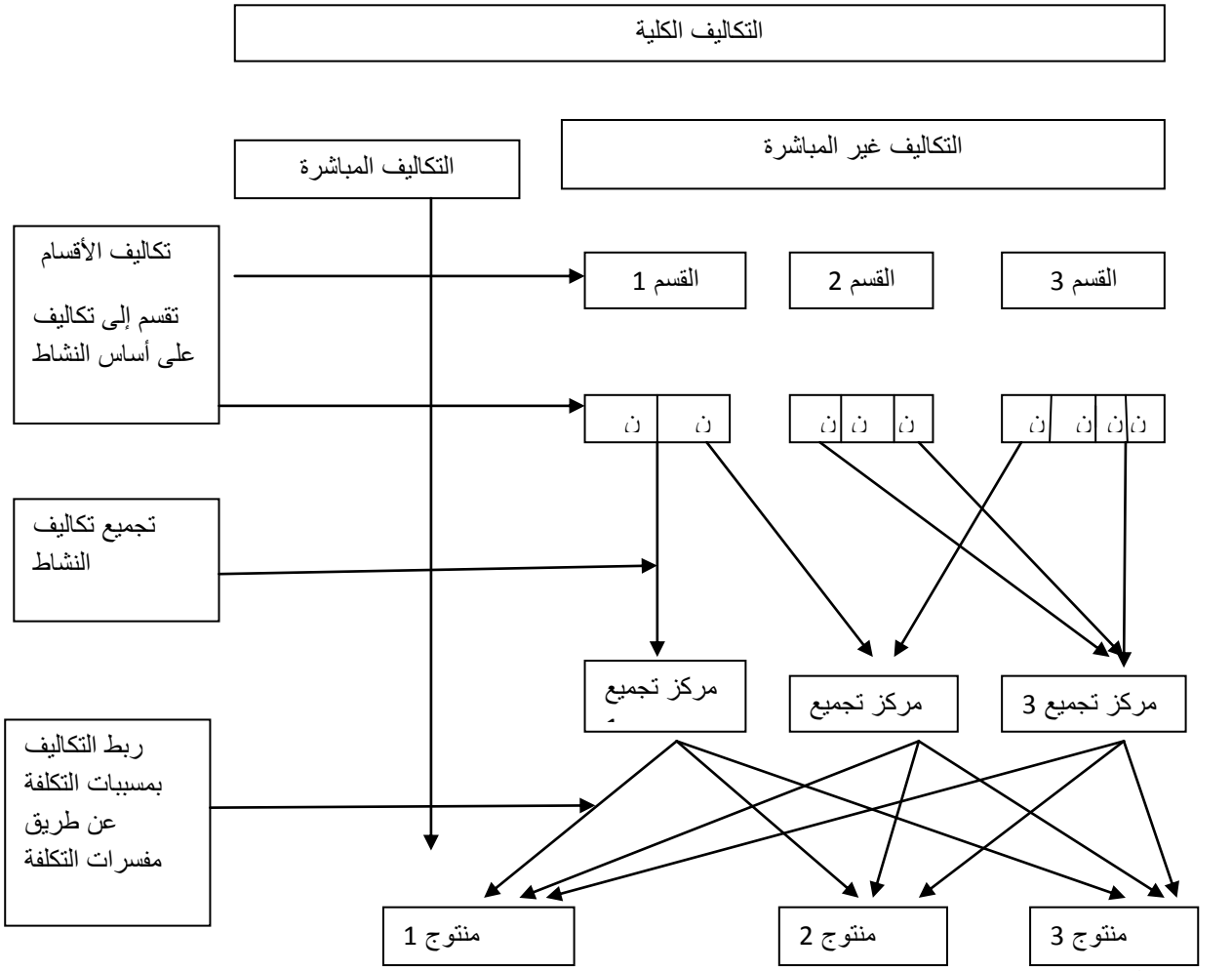
من أهم الفروق الهامة بين نظم التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط هو مدى التوسع في التخصيص حيث تقوم نظم التكاليف التقليدية على تخصيص تكاليف الإنتاج ولايقوم عادة بتخصيص تكاليف الوظائف الأخرى لسلسلة القيمة، أما التكاليف على أساس النشاط فتتوسع في تخصيص التكاليف إلى العمليات مثل تشغيل طلب التوريد والتصميم والتسويق وخدمات العملاء، وتعتبر التكاليف على أساس النشاط أكثر تعقيدا ولكنها تعطي تكاليف أكثر دقة تساعد على اتخاذ القرار.

كما يكمن الاختلاف بين الأنظمة التقليدية ونظام ABCفي آلية عمل كل من الأنظمة التقليدية ونظامABCويتجلى هذا الاختلاف في الانتقال من العلاقة التقليدية القائمة على توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية والثانوية باستعمال مفاتيح توزيع كيفية، ومن ثم توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية يتم تحميلها إلى أغراض التكلفة إلى علاقة أكثر قدرة على وصف ما يجري حقيقة في المؤسسة، وذلك عن طريق إيجاد علاقات سببية واضحة بين الموارد المستخدمة والأنشطة وأغراض التكلفة.

وهناك اختلاف آخر حيث أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية لها أهمية كبيرة للخريطة التنظيمية مقارنة مع العمليات التشغيلية لذلك فإن الشخص في هذه الحالة لا يستطيع أن يتساءل عما يمكن عمله لأن العملية غير معروفة، وعلى الجانب الآخر فإن نظام تكاليف الأنشطة ينطلق من العملية ويعمل على تجميع البيانات عن العمليات لذلك يمكن استخدامه في تحديد ما الذي يجب أن يعمل، وكيف يمكن توزيع المصادر بطريقة أكثر كفاءة وهذا ما يساعد الإدارة على مقابلة المصادر المطلوبة مع المصادر المتاحة، مما يحسن مستوى الإنتاجية في الشركة لذلك نرى أن النظام التقليدي لا يعطي دعما للقرارات الإدارية المتعلقة بتوزيع المصادر بين الأنشطة المحتاجة لها، إضافة إلى ذلك فإن الدراسة اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة توجه الأنظار إلى سبب حدوث التكلفة.

يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على استخدام مقاييس الأنشطة وهذا يؤدي إلى تحسين الإنتاجية، فعن طريق فحص ما يحدث في أنشطة المنشأة بطريقة منتظمة يمكن تحديد الطاقة الفائضة وخطأ تقديرات التكاليف وتوزيعها، وهذا يساعد في إعادة توزيع الطاقة إلى الأنشطة التي تحتاج إلى ذلك، بينما نجد نظام التكاليف التقليدي يرى أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك المصادر الاقتصادية.

الشكل رقم(18): معالجة التكاليف حسب ABC



ن: نشاط

المصدر: بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص93.

وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل وكل مركز يكون متصل بوظيفة معينة حيث أن هذه المراكز تسمح بدورها بتقييم المؤسسة لإلى عدة أقسام متجانسة تسمى مراكز العمل وهي نوعان أقسام رئيسية (أساسي) وأقسام ثانوية (مساعدة).

تشكل طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

. بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.

. اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموعة التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.[1]

[1] عاطف الأخرس، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دارالبركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص234.

خلاصة:

يعتبر هذا الفصل تمهيدا لموضوعنا الرئيسي حيث تمكنا في هذا الفصل من تحديد كل من ماهية محاسبة التكاليف والتكلفة وسعر التكلفة بشكل مفصل، حيث تطرقنا إلى التعريف بكل عنصر وتحديد أهميته وأهدافه ومكوناته ومختلف الطرق المتعلقة بحساب التكاليف، حيث يعتبر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة بهدف حساب التكاليف والتكاليف النهائية للمنتوجات، الطلبيات، الأنشطة، أحد الأهداف الأساسية لنظام التكاليف بصفة خاصة ونظام محاسبة التكاليف بصفة عامة بهدف استعمالها في أغراض التسيير المختلفة كالتسعير، الرقابة، اتخاذ القرارات وللوصول إلى هذه الأهداف نستعمل طرق مختلفة منها التكلفة الكلية التي تعتمد على تحميل المنتوجات بكافة الأعباء ومنها، ومنها الجزئية التي تعتمد على تحميل المنتوجات بجزء فقط من تلك الأعباء، ومنها الحديثة التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة وهي ما يطلق عليها اسم محاسبة تكاليف الأنشطة ABC.

كما تم التعرف على إيجابيات وسلبيات كل طريقة حتى تتم الاستفادة من إيجابيات تلك الطرق والوصول بذلك إلى الدقة في النتائج المتحصل عليها، وفي الأخير تمت المقارنة بين كل من طريقتي التكاليف الكلاسيكية والتكاليف على أساس الأنشطة.

الفصل الثاني

تمهيد:

إنّ حل المشاكل اليومية المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية تتم بواسطة اتخاذ القرار المناسب وذلك بتوفير البدائل اللازمة والاختيار المناسب والموافق لتلك المشاكل، حيث أنّ عملية اتخاذ القرار تتم بوجود بيانات ومعلومات صادقة ومناسبة وغير بسيطة وهذا لبلوغ الأهداف، وهذه المعلومات مستمدة من محاسبة التكاليف التي تعتبر نظام معلومات يهدف إلى توفير معلومات ذات قيمة ومفيدة لإدارة الشركة لمساعدتها في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، حيث تحتاج الإدارة إلى معلومات تكاليفية دقيقة وسريعة وتتصف بخصائص معينة يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب.

حيث تشكل محاسبة التكاليف مصدرا مهما من مصادر المعلومات في العديد من القرارات الإدارية، وتسعى إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف، ولقد كان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أنه ومع تطور الأنشطة الاقتصادية تعددت الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف، الأمر الذي كان لزاما معه أن تتطور محاسبة التكاليف لتصبح شريك الإدارة للقيام بوظيفتي الرقابة واتخاذ القرارات.

ونظرا للدور الكبير الذي تلعبه محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار تم تقسيم هذا الفصل والذي هو لب موضوعنا إلى ثلاثة مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة

المبحث الثاني: أهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

المبحث الثالث: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

المبحث الأول: أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة

لقد أدى اتساع حجم المشاريع وفصل الإدارة عن الملكية في المؤسسات الكبيرة، والاستعانة بالإدارة في مجالات الإنتاج والتسويق وغيرها، إلى ضرورة تطبيق مبادئ الإدارة العلمية وتفويض السلطة والتخطيط السليم وكذا رسم السياسات، وذلك بهدف استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال، وقد تطلب هذا بطبيعة الحال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد أهداف، اختصاصيات ومسؤوليات كل واحدة منها وتحديد القواعد التي تكفل تنظيم المهام المختلفة والتحقق من صحة تنفيذها، وذلك في إطار المراقبة وتقييم الأداء.[1]

المطلب الأول: مفهوم الرقابة

تركز اهتماما على وضع الطرق العلمية لقياس التكاليف الفعلية وعلى شكل ومحتوى وقوائم التكاليف لتحديد التكلفة الفعلية للمنتج النهائي في مراحل إنتاجه المختلفة لأغراض التسعير وتقييم المخزون السلعي.

إلا أنه مع انتشار الشركات الكبيرة للاستفادة من وفرات الحجم وتخصيص اليد العاملة وانفصال الملكية عن الإدارة وابتعاد هذه عن أماكن الإنتاج وعن الإشراف الإداري المباشر,إضافة إلى ازدياد حدة المنافسة بين الشركات أدى إلى ازدياد حاجة الإدارة إلى الرقابة على استخدام عناصر الإنتاج بغية ترشيد هذا الاستخدام وخفض تكلفتها إلى أدنى حد ممكن لها، والى اتخاذ القرارات بسرعة ودقة مناسبتين.

وعلى الرغم من أن فكرة الرقابة تنسب غالبا إلى التطوير الذي حدث في الإدارة العلمية فان نوعا من الرقابة كان موجود دائما على مر العصور، فكل مدير مسؤول عن إدارته يستخدم أساليبه الخاصة لتتبع وتقييم أعمال مرؤوسيه والحكم عليها، فمثلا عندما كان يلاحظ صاحب الإنتاج البسيط قبل الثورة الصناعية أن تكاليف إنتاجه مرتفعة كان يحمل في قراره نفسه ومن حدسه وتخمينه الذاتي صورة بنتها غالبا خبرته السابقة لما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف.

ولهذا يمكن اعتبار أن الرقابة على أنها وظيفة من وظائف المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة والتحقق مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه، والإجراء اللازم اتخاذه في حالة اختلاف مسار الاثنين.

[1] أحمد محمد نور، مرجع سابق، ، ص208.

الفرع الأول: تعريف الرقابة

التعريف الأول: "هي خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس المنسقة والمطبقة في المنشأة لحماية أصولها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة".[1]

التعريف الثاني: "هي مجموعة الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة اقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها".[2]

وبمفهومها العام تعني عملية مراقبة الأداء في شتى مجالات العمل والإنتاج والخدمات وذلك من خلال التأكد من تنفيذ ومن الأطر والخطط والمعايير الموضوعة[3] والمعدة سلفا من طرف مجلس الإدارة، المسيريين وعمال المؤسسة من خلال المقارنة والملاحظة والمتابعة والمشاهدة والقياس.[4]

الفرع الثاني: أهمية الرقابة

تظهر أهمية الرقابة والحاجة إليها نتيجة لتوافر العديد من الأساليب نذكر منها:

1. الفجوة الزمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذها حيث خلال هذه الفترة تحدث ظروف غير متوقعة تسبب انحرافا في الانجاز عن الأداء المرغوب فيه ,وهنا يظهر دور الرقابة في تحديد هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات للقضاء عليها.

2. عادة ما تختلف أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين داخل هذا التنظيم فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع المنشاة ومن ثم فان فعالية الرقابة تكمن في ضمان عمل الأفراد الموجه أساسا وفي المقام الأول نحو تحقيق الأهداف التنظيمية والنظام الرقابي الفعال هو الذي يحقق الملائمة بين هذين النوعين من الأهداف حتى يقلل الصراعات والنزاع بين أفراد المنظمة. [5]

---

[1] أحمد محمد نور، مرجع نفسه، ص208.

[2] عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص437.

[3] زوليخة قطاش، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية** –دراسة حالة فرع المضادات الحيوية –لمجمع صيدال –مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012-2013، ص55.

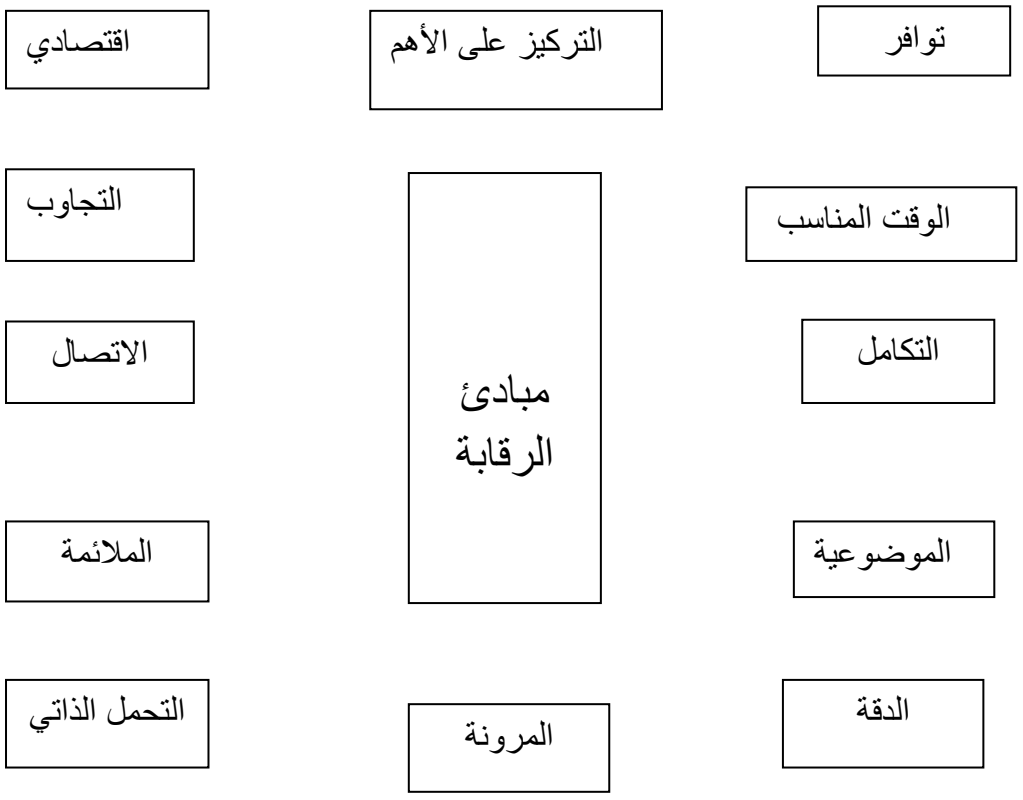
[4] عبد الله حسين جوهر، **استراتجيات الإدارة الحديثة التخطيط التطوير الرقابة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2011، ص159.

[5] اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، **مرجع سابق**، ص 422.

الفرع الثالث: مبادئ الرقابة [1]

إن عملية الرقابة ترتبط بالأداء، إذ يمكن مستها قبل، أثناء وبعد الأداء ولكي تكون هذه العملية سليمة وفعالة يجب أن تقوم على جملة من المبادئ يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (2. 1): مبادئ الرقابة←



المصدر: أحمد ماهر، المبادئ والمهارات، مرجع سابق، ص136.

[1] أحمد ماهر، **المبادئ والمهارات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص136.

الفرع الرابع: آليات الرقابة

1. وضع الأهداف والنتائج المتوخاة والمرسومة سلفا بشكل يمكن احتسابه وتقديره وقياسه.

2. إخضاع مصادر الإنتاج والخدمات والأعمال إلى مدخلات ومخرجات كمية ورقمية خدمة لغرض العد والقياس.

3. حصر الناتج الفعلي والخدمي.

4. مقارنة الأرقام والأهداف والنتائج المرسومة بتلك الفعلية التي تم التوصل إليها وتحقيقها.

5. تفريغ نتائج المقارنة على شكل جداول وحصر الانحرافات وتحديد الايجابي والسلبي منها.

6. توضيح الأساليب للنتائج المحققة والتوصية بمعالجة السالب منها والتركيز على تدعيم وضمان الاستمرار في تقديم الايجابي منها.

7. كتابة التقارير و التعاميم والمذكرات بمرسلات واجتماعات وغيرها من وسائل وطرق لتمرير المعلومات وكذلك الاتصالات الضرورية في هذا المجال.

ضمان العلاج والتصحيح والتطوير السليم والمطلوب وبالتعاون مع كافة الأطراف والجهات ذات العلاقة.[1]

وتمر الرقابة بعدة مراحل أساسية هي:

. تحديد هدف أو معيار أو خطة مسبقة.

. قياس الأداء الفعلي.

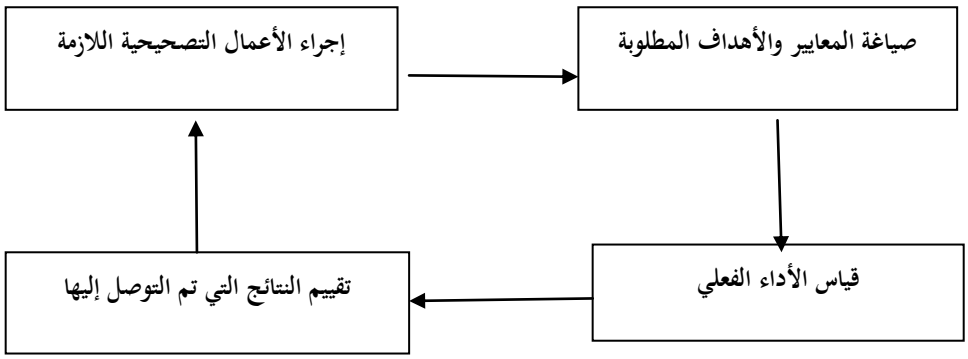
. تقييم النتائج التي تم التوصل إليها، ومقارنة الأداء الفعلي للأهداف المحددة سلفا وذلك لتحديد أي انحرافات في الأداء عما هو مخطط.

. اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحراف إن وجد.

والشكل التالي يمثل خطوات عملية الرقابة كما يلي:

[1]. عبد الله حسين جوهر، مرجع سابق، ص 164.

الشكل رقم(2-2): خطوات الدورة الرقابية



المصدر: عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص40.

المطلب الثاني: طبيعة ومتطلبات الرقابة على التكاليف

لقد زادت أهمية الرقابة على التكاليف في الفترة الأخيرة حتى أنها أصبحت تعتبر اليوم في مقدمة الأهداف التي يسعى نظام التكاليف إلى تحقيقها، ولقد تطور مفهوم الرقابة على التكاليف بتطور وظيفة الرقابة ذاتها، وكذا توسع وتطور المشروعات الاقتصادية.

الرقابة بالمفهوم السابق لم تقم بتحقيق الأهداف المرجوة منها، إذ أنها بهذا المفهوم يقتصر دورها على كونها رقابة لاحقة، ولذلك كان لزاما على محاسبة التكاليف أن تطور من مفهوم الرقابة ليعني العمل المستمر على تحقيق التطابق المنشود بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، كما تعني التحقق من أن المهام المختلفة قد أديت على أحسن ما يكون للأداء، وأن الموارد مستغلة بطريقة تحقق أقصى عائد ممكن، وأن الجهود الجماعية في المؤسسة تسير جميعا نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة، وطبقا لهذا المفهوم فإن دور محاسبة التكاليف أصبح أكثر إيجابية، والرقابة تغيرت من رقابة لاحقة إلى رقابة مانعة عن طريق وسائل مادية وبشرية المتوفرة بالمؤسسة.[1]

الفرع الأول: طبيعة الرقابة على التكاليف

هناك العديد من النقاط الجديرة بالذكر عن نظام الرقابة على التكاليف والتي تعتبر ذات فائدة كبيرة، ومن بينها ما يلي: [2]

[1] عبد الحي مرعي، صلاح عبد المنعم، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص23.

[2] عبد الحي مرعي، محمد طاحون، التكاليف في مجالي التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص ص 158.159.

1. إن هدف نظام الرقابة على التكاليف ليس الضغط من أجل تخفيض التكاليف وإنما لتحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة.

2. إن الرقابة على التكلفة وتخفيض التكاليف ليستا مترادفتين، لأن تخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية، بينما تعني رقابة التكلفة الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما، سواء أكانت معيارية أم فعلية، فقد يتم التخفيض في التكلفة باستعمال الأرخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة والمصاريف الإضافية، أو بتخفيض كميات المواد المستعملة أو بتحسين تصميم المنتوج أوفي طريقة الإنتاج أو بكل هذه الإجراءات أو بعضها وحينما يتم تخفيض بند التكلفة فإنه يصبح معيارا جديدا حتى يتم تغييره.

3. إن نظام رقابة التكاليف يعتبر مفيدا ليس فقط في رقابة التكاليف ولكن أيضا في رقابة الأنشطة والعمليات المختلفة، فمثلا يساعد تصميم معايير للمواد المباشرة وإعداد مستندات وسجلات وتقارير خاصة بالمواد المباشرة المستخدمة في تحسين وظيفة إدارة المواد، فغالبا ما يكون نظام رقابة التكلفة غير الجيد علامة من علامات سوء الإدارة.

الفرع الثاني: متطلبات الرقابة على التكاليف

يتطلب تصميم نظام رقابة تكاليفي فعال التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق ا لرقابة على التكاليف وهي تشمل ما يلي: [1]

1. هيكل تنظيمي ملائم:

يجب تحديد الوظائف والأنشطة المؤداة بالمؤسسة بوضوح مع تعيين المسؤولية عن أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم، أما يجب تقسيم المؤسسة إلى قطاعات حسب مجالات أ ومناطق المسؤولية.

2. الإطارات الإدارية والعاملين:

يجب أن يكون لدى المؤسسة المديرين المؤهلين وأيضا العاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة.

3. القيادة:

[1] عبد الحي مرعي، محمد طاحون، مرجع سابق، ص ص 159، 162.

تعتبر القيادة الفعالة عنصرا ضروريا لرقابة التكاليف لأن الأنظمة والتقارير وحدها غير كافية لأداء هذه المهمة الحساسة، فتدعيم ومساندة القائد لأنظمة وإجراءات الرقابة على التكلفة سوف يكون له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة.

4. التخطيط:

تطلب تحقيق الرقابة على التكاليف تخطيط أنشطة المؤسسة وتحديد مقدار ما ترغب في إنفاقه على أهدافها وأنشطتها المخططة، فمثلا بدون تخطيط أنشطة المبيعات فإن أقسام الإنتاج لن تعرف المنتوجات التي سوف تنتجها وكميتها وبالتالي قد يكون هناك إنتاج زائد أو عجز في الإنتاج المتاح للبيع.

5. المعايير: يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب مقدما عن طريق وضع أهداف للأداء وبناء معايير للتكاليف ويجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية.

6. قياس الكفاءة والفعالية:

كل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولا عن تحقيق نتيجة معينة (مخرجات) مثل الإنتاج أو المبيعات.....الخ، ولتمكين مركز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج، يتم السماح له باستخدام موارد معينة (مدخلات)، وفي حالة ما إذا حقق النتائج المحددة له مسبقا أو أفضل منها يعتبر فعالا، وإذا لم يحققها فإنه يعتبر غير فعال أوأقل فعالية.

7. الاعتبارات الإنسانية في رقابة التكاليف:

يعد العنصر البشري هو قلب نظام رقابة التكاليف، إذن فلرقابة التكلفة جانب الإنساني بمعنى أن المسؤولية الرقابية ترتكز على الأشخاص، وأن الانحرافات التكاليف الفعلية من التكاليف المحددة مقدما يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها، فالمعايير الخاصة بالمواد المباشرة وساعات تشغيل الآلات يتم تحقيقها بواسطة الأشخاص وليس بواسطة الآلات.

ولتحقيق الرقابة باستخدام المعايير والموازنات يجب السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها بما يضمن قبولهم لها وتحفيزهم لتحقيقها وللرفع بمستوى الأداء.

8. السياسات والإجراءات:

يجب وضع السياسات والإجراءات الملائمة لعملية تحمل(حدوث)التكلفة والسلطات المرخصة لذلك.

9. الأعمال التصحيحية والوقائية:

يجب تقصي أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية اللازمة، إذ أنه في كثير من الحالات قد تتم الرقابة في وظيفة معينة يوما بيوم، لذلك يجب على مسؤولي مراكز المسؤولية أن يكونوا قادرين على ملاحظة وتقصي الانحرافات بأنفسهم حتى قبل استلام التقارير.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة الفعالة على التكاليف

استنادا إلى ما جاء به "Gorgon Shiling Low" نميزبين أربعة أساليب رقابية وهي:

- الرقابة عن طريق التخطيط.
- الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف.
- الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء.
- الرقابة عن طريق التدبير الهادف.

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق التخطيط أو الموازنات التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة، وعموما فإن المتطلبات الأساسية للرقابة عن طريق الموازنات التقديرية هي أساسا التحديد الدقيق للتنظيم وأهدافه وللوظائف المختلفة، وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة جدا، كما يتطلب ضرورة وجود نظام محاسبي سليم، وتحديد معايير عملية دقيقة تستخدم في أغراض التخطيط والرقابة، ومن هنا نجد ارتباطا وثيقا بين الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، إلا أنه ينبغي أن نلاحظ في هذا المجال أي نظام للرقابة مهما كانت الصورة التي يأخذها هو أداة مساعدة للإدارة.

وتتحقق الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف بوضع جداول فنية وزمنية وتفصيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة وضمان توافر الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للتنفيذ بقدر الكافي وفي الوقت المناسب وتتم مزاولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام وفقا للجداول الفنية والزمنية المحددة لها وإبلاغ المسؤولين عن التنفيذ بالانحرافات أول بأول، وتختلف الرقابة عن طريق التخطيط والرقابة عن طرق الجدولة في كون الأولى شاملة لكافة أوجه النشاط، كما أنها تعد رقابة سابقة على بدء التنفيذ بهدف منع حدوث الأخطاء في ظل الظروف المتوقعة عند القيام بالتخطيط، في حين تكون الثانية محدودة النطاق ومفصلة بحسب المهام المطلوبة لكل نشاط، كما أنها تعتبر في شق منها توجيهية وفي شقها الأكبر تصحيحية وهي من الدعامات الرئيسية لأي نظام رقابي فعال.

وتعد الرقابة عن طريق المتابعة من الوسائل الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدما وتستخدم تقارير الأداء لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام باتخاذ مايلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة.

وتختلف الرقابة عن طريق التدبير الهادف اختلافا جوهريا عن الأساليب الثلاثة السابقة، إذ أنها تعمل على إثارة الدوافع السلوكية على مستوى الإدارات التنفيذية من خلال التلاعب بأوزان المتغيرات الخاضعة لرقابتها، وذلك بما يكفل تحقيق الأهداف كما تريدها المؤسسة.

وبالتالي فإن أي نظام رقابي فعال لابد أن يشمل على مزيج متناسق من الأساليب الثلاثة السابقة، فالتخطيط هو أساس الرقابة يتحدد من خلاله الأهداف المرغوب تحقيقها والإمكانيات المتاحة لذلك، وتعد جدولة المهام فنيا وزمنيا من الأركان الرئيسية لربط المعايير الموضوعة في مرحلة التخطيط بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية بما يمكن إرجاع الانحرافات إلى أسبابها، كما تعتبر تقارير الأداء من الوسائل الاخبارية التي تمكن المسؤولين من التعرف على مجريات الأمور في مجال التنفيذ.[1]

[1] بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص73.

المبحث الثاني: أهمية محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

تمثل عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية وهي عبارة عن اختيار بديل من عدة بدائل متوفرة، حيث تتم عملية اختيار بديل عن طريق المعلومات المتوفرة عنه، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذي القرار لابد أن تكون على مستوى عال من الجودة ويجب أن تتمتع بمجموعة من الخصائص كأن يتم توفيرها في الوقت والمكان المناسبين أوأن تكون شاملة لجوانب الموضوع الواجب اتخاذ القرار بشأنه.

المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرار تعد من المسؤوليات الرئيسية التي يتحملها المدير بوصف اتخاذ القرار نشاطا إداريا وتنظيميا وأهم عامل فيها هم الأشخاص الذين يتخذون القرارات.

وتعد عملية اتخاذ القرار جزء من حل المشكلة وهي آلية لاتخاذ البدائل والخيارات في كل مرحلة من مراحل حل المشكلات.[1]

يتمثل جوهر نجاح المشروعات في اتخاذ القرارات في ظل تعقد البيئة الداخلية والخارجية وتعدد المتغيرات والعوامل المؤثرة في المنشأة والمشروعات تنوعها وتفاوتها تبعا لنوع المشروعات.

أولا: تعريف اتخاذ القرار

إن القرار يصدر من جهة معينة عادة ما يطلق عليها اسم "متخذ القرار" بمعنى أنّ هذا الأخير بمعنى أنّ هذا الأخير قد يكون مديرا أو مسؤولا مخولا أو مشرفا على أي عملية تسييرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويمكن تعريف اتخاذ القرار على أنه:

التعريف الأول:

"الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعات البدائل السلوكية".[2]

التعريف الثاني:

" هو عملية اختيار بديل واحد من بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمنظمة".[3]

التعريف الثالث:

" عملية اتخاذ القرار هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ

---

[1] سعاد حرب قاسم، **أثر الذكاء الاستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات** . دراسة تطبيقية على المدراء في مكتب غزة الاقليمي التابع للأنروا، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، بحث مقدم استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، 2011.

[2] نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق**، دار الثقافة للنشروالتوزيع، عمان، بدون سنة نشر، ص83.

[3] رضوان حلوة، مرجع سابق، ص14.

وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة".[1]

المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرار

يتخذ الفرد في حياته اليومية عدد من القرارات سواء في ذلك الطالب حين يختار الشعبة التي يريد أن يتخصص فيها أو ينتقي الطريقة التي يراجع بها دروسه ,وسائق السيارة عندما يحدد وجهته ويختار الطريق التي توصل إليها فهناك العديد غير هؤلاء يفاضلون ويختارون ويتخذون قرارات عديدة ,فإذا وسعنا نطاق الدراسة وتركنا الأفراد وأخذنا المنظمات باختلاف أنواعها فان عملية اتخاذ القرار تصبح أكثر أهمية واشد خطورة وابعد تأثيرا ذلك لان القرار لا يتعلق بشخص واحد وإنما يتضمن عدة أفراد أو جماعات ويشمل عدة جوانب بعضها فني والأخر تنظيمي ومالي وقانوني...الخ.

فتعلق المنظمات المختلفة أهمية كبيرة على عمليات اتخاذ القرارات بسبب الحقيقة التي تقول أن القرار الخاطئ له تكلفة وتكتسب هذه العملية أهمية متزايدة بسبب التطورات التي أدخلت على طرق جمع المعلومات وتحليلها وتصنيفها وتخزينها حتى أنها أصبحت حديث الساعة في قاعات الدروس والمؤتمرات العلمية وبرنامج التدريب في دول متعددة كما جذبت هذه العملية اهتمام العديد من الأطراف في ميادين عملية متعددة كالهندسة والطب والمحاسبة والرياضيات والإحصاء.

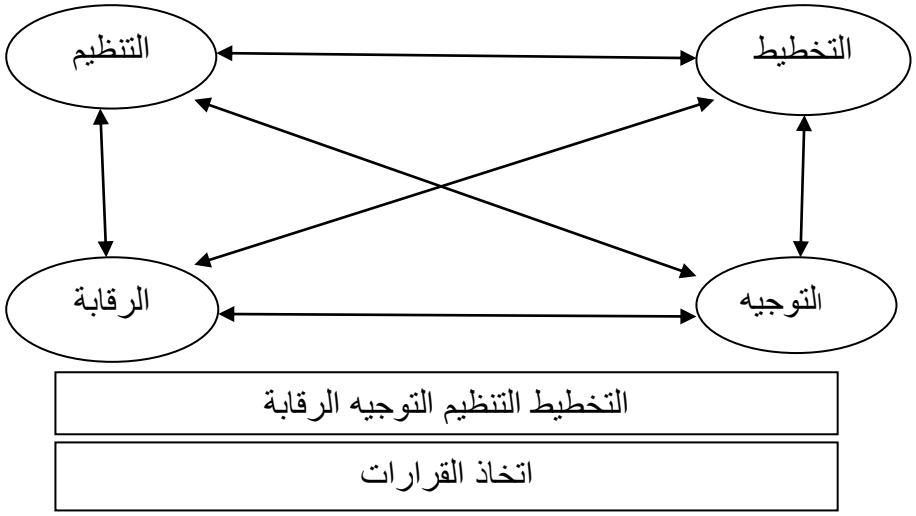
الكل ينظر إلى اتخاذ القرار من زاويته لاستخدامها في الوصول إلى حلول للمشاكل التي تواجهها ,وترتبط عملية اتخاذ القرارات ارتباطا مباشرا بوظائف الإدارة كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ,فهي عملية تتم في كل مستوى من المستويات التنظيمية كما يتم في كل نشاط من أنشطة المنظمات، [2] فالمدير العام والمشرف على عمال مديري الإدارات سواء في الإنتاج أو التسويق أو غيره يواجهون ظروف تتطلب منهم اتخاذ القرارات.

وعملية اتخاذ القرار بهذا الشمول تمثل الإدارة الرئيسية التي يستخدمها المديرون في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة في أن هذا الشمول دفع بعض الكتاب إلى القول أن الإدارة ما هي إلا عملية اتخاذ القرارات.

[1] بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص97.

[2]. سعيد يسن عامروآخرون، **الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة**، الطبعة الثانية، القاهرة، 1998، ص416.

الشكل رقم (23): الوظيفة الإدارية وعملية اتخاذ القرار



المصدر: مصطفى محمود أبو بكر، المدير المعاصر وإدارة الأعمال في بيئة العولمة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص44.

المطلب الثالث: مراحل عملية اتخاذ القرار

نتيجة لأثر القرارات على مستقبل المؤسسة فإن عملية اتخاذها تمر بعدة مراحل نوجزها فيما يلي:

أ. مرحلة تشخيص المشكلة:

وهي أول خطوة في مرحلة اتخاذ القرار وهي تتمثل في التعريف بالمشكلة الحقيقية وتحديد أبعادها وأسبابها من أجل أن يكون القرار المتخذ سليما وبالتالي فالصياغة الحقيقية للمشكلة والوقوف على أسبابها تعتبر أهم خطوة.

والمشكلة هي عبارة عن خلل يتواجد نتيجة اختلاف الحالة القائمة عن الحالة المرغوب في وجودها، أو هي الفرق بين ما يحدث فعلا وما يجب أن يكون، كما أنها تشير إلى تلك المتغيرات المستقلة التي تؤدي إلى جعل مستويات الأداء لا تتلاءم مع الهدف المحدد، ومن المشاكل التي تواجه الإدارة التسويقية مثلا تجد الحصة السوقية لمنتج ما أقل من الحصة السوقية التي سبق التنبؤ بها، أو أن تكون تكاليف إدخال منتج جديد للسوق جد مرتفعة، وقد تكون المشكلة متعددة الجوانب ومتشابكة تعقد أكثر ظروف اتخاذ القرار مثل إمكانية طرح منتوج جديد مع فقدان الإمكانيات المالية وكيفية تسويقه.

تنقسم المشاكل في مجملها إلى نوعين رئيسيين هما: [1]

❖ المشاكل الاعتيادية أو الروتينية:

[1] بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص101.

مثال ذلك المشكلات المتعلقة بحضور الأفراد العاملين وانصرافهم وتوزيع الأعمال بينهم وتطبيق التعليمات عليهم، وبالتالي فإن هذا النوع من المشاكل لا يحتاج إلى كثير من الجهد والتحليل لاختيار الحلول المناسبة لها.

❖ المشاكل غير الاعتيادية أو الجديدة:

وهي مشكلات تتصف بالعمق والتعقيد ويحتاج حلها إلى نوع من التشاور أو التفاهم، مثال ذلك التدهور الذي يحدث في مبيعات منتوج أو أكثر من منتوجات المنشأة أو الانخفاض الذي يحصل في مستوى أداء المنشأة، وعليه فإن هذا النوع من المشاكل لا يمكن مواجهته بقرارات مستعجلة وإنما ينبغي الاستعانة باختصاصين من ذوي الخبرة والرأي.

ب . تحليل المشكلة:

بعد أن يتعرف الباحث على طبيعة المشكلة ويحددها فإنه يقوم بتحليلها، أي تصنيفها وتجميع البيانات والحقائق والمعلومات المتعلقة بها، ومن الضروري تصنيف المشكلة لغرض معرفة الفرد الذي سيقوم باتخاذ القرارات بشأنها، والأفراد الذين يجب استشارتهم عند اتخاذ القرار، والأفراد الذين يجب أن يبلغوا بصدور القرار ومحتواه والأفراد الذين سينفذون القرار.

وعادة يتم التصنيف حسب أربعة أسس هي:

. الفترة الزمنية المستقبلية للقرار(أي الفترة الزمنية التي ينبغي على المنشأة الالتزام بها للقيام بالعمل المتعلق بالقرار).

. وقع القرار على الوظائف والمجالات الأخرى.

. عدد الاعتبارات النوعية "Qualitative"التي تدخل في القرار.

ج . تحديد البدائل الممكنة:

إذ أنه ليس هناك حل وحيد للمشكلة وإلا أصبح لا داعي لعملية اتخاذ القرار، [1] يتم في هذه المرحلة حصر البدائل (أو الحلول) الممكنة للمشكلة وفقا للمعلومات التي تم جمعها في المرحلة السابقة، وينبغي في هذه المرحلة من الناحية العملية حصر البدائل في عدد محدد منها عن طريق تصنيفها واستبعاد البدائل غير المناسبة، وذلك حتى يتسنى إيجاد حل ممكن للمشكلة مع مراعاة اقتصاديات صناعة القرار في نفس الوقت.

[1] محمد بو سماحة، **إدارة وتقييم الاسهم والسندات من اجل اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة** –دراسة حالة شركة دحلي بالجزائر –مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة المدية، 2012-2013، ص97.

ويقصد بالبديل "تلك التصرفات أو الحلول التي تساعد على التقليل من الفرق بين ما يحدث فعلا وما يجب أن يكون".[1]

د تقييم كل بديل:

حالما يحقق لبحث العائد الكافي من المعلومات يسير إلى وضع البدائل وترتبط عملية وضع البدائل لعملية تقييم كل بديل من تلك البدائل لتحديد أنسبها.[2]

بعد الانتهاء من تحديد الحلول البديلة للمشكلة تأتي مرحلة تقييم نتائج البدائل، أي تعيين ما يتمتع به كل بديل من مزايا وما يتصف به من عيوب ومدى إمكانية مساهمته في حل المشكلة موضوع البحث.

وتعد هذه المرحلة من المراحل التي تتطلب جهدا فكريا شاقا لأن مزايا وعيوب البدائل المحددة لا تظهر بصورة واضحة عند الدراسة ولكنها تظهر فعلا عند التطبيق في المستقبل، فهذه الخطوة بطبيعتها تستلزم التنبؤ بالمستقبل، لذلك غالبا ما يرافق مقارنة البدائل وتقييمها الشك وعدم التأكد من صلاحيتها.

ولابد من مراعاة عدة اعتبارات أثناء تقييم البدائل، منها:

. مدى قدرة كل بديل أوحل على إنهاء المشكلة المراد اتخاذ القرار بشأنها.

. التكاليف المالية التي يتطلبها الحل أو البديل.

. المدى الزمنية التي يستغرقها البديل لحل المشكلة.

. الإمكانيات البشرية والمادية التي يتطلبها البديل ومدى توافرها.

. مدى الاستجابة المتوقعة للعاملين في المؤسسة عند تطبيق الحل أو البديل.

ففي ظل هذه الاعتبارات المختلفة تتم المفاضلة بين مختلف البدائل والحلول وفي الأخير التوصل إلى اختيار أفضل حل أو بديل والذي يخدم المؤسسة بشكل سليم.

هـ . اختيار أحسن بديل:

[1] بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص102.

[2] فتيحة بن كوار، **إدارة المخاطر وأثرها على عملية اتخاذ القرارات الإدارية** –دراسة حالة بوكالة بنك الجزائر الخارجي –مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص إدارة وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 20152014، ص70.

بعد أن يتم تحديد الحلول الممكنة وتقييمها ومعرفة مدى مطابقتها مع الأهداف المسطرة تأتي المرحلة الحامسة وهي اختيار أحسن البدائل، ويستند هنا متخذ القرار على أساس النتائج المرجو تحقيقها والتكلفة وكذا المخاطر وسرعة تحقيق الأهداف مع مراعاة توافر الموارد اللازمة والظروف الملائمة أيضا، وبصفة عامة يراعي اختيار البديل الذي بإمكانه تحقيق أهداف المؤسسة أكثرمن غيره، وأن لا يتبنى نظرة جزئية لنتائج القرار تنحصر في تحقيق أكبر فائدة جزئية على حساب الأهداف الكلية للمؤسسة.

و. تنفيذ القرار ومتابعته:

إن عملية اتخاذ القرار لا تنتهي بمجرد اختيار البديل الأفضل بل يستلزم متابعة التنفيذ وترتبط متابعته بعدة خطوات هي:

. صياغة إعلان القرار قصد إيصاله إلى كافة الأشخاص والجهات التي يهمها موضوعه أو المختصة بتنفيذه حتى يكون التنفيذ سهلا.

. اتخاذ الخطوات اللازمة لتنفيذ القرار فحسب ما عبر عنه "DRUCKER"أن أي قرار لن يكون فعالا إلا إذا تضمن التزامات محددة بالعمل على تنفيذه وكانت تلك الالتزامات واضحة ومحددة بالقرار منذ البدء بتنفيذه.

. متابعة تنفيذ القرار والتحقق من أن التنفيذ يتم وفقا لما تم وضعه في الخطة المدروسة والمرسومة في حدود التعليمات والقواعد الموضوعة قصد اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وتفادي تكرارها.

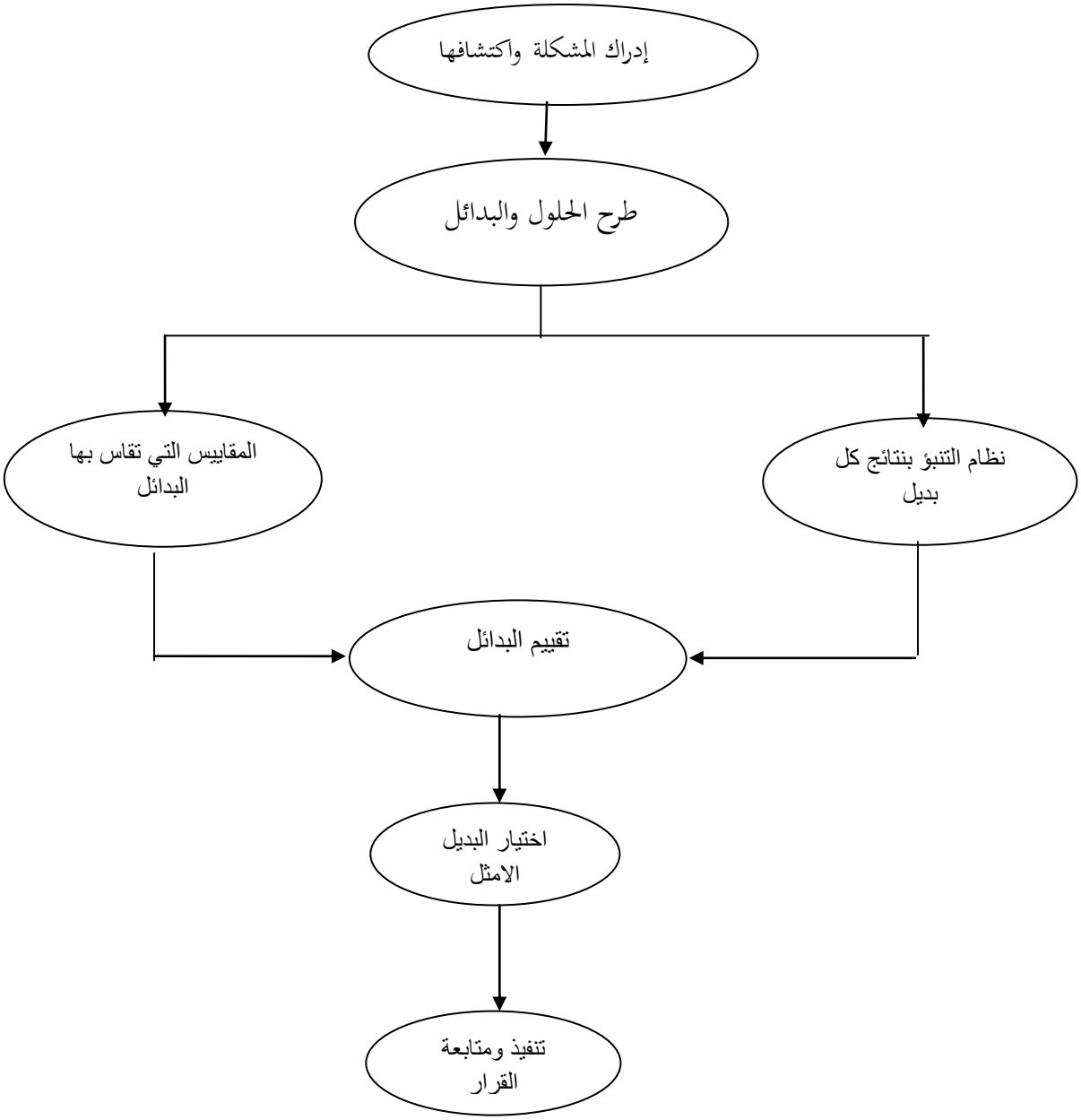
ويمكن تلخيص هذه المراحل في الجدول الآتي:

جدول رقم (2.1): مراحل اتخاذا لقرار

الاستقصاء	التصميم	الاختيار	التطبيق
. معرفة المشكلة . حجم المعلومات . هيكل البيانات . تطويرالمستلزمات . تحديد الأهداف ومعايير التقييم	. ترتيب البدائل. . تجميع البدائل المجدية. . التقييم طبقا للمعايير.	. اختيار البديل الأمثل.	. البدء بتطبيق البديل المختار. . متابعة ومراقبة التطبيق.

المصدر: عثمان الكيلاني وآخرون، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص236.

الشكل رقم (2.4): يوضح مراحل عملية اتخاذ القرارات



المصدر: مصطفى أبوبكر، **بحوث العمليات وفعالية إتخاذ القرارات**، مكتبة عين الشمس القاهرة، 1977، ص2

المبحث الثالث: استعمال معلومات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

تمثل محاسبة التكاليف بنك معطيات وأداة لمعالجة المعلومات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية أو أداء الخدمات، بحيث تقوم بحساب التكلفة لكل منتوج أو خدمة على حدة مع استخراج النتيجة.

كما تمكن محاسبة التكاليف من اتخاذ عدد من القرارات من خلال دراسة التكاليف وتحليليها.

المطلب الأول: استعمال طريقة التكاليف المتغيرة في اتخاذ القرار

إن متخذي القرار يرغبون في تجريب القرارات قبل اتخاذها وليتمكنوا من ذلك يحتاجون إلى نماذج محاكاة تسمح لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها والمفاضلة بينها، وفي هذا مجال يعتبر نموذج عتبة المردودية هو من أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة، إذ أنه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير المراد اتخاذه، ونستطيع حصر بعض استعمالات هذا النموذج فيما يلي:

1. الحذف أو الإبقاء على منتوج معين:

قد يظهر منتج معين خسارة وليقرر المسيرون حذفه أو الإبقاء عليه فإنهم يلجؤون إلى معلومات طريقة التكاليف المتغيرة فإذا لم يؤثر قرار حذف المنتج على بنية المؤسسة وبالتالي على تكاليفها الثابتة وإذا كانت مساهمته الهامشية موجبة، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحسينها أو تعويضه بمنتج جديد أحسن مردودية أو استغلال طاقته في إنتاج كميات أخرى من منتجات أخرى أعلى مساهمة هامشية منه، فإن قرار حذف المنتج خاطئ، لأنه يؤدي إلى انخفاض النتيجة الكلية للمؤسسة بمقدار مساهمته الهامشية، وعليه يجب الاستمرار في إنتاجه لأنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة العامة.

2. قبول أو رفض الطلبية:

قد تستغل المؤسسة كامل طاقتها الإنتاجية في الفترة القصيرة، كما قد تنتج بأقل من طاقتها لأن الطلب على منتجاتها قد انخفض، مما يعني أن الوحدات المنتجة في الحالة الثانية تحمل عبء أكبر من التكاليف الثابتة مقارنة بالحالة الأولى، مما يجعل سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد حجم الإنتاج الملائم الذي يحقق أفضل استخدام لطاقة المؤسسة، في هذه الحالة لو تلقت المؤسسة طلبية من زبون بسعر أقل من السعر الذي تبيع به منتجاتها، لكنه يسمح بتغطية كل التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة فيجب على المؤسسة قبول الطلبية، بشرط أن يكون السوق الجديد غير السوق القديم.

وعموما إذا كان الإيراد التفاضلي أكبر من التكلفة التفاضلية فيجب قبول الطلبية لأنها تزيد في الأرباح الكلية للمؤسسة.[1]

3. قرار الشراء أو الإنتاج:

[1] السيد عبد المقصود وآخرون، مرجع سابق،

قد تريد المؤسسة اتخاذ قرار شراء أو إنتاج مادة معينة تستعملها في الخط الإنتاجي لمنتجاتها (أحد مكونات منتجاتها)، يكون قرارها كما يلي:

1. إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أقل من عتبة المردودية بالكميات(حجم التعادل) فعلى المؤسسة شراء هذه المادة من السوق لأن تكلفة إنتاج الوحدة أكبر من سعر السوق.

2. إذا كانت احتياجات المؤسسة من هذه المادة أكبر من عتبة المردودية بالكميات فعلى المؤسسة إنتاج هذه المادة بإمكانياتها لأن تكلفة الإنتاج أقل من سعر السوق.

علما أنّ:

حجم التعادل= التكلفة الثابتة لإنتاج المادة / (سعر شراء المادة – التكلفة المتغيرة)

+ التكاليف الثابتة

المطلب الثاني: استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرار

ويتم في هذه الطريقة مقارنة النشاط العادي بالنشاط الحقيقي أو الفعلي ومن ثم تحديد معامل التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لكل من التكاليف وسعر التكلفة الذي يساوي إلى النشاط الحقيقي /النشاط العادي.

➢ **آثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات:** [1]

. المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام معامل التحميل العقلاني.

. المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية وللوحدة، حيث أن كل تغيير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير.

. إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل، لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

إذا اعتمدت المؤسسة على طريقة التحميل العقلاني، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع، بينما المتغيرة تبقى ثابتة وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة، وهو ما يدفع بالمؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها وهذا ما يؤدي إلى تراجع المبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة

[1] بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص126.

شديدة في نظام السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، فإن سعرالمؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

المطلب الثالث: الطريقة الحديثة ودورها في اتخاذ القرار

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف.

ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة رقابية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

وعلى الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام.

إنّ نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لا يأتي عن التحليل المحاسبي الذي تقترحه المؤسسة، والذي بدوره يعتبر ثقيلا مثل الطرق التي تقوم على الوحدات المباعة، بل تأتي من المفهوم الذي ينص على أنّ المؤسسة عبارة عن مسار مستمر مع علاقات الزبائن، الموردين، نهايته هو تقديم أحسن خدمة للزبون.[1]

إنّ استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق ما يلي:

1. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، ويمكن القول أنّ تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

2. استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة.

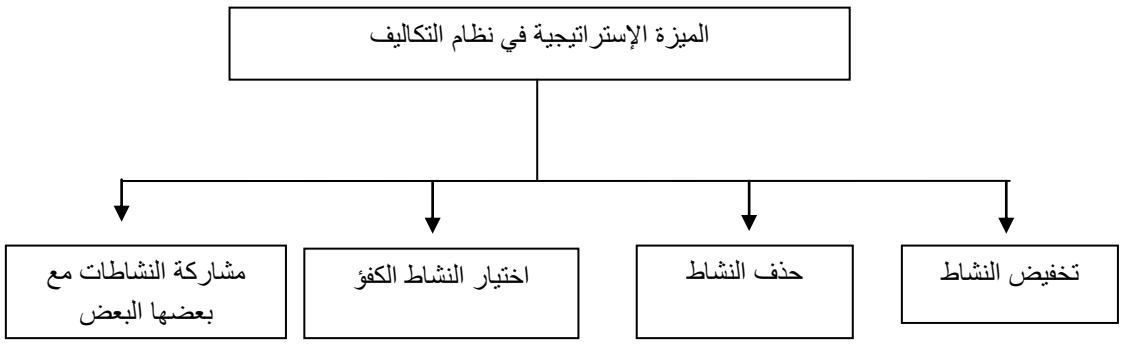
3. يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.

4. يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي من الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

[1] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار**، مرجع سابق، ص ص 110.111.

5. يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية لابد من إتباع أربعة أساليب [1] موضحة في الشكل التالي:

الشكل (2.5): أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، مرجع سابق، ص183

المطلب الرابع: دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

قرارات التسعير هي تلك القرارات التي يتخذها المديرون فيما يتعلق بالمبلغ الذي تباع به السلع والخدمات أقصى سعر هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغيير سلوك المستهلك، كما يتحدد أدنى سعر عمليا بإجمالي التكلفة للمنتج.[2]

الفرع الأول: المحددات والعوامل المؤثرة في قرار التسعير

هناك مجموعة من العوامل والمحددات يتصل بعضها بمحاسبة التكاليف والبعض الآخر بمعارف أخرى في مجال الاقتصاد وبحوث التسويق تؤثر على قرارات التسعير، يمكن تصنيف هذه العوامل إلى: [3]

- ✓ محددات تتصل بتحديد تكلفة وحدة المنتج: وهي تتضمن

. هدف تغطية التكاليف التي يتم إنفاقها على إنتاج وبيع المنتج.

. موقف السيولة النقدية بالمؤسسة، قد يتطلب الأمر في حالات العسر المالي ضرورة أن ينخفض الحد الأدنى للسعر عن التكلفة الوحدوية.

---

[1] اسماعيل يحي التكتيري، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، مرجع سابق، ص ص181.182.

[2] نورأحمد، **المحاسبة الادارية**، مرجع سابق، ص151.

[3] زكي حسن، **محاسبة التكاليف الصناعيةمنهج كمي معاصر**، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص22.

. طبيعة عمليات الإنتاج وحدود الطاقة المستغلة بالأنشطة مع تعقد الموقف التحليلي في حالة المؤسسات ذات المنتجات المتعددة عن حالة المؤسسات ذات المنتج الواحد.

✓ محددات تسويقية: تتضمن ما يلي:

. هيكل المبيعات وموقف المبيعات الإضافية.

. هيكل السوق وموقف المنافسة.

. سياسة التسويق في المؤسسة فيما إذا كانت تعتمد على تسويق منتج واحد أو تشكيلة من المنتجات.

✓ محددات اقتصادية لجوانب العرض والطلب:

إذا كان الطلب غير مرن ولا توجد هناك أية قيود حكومية فإن الزيادة في التكاليف يمكن تحويلها إلى المستهلكين عن طريق زيادة السعر في مثل هذه الحالات فإن محاسب التكاليف يجب أن يظهر تأثير الزيادة على الأرباح وتأثير التغيرات المقترحة في الأسعار.

عندما يكون الطلب مرنا فإن محاسب التكاليف يجب أن يهتم بإعداد التقارير التي تفصح عن علاقة التكلفة/ الحجم/السعر عند مختلف الأسعار.

عندما يكون هناك أسعار سوقية والمؤسسة لا تملك مقدرة التأثير عليها فإن التكاليف لا يكون لها تأثير على التسعير، لكن سيكون للتكاليف دورا هاما في قرارات ما إذا كان من الأوفق الاستمرار في إنتاج منتجات معينة، وهي تصفح أيضا عن المنتجات الأكثر ربحية التي يجب العناية بها وترويجها.

وعلى أساس النظرية الاقتصادية فإن أسعار العرض في الفترة الطويلة تعادل تكلفة الإنتاج والتي تتضمن عائدا على الاستثمارات، أما في الفترة القصيرة فإن الأرباح تصل إلى أقصى حد حينما تكون التكلفة الحدية مساوية للإيراد الحدي وعند هذه النقطة يتحدد الحجم الأمثل للمبيعات.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف الكلية وقرارات التسعير

يسمى هذا الأسلوب بتسعير الإضافة على التكلفة "Cost . Plus Pricing" لأن السعر يساوي التكلفة زائد قيمة معينة، وأدنى سعر هو السعر الذي يغطي التكلفة الكلية للوحدة كما يلي:

السعر= التكلفة + قيمة الزيادة في التكلفة

السعر= سعر التكلفة + (نسبة مئوية* سعر التكلفة)

من أسباب اختيار هذا التوجه: [1]

[1] الفداغ فداغ، المحاسبة الادارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص ص272.271.

1. في الأجل الطويل يجب أن يغطي السعر كل التكاليف إضافة إلى هامش الربح الاعتيادي.
2. إن تبرير سعر ما على أنه مجموع تكاليف الإنتاج والبيع والإدارة زائد هامش الربح يبدو مبررا معقولا للمشترين الذين يفهمون في غالبيتهم على أن المؤسسة يجب أن تحقق ربحا على منتجاتها أو خدماتها للبقاء في السوق.
3. هذا النوع من المعلومات المتعلقة بالتكاليف يكون موجودا وبالتالي فإن استخدامها يوفر الوقت والجهد، وإذا أرادت المؤسسة استخدام حل آخر لتحضير المعلومات الخاصة لأغراض التسعير فإن أمرا كهذا يصبح باهض التكاليف.

لكن هناك انتقادات وجهت لهذا الأسلوب في اتخاذ قرار التسعير، حيث أن تكلفة وحدة الإنتاج تحدد بناءا على نصيبها من التكلفة الكلية والتي يسترشد بها لتحديد سعر البيع، كما أنه يصرف النظر عن مدى استفادة النشاط الفعلي من التكاليف الثابتة.

ويترتب عن هذا ما يلي: [1]

1. نقل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمؤسسة المنتجة إلى طرف آخر هو المستهلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناءا على التكلفة الحدية.
2. عدم العدالة في التسعير وعدم مراعاة مدى استفادة وحدة الإنتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة الإنتاج في تحديد السعر.

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة وقرارات التسعير

يتبع هذا الأسلوب المبادئ التالية لاتخاذ قرارات التسعير: [2]

1. أدنى سعر هو السعر الذي يغطي التكلفة المتغيرة وأي سعر يقل عنه سيؤدي إلى تحمل المؤسسة لخسائر.
2. سعر استمرار المنتج يمكن اعتباره أدنى سعر في الفترة الطويلة وهو السعر الذي يغطي التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة المباشرة على المنتج.
3. سعر تغطية التكاليف الكلية هو أدنى سعر مرغوب فيه في الفترة الطويلة والذي يسمح بتغطية تكاليف المنتج ونصيبه من التكاليف الثابتة العامة.

من أسباب اختيار هذا الأسلوب:

أ. يوفر معلومات تفصيلية حول مسلك مختلف عناصر التكاليف، ويعكس العلاقة بين التكلفة /الحجم/الربح بشكل واضح وبذلك فهو أوضح من أسلوب التكلفة الكلية.

[1] زكي حسن، مرجع سابق، ص25.

[2] زكي حسن، مرجع سابق، ص26.

ب . هذا الأسلوب يوضح الآثار الناجمة عن تخفيض بعض أسعار الطلبيات، فقد يكون سعر البيع المتعلق بقرار طلبية أقل من السعر المستهدف أو أقل من مجموع التكاليف الكلية للوحدة المنتجة إلا أنه يساهم في زيادة الأرباح الكلية للمؤسسة.

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل إبراز دور محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار والذي كان هدفنا من هذه الدراسة والذي يعتبر موضوعنا الرئيسي، حيث قمنا بتحديد أهمية محاسبة التكاليف في الرقابة انطلاقا من تعريفنا لمفهوم الرقابة وكل ما يتعلق بها من مبادئ ومراحل ومتطلبات، بالاضافة إلى أساليب الرقابة الفعالة على التكاليف، كما تم تحديد كيفية مساهمة محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارمن خلال تبيين استعمالات محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارو تم تدعيم ذلك ببعض الطرق كطريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

وبناءا على ماسبق ذكره رأينا أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف الرقابة، حيث تسعى إلى دراسة التكاليف وتتبع مسلكها وتشخيص مسبباتها، وبذلك فهي تمثل الأداة الفعالة لمراقبة التكاليف.

ولقد أثبتت محاسبة التكاليف فعاليتها في اتخاذ القرارات من خلال النتائج التي حققتها عن طريق ترشيد نفقاتها وتعظيم ربحيتها إلى جانب ضمان مستقبلها في ظل استراتيجيتها.

كما تجدر الاشارة إلى أنّ عملية اتخاذ القرار يجب أن تعمل بها كل مؤسسة سواء كانت تجارية أوإدارية أوصناعية أوغيرها، فاتخاذ القرار يزيد من كفاءة المؤسسة ويمكنها من الوصول إلى ماتسعى إليه.

الفصل الثالث

تمهيد:

تسعى كل مؤسسة مهما كان نشاطها لتحقيق الأهداف التي وضعتها ومن ثمة فهي تسهر على حسن تطبيق السياسات الإدارية والمالية التي رسمتها، لكن قد تحدثت هناك بعض التغيرات المستقبلية غير المتوقعة للمؤسسة لذلك من مصلحتها اتخاذ القرارات المناسبة التي تمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها وذلك من خلال الاعتماد على تقنية محاسبة التكاليف.

ومن هذه المؤسسات مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان التي اخترناها لتكون محل الدراسة، وقد تم تقسيم الجانب التطبيقي إلى مبحثين علهما يكونا ملمين بالموضوع ميدانيا، حيث قمنا بتقديم عام لمؤسسة الاسمنت في المبحث الأول ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى تقديم الجداول والمعلومات المتوفرة واللازمة للعملية التحليلية وهذا لغرض الرقابة والوصول إلى اتخاذ قرارات صائبة وسليمة.

المبحث الأول: تقديم وحدة إنتاج الاسمنت بسور الغزلان

تكتسي هذه الوحدة أهمية بالغة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية فالوحدة تلعب دورا هاما على مستوى الاقتصاد الوطني إذ تلبي جزء كبير من احتياجات المؤسسات وكذا الأفراد فيما يخص مادة الاسمنت فهي تغطي جزءا كبيرا من احتياجات الوسط كما لها دور كبير في توزيع المداخيل من خلال علاقاتها الاقتصادية بالموردين والزبائن.

المطلب الأول: نشأة وتطور مصنع الاسمنت

سنتطرق إلى نشأة وتطور مصنع الاسمنت من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف مصنع الاسمنت وهيكله التنظيمي

1. التعريف بمصنع الاسمنت ومراحل نشأته:

أ- **التعريف بمصنع الاسمنت:** شركة الاسمنت لسور الغزلان (ERCC)هي وحدة تابعة للمؤسسة الأم وهي تعتبر واحدة من شركات الاسمنت الثلاثة عشر المتواجدة عبر التراب الوطني، والتي تعتبر من انجح وحداتها حيث يقع مقرها الاجتماعي بولاية البويرة على الطريق ألولائي رقم 127شمال سور الغزلان، وعلى بعد حوالي 6كم، كما تبعد عن مقر الولاية بحوالي 28كم، ويقدر رأسمالها بحوالي 50000000دج، عنوانها هو ص.ب 61سور الغزلان ولاية البويرة –الجزائر.[1]

وقد انطلقت أشغال انجاز هذه الوحدة في مطلع السبعينيات، حيث كلفت الشركة الدنماركية (FLSMITH-CO) بانجازها، اما الاستغلال الفعلي فقد كان سنة 1983وكان هدفها الأساسي هو إنتاج وتسويق ما قيمته 1مليون طن من الاسمنت سنويا.

كانت الشركة تحت وصاية وزارة الصناعة، ثم تحولت إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وفي سنة 1998م أصبحت تسمي شركة الاسمنت لسور الغزلان (SCSEG).

كما أن الإحصائيات الأخيرة لسنة 2011اثبتت التالي:

عدد العمال: 621 عامل موزعين على النحو التالي:

- الإطارات (سامية وعادية): 125.
- الأعوان: 227.

[1] انظر الملحق رقم 2

- المنفذون: 269.

ونظام العمل في هذه الوحدة مقسم إلى فرق تعمل كل فرقة 08ساعات:

- فرقة تعمل من السادسة صباحا إلى الثانية بعد الظهر.
- فرقة تعمل من الثانية بعد الظهر إلى الثامنة ليلا.
- فرقة تعمل من الثامنة ليلا إلى السادسة صباحا.

بينما تكون فرقة أخرى في عطلة لمدة 03ايام ,ثم تتناوب على العمل مع الفرق الأخرى أما عمال الإدارة يعملون من الأحد إلى الخميس، وذلك من الساعة الثامنة صباحا إلى الرابعة مساءا تتخللها فترة راحة.

تمتلك قاعدتي حياة في كل من:

- ✓ الهاشمية: 150سكن.
- ✓ سور الغزلان: 75سكن.

إضافة إلى إمكانيات مادية هائلة تتمثل في:

- محجرة لسحق المواد الأولية سعة: 1000طن/سا.
- تجنيس مسبق وتخزين الطين بسعة: 2×300 طن/سا.
- تجنيس مسبق وتخزين حجر الكلس بسعة: 2×3500 طن/سا.
- مطاحن خام TIRAx-UNIDAN4.6م، القطر 9.75م+2.08 الطول، والسعة 2×140طن/سا.
- خزانات التجنيس بسعة: 2×8000 طن/سا.
- فرن uNAx يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربع طوابق الحلزونية الشكل قطره 5.5م وطوله 89م ذو سعة 2×3000 طن/سا.
- خزانات حجر الكلس المحروق سعتها: 3×1500 طن/سا.
- مطحن المواد الإضافية بسعة: 1000 طن/سا.
- تخزين الجبس بسعة: 1750 طن/سا.
- مطاحن اسمنت UNIDANقطره 4، 4م، وطوله 12م، سعته 2×1000 طن/سا.
- خزانات الاسمنت سعتها: 4×8000 طن/سا.
- شحن الاسمنت بدون تغليف سعة: 2×200طن.
- معمل التغليف بسعة: 5×100 طن/سا.
- مخبر يحتوي على مقياس من الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي.

- معالج للمياه.
- مخزن زيت الوقود سعة: 5000م^3.
- وزن الآلات: 19500طن.

كما تجدر الإشارة إلى إن المصنع يخضع إلى تسيير شبه ألي، لان التسيير والصيانة تتم أليا وكذلك فيما يخص التسيير الإداري، كما تختص هذه الوحدة بإنتاج نوع وحيد من الاسمنت هو CP545وقد تحصلت الوحدة على شهادة ISO9000 للجودة منذ 2007.

ب- **مراحل نشأة المصنع:**

تم إنشاؤه بموجب عقد عمل تم إمضاؤه في 26-11-1979 بين المؤسسة الوطنية لمواد البناء والشركة ف.سميدث(F.SMIDTH) الدنيماركية التي قامت بانجازها بالتعاون مع شركة فرنسية، بحيث يخول هذا العقد للشركة الدنيماركية مهمة تركيب وتجهيز مصنع الاسمنت، بطاقة إنتاج تصل إلى مليون طن سنويا أي ما يعادل 3000 طن يوميا، وقد استغرقت مدة الإنتاج 38 شهرا ويقدر المبلغ الإجمالي الذي بني به المصنع بحوالي 1.321.668.934.20 دج.

وفيما يلي نعرض البطاقة التقنية لإنشاء هذه الوحدة[1]:

- ✓ تاريخ إمضاء العقد: 1979/11/26.
- ✓ التطبيق الفعلي للعقد: 1980/02/26.
- ✓ انطلاق أشغال الانجاز (افتتاح المصنع): 1980/08/26.
- ✓ الإنتاج الأول للكلنكر: 1983/09/25.
- ✓ الإنتاج الأول للاسمنت: 1983/10/20.
- ✓ أول إنتاج مرسل: 1983/11/05.
- ✓ تاريخ بيع أول دفعة للمنتوج: 1983/12/05.
- ✓ تاريخ الاستلام الجزئي للوحدة: 1984/02/26.
- ✓ الاستلام القياسي للوحدة: 1984/08/26.
- ✓ تاريخ الاستلام الكلي (النهائي): 1986/02/26.

[1] وثائق خاصة بالوحدة.

2. الهيكل التنظيمي العام للمصنع:

إن الفرع التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع النشاط المؤسسة إذا لابد من وجود هيكل يتلائم مع هذا التوسع وهذا ما لحظناه في هذه المؤسسة بحيث يتماشى هيكلها التنظيمي وتوسع نشاطها، حيث تضم مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان في هيكلها التنظيمي مجموعة من المديريات التي تنقسم إلى دوائر ومن ثم إلى مصالح يمكن تعددها حسب ما يلي:

1. **المديرية العامة:** يوجد بها الرئيس العام والأمانة العامة والمدراء والمركزيين ونواب المدراء وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة منها: الدراسات القانونية والإدارية والتقنية وتتمثل مهام هذه المديرية في:

- التنسيق بين الإدارة ومختلف مصالح الفروع.
- السهر على السير الحسن لمصالح الشركة.
- تمثيل المؤسسة في جميع الاجتماعات الرسمية.
- متابعة ومراقبة برنامج الإنتاج والتسويق.
- ممارسة التوجيه والرقابة.
- ضمان امن الو رشات والسهر على الحفاظ على محيط المؤسسة

2. مصلحة رقابة الجودة

تتمحور مهمتها في:

- المتابعة لاستغلال المحجر.
- مراقبة جودة مسار الإنتاج.
- مراقبة استقبال المواد الأولية ودراسة إمكانية دخول إنتاج جديد
- القيام بعملية التحليل في المخابر

3.مصلحة الإعلام الآلي:

هي مصلحة اعتمدت في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة في الإعلام الآلي، وفي سنة 1990عمت عملية التوزيع لأجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب الوحدة مما أصبح من الضروري وضع مصلحة متخصصة في الإعلام الآلي تحت إشراف المدير تتمثل مهمتها في عملية الشراء أين تختار نوعية الآلة قدرتها وتوزيعها على الأشخاص المعنيين وتبقى المسؤولية الأولى والأخيرة على صيانتها.

4.المديرية التقنية:

تقوم بتوجيه وتنسيق الأنشطة التالية: الإنتاج ,الصيانة الإرسال وتصليح العتاد المتحرك كما تقوم بتسيير الجودة والأمن الصناعي وكذا ضمان تنفيذ مخطط الإنتاج والصيانة للمصنع

5.الوحدة:

تتضمن مديرية الوحدة والأمانة بالإضافة إلى:

- دائرة الموارد البشرية
- دائرة المالية والمحاسبة والتسويق
- دائرة التموين وتسيير المخزونات
- دائرة الإنتاج
- دائرة الصيانة
- دائرة الإرسال

-دائرة صيانة العتاد المتحرك

- دائرة الصيانة العامة

وكل دائرة تتضمن عدة أقسام ومصالح.

1. دائرة الموارد البشرية:

تهتم بالعنصر البشري ونظر لأهمية تسير هذه الدائرة على الاطلاع علي مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال وعملية تسيرها، ويوجد بهذه الدائرة 03 مصالح.

أ- **مصلحة المستخدمين:** تهتم بالوظائف التالية: التوظيف، التنصيب، الحضور، الغيابات، العطل، الاستقالات، ساعات العمل بما فيها الساعات الإضافية والعادية...الخ، يوجد بهذه المصلحة ثلاث أقسام تتمثل في: قسم التسيير للمستخدمين، قسم الأجور والقسم الاجتماعي الذي يهتم بالناحية الاجتماعية للعمال من تعويضات العطل المرضية ,أدوية التقاعد...الخ.

ب- **مصلحة التكوين:** تهتم باستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها، كما تقوم بتدريب اليد العاملة لجعلها أكثر كفاءة وقدرة على أداء العمل، وكذا تنظيم وتسيير المتربصين من الطلبة الجامعيين.

ت- **مصلحة الوسائل العامة:** تهتم بنقل العمال والمطعم والبناء.

2. **دائرة المالية والمحاسبة:** سنقوم بتقديم شرح مفصل لهذه الدائرة في المبحث الموالي

3. **دائرة التمويل وتسيير المحزونات:** من خلال مهامها المتمثلة أساسا في اقتناء الموارد والسلع الضرورية للمؤسسة، ومختلفة ما يتعلق بالمقاولات والخدمات التي تحتاج إليها الوحدة وما يتطلب إبرامها بعقود الصفقات سوء من الطرف الوطني أو الأجنبي، وتتكونن هذه الدائرة من عدة مصالح هي:

أ- **مصلحة التموين:** تقوم هذه المصلحة بتوفير مختلف احتياجات الوحدة من سلع ومعدات سواء من داخل الوطن من خلال عمليات الشراء المحلي أو من الخارج عن طريق الاستيراد وينقسم إلى:

- **فرع الشراء المحلي:** بعد تلقيها معلومات من رئيس الدائرة يتم اختبارها للقيام بإجراءات الشراء وأول ما يلفت النظر هو جودة المنتوج وأيضا السعر، أما الشراء يتم وفق إجراءات إدارية معينة.
- **فرع الاستيراد:** يستورد مصنع الاسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات مختلفة، ومعدات وبصفة مستمرة يراعي في عملية الاستيراد امتياز الشركة المنشاة للمصنع FLS.

ب- **مصلحة تسيير المخزون:** بعد تلقي المواد من مصلحة التموين تتم عملية تخزينها حيث تعزز كل مادة على حدا بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات علمية، محضر استلام بحضور مكلف بعملية الشراء ومستعمل المادة المكلف بالتخزين، وتتكون هذه المصلحة من ثلاث فروع:

- فرع تخزين المواد الأولية.
- العتاد الميكانيكي.
- العتاد الكهربائي.

4. **دائرة الإنتاج:** وضيفتها تتمثل في الاطلاع على القوانين المتعلقة بالإنتاج وكذا القوانين المتعلقة بالبيئة من خلال المواد المسموح باستعمالها ومراقبة النوعية تضم ثلاثة مصالح هي:

أ- **مصلحة المواد الأولية:** تهتمم باستخراج المواد الأولية حتى وصولها إلى التحويل بالمقادير والمقاييس اللازمة.

ب- **مصلحة التصنيع:** تهتم بصناعة الاسمنت منذ دخول المواد الخام إلى غاية تحويلها نهائيا إلى اسمنت.

ت- **مصلحة مكتب المناهج:** مهمته معالجة كل ما له علاقة بالتقنيات والوسائل المادية والبشرية المستعملة ومراقبة طرق العمل وإنشاء تقارير حالات العمل.

5. **دائرة الصيانة:** تهتم هذه الدائرة بالصيانة العامة للمعدات والآلات والتجهيزات التي يستعملها المصنع وتتم على مرحلتين هما:

- المراقبة قبل حدوث العطب
- إصلاح العطب بعد حدوثه

أ- **مصلحة المنافع:** تهتم بصيانة التجهيزات الخاصة بالإنارة الداخلية، التبريد وتوزيع المياه الشرب الخاص بالاستعمالات الصناعية وكذا مضخات المياه وضاغطات الهواء من حيث وقائها وتصليحها.

ب- **مصلحة البساط الناقل**: تهتم هذه بصيانة البساط الناقل للمواد الأولية من الحجر إلى المصنع والمادة النصف مصنعة من عملية الإنتاج.

ت- **مصلحة المنطقة 100**: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة على مستوى المنطقة 100التي يتم فيها استخراج المواد الأولية وسحقها.

ث- **مصلحة المنطقة 200**: تقوم هذه المنطقة بأعمال الصيانة على مستوى المنطقة التي تعتبر حساسة وتوجد بها الفرن الذي يتم فيه خلط المواد الأولية على درجة حرارة عالية.

ج- **مصلحة المنطقة 400**: تقوم هذه المنطقة بأعمال الصيانة على مستوى المنطقة 400التي يتم فيها طحن مسحوق الكلس وتضاف إليه باقي المواد الأولية وبعدها يتم تخزينه.

ح- **مصلحة مكتب المناهج التقني**: يتمثل دورها في برمجة وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومراقبة طرق العمل وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعة العملية.

خ- **مصلحة ورشة الصيانة**: تتمثل مهمتها في تصليح الآلات العاطلة.

6. **دائرة الإرسال**: تتكفل ببيع المنتجات وإرسالها إلى المستهلك النهائي ويتفرع إلى مصلحتين هما:

أ- **مصلحة الإرسال**: تهتم هذه المصلحة بإرسال المنتج إلى المستهلك وذلك لمتطلبات السوق ومراكز التوزيع.

ب- **مصلحة المنطقة 500**: هذه المصلحة يتم ملأ الأكياس بالاسمنت وكذلك عملية سكب الاسمنت مباشرة للشاحنات المخصصة لذلك وإرسالها إلى الزبائن وتعد هذه آخر مرحلة في عملية الإنتاج.

7. **دائرة تصليح العتاد المتحرك**: مهمتها السهر على تصليح العتاد المتحرك من سيارات وشاحنات، آلات الحفر وغيرها وتتفرع إلى:

أ- **مصلحة مكتب المناهج**: يتمثل دور هذه المصلحة في برمجة عمليات الإصلاح ومراقبة فرق العمل ووضع تقارير للحالات.

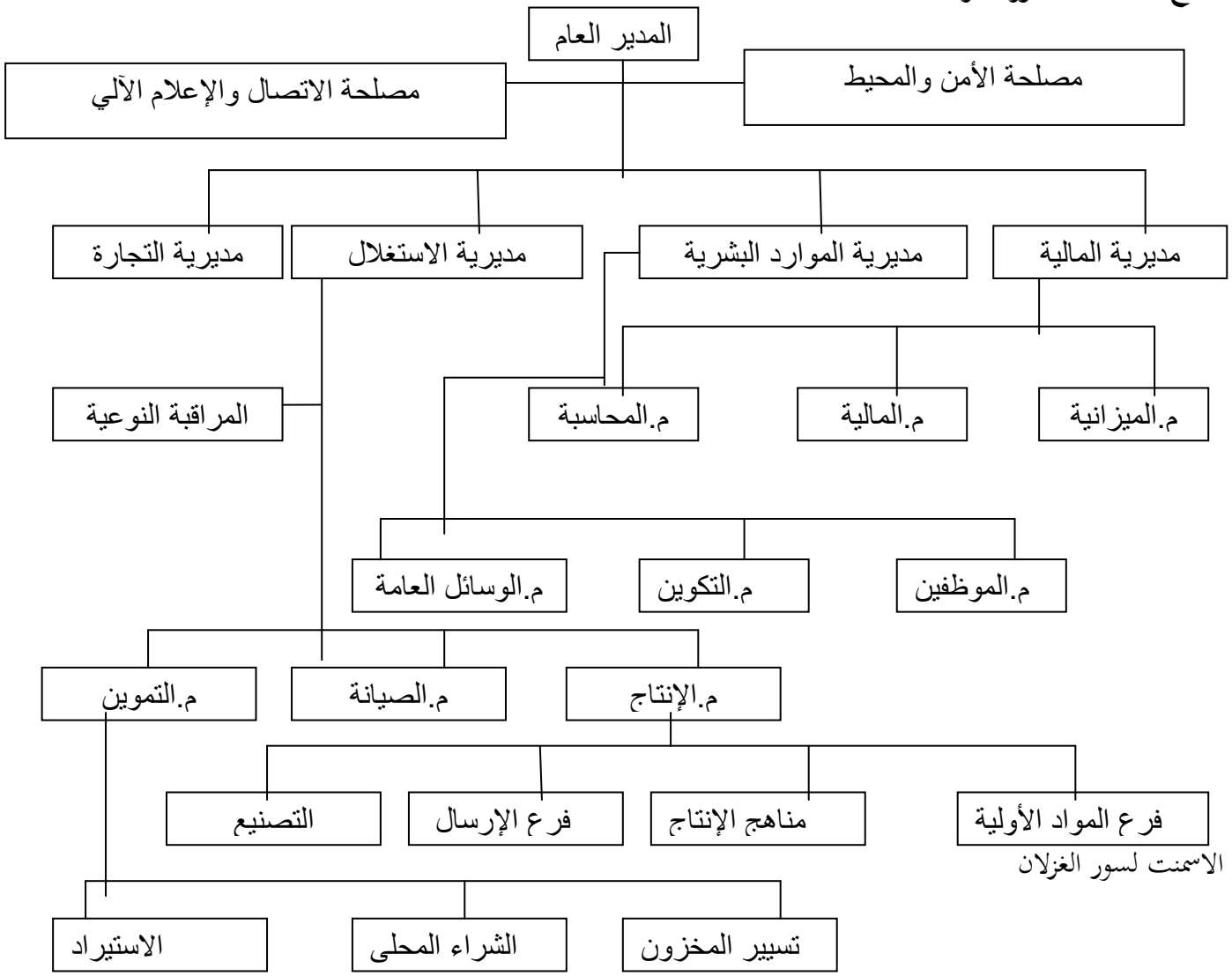
ب- **مصلحة تصليح العتاد المتنقل**: تقوم هذه المصلحة بتخصيص عملية التصليح بناء على نوع العتاد، وذلك من ورشات متخصصة.

8. **دائرة الصيانة العامة**: مهمتها الحفاظ على امن الأشخاص والأفراد والمعدات والتجهيزات من المؤسسة وكذا تغطي كل أعمال الصيانة العامة لجميع المرافق وتتكون من:

أ- **مصلحة أمن**: تشرف على عملية الحراسة ومختلف أعمال الأمن الصناعي وكذلك يشرف عليها رئيس المصلحة وعدد من العمال المختصين في هذا الميدان ويتمثل دورها في المحافظة على امن الشركة والعمل عن طريق حملات التوعية وتقديم النصح والإرشادات كما تعمل على توفير الألبسة والأحذية الصناعية والواقيات (ألالبسة الواقية).

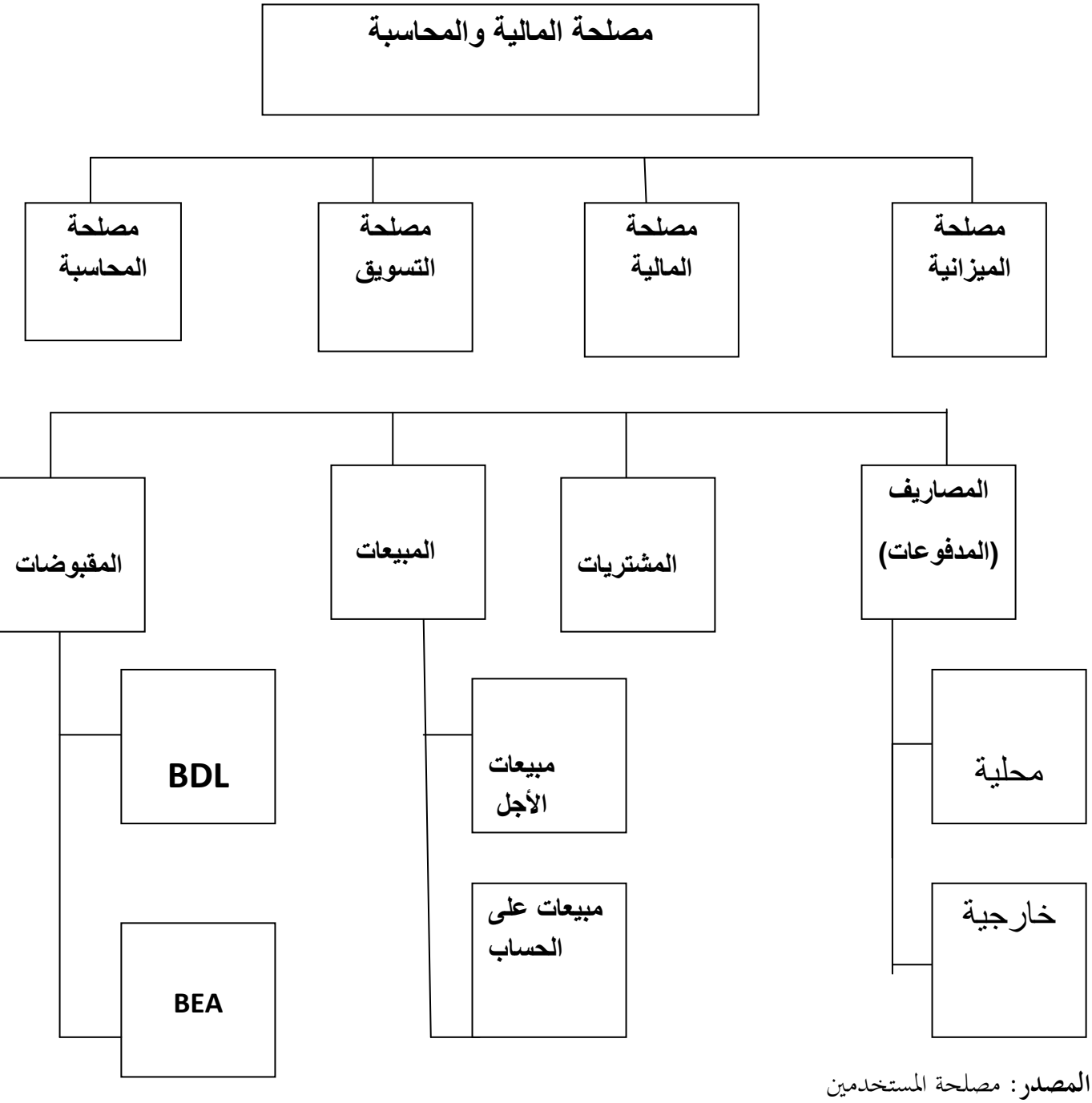
ب- **مصلحة الصيانة العامة**: مهمتها القيام بجميع أعمال الصيانة

الهيكل التنظيمي(1-3): لمصنع الاسمنت لسور الغزلان



المصدر: المديرية العامة لوحدة الاسمنت لسور الغزلان

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: مصلحة المستخدمين

الفرع الثاني: الموقع الجغرافي للمصنع وتطوره

1. الموقع الجغرافي للمصنع:

تقع الوحدة على بعد حوالي 120كلم جنوب شرق الجزائر العاصمة ,كما تبعد عن مدينة سور الغزلان ب06كلم وعن مقر الولاية البويرة ب28 كلم، و120 كم عن مناء الجزائر، وتقدر مساحة الوحدة ب41 هكتار منها 36.5 هكتار مغطاة و4.5 هكتار غير مغطاة.

وتحتل هذه الوحدة موقعا متميزا بحيث أنها تتوسط كل من التل والهضاب العليا والتي تمدها بنسبة 85 % من المواد الأولية، إضافة إلى ذلك فإنها تتمتع بموقع استراتيجي مهم فوضعيتها في الجهة الوسطى من البلاد تسمح لها بلعب دور اقتصادي هام، والتي تسمح لها بتلبية حاجات العديد من الولايات فيما يخص الاسمنت وهذه الولايات هي: الاغواط، بيجاية، البليدة، البويرة، تمنراست، تيزي وزو، الجزائر، الجلفة، المدية، المسيلة، بومرداس، تيبازة، عين الدفلى، برج بوعريريج، بسكرة، غرداية.[1]

2. تطور المصنع:

شهدت هذه الوحدة عدة تطورات ملحوظة منذ نشأتها من عدة نواحي أهمها ناحية الهيكل التنظيمي حيث يتغير هذا الأخير بمجرد توسع نشاط الشركة إذ لابد من وضع هيكل يتلائم ويتماشى مع نمو وتوسع الشركة والتغيرات التي تطرأ عليها، وهذا ما لاحظناه في هذه الشركة بحيث أنها كلما أحدثت تغيير أو وسعت في نشاطها فهي تلجا الى تغيير وتطوير هيكلها التنظيمي بشكل يتماشى مع نشاطها الجديد.

أما الناحية الثانية فهي التطور التكنولوجي فصناعة الاسمنت تستلزم تكنولوجيا متطورة وذات تجدد مستمر ولذلك فالوحدة تحاول دائما التماشي مع التطور التكنولوجي بصفة مستمرة بإدخالها للوسائل الحديثة وأيضا استعمالها لنظام الإعلام الآلي وغير ذلك.

الفرع الثالث: وصف إنتاج الاسمنت في المصنع

قبل التطرق إلى وظيفة الإنتاج لابد من التعريف بالمنتوج (الاسمنت)

1. تعريف الاسمنت:

يعرف منتوج الاسمنت على انه مادة يتم الحصول عليها بمزج تام نسبيا لمواد كلكارية طينية أو سلسيات أخرى ومواد مضافة إلى أكسيد الحديد، والتي يتم طهيها وتحول إلى كلنكار ((Le clinkerوالذي يسحق بدوره كما تضاف له

[1] انظر الملحقين رقم (2)و(3).

كمية من الجبس أما الاسمنت الطبيعي فهو عبارة عن تراص هيدروليكي أي يمكن تحليله في وسط يحتوي على الماء ثم يتصلب بعدها.

2. **إنتاج الاسمنت داخل المصنع:** تعتبر وظيفة الإنتاج من أهم الوظائف التي تقوم بها الوحدة ,فالإنتاج هو الذي يخلق السلع ومختلف أنواع الخدمات لبقاء تقدم المجتمعات، لذا نجد أن قسم الإنتاج له اختصاصات هامة من بينها:

- ❖ متابعة برنامج العمل.
- ❖ القيام بالأبحاث والمواصفات على الإنتاج.
- ❖ تخطيط الإنتاج ومراقبة جودته.

أ- **المواد الأولية المستعملة في عملية إنتاج الاسمنت:**

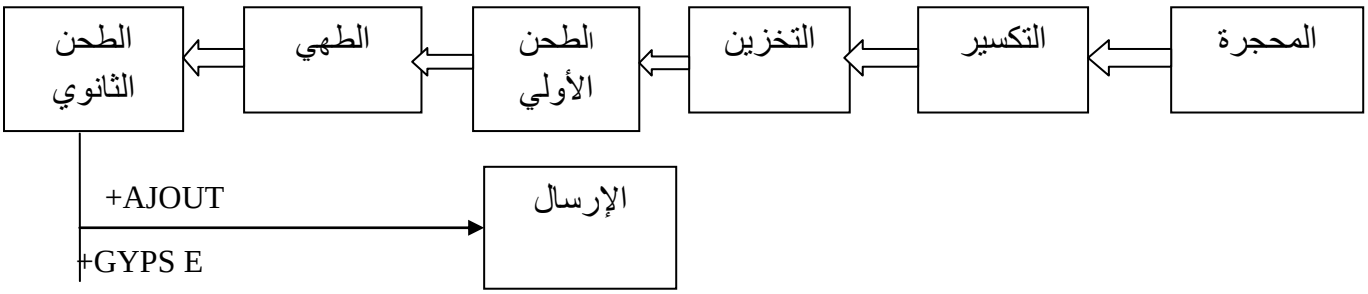
تتمثل الاحتياجات اليومية من المواد الأولية فيما يلي:

- ✓ الكلس: 6300 طن.
- ✓ الطين (الصلصال): 350 طن.
- ✓ الرمل: 315 طن.
- ✓ الحديد الخام: 35 طن.
- ✓ الجبس: 210طن.

ب- **سير العملية الإنتاجية في المصنع:**

لتوضيح ذلك تم انجاز مخطط يلخص مختلف مراحل العملية الإنتاجية

الشكل رقم(2-3): مخطط توضيحي لمراحل سير العملية الإنتاجية:



شرح المخطط:

من خلال المخطط يمكننا شرح العملية الإنتاجية على النحو التالي:

أ- يتم استخراج كل من الكلنكار الطين والجبس بطرق مختلفة بواسطة الآلات والمتفجرات، كما تقوم الوحدة بشراء الحديد الخام بتموين من وحدات (ERCC) من منجم تيمزريت ببجاية، وكذلك يتم التموين بالرمل ذو النوعية الجيدة والكلس المضاف الذي يجلب من منجم زموري ببومرداس.

ب- عند بدا العملية الإنتاجية تقوم الوحدة بتحويل كميات معينة من الكلنكار والطين والحديد الخام والرمل والجبس إلى ورشات التفتيت والتكسير أين يتم تكسيرها مع الأخذ بعين الاعتبار التوزيع التالي:

- ✓ تكسير وتفتيت الكلنكار بطاقة ابتدائية تقدر ب 100 طن/سا.[1]
- ✓ تكسير وتفتيت الطين بطاقة ابتدائية تقدر ب 1000 طن/سا.
- ✓ تكسير وتفتيت الحديد الخام بطاقة ابتدائية تقدر ب 50 طن/سا.
- ✓ تكسير وتفتيت الرمل بطاقة ابتدائية تقدر ب 100 طن سا.
- ✓ تكسير وتفتيت الكلس المضاف بطاقة ابتدائية تقدر ب 100 طن/سا.
- ✓ تكسير وتفتيت الجبس بطاقة ابتدائية تقدر ب 100 طن/سا.

وبعد تكسير المواد الأولية يتم تخزينها في (Lall) وهو عبارة عن مخزن كبير يحتوي على عدة أقسام كل قسم مخصص لتخزين مادة معينة وهي كالأتي:

- ✓ القسم الأول خاص بتخزين مادة الكلنكار المكسرة بسعة 70000 طن.
- ✓ القسم الثاني خاص بتخزين مادة الطين المكسرة بسعة 6000 طن.
- ✓ القسم الثالث خاص بتخزين مادة الرمل المكسرة بسعة 2000طن
- ✓ القسم الرابع خاص بتخزين مادة الحديد الخام المكسرة بسعة 2000 طن.
- ✓ القسم الخامس خاص بتخزين مادة الجبس المكسرة بسعة 3500 طن.[2]

كما نشير إلى أن عملية تكسير المواد الأولية تكلف الوحدة مصاريف متعلقة باليد العاملة، والمواد واللوازم (عجلات مطاطية، قطع غيار، محروقات، وكهرباء).

ت- بعد عملية تكسير المواد الأولية وتخزينها يتم تحويلها إلى ورشة السحق لإنتاج العليق التي تحتوي على التي سحق ($R_1.R_2$)وذلك لإنتاج العليق (Farine cru) والتي يتحصل عليها عن طريق خلط نسب معينة من المواد المكسرة باستعمال مخلط المواد الآلي بطاقة سحق تقدر ب(2×140) طن/سا.

وتجدر الإشارة إلى أن النسب المئوية للمواد المحولة إلى السحق لإنتاج العليق هي كالأتي:

[1] بناء شخصي بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

[2] مصلحة المحاسبة

- ❖ الكلس تتراوح نسبته بين (70الى75) %.
- ❖ الطين تتراوح نسبته بين (20 الى 25) %.
- ❖ الرمل تتراوح نسبته بين (1الى 3) %.
- ❖ الحديد الخام تتراوح نسبته بين (0,3 الى1) %.

حيث تقوم مصلحة مراقبة النوعية بتحديد هذه النسب وبعد إنتاج العليق يتم تخزينه في سيلونين سعة الواحدة800 طن، وعملية العليق تكلف الوحدة المصاريف متعلقة باليد العاملة، المواد واللوازم التي تتمثل في: قطع غيار، مواد أولية مسكرة، كرات حديدية ومحروقات، غاز ماء وكهرباء.

ث- بعد عملية إنتاج العليق وتخزينه يتم تحويل كمية معينة إلى ورشة الطهي، أين يتم إنتاج الكلنكار، ثم يتم تبريد ناتج عملية الطهي (كلنكار)عند مخرج الفرن بواسطة الهواء الخارجي داخل مبرد بالوني.[1]

عند طهي العليق لإنتاج الكلنكار كل كمية من العليق تفقد ما قيمته (40%) على شكل مواد ضائعة، وهي تمثل نتيجة تفاعلات كميائية تحدث أثناء الطهي أي أن 100%من من العليق تعطي 60 % كلنكار.

كما نشير إلى أن الفرن يحتوي على أربع أقسام ومبرد بالوني وينتج 3000طن في اليوم، وبعد إنتاج الكلنكار يتم تخزينه في ثلاث سيلونات سعة كل واحد تقدر ب15000 طن وعملية إنتاج الكلنكار تكلف الوحدة المصاريف التالية: عليق، مواد مبردة، يد عاملة، قطع غيار، محروقات، غاز كهرباء ماء.

ج- بعد عملية إنتاج الكلنكار وتخزينه يتم سحقه لإنتاج الاسمنت في ورشة السحق ويتم إضافة مادتي الجبس والكلس المضاف إلى الكلنكار وفق النسب التالية:

- ✓ الكلنكار بنسبة تتراوح بين (82الى95) %.
- ✓ الجبس بنسبة تتراوح بين (3الى 7.5) %.
- ✓ الكلس بنسبة تتراوح بين (10 إلى 12)%.

وبعد إنتاج الاسمنت يتم تخزينه في أربعة سيلونات سعة كل سيلون تقدر ب8000 طن ,ونشير إلى انه يتم سحق الكلنكار في ورشة السحق الخاصة به باستعمال التي السحق (Z2.Z1) ثم يتم إضافة الجبس والكلس المضاف وتمزج اليا بطاقة تقدر ب(2×100)طن / سا، وعملية إنتاج الاسمنت تكلف الوحدة المصاريف التالية: كلنكار، كرات الحديدية، يد عاملة، قطع غيار، محروقات، كهرباء، غاز، ماء.

[1] اوصيف العمري، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، دراسة حالة: مصنع الاسمنت بسور الغزلان، ص49.

ح- مرحلة الإرسال وهي أخر مرحلة يتم فيها تحويل الاسمنت المخزن إلى ورشة الإرسال وذلك من اجل بيعها (اسمنت معبأ"sac"، وغير معبأ"vrac").

وهذه العملية تكلف الوحدة المصاريف التالية: اسمنت، يد عاملة، قطع غيار، كهرباء، أغلفة.

ملاحظات:

- كما يمكن أن نشير إلى أن عملية نقل المواد في المرحلة الأولى والثانية تتم باستخدام الآلات التالية:

شاحنات بينما في المراحل الأخرى تتم عملية النقل عن طريق أشرطة مطاطية تربط المخازن بالورشات والكاسرات بعضها ببعض.

- فيما يخص عملية الطهي للعليق لإنتاج الكلنكار يجب الإشارة إلى أن كل كمية من العليق تفقد ما قيمته (40 %) على شكل مواد ضائعة.وهي تمثل نتيجة تفاعلات كيميائية تحدث أثناء الطهي أي أن 100%من العليق تعطي 60% كلنكار.[1]

[1] بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة المحاسبة.

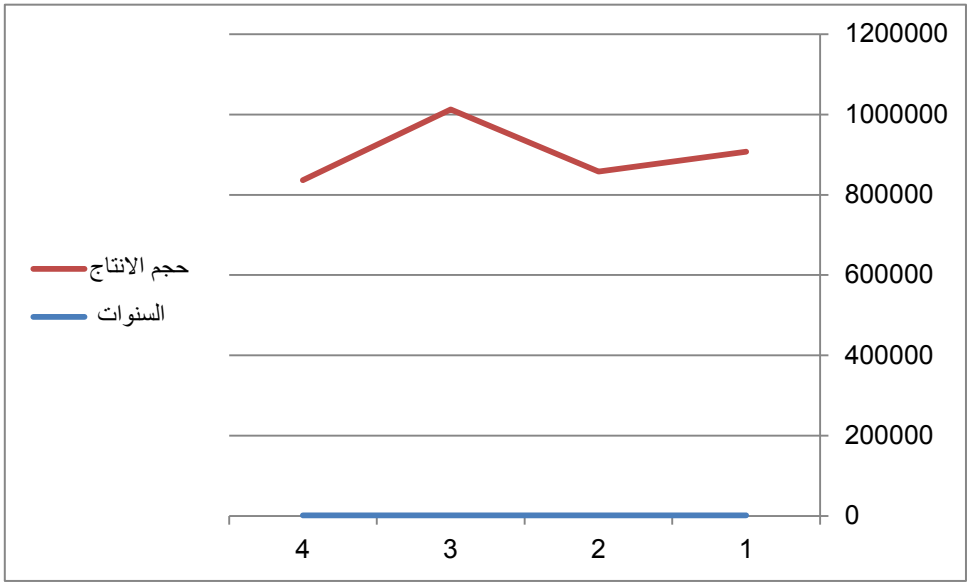
تطور الإنتاج:

جدول رقم (1-3): إنتاج الاسمنت في الشركة (2012-2015):

السنوات	2012	2013	2014	2015
حجم الإنتاج	905068	855591	1010079	834616

المصدر: دائرة الإنتاج

التمثيل البياني (3-3): لإنتاج الاسمنت في المصنع خلال (2012 -2013-2014-2015): [1]



التعليق على المعطيات:

إن تطور إنتاج الاسمنت من خلال التمثيل البياني,تراجع من سنة 2012والذي بلغ 905068الى 855591خلال سنة 2013، وذلك يعود إلى أعمال الصيانة في تلك الفترة ,أما خلال سنة 2014فشهدت هذه الفترة تحقيق أعلى مستوي للإنتاج وهذا الارتفاع عاد إلى زيادة الطلب على الاسمنت ,وفي سنة 2015 عرف إنتاج الاسمنت تراجع وهذا بسبب النقص في مادة الفرين وحشو السيلون.

[1] بالاعتماد على وثائق مقدمة من قسم الإنتاج

☒ وظيفة البيع:

لا يوجد تعريف شامل للبيع بسبب تعدد وجهات نظر المشتغلين بالدراسات النظرية لهذا الموضوع ,ولكي نلم بوجهات النظر المختلفة نورد بعض التعاريف التالية:

- ❖ البيع هو القوة والقدرة على التأثير في الناس للشراء بربح مشترك للشيء الذي نرغب في بيعه.
- ❖ البيع هو قوة إغراء الناس لعمل ما لم يعتزموا القيام به، وتكون النتيجة ربح لهم.
- ❖ البيع هو المهارة التي يتمكن بها الفرد من ترغيب الناس في شراء ما يشبع رغباتهم.[1]

في حين تعتبر مصلحة التسويق هي المكلفة بكل عمليات البيع، بمعنى أنها تربط بين منتوج الوحدة وزبائنها، وقد كان سعر الاسمنت محددا من طرف الدولة لكل من النوعين الأكياس والسائب.7

☒ تطور المبيعات

جدول رقم (2-3): تطور مبيعات الاسمنت في الشركة (2012-2015): [2]

الوحدة: طن

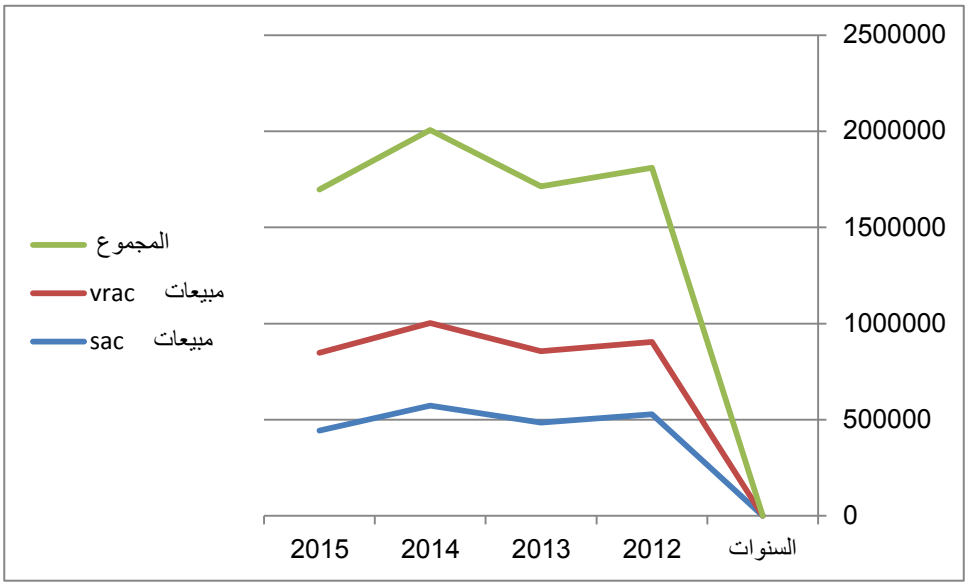
مبيعات الاسمنت	السنوات	2012	2013	2014	2015
مبيعاتsac		528310	484840	572190	443270
مبيعاتvrac		376394	371706	430986	404843
المجموع		904704	856546	1003176	848113

المصدر: مصلحة التسويق

[1] فن البيع والاعلام، محمد مؤمن بطران، ص07.

[2] قسم المبيعات.

التمثيل البياني(4-3) لمبيعات الاسمنت بنوعيه (vrac-sac):



التعليق على البيانات:

عرفت مبيعات الشركة من الاسمنت حجم بيع في نواحي 80الف طن سنويا,وباعتبار أن الشركة تبيع نوعين من الاسمنت وهما sacوvrac أي المعبئة في الأكياس (sac)و السائبة

(vrac) فان تطور المبيعات خلال التمثيل البياني تميزت بعلاقة فردية بين مبيعات الاسمنت من النوعين (sacوvracوهذا خلال الفترة المدروسة (2012-2015))، بحيث أن أي ارتفاع أو انخفاض في المبيعات لنوع يصاحبه ارتفاع وانخفاض للنوع الأخر وهذا راجع إلى كون الأسباب المتحكمة في ذلك مشتركة وهي خارجية.

لوحظ أيضا أن اكبر مستويات المبيعات حققت من الاسمنت من نوعsac ، بحيث في سنة 2014 حققت اكبر مستوى من المبيعات والتي بلغت 572190طن ثم تليها سنة 2012 بمستوى إنتاج بلغ 528310، وعرف مستوى المبيعات خلال سنة 2015ادنى مستوى من المبيعات ب 443270 وتبين من خلال التمثيل البياني أن الشركة تعتمد كثيرا على مبيعات الاسمنت من نوعsac .[1]

[1] بالاعتماد على وثائق من مصلحة المالية والمحاسبة

المطلب الثاني: نظام التكاليف داخل المؤسسة

الفرع الأول: قائمة التكاليف في المؤسسة

لكي يتم تصنيع المنتوج فانه يحتاج لمجموعة من الأعباء منها ما تحمل عليه مباشرة، وأخرى تحمل عليه بطريقة غير مباشرة، ومن خلال دراستنا للمصنع وجدنا تكاليفه تنقسم إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة وهي كالأتي:

1. **الأعباء المباشرة:** هذه الأعباء تساهم في تصنيع المنتوج بطريقة مباشرة وهي تتكون من المواد الأولية.

أ- **المواد الأولية:** يستعمل المصنع أثناء العملية الإنتاجية المواد التالية: Calcaire، Argile، Sable، MDF، Gypse، CM2، Poussole

2. **الأعباء الغير مباشرة:** هذا النوع من الأعباء أو التكاليف لا تحمل مباشرة على المنتوج وإنما يتم توزيعها بعد التعرف على طبيعتها بمفاتيح توزيع مناسبة، وهذه الأعباء تتمثل في حسابات الصنف "6"أي من ح/ 61 إلى ح/ 68 وهي كالأتي:

أ- **ح/61مواد ولوازم مستهلكة:**

يضم هذا الحساب المبالغ المتعلقة بمجموع المواد الأولية التي استعملت في هذه العملية الإنتاجية بطريقة غير مباشرة.

ب- ح/62خدمات:

يتمثل هذا الحساب في جميع الأعباء التي يتحملها المصنع لقاء حصوله على الخدمات من الغير كخدمات النقل مثلا.

ت- ح/63مصاريف المستخدمين:

يضم هذا الحساب المصاريف أو الأعباء التي يدفعها المصنع لعماله في مختلف مصالحه ودوائره مثل الأجور والرواتب وغيرها.

ث- ح/64ضرائب ورسوم:

يقوم المصنع بدفع ضرائب ورسوم على نشاطه وتتمثل في الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني وضرائب أخرى مثل: الطوابع البريدية والرسم العقاري...الخ.

ج- ح/65مصاريف مالية:

تتمل هذه المصاريف في كل ما يتحمله المصنع من الناحية المالية مثل: العمولات البنكية

ح- ح/66مصاريف متنوعة:

هي كل المصاريف التي يتحملها المصنع وتسهل له عملية تسيير نشاطه مثل: مصاريف التامين.

خ- ح/68مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:

وتشمل جميع أقسام الاهتلاك الخاص بالاستثمارات وكذا المؤونات الخاصة بالمخزونات وتوزع على أساس قيمة الاستثمار الموجود في كل منها.[1]

وعليه يمكن توضيح قائمة الأعباء الغير المباشرة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-3) يبين قائمة التكاليف في المصنع خلال 2015: [2]

الوحدة: طن

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
ح/61	مواد ولوازم مستهلكة	691811493
ح/62	خدمات	52093343
ح/63	مصاريف المستخدمين	711223036
ح/64	ضرائب ورسوم	109894016
ح/65	مصاريف مالية	18922453
ح/66	مصاريف متنوعة	5626302
ح/68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	658239228

الفرع الثاني: الأقسام المعتمدة داخل المصنع

تقسم هياكل المصنع إلى رئيسية وأخرى فرعية والمبدأ الأساسي الذي تعتمده الوحدة في هذا التقسيم هو مدى أهمية كل قسم في عملية الإنتاج والدور الذي يؤديه فيها وهذه الأقسام لها علاقة وطيدة فيما بينها وهي تنقسم إلى:

1. **الأقسام الرئيسية:**

هذه الأقسام لها علاقة مباشرة بالمنتوج، وتكاليفها تحمل عليه بواسطة مفاتيح توزيع معينة، ويتوفر المصنع على أربعة أقسام رئيسية وهي:

[1] إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق من مصلحة المحاسبة.

[2] إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق من مصلحة المحاسبة.

أ- **ورشة التموين**: تحتوي هذه الورشة على كل ماله علاقة بالمواد الأولية

ب- **ورشة الطهي**: يتم في هذه الورشة إنتاج الكلنكار باستخدام المواد الأولية المسحوقة ,ثم يتم تبريد الكلنكار بواسطة الهواء الخارجي داخل مبرد بالوني.

ت- **ورشة السحق**: بعد عملية إنتاج الكلنكار وتخزينه يتم سحقه لإنتاج الاسمنت في هذه الورشة حيث يتم إضافة مواد إضافية.

ث- ورشة التوزيع: وهي أخر مرحلة يتم فيها تحويل الاسمنت المخزن وذلك من اجل بيعها (اسمنت معبأ واسمنت غير معبأ).

2. الأقسام الثانوية:

وهي الأقسام المساعدة للأقسام الرئيسية يتم تحميل تكاليفها على المنتوج بطريقة غير مباشرة، ويتم توزيعها على الأقسام الرئيسية باستعمال نسب معينة، وتتمثل هذه الأقسام في:

أ- **قسم الصيانة**: يعتبر هذا القسم من بين الأقسام الثانوية المهمة حيث يعمل على ضمان صيانة مختلف الآلات والمعدات المستعملة في العملية الإنتاجية.

ب- **قسم الإدارة**: يعتبر من أهم الأقسام الثانوية حيث يعمل على إدارة كل ماله علاقة بالعملية الإنتاجية [1].

المبحث الثاني: استخدام محاسبة التكاليف داخل المصنع

هناك عدة أدوات يجب أن تتوفر لمحاسبة التكاليف ليتسنى لها القيام بالعملية التحليلية وتعتبر هذه الأدوات بمثابة حجر أساس لديه، وهي عبارة عن جدول الأعباء الغير مباشرة، ومعلومات يتحصل عليها من طرف المؤسسة وقد تكون داخلية أو خارجية وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: توزيع التكاليف في المؤسسة

الفرع الأول: التوزيع الأولي للتكاليف

[1] إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق من مصلحة المحاسبة.

يعتمد المصنع في توزيعه للتكاليف الغير المباشرة على مفاتيح توزيع بالنسب التالية وذلك بناء على تقديرات مقدمة من قبل مسؤول الإنتاج كما يلي:

ورشة الإدارة: بنسبة 8%، ورشة الصيانة: بنسبة12%، ورشة التموين: بنسبة5%، ورشة الطهي: بنسبة40%، ورشة السحق: بنسبة30%، ورشة التوزيع: بنسبة5%، وفيما يلي التوزيع الأولي للتكاليف الغير المباشرة:

جدول رقم (4-3): التوزيع الأولي للتكاليف الغير المباشرة

البيان	المبالغ	الأقسام المساعدة		الأقسام الأساسية			
		الإدارة	الصيانة	التموين	ورشة الطهي	ورشة السحق	ورشة الإرسال
مواد ولوازم مستهلكة	961811493	76944919	115417379	48090575	384724597	288543448	48090575
خدمات	52093343	4167467	6251201	2604667	20837337	15628003	2604667
م.المستخدمين	711223036	568978438791521	85346764	35561152	284489214	213366911	35561152
ضرائب ورسوم	016109894	1513796	13187282	5494701	43957606	32968205	5494701
مصاريف مالية	45318922	450104	2270694	946123	7568981	5676736	946123
مصاريف مختلفة	5626302	52659138	675156	281315	2250521	1687891	281315
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	658239228		78988707	32911961	263295691	197471768	32911961
مجموع التوزيع الأولي	2517809871	201424788	302137183	125890494	1007123947	755342962	125890494

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بان ورشة الطهي بلغ فيها مجموع التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة 1007123947 دج وذلك كأكبر مبلغ بالمقارنة مع باقي الورشات الأخرى وتليها ورشة السحق بمبلغ 755342962 دج ثم ورشة الصيانة، الإدارة بمبلغ 302137183، 201424788، على التوالي، وورشتي التموين والتوزيع بمبلغ 125890494لكل ورشة، وذلك راجع كون ورشة الطهي يتم فيها إنتاج المنتج نصف المصنع وهي تعتبر من اهم المراحل الاساسية في العملية الإنتاجية.

الفرع الثاني: التوزيع الثانوي للتكاليف

يعتمد المصنع في توزيعه للأعباء الغير مباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية على طريقة التوزيع التنازلي ,بحيث تقوم هذه الطريقة على توزيع التكاليف الغير مباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية بمعنى أن القسم الثانوي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الثانوية الأخرى.

تمتاز هذه الطريقة بسهولة التطبيق في الحياة العملية وأما عيوب هذه الطريقة أنها تتجاهل تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية ولا تبين التكلفة الحقيقية.

❖ **مفاتيح التوزيع:**

يخصص التوزيع الثانوي باستعمال المفاتيح التالية:

ورشة التموين: 10%، ورشة الطهي: 30%، ورشة السحق: 50%، ورشة التوزيع: 10%.

❖ **طبيعة وحدة العمل:**

تتمثل طبيعة وحدت العمل في الأقسام الرئيسية كما يلي:

ورشة التموين: الكمية المشتراة

ورشة الطهي: الكمية المنتجة من الكلنكار

ورشة السحق: الكمية المنتجة من الاسمنت

ورشة التوزيع: كمية المبيعات

وفيما يلي جدول التوزيع الثانوي:

الجدول رقم (5-3) يبين التوزيع الثانوي للتكاليف لسنة 2015:

الوحدة: طن

البيان	المبالغ	الأقسام الثانوية		الأقسام الأساسية			
		الإدارة	الصيانة	التموين	ورشة الطهي	ورشة السحق	ورشة الإرسال
مج التوزيع الأولي	2517809871	201424788	302137183	125890494	1007123947	755342962	125890494
–الإدارة		(201424788)	-	8.20142478	4.60427436	100712394	20142478.8
– الصيانة		-	(302137183)	3.30213718	9.90641154	151068592	30213718.3
مج التوزيع الثانوي		0	0	176246691	1158192538	1007123948	176246691
طبيعة وحدة القياس				كمية المشتريات (طن)	الكمية المنتجة من الكلنكار (طن)	الكمية المنتجة من الاسمنت (طن)	الكمية المباعة (طن)
عدد وحدات القياس				1386310	664302	834616	848113
تكلفة الوحدة الواحدة				127.13	1743.47	1206.69	207.81

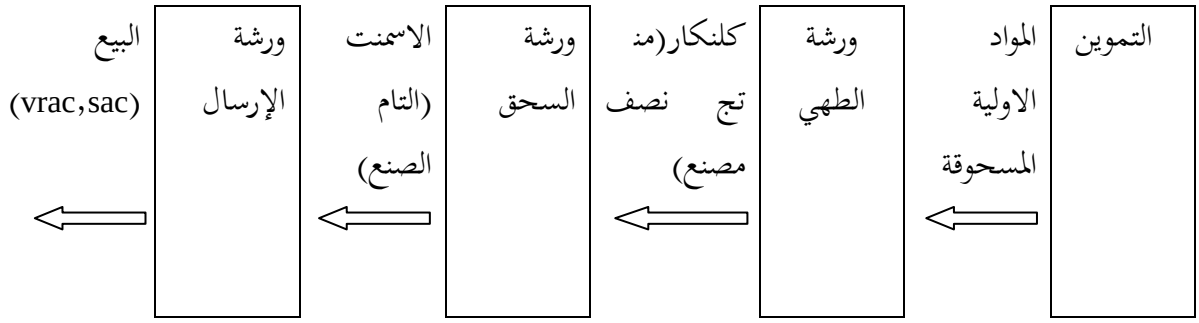
من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن تكلفة الوحدة الواحدة في ورشة السحق بلغت 1206.69دج/طن وهي اكبر تكلفة مقارنة بباقي الورشات وتليها ورشة الطهي بتكلفة وحدوية تقدر ب 1743.47دج/طن، ثم ورشة التوزيع بتكلفة وحدوية تقدر ب 207.81دج/ طن وأخيرا ورشة التموين بتكلفة وحدوية تقدر ب127.81دج/طن ويرجع السبب في ذلك الى طبيعة وحدة القياس التي تم الاعتماد عليها.

المطلب الثاني: تحديد وتحليل التكاليف داخل المصنع

ينتج المصنع منتوج الاسمنت cimentباستعمال المواد الأولية التالية: (Calcaire، Argile، Sable، MDF،) وذلك لإنتاج المنتج النصف مصنع clinker، كما تستعمل (Gypse، CM2، Poussole) كإضافات وسيطة لإنتاج المنتج التام ciment.(sac، vrac)

وفيما يلي مخطط يوضح سير عملية التصنيع:

الشكل رقم: (5-3): يوضح سير عملية التصنيع:



❖ **المخزون في 2015/01/01**:

- المادة الأولية Calcaire: 20068 طن بسعر إجمالي: 29000662دج
- المادة الأولية Sable: 4379طن بسعر إجمالي: 8940617دج
- المادة الأولية MDF: 654 طن بسعر إجمالي: 19462271دج
- المادة الأولية Gypse: 8045طن بسعر إجمالي: 25330706دج
- المادة الأولية CM2: 2000 طن بسعر إجمالي: 6118989دج
- المادة الأولية Poussole: طن 2725 بسعر إجمالي: 9220895دج

❖ **مشتريات الفترة:**

- المادة الأولية Calcaire: 1113510 طن بسعر وحدوي: 634دج/طن.
- المادة الأولية Argile: 1940طن بسعر وحدوي: 307 دج/طن.
- المادة الأولية Sable: 67000طن بسعر وحدوي: 409دج/طن.
- المادة الأولية MDF: 22689طن بسعر وحدوي: 2399 دج/طن.
- المادة الأولية Gypse: 60750طن بسعر وحدوي: 1250دج/طن.
- المادة الأولية CM2: 109606طن بسعر وحدوي: 634دج/طن.
- المادة الأولية Poussole: 10815طن بسعر وحدوي: 1879دج/طن.

❖ **إنتاج واستعمالات الفترة:**

بلغ الإنتاج نصف مصنعclinker 664302طن، بحيث تطلب لذلك استهلاك ما يلي:

- Calcaire: 1065533

- Argile: 2879
- Sable: 53133
- MDF: 15231

تم إنتاج 834616طن من الاسمنت تام الصنع ,بحيث بلغ استهلاك الإضافات كما يلي:

- Gypse: 48468
- CM2: 98330
- Poussole: 5148

❖ **مبيعات الفترة:**

تم بيع 848112طن من الاسمنت بمبلغ إجمالي: 4790136576دج.

العمل المطلوب: بالاعتماد على المعطيات السابقة حدد:

1) تكلفة الشراء للمواد الأولية
2) تكلفة الإنتاج للمنتوج النصف مصنع والمنتج التام
3) سعر التكلفة والنتيجة التحليلية

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة نظرا لطبيعة المواد الأولية غير قابلة للفساد.

الفرع الأول: تحديد تكلفة الشراء المواد الأولية

فيما يلي تحديد تكلفة شراء لكل منها:

1. حساب تكلفة شراء المادة الأولية calcaire:

البيان	المادة الأولية calcaire		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء م ش المباشرة م ش غ المباشرة	1113510 - 1113510	634 127.13-	705965340 - 141560526
ت شراء الفترة	1113510	761.13	847525866

❖ التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية calcaire:

C

2. حساب تكلفة شراء المادة الأولية Argile: [1]

البيان	المادة الأوليةArgile		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء م ش المباشرة م ش غ المباشرة	1940 - 1940	307 127.13-	595580 246632.2-
ت شراء الفترة	1940	434.13	842212,2

✓ بالنسبة للمادة الأولية Argile تقيم بتكلفة الشراء وليس بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وذلك لعدم وجود مخزون أول مدة.

[1] من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3. حساب تكلفة شراء المادة الأولية sable: [1]

البيان	المادة الأوليةsable		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء م ش المباشرة م ش غ المباشرة	67000 – 67000	490 – 127.13	32830000 – 8517710
ت شراء الفترة	67000	617.13	41347710

❖ التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية sable:

0

4. حساب تكلفة شراء المادة الأولية MDF:

البيان	المادة الأوليةMDF		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء م ش المباشرة م ش غ المباشرة	22689 – 22689	2399 – 127.13	54430911 – 2884452.57
ت شراء الفترة	22689	2526.13	57315363,6

❖ التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأوليةMDF :

0

[1] من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

5. حساب تكلفة شراء المادة الأولية gypse:

البيان	المادة الأوليةgypse		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء م ش المباشرة م ش غ المباشرة	60750 – 60750	1250 – 127.13	75937500 – 7723147.5
ت شراء الفترة	60750	1377.13	83660647,5

❖ التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأوليةgypse :

C

6. حساب تكلفة شراء المادة الأولية CM2: [1]

البيان	المادة الأوليةCM2		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء م ش المباشرة م ش غ المباشرة	109606 – 109606	634 – 127.13	69490204 – 13934210.8
ت شراء الفترة	109606	761.13	83424414.8

[1] [1]من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

❖ التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأوليةCM2 :

$$CMP = \frac{83424414}{10960}$$

7. حساب تكلفة شراء المادة الأوليةPOUSSOLE:

البيان	المادة الأولية POUSSOLE		
	الكمية	س و	المبلغ
ثمن الشراء	10815	1879	20321385
م ش المباشرة	–	–	–
م ش غ المباشرة	10815	127.13	1374910.95
ت شراء الفترة	10815	2006.13	21696296

❖ التكلفة الوسطية المرجحة للمادة الأولية POUSSOLE

$$CMP = \frac{21696296}{10815}$$

نلاحظ من خلال حسابنا لتكلفة الشراء للمواد الأولية أعلاه أن المادة الأوليةMDF تحملت اكبر قدر من التكاليف ب3289.10دج/طن، وتليها POUSSOLE، gypse، CM2، Calcaire، Sable على التوالي بالمبالغ التالية: 2283.39، 1584.29، 802.31، 773.23، 704.52 وظهرت بمبالغ مرتفعة نوعا ما وذلك لستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييمها.

الفرع الثاني: تحديد تكلفة إنتاج المنتوج نصف مصنع CLINCER:

البيان	المنتج نصف مصنع CLINCER		
	الكمية	س و	المبلغ
الأعباء المباشرة:			
• الاستعمالات:			
- Calcaire	1065533	773,23	823902082
- Argile	2879	434.13	1249860,27
- Sable	53133	704.52	21652760,2
- MDF	15231	3289,10	50096282,1
-			
• الأعباء الغير مباشرة ورشة الطهي	664302	1743.47	1158190608
تكلفة إنتاج الفترة	664302	3093,61	2055091593

▪ يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن تكلفة إنتاج المنتج نصف مصنع CLINCER بلغت 825205362 دج وذلك راجع إلى الاستعمال الكبير من مادة Calcaire وكذلك اليد العاملة التي هي ضمن الأعباء الغير مباشرة وتقييم الاستهلاكات من المواد الأولية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة [1].

[1] من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: تحديد تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع Ciment:

البيان	المنتوج التامCiment		
	الكمية	س و	المبلغ
تكلفة إنتاج المنتج نصف مصنع CLINCER	664302	3093,61	3102055091
الاستعمالات الوسيطية:			
- Gypse	48468	1584.29	76787367.7
- CM2	98330	802,31	78891142,3
- POUSSOLE	5148	2283,39	11754891.7
مصاريف الإنتاج غير المباشرة ورشة السحق	834616	1206.69	1007122781
تكلفة إنتاج الفترة	834616	3869,62	3229647493

من خلال الجدول أعلاه تبين أن تكلفة إنتاج الفترة بلغت 3229647493دج مقارنة بحجم الإنتاج 834616طن، وذلك راجع للاستعمال الكبير من المواد الأولية CM2 ، وGypseب98330، 48468على التوالي، وكذلك نظرا لضخامة الأعباء الغير المباشرة في ورشة السحق.

الفرع الرابع: تحديد سعر التكلفة

البيان	المنتج التام		
	الكمية	س و	المبلغ
تكلفة الإنتاج المباع	848112	3869,62	3281871157
م التوزيع الغير مباشرة ورشة الإرسال	848112	207.81	176246155
سعر التكلفة	848112	4077,43	3458117312

ملاحظة:

- نظرا لان المبيعات اكبر من إنتاج الفترة تم تقييم تكلفة الإنتاج المباع بنفس تكلفة الإنتاج للفترة (تكلفة المخزون للسنة الماضية اقل من السنة الحالية).
- من خلال الجدول أعلاه قدر سعر التكلفة الوحدوي ب4077,43دج/طن

الفرع الخامس: تحديد النتيجة

البيان	المنتج التام		
	الكمية	س و	المبلغ
رقم الأعمال	848112	5648.72	4790747217
سعر التكلفة	848112	4077,43	3458117312
النتيجة التحليلية	848112	1571.29	1332629905

✓ نلاحظ بأن المصنع حقق هامش ربح وحدوي قدره د1571.29/طن من خلال رقم الأعمال المقدر ب 4790747217 دج وهو ما يعادل 27.82٪.

. من خلال ماسبق من تحليل التكاليف وتحديد النتائج تبين أنّ لمحاسبة التكاليف دور كبير في التحكم في التكاليف وتحليلها خاصة تلك التي لاتدخل مباشرة في عملية الإنتاج(أي الأعباء غير المباشرة)، والتي تؤثركثيرا على إنتاجية المؤسسة ومردوديتها.

. عدم التحكم في التكاليف غير المباشرة يساهم في تبديد أموال المؤسسة.

. ارتفاع هامش الربح لدى المؤسسة.

ملاحظات عامة:

✓ المصنع يقوم بتصريفه لمنتوجه النهائي (الاسمنت) من خلال نوعين هما: "Sac"، "Vrac"، حيث يحتوي 1طن على 20sac، و 1sacيحوي على 50كغ كمايلي:

✓ قدرت الكمية المباعة من النوع "Sac"ب: 8865400 كيس أي ما يعادل 443270طن.

1طن 4077.43 دج ⟵ (سعر التكلفة)

20 sac4077.43 دج ⟵ (سعر التكلفة)

ومنه: سعر التكلفة للكيس الواحد$\frac{4077.43}{20}$ = 203.87دج

✓ فيما يخص النوع" vrac "فان الكمية المباعة تقدر ب404842 دج، أما سعر التكلفة فيقدر ب 4077.43دج/طن.

خلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية اكتشفنا أن مصنع الاسمنت لا يعتمد في تسييره على المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة واتخاذ القرار، وتم التأكد أنها تقنية لابد منها كما انه تم تقديم بعض الملاحظات والاستنتاجات الخاصة بإمكانية إدخال المحاسبة التحليلية في هذا المصنع، ويمكن ملاحظة أن الاستخدام الناقص للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية واقع مضر بالاقتصاد، لذا لابد من البحث عن الأفاق التي تمكن هذه الآلية المحاسبية من الاستعمال الأمثل في الؤسسات الجزائرية.

الخاتمة

الخاتمة:

يعتبر تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة بهدف حساب مختلف التكاليف والتكاليف النهائية للمنتوجات، الطلبيات، الأنشطة، أحد الأهداف الأساسية لنظام التكاليف الذي يهدف استعمالها لأغراض الرقابة والتسيير المختلفة كالتسعير واتخاذ القرارات وترشيدها داخل المؤسسة، وللوصول إلى هذه الأهداف نستعمل طرق متعددة منها طريقة التكلفة الكلية التي تعتمد على تحميل المنتوجات بكافة الأعباء، ومنها الجزئية التي تعتمد على تحميل المنتوجات بجزء فقط من تلك الأعباء، ومنها الحديثة التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على المنتوجات وهي ما أطلق عليها اسم محاسبة تكاليف الأنشطة ABC.

ويتم اختيار الطريقة المناسبة لحساب التكاليف من قبل المؤسسة عدة عوامل أهمها الغرض من اختيار الطريقة ودقة الطريقة نفسها، كما يمكن للمؤسسة أن تعتمد على أكثر من طريقة في حساب التكاليف والتكاليف النهائية حتى تتمكن من الاستفادة من إيجابيات تلك الطرق والوصول بذلك إلى عامل الدقة في النتائج المتحصل عليها.

لقد أصبحت المؤسسة مجبرة على أن تنتج بتكلفة نهائية تسمح لنا بتحقيق هامش موجب، وذلك لإيجاد مكانة لمنتجاتها في السوق كهدف أول ولتحقيق الربح كهدف اقتصادي أساسي والوصول إلى ضمان نموها واستمرارها في النشاط كهدف ثاني تحقيق هذه الأهداف يبقى مشروطا بمدى قدرة تحكم المؤسسة في تكاليفها بناءا على قاعدة معلومات صلبة توفرها إحدى تقنيات الرقابة والتي تسمى محاسبة التكاليف، حيث تمكننا هذه الأخيرة من تتبع سلوك التكاليف، تحديد المسؤوليات، مراقبة المردودية.

إنّ إدخال نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسات ليس بالأمرالهين لكنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على استمراريتها في النشاط، فإدراكنا لمفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها يزيل كثيرمن الغموض والتردد في التوجه نحونظام أفضل ويدفع بها إلى السعي وراء مفاهيم أخرى وتجارب كمفاهيم التكلفة وأنواعها وأهم طرق حسابها أو كيفية تطبيق إحدى هذه الطرق داخل مؤسسة اقتصادية لشركة الاسمنت.

وقد اتخذت شركة الاسمنت نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز الذي تستعين بها للحصول على النتائج، وهذا باستعمالها لطريقة التكلفة الكلية في حساب سعر التكلفة.

ولقد كان الهدف من بحثنا هذا محاولة منا للإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة والإجابة على إشكاليتنا المطروحة والمتمثلة في تبيان دور محاسبة التكاليف في الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع للتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية تمكننا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة إضافة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصلين النظريين وبدراسة الحالة.

نتائج اختبار الفرضيات:

أدت معالجتنا للموضوع بالوصول إلى :

. الفرضية الأولى :محاسبة التكاليف هي هي تقنية تهتم بتجميع وتسجيل وتحليل وتفسير التكاليف تعتمد عليها الإدارة لتحقيق أهدافها.

من خلال تحديد التكاليف وسعر التكلفة،فهي تقوم بتجميع المعلومات المحاسبية من مختلف المصادر بهدف الوصول إلى تحديد النتيجة التحليلية انطلاقا من تكلفة الشراء مرورا بتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة وصولا إلى النتيجة.

الفرضية الثانية :لمحاسبة التكاليف دور فعال في الرقابة كونها من بين الركائز التي تعتمد عليها ،حيث أنها تقوم بالرقابة على مختلف التكاليف وتحديد الانحرافات والقيام بالإجراءات التصحيحية.

– الفرضية الثالثة:تساهم محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارمن خلال النتائج التي حققتها عن طريق ترشيد نفقاتها وتعظيم نفقاتها،حيث أنّ كل مؤسسة يجب أن تعمل بهذه التقنية التي تمكنها من الوصول إلى قرارات رشيدة وصائبة.

نتائج الدراسة:

نتائج الجانب النظري:

من خلال دراستنا النظرية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. وجدت محاسبة التكاليف لتهتم بكل ما يتعلق بنشوء التكلفة بدءا بحسابها ومرورا بتحليلها ودراسة تغيراتها بإجراءات تخدم مصالح وأهداف المؤسسة، حيث تظهر أهميتها من خلال الامتيازات

التي تقدمها لمتخذي القرار.

2. نظام محاسبة التكاليف كنظام للرقابة واتخاذ القرار يعاني من مجموعة من المشاكل والعراقيل التي تؤثر على مصداقية النتائج التي يقدمها.

3. محاسبة التكاليف أداة فعالة ومناسبة لأجل التحكم في التكاليف وزيادة فعالية المؤسسة حيث تسمح باكتشاف الأخطاء والانحرافات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات المناسبة، وبالتالي فهي نظام واجب الاعتماد عليه.

4. محاسبة التكاليف أداة ضرورية وفعالة للرقابة وذلك عن طريق ترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية ومقارنتها، كما أنها تعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة وهذا من خلال ما توفره الوظائف من المعلومات اللازمة، وكذا قياس تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير، كما نستخلص من هذه الدراسة نتيجة أخرى تكمن في أنّ التسيير الجيد لايمكن أن يتم دون التحكم في محاسبة التكاليف.

نتائج الجانب التطبيقي:

سمحت لنا الدراسة التطبيقية بالوصول إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

1. أنّ مصنع الاسمنت يعتمد على طريقة التكلفة الكلية نظرا لضخامة التكاليف.

2اعتمادنا في حساب مختلف التكاليف على طريقة الأقسام المتجانسة لأنّ منطلقها هو فصل الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة.

3. إنّ تحديدنا للأقسام الرئيسية (التموين، الطهي، السحق، التوزيع)والأقسام الثانوية(الصيانة، الادارة)كان من منطلق موضوعي عملي أملته علينا ظروف المصنع وطبيعة نشاطه.

4. اختيارنا لمفاتيح التوزيع لكل قسم كان على أساس الكميات(المشتراة، المبيعات).

5. اعتماد محاسبة التكاليف في المؤسسات ليس بالأمر الهين.

التوصيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع تم اقتراح التوصيات التالية:

1. العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني محاسبة التكاليف كأداة للرقابة واتخاذ القرار، وذلكبتوعية الأفراد ورقابتهم و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا.

2. يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة لتكون في خدمة متخذي القرار في الوقت المناسب لحاجاتهم إليها.

3. ضرورة تطبيق جميع طرق حساب التكاليف إلى جانب طريقة التكاليف الكلية، كطريقة التكاليف المعيارية (نظام تسييري رقابي)، وذلك من أجل مقارنة النتائج فيما بينها بشكل متكامل، حتى تتمكن المؤسسة من تحديد الانحرافات وتحليلها، وبالتالي تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

4. محاولة تجسيد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) والاستفادة من مزاياه والعمل جنبا إلى جنب مع أنظمة حساب التكاليف الأخرى.

5. على المؤسسة أن تستغل الفائض من هامش الربح المحقق في توسيع وتطوير العملية الإنتاجية أكثر.

6. الاهتمام أكثر بمصلحة التكوين وتزويدها بالوثائق والمعلومات الضرورية المتعلقة بالمؤسسة من أجل تسهيل عملية التربص للطلبة المتربصين.

7. نوصي الإطارات المستقبلية بتوعية أصحاب المؤسسات بضرورة المحاسبة التحليلية.

آفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة التكاليف كآلية للرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة، وكغيرها من الدراسات فهي لا تخلو من العيوب والنقائص، إضافة إلى اتساع الموضوع وأهميته نود أن نضع بعض العناوين التي قد تكون أساسا لبحوث لاحقة.

1. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرار.

2. المقارنة بين المؤسسات المستخدمة لمحاسبة التكاليف والمؤسسات غير الممسكة لها.

3. دور محاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التمويل.

4اعتمادطريقة التكلفة المستهدفة.

5. تصور نظام محاسبة تحليلية كنظام مساعد للمحاسبة الزراعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. ابراهيم السياعي، **نظام التكاليف**، المكتبة الأكاديمية، مصر، 1997
2. أحمد حامد حجاج، المحاسبة الادارية، دارالمريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2004.
3. أحمد حلمي جمعة وآخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار صفاء، الأردن، 1999.
4. أحمد ماهر، **المبادئ والمهارات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
5. أحمد محمد نور، **في مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر، 1997.
6. اسماعيل ابراهيم جمعةوآخرون، **محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة**، دار المطبوعات الجامعية الاسكندرية، 2008.
7. اسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة**، الطبعة الثانية، دارحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
8. اسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق**، دار الحامد للنشروالتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
9. بوشاشي بوعلام، **التسيير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 1997.
10. بوشاشي بوعلام، **الرائد في المحاسبة**، دار الملكية للطباعة والنشروالتوزيع، الجزائر، بدون سنة وبدون طبعة.
11. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حنان حلوة، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1997.
12. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة أستراتيجيا، دار اليازوزي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
13. خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، بدون سنة نشر.
14. دادي عدون ناصر، **تقنيات مراقبة التسيير**، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دارالمحمدية، الجزائر، 2000.

15. رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.

16. رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

17. زكي حسن، **محاسبة التكاليف الصناعية . منهج كمي معاصر**، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

18. سعيد يسن عامروآخرون، **الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة**، الطبعة الثانية، القاهرة، 1998.

19. السيد عبد المقصود وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.

20. صالح رزق، عطا الله خليل بن وراد، **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار الزهران، الأردن، 1997.

21. صلاح عبد المنعم مبارك، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

22. عاطف الأخرس وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دارالبركة للنشروالتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.

23. عامر عبد الله شقر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دارالبداية، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

24. عبد الحكيم الرجبي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، داروائل للنشر، الكويت، الطبعة الثالثة، 2004.

25. عبد الحليم كراجة وآخرون، **محاسبة التكاليف**، دارالأمل، الأردن، الطبعة الأولى، 1991.

26. عبد الحي مرعي، **إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة**، المكتب الجتمعي الحديث، الاسكندرية، 2008.

27. عبد الحي مرعي، صلاح عبد المنعم، **محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر2002.

28. عبد الحي مرعي، **في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.

29. عبد الحي مرعي، محمد طاحون، **التكاليف في مجالي التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.

30. عبد الله حسين جوهر، **استراتجيات الإدارة الحديثة التخطيط التطوير الرقابة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2011.

31. عثمان الكيلاني وآخرون، **المدخل إلى نظم المعلومات الادارية**، دار المناهج للنشروالتوزيع، عمان، 2000.

32. علي زياد عبد المجيد، **مدخل لمراقبة التسيير وتسيير الموازنات**، 2002-2003.

33. عيسى جرادي، **محاسبة التكاليف، دار الشهاب، باتنة**، الجزائر، بدون سنةوبدون طبعة.

34. غسان فلاح المطارنة، **محاسبة التكاليف**، الأردن، 2003.

35. الفداغ فداغ، **المحاسبة الادارية، مؤسسة الوراق**، عمان، الأردن، 2000.

36. لبنى هاشم نعمان العاني، **محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2013.

37. مجدي عمارة وآخرون,**محاسبة التكاليف الفعلية**، الدار الجامعة، ليبيا، 1992.

38. محمد الفيومي محمد، **أصول محاسبة التكاليف**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.

39. محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2003.

40. محمد سعيد أوكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

41. محمد شفيق حسين طنيب، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1998.

42. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

43. مصطفى أبوبكر، **بحوث العمليات وفعالية إتخاذ القرارات**، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1977.

44. مصطفى محمود أبوبكر، **المديرالمعاصروإدارة الأعمال في بيئة العولمة المعاصرة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.

45. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، الدار المحمدية، الجزائر، 1999.

46. نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق**، دار الثقافة للنشروالتوزيع، عمان، بدون سنة نشر.

47. نور أحمد، **المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية، بيروت، 1987.

48. هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

49. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، **دراسات في المحاسبة المالية**، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.

المراجع الأجنبية:

A.Amrani et N.Arfoui-Methode danalyse des couts

Alain burland claude simon;source: imprimerie France;France;2000

G.MELYON COMPtabilite analitique,edition ,beral ,2001.

الرسائل والاطروحات :

1. أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009.2010.

2. أوصيف العمري، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيي**ر،دراسة حالة مصنع الاسمنت بسور الغزلان فرع تسيير عمومي، جامعة التكوين المتواصل، مركز البويرة، 2014.2015.

3. بن جباس محمد منصف، أهمية الموازنة التقديرية كنظام لمراقبة التسيير ودورها في **تحسين الأداء** . دراسة تطبيقية للفرع التجاريLG المدية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية تخصص مالية، 2004.2005.

4. بن مزوزية ابراهيم، **اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط قياس تكلفة الخدمات العمومية** ،دراسة حالة الاقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، 2012.

5. بوزيد سفيان، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير**، واتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة سوناطراك . وحدة أرزيو.، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009.2010.

6. جهيدة بوصبيع، **إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطةABC في المؤسسة الصناعية الجزاشري**ة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركزالجامعي لميلة، 2012.2013.

7. حمزة جيلالي التومي، **أهمية استراتيجية تدنية التكاليف كدعامة للميزة التنافسية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013-2014.

8. دادن عبد الغني، **الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002

9. درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسييرومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية . دراسة مقارنة .**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية . فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.

10. رابحي عبد الحق، **دور نظام معلومات محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير**، حالة مجمع صيدال، فرع المضادات الحيوية بالمدية، مذكرةتخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص علوم مالية، كلية العلوم التجاريةوعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013-2014.

11. زوليخة قطاش، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية** –دراسة حالة فرع المضادات الحيوية –بمجمع صيدال –مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012-2013.

12. زيان عبد الوهاب، **دور محاسبة التسيير في الرقابة على الأداء** . دراسة حالة مؤسسة مضخات وصمامات الجزائربالبرواقية. وحدة المسبك، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير مؤسسة، جامعة المدية، 2013-2014.

13. ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005.

14. سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة** ،دراسة حالة مؤسسة نفطالGPL البليدة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010.

15. سعاد حرب قاسم، **أثر الذكاء الاستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات** . دراسة تطبيقية على المدراء في مكتب غزة الاقليمي التابع للأنروا، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، بحث مقدم استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، 2011.

16. سيدي محمد ولد عبادة، **دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية وكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.2011.

17. طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.2003.

18. عماد زودة، **مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف**، رسالة ماجستيرفي علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009.2010.

19. فتيحة بن كوار، **إدارة المخاطر وأثرها على عملية اتخاذ القرارات الإدارية** –دراسة حالة بوكالة بنك الجزائر الخارجي –مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص إدارة وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2014.2015.

20. كوحال أمينة، **الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008.2009.

21. محمد بو سماحة ,**إدارة وتقييم الاسهم والسندات من اجل اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة** – دراسة حالة شركة دحلي بالجزائر –مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة المدية، 2012.2013.

22. مرابطي نوال، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير** ،حالة مؤسسة نفطال، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005.2006.

23. موالي جمال، **نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.2001.

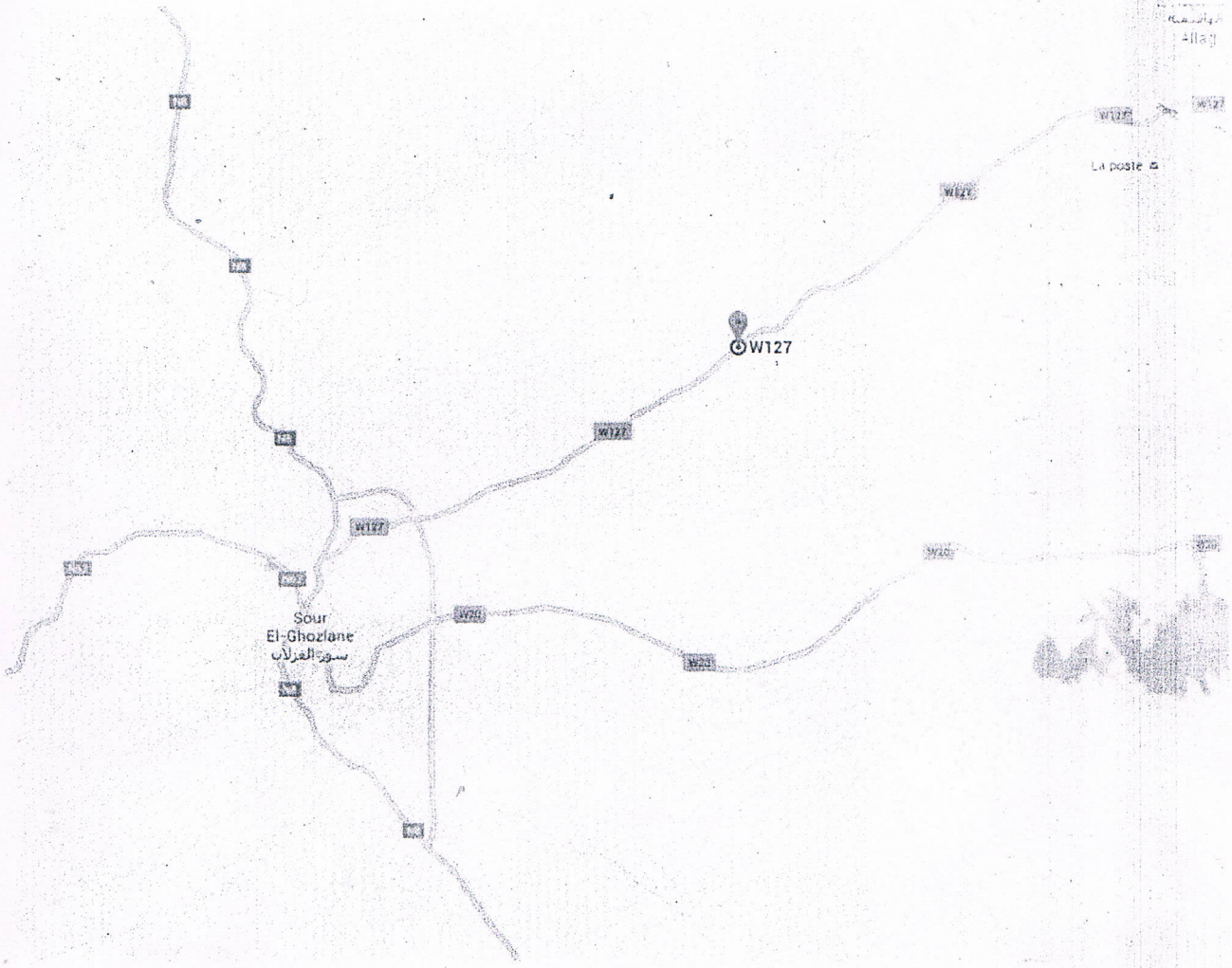
24. ياسين يعقوب، **أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013.2014.

المجلات:

الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية.

ملاحق

الملحق رقم (1): الموقع الجغرافي للوحدة Google Maps



الملحق رقم (2) : الموقع الجغرافي للوحدة Google earth



الملحق رقم (3): نفس الموقع الجغرافي للوحدة Google Maps



الملحق (04): انتاج ومبيعات لاسمنت لسنة 2012

SC SEG
Cimenterie De Sour El Ghozlane
Direction de Production

journée du 31/12/2012

Situation de l' usine

		hm jour	prod jour	hm mois	prod mois	hm an	prod an	%an compos
production	tas A	0	0	141	76896	1097,75	561028	52%
	tas B	9,5	5960	45	25830	932,75	495144	46%
matieres	s/total	9,5	5960	186	102726	2030,5	1056172	97%
	argile	0	0	8	3637	68,5	30670	3%
premieres "120"	total	9,5	5960	194	106363	2099	1086842	100%
consommation	calcaire		4602		111049		1114839	91%
	argile		200		5447		37654	3%
	sable		125		3867		47953	4%
	MDF		75		1701		23031	2%
mélange cru sec	total		5002		122064		1223477	100%
production	R1	19,68	2657	492,57	65614	4479,87	610390	50%
	R2	18,76	2345	428,46	56450	4506,57	613087	50%
farine séche	R1+R2	38,44	5002	921,03	122064	8986,44	1223477	100%
compteur schenk	W1		5138		123599		1280334	
consom gaz			2073		62157		698713	*100m³
clinker		24	2980	631,8	71689	6228,94	747549	
consommation	clinker		3623		80708		749346	82,79%
	gypse		262		4871		47597	5,26%
	CM2		480		8889		108125	11,95%
	tuff		0		0		0	0,00%
clinker et ajouts	total		4365		94468		905068	100,00%
production	Z1	19,91	2071	497,46	50110	4388,20	448516	50%
	Z2	22,71	2294	449,39	44358	4352,75	456552	50%
ciment	Z1+Z2	42,62	4365	946,85	94468	8740,95	905068	100%
expedition	sacs		1820		56140		528310	58%
	vrac		2212,7		35984,6		376394,12	42%
	total		4032,7		92124,60		904704,12	100%

	Debits Moyens				
	jour	mois	année	prévu	Ecart
A1	627	548	518	800	-282
R1	135	133	136	140	-4
R2	125	132	136	140	-4
W1	124	113	120	125	-5
Z1	104	101	102	100	2
Z2	101	99	105	100	5

Kcal/Kg	671	837	902
Coef.Transformation	0,58	0,58	0,58

Stock argile	2726
Stock calcaire	13182
Stock farine	1043
stock clinker	13287
stock ciment	16351
H1H01L1	10%
H1H02L1	10%

Directeur de Production

الملحق (05): انتاج ومبيعات الاسمنت خلال 2013

SC SEG

Cimenterie De Sour El Ghozlane

Direction de Production

journée du 31/12/2013

Situation de l' usine

		hm jour	prod jour	hm mois	prod mois	hm an	prod an	%an compos
production	tas A	0	0	90	63462	714,85	588413	53%
	tas B	8	4246	78,5	54892	702,1	493372	45%
matieres	s/total	8	4246	168,5	118354	1416,95	1081785	98%
	argile	0	0	0	0	48	23010	2%
premieres "120"	total	8	4246	168,5	118354	1464,95	1104795	100%
consommation	calcaire		0		116876		1026835	92%
	argile		0		8		25035	2%
	sable		0		4655		45349	4%
	MDF		0		1889		16317	1%
mélange cru sec	total		0		123428		1113536	100%
production	R1	0	0	535,74	71495	4348,11	582740	52%
	R2	0	0	403,98	51933	3912	530796	48%
farine séche	R1+R2	0	0	939,72	123428	8260,11	1113536	100%
compteur schenk	W1		0		128042		1148559	
consom gaz			0		68380		638161	*100m³
clinker		0	0	613,95	74211	5558,43	673014	
consommation	clinker		0		81135		688747	80,50%
	gypse		0		4274		43431	5,08%
	CM2		0		10239		87452	10,22%
	Pouzzola		0		508		35961	4,20%
clinker et ajouts	total		0		96156		855591	100,00%
production	Z1	0	0	459,79	51894	3810,27	424967	50%
	Z2	0	0	432,32	44262	3976,18	430624	50%
ciment	Z1+Z2	0	0	892,11	96156	7786,45	855591	100%
expedition	sacs		2560		62820		484840	57%
	vrac		1308,22		39977,46		371705,66	43%
	total		3868,22		102797,46		856545,66	100%

	Debits Moyens				
	jour	mois	année	prévu	Ecart
A1	531	702	754	800	-46
R1	#DIV/0!	133	134	140	-6
R2	#DIV/0!	129	136	140	-4
W1	#DIV/0!	121	121	125	-4
Z1	#DIV/0!	113	112	100	12
Z2	#DIV/0!	102	108	100	8

Kcal/Kg	#DIV/0!	889	915
Coef.Transformation	#DIV/0!	0,58	0,59

Stock argile	2701
Stock calcaire	49674
Stock farine	1274
stock clinker	657
stock ciment	12795
H1H01L1	7%
H1H02L1	50%

Directeur de Production

SC SEG

Cimenterie De Sour El Ghozlane

Direction de Production

journée du 31/12/2014

Situation de l' usine

		hm jour	prod jour	hm mois	prod mois	hm an	prod an	%an compos
production	tas A	0	0	91,7	67426	905,45	639896	55%
	tas B	0	0	58,2	44670	739,7	516021	44%
matieres	s/total	**0**	**0**	149,9	**112096**	1645,15	**1155917**	99%
	argile	0	0	2	1300	14,15	8000	1%
premieres "120"	total	**0**	**0**	**151,9**	**113396**	**1659,3**	**1163917**	100%
consommation	calcaire		1881		108711		1187875	92%
	argile		57		2570		12072	1%
	sable		116		5900		68696	5%
	MDF		49		2228		27360	2%
mélange cru sec	total		**2103**		**119409**		**1296003**	100%
production	R1	8,2	1123	489,48	66982	5247,12	699049	54%
	R2	7,01	980	376,48	52427	4420,59	596954	46%
farine séche	R1+R2	**15,21**	**2103**	**865,96**	**119409**	**9667,71**	**1296003**	100%
compteur schenk	W1		2464		130311		1384804	
consom gaz			1320		74158		753377	*100m³
clinker		**10,21**	**1429**	**563,13**	**75649**	**6355,79**	**805684**	
consommation	clinker usin		2539		79813		806427	79,84%
	clinker ach		689		11589		11589	1,15%
	gypse		243		6885		56377	5,58%
	CM2		564		14758		135686	13,43%
	Pouzzolane		0		0		0	0,00%
clinker et ajouts	total		**4035**		**113045**		**1010079**	100,00%
production	Z1	20,2	2020	555,07	54845	4992,64	514497	51%
	Z2	20,25	2015	599,59	58200	4874,54	495582	49%
ciment	Z1+Z2	**40,45**	**4035**	**1154,7**	**113045**	**9867,18**	**1010079**	100%
	sacs		2200		65460		572190	57%
expedition	vrac		1207,68		47042,18		430986	43%
	total		**3407,68**		**112502,18**		**1003176**	100%

	Debits Moyens				
	jour	mois	année	prévu	Ecart
A1	#DIV/0!	747	701	800	-99
R1	137	137	133	140	-7
R2	140	139	135	140	-5
W1	140	134	127	125	2
Z1	100	99	103	100	3
Z2	100	97	102	100	2

Kcal/Kg	891	946	902
Coef.Transformation	0,58	0,58	0,58

Stock argile	939
Stock calcaire	22068
Stock farine	1029
stock clinker	3417
stock ciment	17653
H1H01L1	35%
H1H02L1	25%

Directeur de Production

الملحق (07) : انتاج ومبيعات الاسمنت خلال 2015

SC SEG

Cimenterie De Sour El Ghozlane

Direction de Production

journée du 31/12/2015

Situation de l' usine

		hm jour	prod jour	hm mois	prod mois	hm an	prod an	%an compos
production	tas A	0	0	42,5	30023	863,5	633551	57%
	tas B	0	0	28	22030	668	479909	43%
matieres	s/total	**0**	**0**	70,5	**52053**	1531,5	**1113460**	100%
	argile	0	0	0	**0**	2,5	**1570**	0%
premieres "120"	total	**0**	**0**	**70,5**	**52053**	**1534**	**1115030**	100%
consommation	calcaire		0		**38503**		1065533	94%
	argile		0		**0**		2879	0%
	sable		0		1863		53133	5%
	MDF		0		624		15231	1%
mélange cru sec	total		**0**		**40990**		**1136776**	100%
production	R1	0	0	161,6	**22175**	4236,46	582672	51%
	R2	0	0	140,69	**18815**	4071,57	554104	49%
farine séche	R1+R2	**0**	**0**	**302,29**	**40990**	**8308,03**	**1136776**	100%
compteur schenk	W1		0		**43093**		**1140686**	
consom gaz			0		**26299**		**673286**	100m³
clinker		0	0	**207,85**	**24994**	**5585,77**	**664302**	
consommation	clinker		0		25505		664853	79,66%
	Clinker a		0		0		17817	2,13%
	gypse		0		1414		48468	5,81%
	CM2		0		3297		98330	11,78%
	Pouzzola		0		0		5148	0,62%
clinker et ajouts	total		**0**		**30216**		**834616**	100,00%
production	Z1	0	0	146,89	12695	4185,99	413005	49%
	Z2	0	0	179,2	17521	4229,11	421611	51%
ciment	Z1+Z2	**0**	**0**	**326,09**	**30216**	**8415,10**	**834616**	100%
expedition	sacs		0		19230		443270	52%
	vrac		0		17233,54		404842,86	48%
	total		**0**		**36463,54**		**848112,86**	100%

	Debits Moyens				
	jour	mois	année	prévu	Ecart
A1	#DIV/0!	**738**	**727**	800	**-73**
R1	#DIV/0!	**137**	**138**	140	**-2**
R2	#DIV/0!	**134**	**136**	140	**-4**
W1	#DIV/0!	**120**	**119**	125	**-6**
Z1	#DIV/0!	**86**	**99**	100	**-1**
Z2	#DIV/0!	**98**	**100**	100	0

Kcal/Kg	#DIV/0!	1015	978
Coef.Transformation	#DIV/0!	0,58	0,58

Stock argile	**135**
Stock calcaire	**45772**
Stock farine	**3959**
stock clinker	**8030**
stock ciment	**1566**
H1H01L1	54%
H1H02L1	72%

Directeur de Production

616000	ASSURANCES RESPONSABILITE CIVI	5 933 657,24	0,00
616100	ASSURANCE INCENDIE	62 774 894,00	0,00
616510	ASSURANCE AUTOMOBILE(VEHICULE	526 508,95	0,00
616970	AUTRES ASSURANCE	6 001 440,00	0,00
617100	ANALYSE LABORATOIR.CONT.CETIM	22 108 500,00	0,00
617110	ANALYSE LABORATOIRE ET COTROL	2 200,00	0,00
617500	ETUDES GEOPHYSIQUES & GEOLOGIQ	909 881,18	0,00
617800	OBONNEME.CONTROL.DOSIMETRIQUE	29 633,00	0,00
618100	DOCUMENTATION GENERALE	312 200,00	0,00
618300	FRAIS DE COLLOQUE, SEMINAIRES,	120 000,00	0,00
618500	STAGES CFIC	13 480 292,97	0,00
618510	FORMATION ET STAGE	16 719 208,35	0,00
61********	**ENTRETIEN ET REPARATION**	**961 811 493,00**	**0,00**
622210	Médecins	10 119,36	0,00
622220	HONN/EXPERT COMPTABLE/FINANCIE	3 230 222,00	0,00
622250	AVOCATS	255 000,00	0,00
622271	ASSISTANTS & CONSULTANTS NATIO	1 497 243,48	0,00
622272	ASSISTANTS & CONSULTANTS ETRAN	3 552 547,97	0,00
622280	NOTAIRES	82 166,00	0,00
622290	Autres Honoraires	97 475,00	0,00
623300	ANNONCES & INSERTIONS	8 332 952,92	0,00
623400	SPONSORING	200 000,00	0,00
624210	TRANSPORTS DU PERSONNEL	10 631 414,00	0,00
625114	INDEM/ KILOMETRIQUE(ALGERIE)	700 950,00	0,00
625210	FRAIS DE VOYAGES ET DÉPLACEMEN	296 160,00	0,00
625310	NUITE EN ALGERIE	2 109 934,46	0,00
625312	Frais d'hébergements en Algeri	3 971 027,36	0,00
626100	TELEPHONE	6 339 612,05	0,00
626510	ABBONNEMENT ANNUEL P/PCCOMPTA	23 250,00	0,00
626520	ABBONNT.MESSAGERIE INTERNET	52 863,00	0,00
626700	courrier express	4 690,00	0,00
627110	COMMISSIONS BANCAIRES	4 061 295,65	0,00
627410	COMMISSIONS SUR OUVERTURE DE C	3 910 463,48	0,00
628210	FRAIS DE PHOTOCOPIE ET TIRAGE	5 500,00	0,00
628240	FRAIS DE CONSEIL ET ASSEMBL	2 675 955,96	0,00
628260	INDMNITE DU SECRETARIA DE CA	52 500,00	0,00
62********	**Autres services extérieurs**	**52 093 342,69**	**0,00**
631110	SALAIRE DE BASE MENSUELS PERSO	183 707 849,32	0,00
631140	BOURSE	1 397 362,40	0,00
631210	HEURES SUPPLÉMENTAIRES S/SALAI	8 910 115,73	0,00
631310	INDEMNITÉS D'EXPÉRIENCE PROFES	68 611 851,84	0,00
631314	PRIME DE PANIER JOUR	28 948 050,00	0,00
631316	INDEMNITÉ FORFAITAIRE SERVICES	117 184,50	0,00
631317	INDEMNITÉ DE ZONE	3 656 215,49	0,00
631319	PRIME DE POSTE	263 341,44	0,00
631320	INDEMNITE DE VEHICULE	4 618 566,53	0,00
631321	INDEMNITE DE TRANSPORT	197 492,25	0,00
631323	INDEMNITE DE NUISANCE	21 542 288,72	0,00
631324	PRIME D'ASTREINTE	2 360 016,38	0,00
631326	PRIME DE BILAN	740 000,00	0,00
631328	PRIME D'ENCOURAGEMENT	1 672 002,56	0,00
631329	INDEMNITE DE TRAVAIL POSTE	9 275 301,26	0,00
631334	PRIME D'INVENTAIRE	2 790 000,00	0,00
631335	PRIME DE RENDEMENT CIMENT	50 606 243,93	0,00
631336	PRIME DE RENDEMENT EXPEDIT	64 941 153,21	0,00
631340	PRIME DE RESPONSABILITE	1 515 684,88	0,00
631342	PRIME DE TECHNICITE	1 750 758,00	0,00
631347	PRIME DE PERFORMENCE	1 246 858,99	0,00
631348	PARTIE VARIABLE DES CADRES DER	691 441,20	0,00
631361	PRIME SCOLARITE	164 400,00	0,00
631362	COMPLEMENT AF	2 516 400,00	0,00
631363	SALAIRE UNIQUE(UPSU)	11 464 500,00	0,00
631400	CONGES PAYES	61 363 718,57	0,00
631401	CONGES PAYES(JOURS FERRIER)	2 029 345,53	0,00
635101	ASSURANCES SOCIALES	74 391 680,87	0,00

CIMENTERIE SOUR EL GHOZLANE

DIRCTION DES FINANCES SERVICE COMPTABILITE GENERAL
N° D'IDENTIFICATION:099810389015121

BALANCE GENERALE

COMPTE	LIBELLE	SOLDE AU 31/12/15	
		DEBIT	CREDIT
601221	G Y P S E	55 686 231,28	0,00
601222	MINERAI DE FER	36 353 096,49	0,00
601225	CALCAIRE	57 950 342,63	0,00
601226	S A B L E	22 134 775,00	0,00
601260	CLINKER ACHETEE	0,00	0,00
601270	POUZZOLANE	9 324 247,12	0,00
602110	BOULETS	7 293 675,13	0,00
602120	BRIQUE REFRACTAIRE	97 700 312,88	0,00
602124	BLINDAGE	17 073 543,22	0,00
602130	Betons et colle refractaires	7 220 799,69	0,00
602140	BANDE	14 710 831,94	0,00
602210	Produits chimique et de labora	572 775,05	0,00
602221	PDR ELECTRIQUES INDUSTRIELLES	58 535 835,40	0,00
602222	PDR MECANIQUES INDUSTRIELLES	173 096 208,26	0,00
602230	PNEUMATIQUES	5 406 512,17	0,00
602240	PETIT OUTILLAGE	7 552 486,52	0,00
602251	GAS OIL & FUEL	10 271 554,27	0,00
602252	Huiles et graisses	10 924 736,61	0,00
602255	ESSENCES	1 044 487,20	0,00
602261	FOURNITURES DE BUREAU	4 086 570,21	0,00
602262	FOURNITURES INFORMATIQUES & AC	6 891 302,21	0,00
602273	HABITS DE TRAVAIL	10 051 478,55	0,00
602281	PRODUITS PHARMACEUTIQUE	154 412,39	0,00
602287	FOURN. DE CANTINE	467 830,46	0,00
602291	ACCUMULATEUR BATTERIE	320 357,49	0,00
602300	PRODUIT	52 796 560,13	0,00
602320	MATERIEL DE CONSTRUCTION	214 913,66	0,00
602610	S A C H E R I E S	137 526 125,04	0,00
606000	ACHAT MATERIELS NON STOCKEE	3 220 810,76	0,00
607110	ELECTRICITE FORCE MOTRICE	221 170 082,02	0,00
607120	ELECTRICITE BASSE TENSION	1 510 344,61	0,00
607130	GAZ INDUSTRIEL	101 624 992,73	0,00
607150	EAUX	8 898 792,41	0,00
607160	EXPLOSIFS	42 755 304,50	0,00
60********	**Achats consommés**	**1 184 542 328,03**	**0,00**
611100	FRAIS.GARDIENAGE SECURITE	94 548 386,83	0,00
611200	NETTOYAGE ET ENTRETIEN	3 304 197,60	0,00
611400	RESTAURATION	46 264 018,00	0,00
613135	Location/logement du personnel	770 400,00	0,00
613811	LOCATION M/ OUTILLAGE DE PRODU	4 238 758,76	0,00
613823	LOCATION CAMIONS	1 699 000,00	0,00
615120	Antretien/agencement /Terrains	80 546 493,58	0,00
615131	Entretien const/batiments	395 004,00	0,00
615180	Entretien agencem/installation	4 751 367,60	0,00
615221	Entretien outillage/prduction	14 084 101,65	0,00
615230	Entretien/V/ TOURISME	1 862 966,35	0,00
615231	Entretien veh/utilit/camionnet	125 787,36	0,00
615241	Entretien mobil/equip /bureau	249 518,00	0,00
615900	Entretien M/P SMIF SEG	427 013 190,18	0,00
615910	Entretien M/P SMIF MEFTAH	149 340 387,40	0,00
615920	ENTRETIEN SMIF BOUMERDES	3 449 500,00	0,00
615930	CHARGES SME HAMMA BOUZIANE	250 000,00	0,00

635103	ACCIDENT TRAVAIL/MALADIES PRO	5 421 312,54	0,00
635104	COTISATION RETRAITE	46 081 156,52	0,00
635105	ASSURANCES CHOMAGE	13 553 281,33	0,00
635106	RETRAITE ANTICIPEE	2 710 656,26	0,00
635220	FOND SOCIAL DECE (FSD)	3 539 685,01	0,00
637120	CONTRIBUTIONS AUX FONDS ŒUVRES	28 427 120,72	0,00
63********	**Charges de personnel**	**711 223 035,98**	**0,00**
642100	TAXES SUR ACTIVITÉ PROFESSIONN	59 742 983,00	0,00
645132	Droits de timbres	2 480,00	0,00
645150	TAXES FONCIERES	2 223 119,00	0,00
645170	Taxes assainissements	1 313 793,00	0,00
645200	DROITS D'EXTRACTIONS DE CARRIÈ	40 688 803,79	0,00
645210	VIGNETTES AUTOMOBILS	56 300,00	0,00
645220	DROITS IMPÔTS ET TAXES DIVERS	1 187 440,00	0,00
645221	Taxe/contrat prestatio/étrange	4 679 097,56	0,00
64********	**Impôts, taxes et versements assimilés**	**109 894 016,35**	**0,00**
653000	JETONS DE PRESENCE (C.A)	690 000,00	0,00
656120	PENALITE SUR ACHATS ETRANGERS	4 277 000,00	0,00
656160	AMENDES VEHICULES	2 000,00	0,00
656170	PENALITES DE RETARD	343 163,03	0,00
656310	DONS	700 000,00	0,00
656320	LIBERALITES (CADEAUX)	1 075 815,00	0,00
657400	ECART NÉGATIF SUR STOCKS	3 421 869,28	0,00
657900	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	7 937 462,60	0,00
658900	DIVERS AUTRES CHARGE DE GESTIO	475 142,91	0,00
65********	**Autres charges opérationnelles**	**18 922 452,82**	**0,00**
666000	PERTES DE CHANGE	5 626 301,72	0,00
66********	**Charges financières**	**5 626 301,72**	**0,00**
681211	TERRAINS DE GISEMENTS & CARRIÈ	23 571 443,84	0,00
681212	AGENCEMENT & AMENAGEMENT DU TE	4 290 141,91	0,00
681213	CONSTRUCTION	7 088 523,98	0,00
681215	INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉ	293 384 619,67	0,00
6812181	Dot/materiel de transport	4 780 912,39	0,00
6812182	Dot/Equipements de bureau &	7 699 461,04	0,00
6812185	Dot/ Equipe/ œuvres sociales	502 989,39	0,00
6812186	Dot/ Agencts/ Installations	2 972 848,59	0,00
683532	Dot provi/complement retraite	108 696 678,79	0,00
683533	Dotations provisions I D R	205 251 608,21	0,00
68********	**Dotations aux amortissements, provisio**	**658 239 227,81**	**0,00**
691000	PARTICIP.TRAVAILLEUR.Bénéfice	55 160 582,22	0,00
692000	Imposition différée Actif	0,00	36 524 830,00
693000	Imposition différée passif	62 336 397,02	0,00
695100	I B S "secteur production"	252 688 026,00	0,00
69********	**Impôts sur les résultats et assimilés**	**333 660 175,24**	**0,00**
	TOTAL GENERAL	**4 072 537 203,64**	**36 524 830,00**

SERVICE COMPTABILITE

EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351140	Calcaire concassé	20 068,00	11 780 114,89	71 380,00	587,01	41 900 767,43	63 240,00	37 122 506,76	28 208,00	16 558 375,56
351140	Calcaire concassé	28 208,00	16 558 375,56	80 170,00	587,01	47 060 584,55	91 952,00	53 976 735,32	16 426,00	9 642 224,79
351140	Calcaire concassé	16 426,00	9 642 224,79	120 540,00	587,01	70 758 174,65	93 343,00	54 793 266,10	43 623,00	25 607 133,34
351140	Calcaire concassé	43 623,00	25 607 133,34	12 270,00	587,01	7 202 611,61	17 244,00	10 122 398,90	38 649,00	22 687 346,04
351140	Calcaire concassé	38 649,00	22 687 346,04	121 175,00	587,01	71 130 925,94	116 934,00	68 641 416,91	42 890,00	25 176 855,07
351140	Calcaire concassé	42 890,00	25 176 855,07	118 805,00	587,01	69 739 712,45	107 191,00	62 922 179,35	54 504,00	31 994 388,18
351140	Calcaire concassé	54 504,00	31 994 388,18	103 511,00	587,01	60 761 982,88	17 300,00	10 155 271,46	140 715,00	82 601 099,60
351140	Calcaire concassé	140 715,00	82 601 099,60	111 098,00	587,01	65 215 627,07	108 929,00	63 942 402,57	142 884,00	83 874 324,10
351140	Calcaire concassé	142 884,00	83 874 324,10	99 472,00	587,01	58 391 049,85	101 219,00	59 416 556,16	141 137,00	82 848 817,78
351140	Calcaire concassé	141 137,00	82 848 817,78	110 470,00	587,01	64 846 984,85	111 254,00	65 307 200,62	140 353,00	82 388 602,01
351140	Calcaire concassé	140 353,00	82 388 602,01	112 566,00	587,01	66 077 357,62	105 530,00	61 947 155,89	147 389,00	86 518 803,74
351140	Calcaire concassé	147 389,00	86 518 803,74	52 053,00	587,01	30 555 626,89	38 503,00	22 601 642,60	160 939,00	94 472 788,03
351140	Calcaire concassé	160 939,00	94 472 788,03	0,00	587,01	0,00	92 894,00	54 529 698,65	68 045,00	39 943 089,38
351140	Calcaire concassé	68 045,00	39 943 089,38	0,00	587,01	0,00	22 273,00	13 074 471,74	45 772,00	26 868 617,64
				1 113 510,00		653 641 405,78	1 087 806,00	625 478 431,29		

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351140	Calcaire concassé	20 068,00	11 780 114,89	71 380,00	633,59	45 225 654,20	623,37	63 240,00	39 421 800,77	28 208,00	17 583 968,32
351140	Calcaire concassé	28 208,00	17 583 968,32	80 170,00	633,59	50 794 910,30	630,93	91 952,00	58 015 230,46	16 426,00	10 363 648,16
351140	Calcaire concassé	16 426,00	10 363 648,16	120 540,00	633,59	76 372 938,60	633,27	93 343,00	59 111 408,80	43 623,00	27 625 177,96
351140	Calcaire concassé	43 623,00	27 625 177,96	12 270,00	633,59	7 774 149,30	633,34	17 244,00	10 921 331,82	38 649,00	24 477 995,44
351140	Calcaire concassé	38 649,00	24 477 995,44	121 175,00	633,59	76 775 268,25	633,53	116 934,00	74 081 171,39	42 890,00	27 172 092,30
351140	Calcaire concassé	42 890,00	27 172 092,30	118 805,00	633,59	75 273 659,95	633,57	107 191,00	67 913 433,50	54 504,00	34 532 318,75
351140	Calcaire concassé	54 504,00	34 532 318,75	103 511,00	633,59	65 583 534,49	633,58	17 300,00	10 961 011,68	140 715,00	89 154 841,56
351140	Calcaire concassé	140 715,00	89 154 841,56	111 098,00	633,59	70 390 581,82	633,59	108 929,00	69 015 989,74	142 884,00	90 529 433,64
351140	Calcaire concassé	142 884,00	90 529 433,64	99 472,00	633,59	63 024 464,48	633,59	101 219,00	64 131 162,48	141 137,00	89 422 735,64
351140	Calcaire concassé	141 137,00	89 422 735,64	110 470,00	633,59	69 992 687,30	633,59	111 254,00	70 489 308,58	140 353,00	88 926 114,36
351140	Calcaire concassé	140 353,00	88 926 114,36	112 566,00	633,59	71 320 691,94	633,59	105 530,00	66 862 693,07	147 389,00	93 384 113,23
351140	Calcaire concassé	147 389,00	93 384 113,23	52 053,00	633,59	32 980 260,27	633,59	38 503,00	24 395 099,69	160 939,00	101 969 273,81
351140	Calcaire concassé	160 939,00	101 969 273,81	0,00	633,59	0,00	633,59	92 894,00	58 856 670,67	68 045,00	43 112 603,14
351140	Calcaire concassé	68 045,00	43 112 603,14	0,00	633,59	0,00	633,59	22 273,00	14 111 940,77	45 772,00	29 000 662,37
				1 113 510,00		705 508 800,90		1 087 806,00	688 288 253,42		
						51 867 395,12			62 809 822,13		

351140 2 132 044,73

724114 2 132 044,73

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

SERVICE COMPTABILITE

EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351150	Argile concassée	939,00	288 470,19	1 000,00	307,21	307 210,00	549,00	168 658,29	1 390,00	427 021,90
351150	Argile concassée	1 390,00	427 021,90	0,00	307,21	0,00	302,00	92 777,42	1 088,00	334 244,48
351150	Argile concassée	1 088,00	334 244,48	0,00	307,21	0,00	216,00	66 357,36	872,00	267 887,12
351150	Argile concassée	872,00	267 887,12	0,00	307,21	0,00	324,00	99 536,04	548,00	168 351,08
351150	Argile concassée	548,00	168 351,08	570,00	307,21	175 109,70	291,00	89 398,11	827,00	254 062,67
351150	Argile concassée	827,00	254 062,67	0,00	307,21	0,00	366,00	112 438,86	461,00	141 623,81
351150	Argile concassée	461,00	141 623,81	0,00	307,21	0,00	210,00	64 514,10	251,00	77 109,71
351150	Argile concassée	251,00	77 109,71	0,00	307,21	0,00	226,00	69 429,46	25,00	7 680,25
351150	Argile concassée	25,00	7 680,25	0,00	307,21	0,00	395,00	121 347,95	-370,00	-113 667,70
351150	Argile concassée	-370,00	-113 667,70	0,00	307,21	0,00	0,00	0,00	-370,00	-113 667,70
351150	Argile concassée	- 370,00	- 113 667,70	0,00	307,21	0,00	0,00	0,00	-370,00	-113 667,70
351150	Argile concassée	-370,00	- 113 667,70	370,00	307,21	113 667,70	0,00	0,00	0,00	0,00
				1 940,00		595 987,40	2 879,00	884 457,59		

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351150	Argile concassée	939,00	288 470,19	1 000,00	307,21	307 210,00	307,21	549,00	168 658,29	1 390,00	427 021,90
351150	Argile concassée	1 390,00	427 021,90	0,00	307,21	0,00	307,21	302,00	92 777,42	1 088,00	334 244,48
351150	Argile concassée	1 088,00	334 244,48	0,00	307,21	0,00	307,21	216,00	66 357,36	872,00	267 887,12
351150	Argile concassée	872,00	267 887,12	0,00	307,21	0,00	307,21	324,00	99 536,04	548,00	168 351,08
351150	Argile concassée	548,00	168 351,08	570,00	307,21	175 109,70	307,21	291,00	89 398,11	827,00	254 062,67
351150	Argile concassée	827,00	254 062,67	0,00	307,21	0,00	307,21	366,00	112 438,86	461,00	141 623,81
351150	Argile concassée	461,00	141 623,81	0,00	307,21	0,00	307,21	210,00	64 514,10	251,00	77 109,71
351150	Argile concassée	251,00	77 109,71	0,00	307,21	0,00	307,21	226,00	69 429,46	25,00	7 680,25
351150	Argile concassée	25,00	7 680,25	0,00	307,21	0,00	307,21	395,00	121 347,95	-370,00	-113 667,70
351150	Argile concassée	-370,00	-113 667,70	0,00	307,21	0,00	307,21	0,00	0,00	-370,00	-113 667,70
351150	Argile concassée	-370,00	-113 667,70	0,00	307,21	0,00	307,21	0,00	0,00	-370,00	-113 667,70
351150	Argile concassée	-370 00	-113 667,70	370,00	307,21	113 667,70	307,21	0,00	0,00	0,00	0,00
				1 940,00		595 987,40		2 879,00	884 457,59		

0,00 | 0,00

351150 | 0,00

724115 | 0,00

724115 | 0,00

351150 | 0,00

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

SERVICE COMPTABILITE

EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351200	Gypse concassé	8 045,00	6 355 630,45	2 798,00	790,01	2 210 447,98	2 633,00	2 080 096,33	8 210,00	6 485 982,10
351200	Gypse concassé	8 210,00	6 485 982,10	4 825,00	790,01	3 811 798,25	4 573,00	3 612 715,73	8 462,00	6 685 064,62
351200	Gypse concassé	8 462,00	6 685 064,62	5 948,00	790,01	4 698 979,48	5 857,00	4 627 088,57	8 553,00	6 756 955,53
351200	Gypse concassé	8 553,00	6 756 955,53	2 035,00	790,01	1 607 670,35	180,00	142 201,80	10 408,00	8 222 424,08
351200	Gypse concassé	10 408,00	8 222 424,08	5 801,00	790,01	4 582 848,01	5 764,00	4 553 617,64	10 445,00	8 251 654,45
351200	Gypse concassé	10 445,00	8 251 654,45	4 948,00	790,01	3 908 969,48	4 931,00	3 895 539,31	10 462,00	8 265 084,62
351200	Gypse concassé	10 462,00	8 265 084,62	4 821,00	790,01	3 808 638,21	4 735,00	3 740 697,35	10 548,00	8 333 025,48
351200	Gypse concassé	10 548,00	8 333 025,48	6 226,00	790,01	4 918 602,26	5 431,00	4 290 544,31	11 343,00	8 961 083,43
351200	Gypse concassé	11 343,00	8 961 083,43	5 232,00	790,01	4 133 332,32	4 465,00	3 527 394,65	12 110,00	9 567 021,10
351200	Gypse concassé	12 110,00	9 567 021,10	4 369,00	790,01	3 451 553,69	4 335,00	3 424 693,35	12 144,00	9 593 881,44
351200	Gypse concassé	12 144,00	9 593 881,44	4 175,00	790,01	3 298 291,75	4 150,00	3 278 541,50	12 169,00	9 613 631,69
351200	Gypse concassé	12 169,00	9 613 631,69	1 430,00	790,01	1 129 714,30	1 414,00	1 117 074,14	12 185,00	9 626 271,85
351200	Gypse concassé	12 185,00	9 613 631,69	8 142,00		6 445 478,29	0,00	0,00	20 327,00	16 059 109,98
				60 750,00		48 006 324,37	48 468,00	38 290 204,68		

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351200	Gypse concassé	8 045,00	6 355 630,45	2 798,00	1 250,00	3 497 500,00	908,71	2 633,00	2 392 630,50	8 210,00	7 460 499,95
351200	Gypse concassé	8 210,00	7 460 499,95	4 825,00	1 250,00	6 031 250,00	1 035,04	4 573,00	4 733 239,17	8 462,00	8 758 510,79
351200	Gypse concassé	8 462,00	8 758 510,79	5 948,00	1 250,00	7 435 000,00	1 123,77	5 857,00	6 581 914,83	8 553,00	9 611 595,96
351200	Gypse concassé	8 553,00	9 611 595,96	2 035,00	1 250,00	2 543 750,00	1 148,03	180,00	206 645,47	10 408,00	11 948 700,48
351200	Gypse concassé	10 408,00	11 948 700,48	5 801,00	1 250,00	7 251 250,00	1 184,52	5 764,00	6 827 596,68	10 445,00	12 372 353,80
351200	Gypse concassé	10 445,00	12 372 353,80	4 948,00	1 250,00	6 185 000,00	1 205,57	4 931,00	5 944 670,41	10 462,00	12 612 683,40
351200	Gypse concassé	10 462,00	12 612 683,40	4 821,00	1 250,00	6 026 250,00	1 219,59	4 735,00	5 774 739,88	10 548,00	12 864 193,51
351200	Gypse concassé	10 548,00	12 864 193,51	6 226,00	1 250,00	7 782 500,00	1 230,87	5 431,00	6 684 880,91	11 343,00	13 961 812,60
351200	Gypse concassé	11 343,00	13 961 812,60	5 232,00	1 250,00	6 540 000,00	1 236,91	4 465,00	5 522 811,06	12 110,00	14 979 001,54
351200	Gypse concassé	12 110,00	14 979 001,54	4 369,00	1 250,00	5 461 250,00	1 240,38	4 335,00	5 377 055,07	12 144,00	15 063 196,48
351200	Gypse concassé	12 144,00	15 063 196,48	4 175,00	1 250,00	5 218 750,00	1 242,84	4 150,00	5 157 796,30	12 169,00	15 124 150,17
351200	Gypse concassé	12 169,00	15 124 150,17	1 430,00	1 250,00	1 787 500,00	1 243,60	1 414,00	1 758 443,51	12 185,00	15 153 206,66
351200	Gypse concassé	12 185,00	15 153 206,66	8 142,00	1 250,00	10 177 500,00	1 246,16	0,00	0,00	20 327,00	25 330 706,66
				60 750,00		75 937 500,00		48 468,00	56 962 423,79		

27 931 175,63

18 672 219,11

351200 9 271 596,68

724120 9 271 596,68

SERVICE COMPTABILITE

EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351191	Minerai de fer concassé	654,00	1 602 064,58	1 358,00	2 449,64	3 326 611,16	1 121,00	2 746 046,47	891,00	2 182 629,27
351191	Minerai de fer concassé	891,00	2 182 629,27	826,00	2 449,64	2 023 402,67	1 749,00	4 284 420,41	-32,00	-78 388,48
351191	Minerai de fer concassé	-32,00	-78 388,48	1 881,00	2 449,64	4 607 772,90	1 180,00	2 890 575,24	669,00	1 638 809,18
351191	Minerai de fer concassé	669,00	1 638 809,18	93,00	2 449,64	227 816,52	283,00	693 248,13	479,00	1 173 377,57
351191	Minerai de fer concassé	479,00	1 173 377,57	1 413,00	2 449,64	3 461 341,36	1 347,00	3 299 665,12	545,00	1 335 053,82
351191	Minerai de fer concassé	545,00	1 335 053,82	1 590,00	2 449,64	3 894 927,65	1 562,00	3 826 337,73	573,00	1 403 643,74
351191	Minerai de fer concassé	573,00	1 403 643,74	1 640,00	2 449,64	4 017 409,65	1 646,00	4 032 107,49	567,00	1 388 945,90
351191	Minerai de fer concassé	567,00	1 388 945,90	1 604,00	2 449,64	3 929 222,61	1 559,00	3 818 988,81	612,00	1 499 179,70
351191	Minerai de fer concassé	612,00	1 499 179,70	1 229,00	2 449,64	3 010 607,60	1 224,00	2 998 359,40	617,00	1 511 427,90
351191	Minerai de fer concassé	617,00	1 511 427,90	1 490,00	2 449,64	3 649 963,65	1 464,00	3 586 273,00	643,00	1 575 118,54
351191	Minerai de fer concassé	643,00	1 575 118,54	1 490,00	2 449,64	3 649 963,65	1 472,00	3 605 870,13	661,00	1 619 212,06
351191	Minerai de fer concassé	661,00	1 619 212,06	643,00	2 449,64	1 575 118,54	624,00	1 528 575,38	680,00	1 665 755,22
351191	Minerai de fer concassé	680,00	1 665 755,22	3 240,42	2 449,64	7 937 862,55	0,00	0,00	3 920,42	9 603 617,77
351191	Minerai de fer concassé	3 920,42	9 603 617,77	4 192,24	2 449,64	10 269 478,92	0,00	0,00	8 112,66	19 873 096,69
				22 689,66		45 312 020,49	15 231,00	37 310 467,31		

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351192	Minerai de fer concassé	654,00	1 602 064,58	1 358,00	2 399,00	3 257 842,00	2 415,46	1 121,00	2 707 731,25	891,00	2 152 175,33
351192	Minerai de fer concassé	891,00	2 152 175,33	826,00	2 399,00	1 981 574,00	2 407,54	1 749,00	4 210 790,67	-32,00	-77 041,34
351192	Minerai de fer concassé	-32,00	-77 041,34	1 881,00	2 399,00	4 512 519,00	2 398,85	1 180,00	2 830 645,56	669,00	1 604 832,10
351192	Minerai de fer concassé	669,00	1 604 832,10	93,00	2 399,00	223 107,00	2 398,87	283,00	678 880,27	479,00	1 149 058,83
351192	Minerai de fer concassé	479,00	1 149 058,83	1 413,00	2 399,00	3 389 787,00	2 398,97	1 347,00	3 231 408,74	545,00	1 307 437,09
351192	Minerai de fer concassé	545,00	1 307 437,09	1 590,00	2 399,00	3 814 410,00	2 398,99	1 562,00	3 747 224,90	573,00	1 374 622,19
351192	Minerai de fer concassé	573,00	1 374 622,19	1 640,00	2 399,00	3 934 360,00	2 399,00	1 646,00	3 948 750,43	567,00	1 360 231,77
351192	Minerai de fer concassé	567,00	1 360 231,77	1 604,00	2 399,00	3 847 996,00	2 399,00	1 559,00	3 740 040,12	612,00	1 468 187,65
351192	Minerai de fer concassé	612,00	1 468 187,65	1 229,00	2 399,00	2 948 371,00	2 399,00	1 224,00	2 936 375,77	617,00	1 480 182,88
351192	Minerai de fer concassé	617,00	1 480 182,88	1 490,00	2 399,00	3 574 510,00	2 399,00	1 464,00	3 512 135,92	643,00	1 542 556,96
351192	Minerai de fer concassé	643,00	1 542 556,96	1 490,00	2 399,00	3 574 510,00	2 399,00	1 472,00	3 531 327,98	661,00	1 585 738,99
351192	Minerai de fer concassé	661,00	1 585 738,99	643,00	2 399,00	1 542 557,00	2 399,00	624,00	1 496 975,99	680,00	1 631 319,99
351192	Minerai de fer concassé	680,00	1 631 319,99	3 240,42	2 399,00	7 773 767,58	2 399,00	0,00	0,00	3 920,42	9 405 087,57
351192	Minerai de fer concassé	3 920,42	9 405 087,57	4 192,24	2 399,00	10 057 183,76	2 399,00	0,00	0,00	8 112,66	19 462 271,33
				22 689,66		44 375 310,58		15 231,00	36 572 287,59		

-936 709,91

-738 179,72

351192

-410 825,36

724113

-410 825,36

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

SERVICE COMPTABILITE

EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	3 284,00	477,41	1 567 827,48	3 284,00	1 567 827,48	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	4 894,00	477,41	2 336 463,98	4 894,00	2 336 463,98	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 254,00	477,41	2 508 333,00	5 254,00	2 508 333,00	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	871,00	477,41	415 827,57	871,00	415 827,57	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 745,00	477,41	2 742 743,26	5 745,00	2 742 743,26	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 064,00	477,41	2 417 624,35	5 064,00	2 417 624,35	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 294,00	477,41	2 527 429,56	5 294,00	2 527 429,56	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 186,00	477,41	2 475 868,85	5 186,00	2 475 868,85	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	4 909,00	477,41	2 343 625,18	4 909,00	2 343 625,18	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 659,00	477,41	2 701 685,66	5 659,00	2 701 685,66	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 110,00	477,41	2 439 585,39	5 110,00	2 439 585,39	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	1 863,00	477,41	889 422,23	1 863,00	889 422,23	4 379,00	2 090 595,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	8 706,22	477,41	4 156 471,06	0,00	0,00	13 085,22	6 247 066,84
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	5 160,97	477,41	2 463 919,18	0,00	0,00	18 246,19	8 710 986,03
	Sable concassé	13 085,22	6 247 066,84							
				67 000,19		29 522 907,60	53 133,00	25 366 436,53		

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351160	Sable concassé	4 379,00	2 090 595,78	3 284,00	490,00	1 609 160,00	482,81	3 284,00	1 585 540,65	4 379,00	2 114 215,13
351160	Sable concassé	4 379,00	2 114 215,13	4 894,00	490,00	2 398 060,00	486,60	4 894,00	2 381 437,99	4 379,00	2 130 837,14
351160	Sable concassé	4 379,00	2 130 837,14	5 254,00	490,00	2 574 460,00	488,46	5 254,00	2 566 348,09	4 379,00	2 138 949,05
351160	Sable concassé	4 379,00	2 138 949,05	871,00	490,00	426 790,00	488,71	871,00	425 668,33	4 379,00	2 140 070,72
351160	Sable concassé	4 379,00	2 140 070,72	5 745,00	490,00	2 815 050,00	489,44	5 745,00	2 811 849,92	4 379,00	2 143 270,81
351160	Sable concassé	4 379,00	2 143 270,81	5 064,00	490,00	2 481 360,00	489,74	5 064,00	2 480 051,93	4 379,00	2 144 578,87
351160	Sable concassé	4 379,00	2 144 578,87	5 294,00	490,00	2 594 060,00	489,88	5 294,00	2 593 440,94	4 379,00	2 145 197,94
351160	Sable concassé	4 379,00	2 145 197,94	5 186,00	490,00	2 541 140,00	489,95	5 186,00	2 540 862,37	4 379,00	2 145 475,57
351160	Sable concassé	4 379,00	2 145 475,57	4 909,00	490,00	2 405 410,00	489,97	4 909,00	2 405 286,10	4 379,00	2 145 599,47
351160	Sable concassé	4 379,00	2 145 599,47	5 659,00	490,00	2 772 910,00	489,99	5 659,00	2 772 847,69	4 379,00	2 145 661,78
351160	Sable concassé	4 379,00	2 145 661,78	5 110,00	490,00	2 503 900,00	489,99	5 110,00	2 503 874,03	4 379,00	2 145 687,75
351160	Sable concassé	4 379,00	2 145 687,75	1 863,00	490,00	912 870,00	490,00	1 863,00	912 863,36	4 379,00	2 145 694,39
351160	Sable concassé	4 379,00	2 145 694,39	8 706,22	490,00	4 266 047,80	490,00	0,00	0,00	13 085,22	6 411 742,19
351160	Sable concassé	13 085,22	6 411 742,19	5 160,97	490,00	2 528 875,30	490,00	0,00	0,00	18 246,19	8 940 617,49
				67 000,19		30 301 217,80		53 133,00	25 980 071,39		

778 310,20

613 634,86

229 631,46

351160

724116

229 631,46

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE

SERVICE COMPTABILITE

EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351141	Calcaire ajout concassé	2 000,30	1 174 196,11	4 438,00	587,01	2 605 150,40	4 325,00	2 538 818,27	2 113,30	1 240 528,24
351141	Calcaire ajout concassé	2 113,30	1 240 528,24	5 703,00	587,01	3 347 718,05	4 573,00	2 684 396,75	3 243,30	1 903 849,54
351141	Calcaire ajout concassé	3 243,30	1 903 849,54	6 807,00	587,01	3 995 777,09	6 837,00	4 013 387,39	3 213,30	1 886 239,24
351141	Calcaire ajout concassé	3 213,30	1 886 239,24	489,00	587,01	287 047,89	308,00	180 799,08	3 394,30	1 992 488,05
351141	Calcaire ajout concassé	3 394,30	1 992 488,05	11 569,00	587,01	6 791 118,73	11 384,00	6 682 521,88	3 579,30	2 101 084,91
351141	Calcaire ajout concassé	3 579,30	2 101 084,91	13 450,00	587,01	7 895 284,55	13 348,00	7 835 409,53	3 681,30	2 160 959,93
351141	Calcaire ajout concassé	3 681,30	2 160 959,93	9 767,00	587,01	5 733 326,70	9 746,00	5 720 999,49	3 702,30	2 173 287,14
351141	Calcaire ajout concassé	3 702,30	2 173 287,14	10 483,00	587,01	6 153 625,87	9 445,00	5 544 309,48	4 740,30	2 782 603,52
351141	Calcaire ajout concassé	4 740,30	2 782 603,52	10 714,00	587,01	6 289 225,18	10 865,50	6 378 157,19	4 588,80	2 693 671,50
351141	Calcaire ajout concassé	4 588,80	2 693 671,50	14 947,00	587,01	8 774 038,52	13 858,00	8 134 784,63	5 677,80	3 332 925,40
351141	Calcaire ajout concassé	5 677,80	3 332 925,40	11 353,00	587,01	6 664 324,57	11 136,50	6 537 236,90	5 894,30	3 460 013,06
351141	Calcaire ajout concassé	5 894,30	3 460 013,06	3 301,00	587,01	1 937 720,02	3 297,00	1 935 371,98	5 898,30	3 462 361,10
351141	Calcaire ajout concassé	5 898,30	3 462 361,10	0,00	587,01	0,00	1 102,00	646 885,02	4 796,30	2 815 476,08
351141	Calcaire ajout concassé	4 796,30	2 815 476,08	-2 572,00	587,01	-1 509 789,73		0,00	2 224,30	1 305 686,35
351141	Calcaire ajout concassé	2 224,30	1 305 686,35	0,00	587,01	0,00	-44,50	-26 121,95	2 268,80	1 331 808,30
351141	Calcaire ajout concassé	2 268,80	1 331 808,30	-3 825,00	587,01	-2 245 313,26	-2 207,00	-1 295 531,08	650,80	382 026,11
351141	Calcaire ajout concassé	650,80	382 026,11	259,00	587,01	152 035,59	356,50	209 269,07	553,30	324 792,63
351141	Calcaire ajout concassé	553,30	324 792,63	12 723,13	587,01	7 468 604,59	0,00	0,00	13 276,43	7 793 397,22
351141	Calcaire ajout concassé	13 276,43	7 793 397,22	0,00	587,01	0,00	3 661,00	2 149 043,62	9 615,43	5 644 353,60
				109 606,13		64 339 894,75	101 991,00	57 720 693,64		48 787 551,93

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	Montant
351141	Calcaire ajout concassé	2 000,30	1 174 196,11	4 438,00	633,59	2 811 872,42	619,12	4 325,00	2 677 686,10	2 113,30	1 308 382,43
351141	Calcaire ajout concassé	2 113,30	1 240 528,24	5 703,00	633,59	3 613 363,77	621,00	4 573,00	2 839 815,28	3 243,30	2 014 076,73
351141	Calcaire ajout concassé	3 243,30	1 903 849,54	6 807,00	633,59	4 312 847,13	618,56	6 837,00	4 229 083,23	3 213,30	1 987 613,45
351141	Calcaire ajout concassé	3 213,30	1 886 239,24	489,00	633,59	309 825,51	593,16	308,00	182 693,99	3 394,30	2 013 370,77
351141	Calcaire ajout concassé	3 394,30	1 992 488,05	11 569,00	633,59	7 330 002,71	623,02	11 384,00	7 092 501,98	3 579,30	2 229 988,79
351141	Calcaire ajout concassé	3 579,30	2 101 084,91	13 450,00	633,59	8 521 785,50	623,80	13 348,00	8 326 476,96	3 681,30	2 296 393,44
351141	Calcaire ajout concassé	3 681,30	2 160 959,93	9 767,00	633,59	6 188 273,53	620,84	9 746,00	6 050 700,03	3 702,30	2 298 533,42
351141	Calcaire ajout concassé	3 702,30	2 173 287,14	10 483,00	633,59	6 641 923,97	621,43	9 445,00	5 869 433,07	4 740,30	2 945 778,04
351141	Calcaire ajout concassé	4 740,30	2 782 603,52	10 714,00	633,59	6 788 283,26	619,30	10 865,50	6 729 031,42	4 588,80	2 841 855,36
351141	Calcaire ajout concassé	4 588,80	2 693 671,50	14 947,00	633,59	9 470 269,73	622,65	13 858,00	8 628 666,22	5 677,80	3 535 275,01
351141	Calcaire ajout concassé	5 677,80	3 332 925,40	11 353,00	633,59	7 193 147,27	618,06	11 136,50	6 883 035,93	5 894,30	3 643 036,74
351141	Calcaire ajout concassé	5 894,30	3 460 013,06	3 301,00	633,59	2 091 480,59	603,73	3 297,00	1 990 503,25	5 898,30	3 560 990,40
351141	Calcaire ajout concassé	5 898,30	3 560 990,40	0,00	633,59	0,00	603,73	1 102,00	665 312,28	4 796,30	2 895 678,12
351141	Calcaire ajout concassé	4 796,30	2 895 678,12	-2 572,00	633,59	-1 629 593,48	569,21		0,00	2 224,30	1 266 084,64
351141	Calcaire ajout concassé	2 224,30	1 266 084,64	0,00	633,59	0,00	569,21	-44,50	-25 329,66	2 268,80	1 291 414,30
351141	Calcaire ajout concassé	2 268,80	1 291 414,30	-3 825,00	633,59	-2 423 481,75	727,46	-2 207,00	-1 605 495,99	650,80	473 428,54
351141	Calcaire ajout concassé	650,80	473 428,54	259,00	633,59	164 099,81	700,73	356,50	249 811,89	553,30	387 716,46
351141	Calcaire ajout concassé	553,30	387 716,46	12 723,13	633,59	8 061 247,94	636,39	0,00	0,00	13 276,43	8 448 964,40
351141	Calcaire ajout concassé	13 276,43	8 448 964,40	0,00	633,59	0,00	636,39	3 661,25	2 329 976,58	9 615,18	6 118 987,82
				109 606,13		69 445 347,91		101 991,25	63 113 902,55		51 557 568,86

5 105 453,15

5 393 208,91

CM2

351141

724118

474 634,23

474 634,23

DIRECTION DES FINANCES ET COMPTABILITE
SERVICE COMPTABILITE
EXERCICE 2015

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015		Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	Quantité	Montant	Quantité	Montant
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	2 572,00	1 879,54	4 834 178,77	2 572,00	4 834 178,77	2 724,78	5 121 335,00
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	2 356,00	1 879,54	4 428 197,97	1 850,00	3 477 150,36	3 230,78	6 072 382,61
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	539,00	1 879,54	1 013 072,46	539,00	1 013 072,46	3 230,78	6 072 382,61
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	187,00	1 879,54	351 474,12	187,00	351 474,12	3 230,78	6 072 382,61
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	0,00	1 879,54	0,00	0,00	0,00	3 230,78	6 072 382,61
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	5 161,55	1 879,54	9 701 343,47	0,00	0,00	8 392,33	15 773 726,08
352270	pouzzolane	8 392,33	15 773 726,08	0,00	1 879,54	0,00	3 486,40	6 552 830,81	4 905,93	9 220 895,27
				10 815,55		20 328 266,78	8 634,40	16 228 706,51		

REVALORISATION AVEC CMUP

Cptes	Désignation	Stock initial au 01.01. 2015		Production Janvier A decembre 2015			Consomations Janvier a decembre 2015			Stock final au 31.12.2015	
		Quantité	Montant	Quantité	Prix de revient	Montant	cmup	Quantité	Montant	Quantité	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	2 572,00	1 879,54	4 834 178,77	1 879,54	2 572,00	4 834 178,77	2 724,78	
352270	pouzzolane	2 724,78	5 121 335,00	2 356,00	1 879,54	4 428 197,97	1 879,54	1 850,00	3 477 150,36	3 230,78	
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	539,00	1 879,54	1 013 072,46	1 879,54	539,00	1 013 072,46	3 230,78	
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	187,00	1 879,54	351 474,12	1 879,54	187,00	351 474,12	3 230,78	
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	0,00	0,00	3 230,78	
352270	pouzzolane	3 230,78	6 072 382,61	5 161,55	1 879,54	9 701 343,47	1 879,54	0,00	0,00	8 392,33	
352270	pouzzolane	8 392,33	15 773 726,08	0,00	1 879,54	0,00	1 879,54	3 486,40	6 552 830,81	4 905,93	
				10 815,55		20 328 266,78		8 634,40	16 228 706,51		

		0,00	0,00
352270		0,00	
	722270		0,00
722270		0,00	
	352270		0,00