

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير دراسة حالة: مؤسسة بن حوحو - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- مريم بالي
- قطر الندى مسعودي

الأستاذ المشرف

- عبد العالي شحتاني

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- اسماعين جوامع
بسكرة	مقرا	- أستاذ مساعد أ	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر ب	- نبيل قطاف

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير دراسة حالة: مؤسسة بن حوحو - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- مريم بالي
- قطر الندي مسعودي

الأستاذ المشرف

- عبد العالي شحتاني

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- اسماعين جوامع
بسكرة	مقرا	- أستاذ مساعد أ	- عبد العالي شحتاني
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر ب	- نبيل قطاف

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾ [المجادلة:11]

شكر وعرافان

الحمد لله الذي علمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيماً، والشكر لله أولاً وأخيراً على توفيقنا لإنجاز هذا العمل وبعد تعب سنين.

ليس هناك كلمة شكر تفي مجهودات أستاذنا الفاضل علينا وتقديراً لمنزلته التي نالها عندنا الأستاذ " شحتاني عبد العالي " الذي تكرم بالإشراف على هذه المذكرة وتقديمه لكل نصائحه وإرشاداته، كما لا ننسى دعمه المعنوي وروح التواضع وحسن معاملته جزاه الله عنا كل خير.

وأتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على قبولهم مناقشة وإبداء رأيهم وملاحظاتهم القيمة. كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير لصاحب مؤسسة مطاحن بن حوحو - بسكرة على حسن استقباله وتقديم كل المعلومات التي تلزمنا ولم يبخل علينا بأي معلومة ومساعدة.

شكراً لمن ساعدنا لنجاحنا ولو بدعوة صادقة.

شكراً لمن أعطاني القوة لاستكمال هذه المذكرة شكراً لمن جعل هذا العام عام قوة ومثابرة لنفسي ومستقبلي.

شكراً لكم جميعاً.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى خير خلق الله أما بعد أهدي عملي هذا:
إلى جدي أبي الثاني رحمه الله طيب الله قبره ورفع مقامه وجعل جنة الفردوس مسكنه.

إلى أُمِّي الثانيةَ رحمها الله وأسكنها الفردوس الأعلى وأُناق قبرها.

إلى التي حبها يسري في عروقي أغلى ما أملك وأولى الناس عندي، التي الجنة تحت قدميها، إلى من تدفني نحو
النجاح، التي من أجلها أكافح وأستمر ذات القلب الكبير النقي، فمهما كتبت وقلت لن أوفي حقها وفضلها.
أُمِّي الغالية

إلى الذي به أصبحت ما أنا عليه الآن الذي تحمل مشقة الحياة من أجل أن يوفر لي العيش الهنيء الكريم، إلى
الذي مهد لي الطريق ويسر لي الظروف أدامه الله فوق رؤوسنا

أبي الغالي

إلى من منحني القوة والمجاهدة وعدم الاستسلام والرجوع للوراء شكرا على كل خير وألم وشر كان عوناً لي للصمود
وإتمام عملي

إلى أخوتي حفظهم الله ورعاهم

إلى أستاذي الفاضل الذي لم يبخل علينا ولو بمعلومة جزاه الله خيراً

الأستاذ شحتاني عبد العالي

إلى مدير مؤسسة مطاحن بن حوحو الذي قدم لنا كل المعلومات اللازمة والنصائح

حوحو بشير

إلى صديقتي " أية، عبير، منال، كنة "

إلى كل من قدم لي نصيحة ومساعدة وكان عوناً لي لاستكمال هذه المذكرة.

مريم، ندى



ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة التكاليف في عملية مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية، حيث تضمن الجانب النظري للدراسة مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة المتمثلين في محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، وكذا العلاقة التي تربط بينهما، ثم إسقاط المكتسبات النظرية على مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال وصف مختلف الجوانب المتعلقة بمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، بينما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي وذلك بإسقاط مختلف الأساليب والطرق المدروسة سابقا على مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة وذلك خلال الفترة (2021)

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن محاسبة التكاليف تلعب دورا مهما في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، كما أنها تعطي صورة شاملة عن الأداء التكاليفي للمؤسسة الاقتصادية مما يساعد على ضبط ومراقبة تسييرها وتوفير مختلف البدائل من أجل اتخاذ لقرارات، وهذا ما تم إثباته من خلال دراسة مؤسسة مطاحن بن حوحو.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، مراقبة التسيير، أساليب محاسبة التكاليف، أساليب مراقبة التسيير.

ABSTRACT

This study aimed to identify the role of cost accounting in the process of controlling the management of economic institute the theoretical study of the various concepts related to the two variables of the study represented in cost accounting and management control, as well as the relationship between them . Then projecting the theoretical gains on the Bin Houhou Mills Foundation - Biskra, and the descriptive approach has been relied on in the theoretical aspect of by describing the various aspects related to cost accounting and management control, while relying on the case study approach in this aspect The application, by projecting the various previously studied methods and methods on the Bin Houhou Mills Corporation-Biskra, during the period 2021.

This study concluded that cost accounting plays an important role in monitoring the management of the economic enterprise, and it also gives a picture Comprehensive information about the cost performance of the economic institution, which helps to control and monitor its management and to provide various alternatives for decision-making.This was proven by the study of the Bin Houhou Mills Corporation.

Key words: cost accounting, Management Control, Cost accounting methods, management control methods.

قائمة المحتويات

شكر وعرهان	.....
الإهداء	.....
ملخص الدراسة	.....
I قائمة الجداول	.....
II قائمة الأشكال البيانية	.....
III قائمة الملاحق	.....
أ. مقدمة	.....

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

تمهيد	.....
المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف	.....
المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف ومفهومها	.....
المطلب الثاني: تصنيفات محاسبة التكاليف	.....
المطلب الثالث: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف	.....
المطلب الرابع: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف	.....
المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير	.....
المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير ومفهومه	.....
المطلب الثاني: مراحل مراقبة التسيير	.....
المطلب الثالث: أهداف ومهام مراقبة التسيير	.....
المطلب الرابع: مكانة وأدوات مراقبة التسيير	.....
المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير	.....
المطلب الأول: استخدامات طريقة التكلفة المتغيرة في مراقبة التسيير	.....
المطلب الثاني: التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف	.....

46	المطلب الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء
49	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة بن حوحو-بسكرة	
51	تمهيد
52	المبحث الأول: مؤسسة مطاحن بن حوحو -بسكرة.....
52	المطلب الأول: تقديم المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو).....
53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة
54	المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج في مؤسسة مطاحن بن حوحو - بسكرة
53	المبحث الثاني: واقع استخدام محاسبة التكاليف بمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة.....
55	المطلب الأول: مكونات التكلفة بمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة
57	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة
67	المبحث الثالث: محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة لمراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة.....
67	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة بمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة.....
73	المطلب الثاني: تحليل سلسلة القيمة في المساعدة على تخفيض التكاليف
74	المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن بن حوحو - بسكرة.....
75	المطلب الرابع: المقارنة بين طريقة مؤسسة بن حوحو وطريقة التكلفة المستهدفة
78	خلاصة الفصل الثاني.....
79	الخاتمة
81	قائمة المراجع
.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	الاسم	الرقم
13	مفاتيح التوزيع	01
15	توزيع الأعباء غير المباشرة	02
16	تقييم طريقة التكلفة الكلية	03
18	تقييم طريقة التحميل العقلاني	04
19	التصنيفات المختلفة للأعباء في حالة ثبات الهيكلية	05
20	تقييم طريقة التكلفة المتغيرة	06
21	تقييم طريقة التكلفة المباشرة	07
24	تقييم طريقة التكلفة المعيارية	08
28	تقييم طريقة التكلفة على أساس النشاط	09
31	تقييم طريقة التكلفة المستهدفة	10
58	إنتاج سنة 2021	11
58	الأعباء الثابتة	12
59	الأعباء المتغيرة	13
61	تكلفة القنطار الواحد من القمح الصلب لإنتاج السميد الممتاز	14
62	تحديد سعر تكلفة منتج السميد 25 كغ	15
63	تحديد سعر تكلفة منتج السميد 10 كغ	16
64	تكلفة القنطار الواحد من القمح اللين لإنتاج الفرينة الممتازة	17
65	تحديد سعر تكلفة منتج الفرينة الممتازة 25 كغ	18
66	تحديد سعر تكلفة منتج الفرينة الممتازة 50 كغ	19
67	أسعار بيع منتج السميد الممتاز 25 كغ	20
69	أسعار بيع منتج السميد الممتاز 10 كغ	21
70	أسعار بيع منتج الفرينة الممتازة 25 كغ	22
72	أسعار بيع منتج الفرينة الممتازة 50 كغ	23
75	المقارنة سعر تكلفة المؤسسة وأسلوب التكلفة المستهدفة	24
76	المقارنة بين هامش الربح المحقق وهامش الربح المستهدف	25
77	المقارنة بين سعر بيع المؤسسة وسعر وفق التكلفة المستهدفة	26

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	الاسم	الرقم
06	رسم بياني لعلاقة كل من إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بحجم النشاط	01
06	رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط والتكاليف الثابتة	02
07	رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف شبه متغيرة	03
07	رسم بياني للعلاقة بين النشاط والتكاليف المتدرجة	04
15	مراحل طريقة التكلفة الكلية	05
40	عتبة المرودية وفق علاقة هامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة	06
41	عتبة المرودية وفق علاقة هامش التكلفة المتغيرة = 0	07
41	عتبة المرودية وفق علاقة هامش على التكلفة المتغيرة + التكاليف الثابتة	08
42	التمثيل البياني لهامش الأمان	09
45	النموذج العام لسلسلة القيمة	10
53	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة	11
54	مراحل العملية الانتاجية	12
55	منتجات المؤسسة	13
57	مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن بن حوحو	14
74	دورة حياة المنتج	15

قائمة الملاحق

الاسم
الملحق رقم 01
الملحق رقم 02
الملحق رقم 03
الملحق رقم 04
الملحق رقم 05
الملحق رقم 06
الملحق رقم 07
الملحق رقم 08
الملحق رقم 09
الملحق رقم 10
الملحق رقم 11
الملحق رقم 12
الملحق رقم 13
الملحق رقم 14

مقدمة

لقد أصبحت معظم المؤسسات اليوم تواجه أنواعا عديدة من المنافسة فيما بينها، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، ومن هنا أصبحت ملزمة بالتركيز على جودة منتجاتها ومحاوله كسب رضا زبائنها كون أن الزبون يعتبر المصدر الأساسي للوحدة الاقتصادية في زيادة إيراداتها من خلال تحقيق متطلباته وتطلعاته بتقديم منتجات بأقل تكلفة وأعلى جودة ممكنة، ومن هنا وجدت المؤسسات أن من أهم الوسائل التي تساعد في تحقيق ذلك هو إتباع نظام دقيق وتفصيلي لمركز التكاليف الامر الذي يجعل لها سهولة في مراقبة سير نشاطها على النحو المرغوب ويسمى هذا النظام بحاسبة التكاليف حيث يقدم هذا النظام معلومات مدعمة بالبيانات التفصيلية التي تساعد المؤسسة في مراقبة التسيير ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب لتجنب خطر خروجها من السوق .

تستطيع محاسبة التكاليف ليس فقط حساب التكلفة وإنما تعتبر نظاما تسييري بحتا يعمل على إبراز الدقيق للتأخر، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، وتسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات فإنها تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة كما يعمل على تحديد مراكز التكلفة فيحدد مختلف تكاليف هذه المراكز ويحللها ويدرسها عنصرا بعنصر بالشكل الذي يسمح بإنتاج معلومات تستطيع الإدارة الاعتماد عليها في حل المشكلات سواء في مجال التخطيط أو الرقابة أو اتخاذ القرارات بالتالي يمكن القول بأنها توفر المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها لمساعدة المديرين والمسؤولين في التسيير الجيد ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

ما هو دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

التساؤلات الفرعية: ولمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الاحاطة بكل جوانب الموضوع فإنه من الضروري طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل البيئة الجزائرية مهيأة لتطبيق محاسبة التكاليف الحديثة؟
2. هل يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة حلا مثاليا لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؟
3. هل تطبق مؤسسة بن حوحو-بسكرة إحدى طرق حساب التكاليف؟
4. هل تستخدم مؤسسة بن حوحو-بسكرة محاسبة التكاليف في مراقبة تسيير أنشطتها؟

فرضيات الدراسة:

بغية الاجابة على إشكالية دراستنا وما والاها من أسئلة فرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

1. البيئة الجزائرية غير مهيأة لتطبيق محاسبة التكاليف الحديثة في المؤسسات.
2. يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة حلا مثاليا يسمح بالتحكم في التكلفة وتخفيضها.
3. لا تنتهج مؤسسة بن حوحو -بسكرة طرق علمية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها النهائية.
4. لا تستخدم مؤسسة بن حوحو-بسكرة محاسبة التكاليف في تخفيض تكاليفها ومراقبة تسيير أنشطتها.

أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية هذه الدراسة على كون أن محاسبة التكاليف تعد ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد المؤسسة على مراقبة التسيير واتخاذ القرار الجيد بما ينفذ أهدافها بناء على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية، ولكونها لم تعد مقتصرة فقط على مجرد تحديد تكاليف المنتجات بل أصبح بالإمكان من مساندة الإدارة في تخطيط عملياتها ومتابعة أدائها ومراقبة سير نشاطها وتقديم التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات الصحيحة.

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول تسليط الضوء على محاسبة التكاليف ومدى أهميتها ودورها في مراقبة التسيير باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الفعالة لضمان سير المؤسسة.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى مجموعة من الأهداف منها:

- إيجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها معظم المؤسسات الجزائرية.
- الاطلاع على طرق جديدة في ميدان محاسبة التكاليف والكشف عن الهدف منها في تحسين تسيير المؤسسة لأنشطتها، ومن ثم اتخاذ القرارات الرشيدة.
- إبراز أهمية محاسبة التكاليف كنظام يسمح للمسيرين بالكشف عن نقاط الضعف والقوة، مما يساعدهم في رقابة التسيير فهي ليست مجرد طريقة لحساب التكاليف.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الاعتبارات منها:

- كون هذا الموضوع ضمن التخصص العلمي الذي ندرسه.
- رغبتنا في التعرف على مدى مساهمة محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير وغيرها.
- إمكانية البحث وتعدد المراجع والوصول إلى المعلومات.

منهج الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب هذا الموضوع وللإجابة على مختلف التساؤلات والوصول إلى إثبات الفرضيات المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري المتعلق بمحاسبة التكاليف، وكذا مراقبة التسيير، أما فيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة للتمكن من توظيف معلومات الدراسة النظرية على مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة.

هيكل الدراسة:

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية البحوث في هذا المجال حيث تم التطرق فيه إلى فصلين يحتوي كل فصل على ثلاثة مباحث، حيث يتضمن الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، فقد جاء في المبحث الأول دراسة عامة حول محاسبة التكاليف، أهدافها ووظائفها وأهم الطرق لحساب تكاليف المؤسسة، أما المبحث الثاني تناول نظرة شاملة لمراقبة التسيير ومراحل إعدادها في المؤسسة والأدوات التي تساعد على عملية مراقبة التسيير، وأخيرا المبحث الثالث الذي تم ربط محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير وتبيان مدى مساهمة محاسبة التكاليف في مراقبة التكاليف وتحسين أداء المؤسسة.

والفصل الثاني الذي هو بمثابة تجسيد ماتم التطرق إليه في الجانب النظري على المؤسسة محل دراسة الحالة " مؤسسة مطاحن بن حوحو بسكرة " الذي يضم ثلاث مباحث حيث يحتوي المبحث الأول على الإطار الفني والهيكلية للمؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثاني على واقع محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير للمؤسسة، وآخر مبحث تم التطرق فيه إلى محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وإبراز دورها في مراقبة التسيير.

صعوبات الدراسة:

- عدم وجود مصلحة مراقبة التسيير الأمر الذي جعل هناك صعوبة في إجراء التربص التطبيقي.
- كثرة المصطلحات وتعدد المراجع بمختلف المفاهيم مما واجهنا الصعوبة في التحكم في مصطلحات المذكرة.
- قلة وجود المعلومات الكافية والمطلوبة في الجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة: سوف نتطرق لهذه الدراسات على النحو التالي:

1. دراسة عبد العالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداء لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة 2010/2011 (غير منشورة)، وتهدف الدراسة إلى التعرف على مجالات تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وتبيين الطرق المختلفة في محاسبة التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وعلاقتها بمراقبة التسيير لتحسينها.

وقد لخصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تزداد أهمية مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية لقدرتها على تحقيق تكيفها مع مختلف التقلبات التي يشهدها المحيط من خلال مجموعة من الأدوات التي تتطور بدورها.
- هناك مجموعة من الأساليب التي من شأنها تحسين مراقبة التسيير تتمثل في الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، محاسبة التكاليف.
- تقوم محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات لمختلف المستويات الإدارية لمساعدتهم على تحسين الأداء واتخاذ القرارات.

كما تم تقديم بعض التوصيات نذكر منها:

ضرورة انشاء مصلحة لمراقبة التسيير لتسهيل وضبط عملية الرقابة

محاولة تبني نظام محاسبة التكاليف واضح بتطبيق طريقة علمية لحساب التكاليف

الاعتماد على محاسبة التكاليف في ترشيد استخدام الموارد التحكم في التكاليف وتقييم الأداء.

2. دراسة زاوية عبد النور، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة جالة المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية - سطيف، مذكرة ماجستير 2017-2018: تناولت هذه الدراسة ابراز أهمية محاسبة التكاليف والمكانة التي تحتلها ودورها في تحسين الأداء المالي، وتبيين اهم التقنيات التي تستعملها محاسبة التكاليف الحديثة ووجوب استعمالها من طرف المؤسسة لأنها تساعدها على تعزيز مكانتها.

وتم التوصل الى عدة نتائج منها:

- محاسبة التكاليف تقنية ضرورية تسمح بمراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة والمسؤوليات على مستوى التنفيذ والإدارة.
- لمحاسبة التكاليف عدة اهداف تسعى الى تحقيقها بمختلف وظائف المؤسسة وذلك باستقبالها للبيانات ومدتها لمختلف وظائف المؤسسة بالمعلومات التي تحتاجها.

كما قدمت بعض التوصيات نذكر منها:

- ضرورة قيام المؤسسة بضغط تكاليفها وترشيد نفقاتها وتحسين جودة منتجاتها بدلا من اللجوء الى رفع الأسعار لان هناك منافسة كبيرة.
 - ضرورة قيام المؤسسة بحساب سعر تكلفة منتجاتها بصفة شهرية وذلك لكي تسرع في تحديد أسباب ارتفاع التكاليف ومن ثم اتخاذ القرار.
 - إعطاء نفس جديد للمؤسسة من خلال منح التسيير لأهل الاختصاص والاهتمام بالإطارات الجدد والمؤهلين، وفتح لهم المجال لتجسيد معارفهم وكذا إبراز قدراتهم.
3. دراسة مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير دراسة حالة - مؤسسة نفضال، مذكرة ماجيستر 2006: تناولت الباحثة في دراستها بأن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الأسس حيث أن أهمها المحاسبة التحليلية، وهذا لأنها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يتعلق بأسعار تكلفة المنتجات مما يمكن المسير ويساعده على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة والملائمة، وتم التوصل إلى عدة نتائج أهمها:
- عدم اعتماد نظام المحاسبة التحليلية كهدف في حد ذاته ولكن كأساس لاكتشاف الأخطاء وتحديد المسؤوليات؛
 - تنصب مراقبة التسيير بالدرجة الأولى في التأكد من أن أداء المؤسسة يمتاز بالفعالية، الكفاءة والملائمة في تحقيق أهدافها.
- وقدمت عدة توصيات في دراستها من ضمنها:
- توعية أفراد المؤسسة محل الدراسة بضرورة تبني المحاسبة التحليلية كأداة تساعد في توفير معلومات دقيقة وسريعة لضمان فعالية نظام مراقبة التسيير والذي يعد نظام مستخدم لتعظيم مردودية المؤسسة وتحديد أدائها وليس كوسيلة ردع وضغط وتخويف كما تمت ملاحظته بالدراسة الميدانية.
4. دراسة درجمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه 2005، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف والقوة ويساعدهم على اتخاذ القرار وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف، وتم التوصل إلى بعض النتائج أهمها: أن نظام المحاسبة المالية من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام.
- التنظيم هو أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وان الوظائف التي تحتويها لا يمكن ان تعطي معلومات مفيدة الا اذا اعتمدت على التنظيم كما يجب على المؤسسة ان تهتم بالجانب الإنساني أكثر من الجانب الإنتاجي.
- وقدمت بعض التوصيات تتمثل في:
- تشجيع إنشاء مكتب دراسات متخصصة في مراقبة التسيير وتقنينها بالشكل الذي تؤسس به مكاتب المحاسبة والمدارس الخاصة في تعليم التسيير والإدارة.
 - ملئ الفراغات القانونية فيما يتعلق باكتساب نظام محاسبة تحليلية من طرف المؤسسات الاقتصادية.
5. دراسة خشعي عفاف، استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة، أطروحة نيل الدكتوراه 2022، تم التطرق في هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة التحليلية المطبقة داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعرض مختلف الأساليب الحديثة باعتبارها أساليب تساعد في تحديد التكلفة، ومحاولة معرفة المنافسين والبيئة التنافسية والاستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية.
- وتم التوصل إلى النتائج التالية:

مقدمة

- ضرورة احتواء كل مؤسسة على قسم المحاسبة التحليلية بهدف التحكم في عناصر تكاليفها وإدارتها بشكل جيد.
 - إن أهم نقطة في التكاليف هي التكاليف غير مباشرة بسبب صعوبة تخصيصها وتوزيعها على المنتجات خاصة في مؤسسة متعددة المنتجات.
 - كل المؤسسات في الوقت الحالي تعتبر التكلفة كنقطة أساسية في بناء استراتيجيتها التنافسية إذا ما رغبت في الحفاظ عن ميزتها التنافسية وتحقيق التفوق التنافسي.
- ومن بين التوصيات التي اقترحتها هذه الدراسة نذكر الآتي:
- ضرورة إعادة النظر في طريقة تحديد التكاليف النهائية للمنتجات خاصة التكاليف غير المباشرة.
 - على المؤسسة العمل على تحسين نظام المحاسبة التحليلية باتباعها لأحد الأساليب الحديثة في تحديد التكاليف مما سيعود عليها بعدة فوائد.
 - ضرورة فصل المحاسبة التحليلية من مصلحة المحاسبة وإنشاء مصلحة خاصة بها للحصول على معلومات أكثر دقة وشفافية، وإنشاء مصلحة الصيانة لتجنب التأخر في الإنتاج وكذا تجنب تحمل تكاليف إضافية.
 - تتفق دراستنا مع الدراسات السابقة من الجانب النظري حيث تم التطرق للمفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وكذا مراقبة التسيير، وما يميز دراستنا هذه الجانب التطبيقي في محاولتنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة لمساعدتها في تخفيض تكاليفها واتخاذ القرارات الصائبة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير

تمهيد:

إن في ظل ما يشهده العالم من تطورات في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية ألزم المؤسسات بضرورة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف الذي يعمل على توفير البيانات التفصيلية والفورية لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في عملية التخطيط وقياس ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة أحسن استغلال حتى تتمكن تلك المشروعات من تقديم منتجات ذات جودة عالية والصمود أمام المنافسين.

سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري لكل من محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير ودور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير، وذلك من خلال عرض ثلاث مباحث حيث المبحث الأول سنتناول فيه كل من التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف تعريفها وتصنيفاتها وأهدافها وفيما تتجلى وظائفها وأهم المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بها وأنظمتها التقليدية والحديثة لحساب التكلفة، أما المبحث الثاني فسنتناول فيه التطور التاريخي لمراقبة التسيير تعريفها وأهدافها ومكانتها في البيئة الداخلية للمؤسسة مراحل سيرها وأهم أدواتها والأساليب التي تقوم عليها، أما المبحث الثالث فسنتناول فيه العلاقة بين كل من محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير.

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

إن تطور المؤسسات وكبر حجمها وتعدد رغبات الفرد خلق فكرة المنافسة في الأسواق الأمر الذي استدعى حتمية الاستعانة بنظام دقيق وتفصيلي يوفر البيانات الداخلية اللازمة للمؤسسة من أجل مساعدتها في متابعة سير العمل وقياس التكاليف وتحديد الأرباح ومن هنا ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة المالية، إذن سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أبرز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض ما يلي:

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف ومفهومها

الفرع الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة الإنتاج من طريقة يدوية إلى طريقة آلية، مما ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والمؤسسات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة، فاعتمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات كما أنها استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها "المحاسبة الإدارية"، ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى - في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

- بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها، تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي. (بوعقوب، 2005، الصفحات 07-08)

الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

أولا - تعريف التكلفة والمفاهيم المتعلقة بها:

أ. التكلفة في مفهومها العام هي "تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل" (عبد المقصود و ناصر، 2002-2003، صفحة 59).

– أما التعريف الحديث للكلفة: "فهو مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة للحصول على المنفعة"، حيث أن الكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول منفعة أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة إذن الخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة (الجبالي و السامرائي، 2000، صفحة 9) .

ب. سعر التكلفة: تعبر عن حجم الأعباء المنفقة من بداية الإنتاج، فهي التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع تضمين تكلفة التوزيع فيه. (درويش و صالح، 2015، صفحة 205)

ج. المصروف: هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا للنقود. (عطوط، 2012-2013، صفحة 15)

ثانياً-تعريف محاسبة التكاليف: تعرف محاسبة التكاليف بأنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفق لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من أجل استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (حجازي و معالم، 2013، صفحة 20)

– هذا وقد عرفها البعض على أنها عملية تحديد وقياس وتسجيل وتحليل وتبويب وتوزيع البيانات التكاليفية وذلك لتخطيط ورقابة وترشيد قرارات الإدارة. (حجازي و معالم، 2013، صفحة 20)

– هي فرع من فروع علم المحاسبة الذي يعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادر على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي انطلاقًا من مجموعة مبادئ ومفاهيم وطرق وأساليب ونظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة. (الرزق و عطا الله، 2013، الصفحات 29-30)

ومن التعريف السابق يمكن القول لها عدة خصائص منها: (حجازي و معالم، 2013، الصفحات 20-21)

- أن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات؛
- إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة قبل اكتمالها أو بعد اكتمالها؛
- إن تشغيل نظام محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والإجراءات والقواعد المتخصصة، بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع وتحليل وتفسير البيانات وإعداد مخرجات النظام؛
- إن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية والتجارية والخدمية والزراعية وغيرها من المؤسسات؛
- إن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تكاليفية تساعد في رسم الخطوط وسياسات لاتخاذ القرارات التي تعتبر جوهر العملية الإدارية.

المطلب الثاني: تصنيفات محاسبة التكاليف

أ. تصنيف حسب غرض التكلفة أو وحدات الإنتاج: يتم تصنيف التكاليف حسب هذا الأساس إلى قسمين: تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة.

1. التكاليف المباشرة: وهي تكاليف مرتبطة بهدف التكلفة ومن ثم تتبع التكلفة بطريقة مجدية اقتصادياً، وتشمل التكاليف المباشرة عادةً ما يلي: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 34)

– تكاليف المواد المباشرة: تشير المواد المباشرة إلى المواد المستخدمة في عملية تصنيع المنتج، والتي تشكل الهيكل الأساسي للمنتج وتظهر بوضوح في المنتج النهائي، كما يسهل حساب الكمية المستخدمة في عملية التصنيع وتتبعها. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 44)

– تكاليف الأجور المباشرة: هي كل ما يصرف على العاملين المباشرين في العملية الانتاجية من أجر أي الذي يخصص عملهم مباشرة من تحديد المواد الخام إلى منتج نهائي. (التكريتي، 2006، صفحة 37)

2. التكاليف غير المباشرة: هي مجموعة من التكاليف الأخرى بخلاف المواد والأجور المباشرة التي تتعلق بعملية الإنتاج الإجمالية وليس لغرض محدد أو وحدة التكلفة نفسها، حيث لا يمكن تتبعها اقتصادياً، لذلك يتم تحميل هذه التكاليف على المنتج. وتنقسم التكاليف غير المباشرة إلى: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 35)

– تكاليف المواد غير مباشرة: هي مواد مدرجة في تصنيع البضائع، لكنها منخفضة نسبياً في القيمة وليس من السهل تتبعها وحساب حصتها من الوحدة الواحدة المنتجة ومن الأمثلة عليها الغراء، والمسامير في حالة تصنيع الأثاث. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 45)

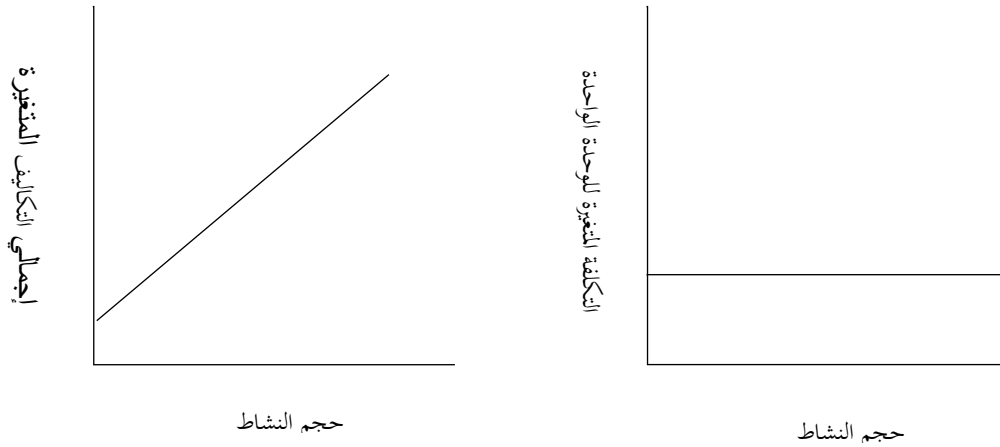
– تكاليف الأجور غير مباشرة: وهي جميع المدفوعات للعاملين في وحدة اقتصادية يرتبط عملها بشكل غير مباشر بوحدة الانتاج والتي لا يمكن تحديدها تكلفتها مثل أجور المشرفين على الأقسام في المؤسسة... (التكريتي، 2006، صفحة 37)

– التكاليف غير المباشرة الأخرى: وتمثل باقي التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع مثل إيجار المصنع والكهرباء، والمياه والصيانة واستهلاك آلات المصنع والتأمين على المصنع

ب. تصنيف حسب سلوكها: تصنف هذه التكاليف من حيث السلوك إلى أربع مجموعات رئيسية: (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 35)

1. التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير في مجموعها بنفس النسبة والاتجاه مع التغير في حجم النشاط. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 36) ويمكن توضيح علاقة كل من إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة بحجم النشاط بيانياً الموضح في الشكل أدناه:

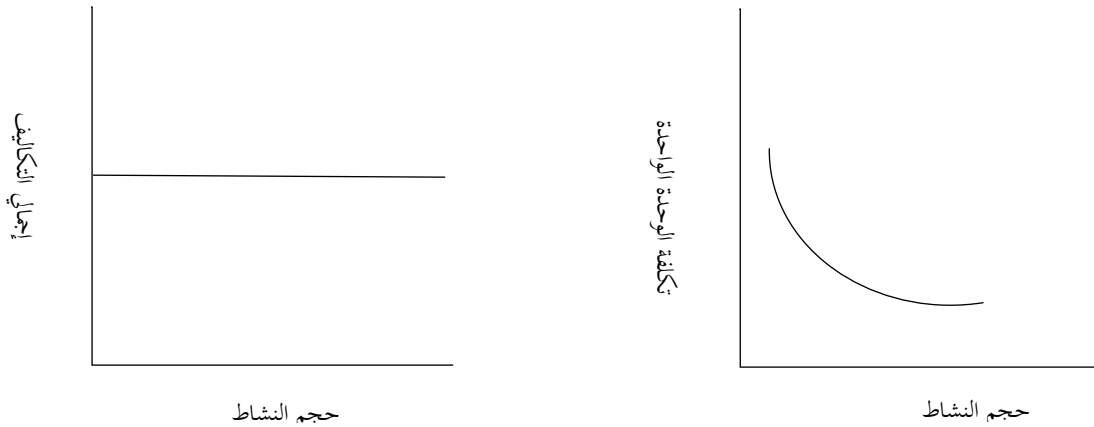
الشكل رقم 01: رسم بياني لعلاقة كل من إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بحجم النشاط



المصدر: (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 37)

2. التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها بغض النظر عن التغير في حجم النشاط وفي حدود المدى الملائم (ري إتش و إريك، 2002، صفحة 57) ويمكن تمثيل العلاقة ما بين حجم النشاط وكل من التكاليف الثابتة الكلية ووحدة الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة بيانياً على النحو المبين:

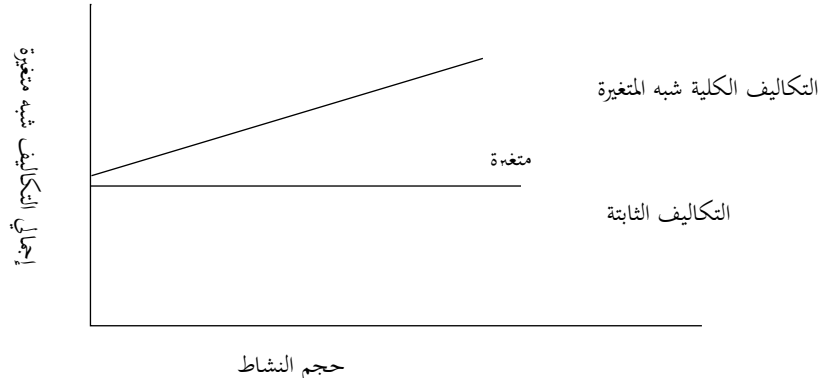
الشكل رقم 02: رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط والتكاليف الثابتة



المصدر: (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 39)

3. التكاليف المختلطة (شبه متغيرة): التكاليف شبه المتغيرة هي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويزداد هذا النوع من التكاليف إجمالاً مع زيادة حجم النشاط، ولكن بطريقة غير منتظمة. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 40)

الشكل رقم 03: رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف شبه المتغيرة.

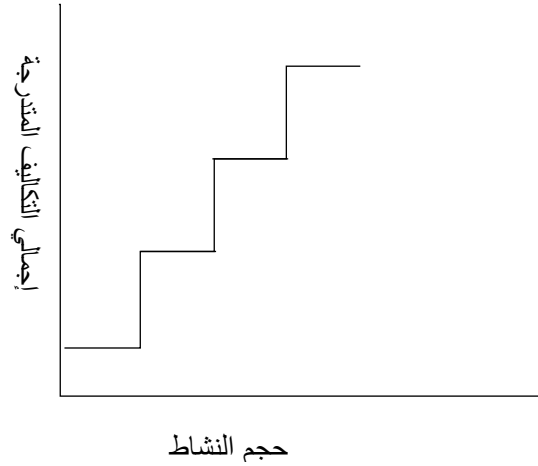


المصدر: (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 41)

4. التكاليف المتدرجة: وهي التكاليف التي تتغير مع التغير في مجموعها، وبشكل منتظم وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط، ولكن ليس بنفس التغير في حجم النشاط. ويوضح الشكل رقم 04 العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة.

(ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 41)

الشكل رقم 04: رسم بياني للعلاقة بين النشاط والتكاليف المتدرجة.



المصدر: (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 42)

ج. التصنيف حسب الوظائف

في الغالب تقوم المؤسسة بثلاثة وظائف أساسية هي: (حجازي و معالم، 2013، الصفحات 43-44)

- الشراء؛
- الإنتاج؛
- التوزيع؛ وفي بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة هي وظيفة البحث والتطوير، وبناء على هذه الوظائف يتم تقسيم التكاليف إلى:

- تكاليف الشراء: هي مجموعة النفقات المتعلقة بالمواد المشتراة ومتطلبات الإنتاج بما في ذلك مصاريف التخزين وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء؛}$$

- تكاليف الإنتاج: وهي تلك التكاليف المرتبطة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات عن طريق العمل إلى منتجات معينة، بما في ذلك تكاليف المواد والمستلزمات المشتراة وتكاليف العمالة الموجودة في مراكز العمل المختلفة والنفقات المختلفة المرتبطة بمياكل التصنيع وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد} + \text{مصاريف الإنتاج؛}$$

- تكاليف التوزيع: وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية تصريف والتخلص من المنتج النهائي وتسليمه للمستهلك. ويمكن تقسيمها إلى 3 مجموعات:

- تكاليف تخزين المنتج النهائي.

- التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار والترقية.

- تكاليف خدمات ما بعد البيع.

- تكاليف البحث والتطوير: هي مجموعة التكاليف المرتبطة بجمع واختبار الأفكار لمنتج أو خدمة أو عملية جديدة وأحيانا يتم تضمين هذه التكاليف في تكاليف الإنتاج ولها عدة أشكال كمصاريف مكاتب الدراسات، مصاريف مراكز البحث، التجارب ومصاريف المختبرات.

د. التصنيف حسب مستوى الرقابة:

يمكن تصنيف التكاليف وفق هذا الأساس إلى نوعين:

- تكاليف خاضعة للرقابة: تعتبر تكاليف قابلة للرقابة إذا كان بإمكان الإدارة المعنية أو المسؤول عنها التحكم في التكلفة خلال فترة زمنية معينة واتخاذ القرارات الخاصة بمفردها، أي إذا كان لدى قسم معين السلطة والصلاحيات في التصرف بالتكلفة من حيث تحديد قيمتها ومصدرها وما إلى ذلك. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 49)

- تكاليف غير خاضعة للرقابة: أي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة. (التكريتي، 2006، صفحة 43)

هـ. التصنيف حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها:

- التكاليف المعيارية: هي التكاليف المقدرة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة بناءً على معايير وأسس محددة. (ظاهر و أبو نصار، 2016، صفحة 52)

- التكاليف التاريخية: هي التكلفة الفعلية التي حدثت بالماضي والتي تتمثل في القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة مقابل الحصول على بضائع أو خدمات أخرى. (أحمد، حسين، و شحاته، 2007، صفحة 49)

- التكاليف الفعلية: وهي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع وخدمات وتعتبر من واقع الحدث وتكون معززة بمستندات. (السعايدة، 2007، صفحة 116)
- التكاليف التقديرية: هي التكاليف المحددة مسبقا في بداية الفترة المحاسبية في محاولة للتنبؤ بالتكاليف الفعلية (john, 1942, p. 19)
- و. التصنيف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:
- التكاليف الإردادية: وهي النفقات التي تخص سنة مالية واحدة مثل الرواتب والأجور وهي تكاليف متكررة روتينية تحمل على حساب الأرباح والخسائر. (السعايدة، 2007)
- التكاليف الرأسمالية: وهي عبارة عن التكاليف التي تنفق لخدمة أكثر من فترة محاسبية واحدة، وتمثل مجموعة من الخدمات دفعت تكلفتها مقدماً يستخدمها المشروع خلال عدة فترات قادمة، ويتم توزيع هذه التكاليف على الفترات التي تستفيد منها بحيث تتحمل كل فترة نصيبها من هذه التكاليف. (الأخرس، الهنيبي، حمودة، و الجعبري، 2001، صفحة 49)
- ز. التصنيف حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية:
- التكلفة الملائمة (المناسبة): وهي التكلفة المرتبطة بقرار معين، أي سوف تحدث نتيجة اتخاذ القرار ويمكن تجنب وقوعها بعدم اتخاذه أو تصحيح لاجبة، مثل قرار استبدال الآلات بأخرى حديثة. (الأخرس، الهنيبي، حمودة، و الجعبري، 2001، الصفحات 50-51)
- تكلفة الفرصة البديلة: وهي عبارة عن قيمة العوائد التي يتم التضحية بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر، ويحدث هذا عندما تعمل الإدارة على المفاضلة بين بديلين عند اتخاذ قرار معين. (الأخرس، الهنيبي، حمودة، و الجعبري، 2001، صفحة 51)
- التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف بديلين، وتمثل دوراً أساسياً في اتخاذ القرار.
- التكلفة المضافة: تعني الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة التفاضلية الخاصة بأقل تلك البدائل تكلفة، أي أنها بمثابة التكلفة التفاضلية الضافية. (راضي، 2003، الصفحات 81-82)
- التكاليف الغارقة (غير ملائمة): وهي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الاستثمار في أصول إنتاجية ملموسة أو غير ملموسة ولا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي. (الأخرس، الهنيبي، حمودة، و الجعبري، 2001، صفحة 51)
- تكاليف يمكن تجنبها: هي بمثابة نوع من التكاليف التفاضلية التي يمكن تجنبها عند اتخاذ قرار معين.

المطلب الثالث: وظائف وأهداف محاسبة التكاليف

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف

- تمثل وظائف المؤسسة فيما يلي: (التكريبي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 25-26)
- أولاً- الوظيفة التسجيلية: تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل عناصر النفقات المختلفة وتجميعها وتحليلها، وكذلك تقوم بإثبات وتبويب وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف بشكل تحليلي. (يحي، 2021-2022، صفحة 12)

ثانياً-الوظيفية التحليلية: يكون فيها تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربطها بمركز التكلفة المستفيدة منه، وذلك بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر. (دديس و بوزيدي، 2022، صفحة 116)

ثالثاً-الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات؛

رابعاً-الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية؛
خامساً-الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق... وبهذا ونتيجة ذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تركز محاسبة التكاليف على تحقيق جملة من الأهداف التالية: (المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، 2008، الصفحات 03-04)

- قياس تكلفة أداء المؤسسة؛
- المساعدة في تسعير المنتجات؛
- مساعدة الإدارة في التخطيط؛
- مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف؛
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات؛
- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية.

المطلب الرابع: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

الفرع الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف:

أولاً-طريقة التكلفة الكلية:

تقوم هذه الطريقة بتصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وفقاً للعلاقة بين التكلفة ووحدة المنتج، والمعروفة أيضاً باسم طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، والتي اقترحها العقيد "رمليو" قبل الحرب العالمية الثانية وتم اعتمادها في المخطط المحاسبي الفرنسي عام 1947، و1982، هذا النهج ليس هدفه الأساسي المساعدة في اتخاذ القرارات، لكن له علاقة أكبر بإيجاد طريقة للتقييم. (شحتاني، 2010-2011، صفحة 14)

1. تعريفها:

- طبقا لهذه الطريقة يتحمل النشاط كافة التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، أي أن كل تكاليف الإنتاج تحمل على الوحدات المنتجة وكل تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية تحمل على الوحدات المباعة. (زايد، محمود، الزمر، و حسن، 2018-2019، صفحة 86)
- وعلى حسب رأي Fredric يتم اعتماد طريقة التكلفة الكلية على مبدأ أن تحليل التكلفة يتم على مستوى العام، حيث يعتبر أن النفقات تتعلق بجميع الأنشطة. (FREDERIC, 2019-2020, p. 6)
- التكلفة الكلية هي التكلفة المتضمنة جميع الأعباء التي يمكن الحصول عليها عن طريق المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع، تحميل. (Gérard, 2004, p. 24)

2. أسس طريقة التكاليف الكلية: تبنى على الأسس التالية: (زايد، 2017-2018، صفحة 34)

- أ. تتحمل الوحدات المنتجة جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والإدارية والتسويقية والتمويلية؛
- ب. تقسيم عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛
- ج. إلزامية تحديد مخزون أول مدة وآخر المدة من الإنتاج التام والإنتاج الجاري على أساس التكلفة الكلية؛
- د. يفترض أن تتساوى التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية الناتجة عن بيع المنتجات ذلك في ظروف التشغيل العادية، حيث يجب أن لا تقل الإيرادات عن التكاليف؛
- هـ. تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال مقابلة التكاليف الكلية بالإيرادات الكلية للكميات المباعة، وعندما يكون الفرق هو أن الإيرادات أكبر من التكاليف فهنا لدينا ربح وإما خسارة في حالة العكس.
- 3. أهداف طريقة التكاليف الكلية: نذكر منها: (درهمون، 2004-2005، صفحة 189)
 - تهدف إل حساب التكاليف بطريقة أكثر جدية ممكنة وذلك بإدخال جميع الأعباء؛
 - تهدف إلى إيجاد صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير فهي شكل مراقبة لسلم القيم المحدد من السوق
 - تهدف إلى الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تكون مركز معلومات للمسيرين.
- 4. تطبيق طريقة التكاليف الكلية:
 - أ. تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير مباشرة:

1. الأعباء المباشرة: هي مجمل الأعباء المتعلقة بالتكلفة أو بسعر تكلفة معينة فهي محسوبة وضمنية فيها، أي أنها تسجل مباشرة في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة، مثل المواد المستعملة في الإنتاج من مواد أولية وغيرها، اليد العاملة. (دادى، 1999، الصفحات 32-33)

2. الأعباء غير مباشرة: هي الأعباء التي لا يمكن تضمينها مباشرة في التكلفة أو في سعر تكلفة محدد لأنها تتعلق بمجموعة محددة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموع النشاط الإجمالي للمؤسسة. (دادى، 1999، صفحة 34)

ب. تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة:

– تعريف القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، حيث يمكن قياس نشاطها بوحدة عمل. (بوعقوب ، 2005، صفحة 93)

– أو كما يعرف بمركز التحليل حيث أنه يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء الغير مباشرة، ويكون مجموعة مصاريف تحمل على سعر التكلفة بوحدة العمل. (دادى، 1999، الصفحات 36-37)

تنطلق عملية تحديد الأقسام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة حيث تعتمد أنشطتها وعملياتها على الهيكل التنظيمي ذلك للتمكن من تقسيم المؤسسة بشكل مناسب للعمل المحاسبي، مع الحرص على تنسيق العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير مباشرة فيتم تحديد:

– الأقسام الرئيسية: هي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك بواسطة وحدات القياس. (دادى و ناصر، دراسات الحالات المالية، صفحة 103)

وهي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من ترمين وإنتاج وتوزيع. (نجيب، 2018-2019، صفحة 8)

– الأقسام المساعدة: وهي الأقسام التي تقدم خدمات وتساهم في نشاط الأقسام الأخرى الرئيسية وبالتالي يتم تحويل تكاليفها للأقسام الرئيسية. (دادى و ناصر، دراسات الحالات المالية، صفحة 103)

ج. توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام:

بعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة وفق مرحلتين:

– التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: يتم إجراء توزيع أولي للتكاليف غير المباشرة من خلال إعداد جدول يحتوي على خانات عمودية بعدد أقسام المؤسسة (أقسام رئيسية و ثانوية) ، وعلى سطور أفقية تتضمن مجموع أعباء المؤسسة مرتبة حسب طبيعتها، ومن خلال هذا الجدول يتم توزيع التكاليف غير المباشرة انطلاقاً من تصنيفها حسب طبيعتها إلى أعباء حسب الوظيفة وحسب أقسام المؤسسة الرئيسية والثانوية. (مغني، 2018-2019، صفحة 32)

ويتم هذا التوزيع من خلال مفاتيح التوزيع، حيث توجد أعباء توزع مباشرة في بعض الأقسام، وأخرى توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة. (شحتاني، 2010-2011، صفحة 17)

– مفاتيح التوزيع: يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء ويعتبر الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام. ويمكن تلخيص أهم هذه المفاتيح في الجدول التالي: (نمر، 2006، صفحة

جدول رقم 01: مفاتيح التوزيع

الأعباء	الأقسام المعنية	المفتاح المستعمل
التنظيف	لكل الأقسام	المساحة (م ²)
إيجار		
صيانة المباني		
الضرائب العقارية		
التدفئة	لكل الأقسام	الحجم (م ³)
الإضاءة	لكل الأقسام	عدد المصابيح، قوة المصباح
صيانة الآلات	الأقسام المعنية	عدد الآلات
التأمين الخاص بالآلات	الأقسام المعنية	قيمة الاستثمارات
الهاتف	لكل الأقسام	الاستهلاك
الطاقة الكهربائية	لكل الأقسام	القوة الكهربائية
الأجور	لكل الأقسام	الكتلة الأجرية
الإطعام	لكل الأقسام	عدد العمال
نقل العمال	لكل الأقسام	عدد العمال

المصدر: (نمر، 2006، صفحة 18)

- التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية، وتحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الثانوية المساعدة. (بوعقوب، 2005، صفحة 95)
- تستخدم المؤسسة طرق عدة لتوزيع الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية سيتم تبين كل طريقة وأسلوبها حيث:
- طريقة التوزيع الإجمالي: تعتمد هذه الطريقة على توزيع مراكز الخدمات دفعة واحدة على مراكز الإنتاج وباختيار أساس واحد للتوزيع. (التكريني، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، 2010، صفحة 112)
- طريقة التوزيع التنازلي: وهي الطريقة التي تسمح بالاعتراف جزئيا بالخدمات المتبادلة بين الأقسام الخدمية وهي أكثر تعقيدا من الطريقة الإجمالية لأنه يجب اختيار تتابع وترتيب التخصيص لتكاليف مركز الخدمة ويبدأ التتابع والتوزيع من القسم الذي يؤدي لأعلى نسبة من خدماته الإجمالية للأقسام الأخرى ثم يستمر هذا التتابع حتى ينتهي بالقسم الذي يؤدي أدنى نسبة من خدماته الإجمالية للأقسام الخدمية الأخرى. (تشارلز، جورج، و سريكانت، 1996، صفحة 804)
- طريقة التوزيع الانفرادي: بموجب هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة كل مركز خدمة على انفراد ذلك حسب الأساس المناسب الذي ينسجم مع طبيعة خدمته على المراكز الإنتاجية.
- طريقة التوزيع التبادلي: تعمل هذه الطريقة على أساس تبادل الخدمات والمنافع بين مختلف الأقسام، فقد يمكن لقسم ما أن يستفيد من خدمات الأقسام الأخرى كما يمكن لهذا القسم تقديم خدمات للأقسام الأخرى، وتقسّم طريقة التوزيع التبادلي إلى نوعين؛ توزيع تبادلي بين الأقسام المساعدة كما هناك توزيع تبادلي بين الأقسام الرئيسية وبالتالي فمجموع التوزيع الثانوي هنا لا يكون صفر(0).

وفي هذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل قسم خدمات على الأقسام المستفيدة منه سواء خدمات أو إنتاج، سابقة أو لاحقة له. (أي لا توجد أهمية لترتيب أقسام الخدمات). (ديبان و محمد، 2015، صفحة 275)

ويكون التوزيع وفق هذه الطريقة إما بـ:

– الطريقة النظرية:

وهي طريقة قريبة من الحقيقة يمكن أن تحدد جبريا وتعديل دوريا بدلالة تغيرات التكلفة الأولية للقسم، والملاحظ على هذه الطريقة أنها تعطي فوارق يمكن أن تحسب في النتيجة مباشرة أو تضاف إلى تكاليف الأقسام لفترة مقبلة. (شحتاني، 2010-2011، صفحة 18)

– الطريقة الجبرية: وتستخدم هذه الطريقة المعادلات الجبرية الشائعة الاستخدام في التطبيقات الرياضية، وذلك بهدف تحديد الخدمات المتبادلة توظيفة لتوزيع تكاليف المراكز الخدمية على مراكز الإنتاج. (عطية، 2006، صفحة 44)

د. اختيار وحدات العمل: هي وحدة لقياس نشاط القسم، وتجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، وبالتالي اختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها. (طبايية، 2015، صفحة 51)

ومن بين الوحدات التي تستعمل كمقياس لتوزيع الأعباء ما يلي: (سالمي، 2009-2010، صفحة 52)

– وحدة المنتج (عدد، الوزن، المساحة، الحجم)؛

– ساعات اليد العاملة؛

– ساعات عمل آلة؛

– وحدات مباع؛

– كلغ مادة مستعملة؛

– كلغ مادة مشتتة؛

– وحدة نقدية (نسبة مئوية من قيمة المشتريات، نسبة مئوية من قيمة المبيعات).

هـ. تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل: ويتم ذلك بحساب وحدات العمل لكل قسم من أقسام المؤسسة الرئيسية، ثم

الحصول على تكلفة وحدات العمل من خلال العلاقة التالية: (عرقابي، 2017-2018، صفحة 81)

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

بعد إتمام كل خطوات طريقة التكلفة الكلية يتم عمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

الجدول رقم 02: توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
	القسم الأول	القسم الثاني	تموين	إنتاج
الأعباء غير المباشرة				توزيع
مجموع التوزيع الأولي				
توزيع الأعباء غير المباشرة				
مجموع التوزيع الثانوي				
طبيعة وحدة العمل				
عدد وحدات العمل				
تكلفة وحدة العمل				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

و. تحميل أعباء الأقسام الرئيسية على المنتجات:

تأتي هذه الخطوة الأخيرة بعد إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام

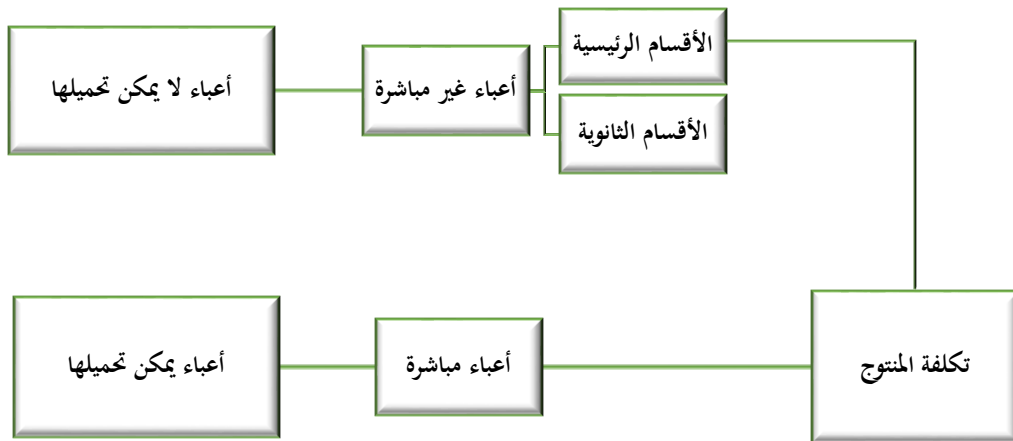
الرئيسية

حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلبيات، وهذا دون نسيان التكاليف المحملة

مباشرة على المنتج. (عراقي، 2017-2018، صفحة 82)

ويمكن تلخيص مراحل طريقة التكلفة الكلية في الشكل الآتي:

الشكل رقم 05: مراحل طريقة التكلفة الكلية



المصدر: (gabsi, 2008, p. 15)

5. تقييم طريقة التكاليف الكلية:

الجدول رقم 03: تقييم طريقة التكاليف الكلية

<p>عيوب طريقة التكاليف الكلية: ومنها http://titouman0529.blogspot.com/2015/07/blog-post_79.html (2023, post_79.html)</p>	<p>مزايا طريقة التكاليف الكلية: ونذكر منها (سيدي، 2010-2011، الصفحات 74-75)</p>
<p>✳ فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية؛ ✳ صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير؛ ✳ تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة؛ ✳ تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة وهذا يخالف فرضية استقلال الفترات المالية؛ ✳ تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة.</p>	<p>✳ تركز على التحميل الشامل لعناصر التكاليف؛ ✳ تحديد السياسات والخطط في الفترة طويلة الأجل والمتعلقة بتطوير الإنتاج وزيادة الطاقة الإنتاجية المتاحة؛ ✳ تأخذ كل التكاليف بالقيم الحقيقية لها؛ ✳ مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج واستخدامها في تقييم المخزون.</p>

المصدر: (http://titouman0529.blogspot.com/2015/07/blog-post_79.html، 2023) و (سيدي، 2010-2011، الصفحات 74-75)

بعد التطرق لهذه الطريقة توصلت إلى:

— هي أحد الطرق التقليدية لحساب التكلفة.

— تقوم بتقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية ومن بعد ذلك تحدد نصيب كل قسم على حدى وبالاستعانة بمفاتيح التوزيع ويتم فيها تحميل كافة أعباء المؤسسة المباشرة وغير مباشرة، كما أنها تراقب تطور المنتج خلال مساره الانتاجي فهي تتعلق بفترات ماضية أيضا.

ثانيا- طريقة التكاليف المتغيرة:

طريقة التكاليف الكلية أصبحت غير كافية للتحليل الاقتصادي أو التسيير المالي في المؤسسة كما أنها أصبحت غير كافية لتوجيه المسيرين ومتخذي القرارات، وذلك بسبب عدم القدرة على اختيار المنتوجات ذات التكاليف المنخفضة، فكان من اللازم الفصل بين التكاليف ومن هنا ظهرت طريقة التكلفة الجزئية التي تقوم على مبدأ الفصل في التكاليف الإجمالية للمنتجات، وتنقسم هذه

الطريقة إلى ما يلي: (حفيظ و ساسي، 2021، صفحة 36)

— طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛

— طريقة التكاليف المتغيرة؛

— طريقة التكاليف المباشرة.

1. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

طريقة التحميل العقلاني هي طريقة تقوم على أن التكاليف تشمل التكاليف الثابتة المحسوبة باستخدام نسبة بين المستوى أو الحجم الحقيقي للنشاط ومستوى النشاط المحدد مسبقا كنشاط عادي، كما تهدف هذه الطريقة إلى حساب سعر التكلفة وذلك بحساب

التكاليف الثابتة بشكل يتناسب مع حجم الإنتاج. (مخلوف، صفحة 01)

ويمكن تعريفها بأنها الطريقة التي تتعامل مع التكاليف الثابتة وكأنها متغيرة، فهي تحمل البضاعة أو المنتج بالأعباء المتغيرة مضافاً إليه الأعباء الثابتة التي ساهمت في تحقيقه، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء الثابتة المحملة التي تدخل في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، ويتم تحديدها باستعمال معامل يسمى بمعامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة. ومن هذا التعريف يمكن استخلاص المبادئ التالية: (بلكرشة، 2015-2016، صفحة 41)

- حصر وجمع مختلف التكاليف؛
- فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة؛
- حساب معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بالعلاقة التالية:

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

حيث أن حجم النشاط الحقيقي هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلاً، وحجم النشاط العادي هو المستوى المرتبط بالطاقة العادية للمؤسسة من آلات، معدات، عمال... إلخ؛

- تحديد التكاليف الثابتة المحملة باستخدام العلاقة التالي:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة} \times \text{معامل التحميل العقلاني.}$$

وهناك أربع أنواع من الطاقة تتمثل في: (داودي، 2006، الصفحات 115-116)

- الطاقة الإنتاجية: هي مقدرة المؤسسة على الإنتاج معبر عن هذا الإنتاج بوحدات من السلع المنتجة إذا كانت تنتج منتج واحد فقط، أو بساعات استغلال الآلات، أو ساعات العمل المباشر (اليد العاملة) في حالة النشاط تنتج أكثر من منتج؛
- الطاقة النظرية (القصى): هي ما يمكن إنتاجه عندما يتم استغلال وقت العمل بنسبة 100% من دون أي شكل من أشكال تحديد هذا الوقت سواء بفترات انتظار، أو عطل أو أية توقيفات أخرى وبدون الأخذ دون مراعاة قابلية البيع والسوق، وهذا النوع من الطاقة نادر الاستخدام لكنه يستخدم كمقياس للطاقة؛
- الطاقة الاعتيادية (العملية): حيث يفترض أن يتم تحقيق مستوى إنتاج فعال يتم فيه حساب الطاقة القصوى وطرح جميع التوقفات المسموح بها، مثل الوقت الضائع المعتاد بسبب إعداد وتهيئة الآلات والانتقال من عملية إلى أخرى، الصيانة والإصلاح... إلخ؛ وفق العلاقة التالية:

$$\text{الطاقة الاعتيادية} = \text{الطاقة القصوى} - \text{التوقفات}$$

- الطاقة الفعلية: وتعرف بالمستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي حيث أن المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي هو المستوى الذي تصل إليه المؤسسة فعلياً من حيث الإنتاج في فترات مختلفة، وقد تكون هذه الطاقة أقل، تساوي، أو أكبر من المستوى العادي.

فحسب هذه الطريقة التي تسعى إلى إقصاء تأثير حجم النشاط على التكاليف، وبعد فصل الأعباء الثابتة عن الأعباء المتغيرة يتم تحميل الأعباء الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني الذي قد يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية في طريقة التكلفة الكلية. فإن تطبيق معامل التحميل العقلاني على الأعباء الثابتة يؤدي إلى فرق بين الأعباء المحملة والأعباء الثابتة الحقيقية، هذا الفرق قد يكون موجبا، أو سالبا، وقد يكون معدوما وذلك حسب معامل التحميل الذي قد يأخذ أحد الحالات التالية: (حاي، 2019-2020، صفحة 114)

- معامل التحميل العقلاني > 1 : أي أن الأعباء الثابتة المحملة أكبر من الفعلية، إذن هنا ربح فعالية؛
- معامل التحميل العقلاني < 1 : أي أن الأعباء الثابتة المحملة أصغر من الفعلية، فهنا توجد تكلفة خسارة فعالية؛
- معامل التحميل العقلاني $= 1$: أي أن الأعباء الثابتة المحملة تساوي الأعباء الفعلية، فهنا لا يوجد لا ربح فعالية ولا تكلفة خسارة في الفعلية.

إن ارتفاع أو انخفاض حجم النشاط العادي يؤدي إلى حساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من الحقيقية مما يؤثر على التكلفة النهائية، لذا يجب مراعاة فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية، فإذا كان الفارق ربح يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان نقص نشاط يتم طرحه من النتيجة لأنه قد أنقص من سعر التكلفة ورفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتوجات. (يوسفي، 2020-2021، صفحة 26)

تقييم طريقة التحميل العقلاني: ومنها ما يلي: (يوسفي، 2020-2021، الصفحات 29-30)

الجدول رقم 04: تقييم طريقة التحميل العقلاني

مزايا طريقة التحميل العقلاني	عيوب طريقة التحميل العقلاني
<ul style="list-style-type: none"> * تساعد على إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة وتحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية؛ * يعتبر الربح الذي يظهر وفق هذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة التكاليف بالإيرادات؛ * تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة؛ * تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة. 	<ul style="list-style-type: none"> * يعتبر مشكل تحديد النشاط العادي من أهم السلبيات نظرا لكونه له انعكاسات على تحميل التكاليف ومن ثم تحديد السعر؛ * طريقة التحميل العقلاني لا تقضي على مشكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات؛ * تتطلب هذه الطريقة حسابات معقدة على مستوى التوزيع والتحميل، كما تستغرق وقت أطول في عملية وضعها مما لا يشجع المؤسسات اللجوء إليها.

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على (يوسفي، 2020-2021، الصفحات 29-30)

ثانيا- طريقة التكلفة المتغيرة:

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتسمى الطريقة بهذا الاسم كونه يتم من خلالها تحميل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف الإنتاج المتغيرة فقط، حيث يعتمد استخدام هذه الطريقة على فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى جزئها الثابت والمتغير، ويحمل المنتج بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة) بينما التكاليف التي لا تتغير (بالرغم من تغير حجم الإنتاج) فلا تعتبر تكاليف المنتج، وذلك لأن هذه التكاليف لا تتعلق بالمنتجات المنتجة وإنما تم إنفاقها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع وجعله في حالة جاهزة للإنتاج. (دويدي، 2019-2020، صفحة 42)

ومن أهداف هذه الطريقة نذكر ما يلي: (عباس، 2011-2012، صفحة 47)

- تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار أن التكلفة المتغيرة يمكن التحكم فيها ولو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط؛
 - تهدف إلى التعرف على نسبة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية؛
 - محاولة تخفيض التكلفة والقدرة على التحكم فيها والتقليل منها إلى حد ما؛
 - المساهمة في التخطيط والرقابة في المد القصير؛
 - تساعد على تحديد عتبة المردودية وهامش الأمان.
- ويمكن وصف هذه الطريقة على النحو التالي:
- الجدول رقم 05: التصنيفات المختلفة للأعباء في حالة ثبات الهيكلية

تصنيفات الأعباء	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
الأعباء المباشرة	المواد الأولية؛ اليد العاملة للورشات التي لا يمر بها إلا منتج وحيد... إلخ	اهتلاك الآلات التي يمر بها منتج واحد فقط؛ تأثير العمال واليد العاملة للورشات التي لا يمر بها إلا منتج وحيد... إلخ
الأعباء غير المباشرة	اللوازم المستهلكة؛ الطاقة الكهربائية، الإشهار... إلخ	النفقات الإدارية؛ إهتلاك الآلات والمصالح الإدارية... إلخ

المصدر: (عباس، 2011-2012، صفحة 47)

لقد عرفت هذه الطريقة عدة تعديلات، وذلك على أساس نوع التكاليف المدخلة في حسابها وهي نوعان:

خلال المرحلة الأولى: كانت تأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة (الطريقة البسيطة)؛

خلال مراحلها الحديثة: أصبحت الطريقة تأخذ بالطريقة المطورة؛

1. طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: بموجب هذه الطريقة فإن الأعباء الثابتة تعتبر كل لا يتجزأ حيث أنها لا تحملها للمنتجات وحيث تحدد لفترة زمنية معينة، ولهذا فهي تحذف من حساب النتيجة الإجمالية لنفس الفترة، دون أن تدخل في حساب تكلفة المنتجات حيث أن الأعباء المتغيرة هي وحدها التي تدخل في حساب تكلفة المنتجات انطلاقاً من هذا فإنه لكل سلعة أو خدمة نقوم بحذف الأعباء المتغيرة المتعلقة بالكميات المباعة من رقم الأعمال ونحصل على هامش التكاليف المتغيرة (الهامش الإجمالي أو

الهامش الخام)، وهذه الهوامش يجب أن تغطي الأعباء الثابتة للمؤسسة وتسمح بالحصول على نتيجة تحليلية إجمالية. ويمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة كما يلي:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة؛

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة.

كما تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج ولكل وظيفة على حدى كما أن الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة لسعر تكلفة الوحدة يسهل حساب حدود رقم أعمال نقطة التعادل التي تستخدم في تسيير المؤسسة كما سيأتي:

- عتبة المردودية: أو بما يسمى نقطة التعادل فهي عبارة عن مستوى نشاط وعادة ما يعبر عن هذا النشاط برقم الأعمال الذي تكون عنده النتيجة مساوية للصفر، ويمكن أن يعبر عنها كذلك بوحدات كمية ووحدات نقدية وبعبارة أخرى هي النقطة التي تبدأ المؤسسة منها تحقيق الأرباح. (عباس، 2011-2012، صفحة 47)

الجدول رقم 06: تقييم طريقة التكلفة المتغيرة ويمكن ذكر ما يلي: (دويدي، 2019-2020، الصفحات 43-44)

مزايا طريقة التكلفة المتغيرة	عيوب طريقة التكلفة المتغيرة
<ul style="list-style-type: none"> * تتميز بالسهولة والسرعة؛ * تحديد المنتجات ذات الأولوية فهي تحدد المنتج ذو الأولوية قبل أن تحمل له تكاليف غير متعلقة به (التكاليف الثابتة)؛ * إدراك المساهمة في تغطية تكاليف الهيكل فهي تسمح بفهم مساهمة تكاليف المنتج في تغطية تكاليف البنية (التكاليف الثابتة)؛ 	<ul style="list-style-type: none"> * ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة؛ * لا تأخذ بمجموع التكاليف حين تحديد سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة.

المصدر: (دويدي، 2019-2020، الصفحات 43-44)

ثالثاً-التكاليف المباشرة: وهي كما يلي: (خشعي، 2021-2022، الصفحات 17-18-19)

حسب هذا الأسلوب يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة وبالتالي تبقى تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة ثابتة ولا تتأثر بتقلبات الإنتاج، ويتميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المؤسسة الإنتاجية، التسويقية...؛
- تحدد قيمة المنتجات تامة الصنع أو التي تحت التشغيل سواء لأول المدة أو لأخر المدة بتكلفتها المباشرة
- مجمل ربح في هذا الأسلوب هو الفرق بين بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة بأنها تتأثر لزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.
- وتمثل خطوات عمل أسلوب التكلفة المباشرة فيما يلي:
- تحديد رقم الأعمال؛
- فصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
- حساب هامش التكلفة المباشرة بالفرق بين رقم الأعمال والتكاليف المباشرة؛
- حساب النتيجة بطرح التكاليف غير المباشرة المشتركة من هامش التكلفة المباشرة.

تقييم أسلوب التكلفة المباشرة:

الجدول رقم 07: تقييم الطريقة المباشرة

مزايا أسلوب التكلفة المباشرة	عيوب أسلوب التكلفة المباشرة
<p>* سهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛</p> <p>* ثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛</p> <p>* تؤدي إلى استبعاد الأحكام الشخصية التي تتغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج. (خشعي، 2021-2022، الصفحات 18-19)</p>	<p>* لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لعدم تحميلها بالتكاليف المتغيرة والتي تمثل جزء من التكاليف غير المباشرة والمستبعدة بالكامل وتحميلها لحساب الأرباح والخسائر؛</p> <p>* لا يمكن الاعتماد على أسلوب التكاليف المباشرة كأداة لخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير.</p> <p>* إستبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط. (زعرور، 2014-2015، صفحة 101)</p>

المصدر: (خشعي، 2021-2022، الصفحات 18-19) و (زعرور، 2014-2015، صفحة 101)

ثالثا- طريقة التكلفة المعيارية:

أ. مفهوم التكاليف المعيارية: لقد تعددت التعاريف لنظام التكاليف المعيارية وهذا راجع لكون أن كل كاتب يريد إبراز بعض

الجوانب وفي هذا الصدد سنحاول التطرق لبعض التعريفات الخاصة بنظام التكاليف المعيارية:

عرفت أيضا على أنها أحد الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة في التخطيط وتقييم الأداء من خلال وضع معايير مقدما قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل، وتعتبر المعايير أداة رقابية على التكاليف الفعلية للتوصل لكل الانحرافات لتحليلها ومعرفة السبب ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية. (حاي، 2010-2011، صفحة 57)

ب. أسس التكاليف المعيارية: يتم وضع معايير التكلفة وفق ركائز أساسية تقوم عليها التكلفة المعيارية وهي كالآتي: (جمعة و عطالله، 1999، الصفحات 43-44)

1. المعيار: وهو مقياس أو معدل أو رقم يحدد مقدما ووفق مواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد اللازمة لمنتج معين من خلال التحديد الأمثل للكمية والمعايير؛
- العمالة اللازمة لمنتج معين من خلال العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور؛
- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين من خلال تحديد نموذج لما يجب أن تتعداه التكاليف الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة للوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

2. معايير الأداء: وهي ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص كل من المدخلات والمخرجات.

3. معايير التكلفة: وهو المستوى الضروري لتحقيق غرض محدد في ظل ظروف التشغيل، وبالتالي يمكن وضع معيار لعملية معينة أو لكمية محددة من سلعة معينة أو أداء معين لفترة مقبلة من أجل تقييم الأداء وقياس كفايته إضافة إلى تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم

المخزون، ومنه فإن المعايير تتعلق بوحدة المنتج أو وحدة النشاط أو وحدة الإنجاز لعناصر المدخلات

في حين عند ضمان جودة المخرجات فإن معايير الأداء في هذه الحالة تصبح معايير تكلفة.

4. التكلفة المعيارية: هي تكلفة التي يتم قياسها وفق أسس لحجم الإنتاج أو الإنجاز قد يكون وحدة واحدة

ويمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية: معيار عيني (الكمية أو الوقت) \times معيار مالي (السعر)}$$

ج. أهداف التكاليف المعيارية: يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة منها: (جبرائيل و رضوان، 1998، الصفحات 29-31)

- المساعدة في التخطيط من خلال تحديد مسبق لعناصر تكاليف الإنتاج لفترة مستقبلية معينة؛
- المساعدة في الرقابة من خلال رقابة التكاليف وقياس الأداء عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ليتم تحديد الانحرافات ومن ثم تحليلها لمعرفة السبب ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات كتحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة وتحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية وغيرها...؛
- السرعة في الحصول على بيانات التكاليف لأغراض مختلفة وذلك لكون التكاليف المعيارية غير مرتبطة بدورة مالية بل تكون مقدما وعلى أسس علمية من خلال المساعدة في توفير قاعدة بيانات يمكن للإدارة استخدامها بسرعة؛
- المساعدة في تقويم المخزون السلعي لكون أن التكلفة المخزون تحدد على أسس موحدة وعلمية واقتصاديا تكلفة من حيث الأداء والكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج واستبعاد كل عوامل الهدر والإسراف وعدم الكفاءة.

د. أنواع التكاليف المعيارية: هناك عدة أنواع للمعايير منها: (حجاج، المحاسبة الإدارية، 2000، صفحة 297)

1. المعايير المثالية: تعكس المعايير المثالية أكثر توقعات الإدارة في ظل ظروف تشغيلية مثلى بعيدا عن أي مشاكل إنتاجية، وكل ما يهم أن يكون الأداء الفعلي قريب للأداء الأمثل كما أن هذا الأخير كثيرا ما يكون الأساس لوضع معايير أخرى أكثر واقعية؛
2. المعايير الأساسية: وهي تلك المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات وبالتالي يمكن على ضوءها الحكم على اتجاهات الأداء، إلا أن استخدام هذه المعايير صعبة المنال وبالتالي فإن العديد من المنشآت لا تستخدمها؛
3. المعايير الممكنة تحقيقها: وهي الأكثر شيوعا واستخداما لكونها معايير واقعية وليست مثالية تسمح بالمشاكل والاعطال التي تحدث خلال العملية الإنتاجية بالصدفة ومن الحين إلى الآخر كما أنها تمثل الأداء المستهدف والمرغوب من قبل الإدارة.

هـ. خامسا- مصادر إعداد المعيار: وتتمثل في ما يلي: (محمد خير عثمان، 2018، الصفحات 45-46)

1. مصادر فنية: وهي القاعدة الأساسية للبيانات التي تبرز مواصفات واحتياجات الطاقات البشرية والانتاجية للفترة المقابلة إضافة لتنبؤ الدقيق للأسعار المتوقعة للفترة المقبلة؛
2. مصادر هندسية: يفيد هذا المصدر في بناء معايير من خلال إجراء دراسات الزمن والحركة وتحديد نوع العنصر ومواصفاته وإجراء دراسات معملية لبناء المعايير الكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية؛
3. مصادر محاسبية: يفيد هذا المصدر في توفير البيانات اللازمة من السجلات والدفاتر المحاسبية التي تساعد في عمل توقعات وإعداد المعايير والأخذ بالحسبان التلف أو العطل الممكن أن يحصل؛

4. مصادر سلوكية: يفيد هذا المصدر في توفير البيانات عن سلوك الأفراد واتجاهاتهم عن طريق الحصول على هذه البيانات في سجلات أداء العاملين بالوحدة الاقتصادية.

و. طريقة تطبيق التكلفة المعيارية: يتم تطبيق التكلفة المعيارية وفق مجموعة أنشطة وهي كآلاتي: (محي الدين، 2014، الصفحات 287-291-292)

1. إعداد المعايير: إن أول خطوة لنظام التكاليف المعيارية هي إعداد المعايير والتي يمكن استخدامها كأساس لقياس وتقييم الأداء إذ أن إعداد المعايير ليس بالأمر السهل إذ يستوجب تفاعل منطقي بين مجموعة من العوامل والاعتبارات منها الحكمة والخبرة الشخصية والبيانات الفنية والهندسية والتاريخية وهناك اختلاف واسع بين المنشآت في طرق إعداد المعايير فمنهم من يعتمد على فرد واحد في إعداد المعايير بالحدس والتخمين ومنهم من يعتمد على لجنة تستخدم العلوم الإدارية والادوات الهندسية في إعداد المعايير.

2. حصر وجمع التكاليف الفعلية: إن وجود نظام التكاليف المعيارية لا يفي الحاجة لجميع التكاليف الفعلية وهذه الأخيرة لا بد أن تكون متاحة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية ومن ثم تحديد ما قد يوجد انحرافات وتستخدم التكاليف المعيارية في المؤسسات الصناعية والغير صناعية.

3. تحليل وتحديد الانحرافات: وتتم المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية عن مستوى العناصر الثلاث المواد المباشرة، الأجور المباشرة، تكاليف الصناعية الغير مباشرة من أجل تحديد وتحليل الانحرافات

- معايير المواد المباشرة: تتحدد تكلفة المواد المباشرة المعيارية بناء على معيار كمية وسعر المواد المستخدمة بالاستعانة مع المراكز الفنية والهندسية وقسم المشتريات ومحاسب التكاليف؛

- معايير كمية المواد: يتم تقدير كمية المواد بناء على دراسات مع الأخذ في الحسبان الكمية الممكن ضياعها بمساعدة كل من القسم الهندسي ورأي مشرفي الإنتاج.

وينتج انحراف عند حدوث اختلاف في استخدام كمية من المواد أكثر أو أقل من ما هو معيار ومستهدف حيث أن استخدام كمية أكبر من المواد تؤدي لانحراف ليس في صالح المؤسسة والعكس صحيح وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$(الكمية الفعلية \times السعر المعياري) - (الكمية المعيارية \times السعر المعياري)$$

- معايير أسعار المواد: حيث تقوم إدارة المشتريات بمعايرة كل المواد المخطط شراؤها مع مراعاة كفاية الرصيد النقدي الواجب توفرها لفترة مستقبلية عند الحصول على الخصم النقدي، وينتج انحرافها انطلاقا من اختلاف بين السعر الفعلي والمعياري فالزيادة في السعر الفعلي عن المعياري ليس في صالح المؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية:

$$(الكمية الفعلية \times السعر المعياري) - (الكمية المعيارية \times السعر المعياري)$$

- معايير الأجور المباشرة: يعتبر إعداد معايير الأجور المباشرة أصعب من المواد المباشرة نظرا لتعدد العوامل على السلوك البشري ولتحديد التكلفة المعيارية فإنها ستحتوي على عنصرين الكمية (الزمن وعدد الساعات المطلوبة) والسعر (معدل أجر العامل في الساعة).

- معايير كمية العمل: يتم تحديد كمية العمل المطلوبة لعملية معينة عن طريق دراسة الزمن والحركة لتحديد الوقت اللازم لإنتاج وحدة معينة أو لتنفيذ عملية معينة ويتغير المعيار بتغير الزمن. وينتج انحرافها انطلاقاً من اختلاف كل من الكمية المستخدمة فعلاً عن الكمية الواجب استخدامها فعلاً ويقصد بالكفاءة إذا كانت عدد ساعات العمل الفعلية أقل من المعيارية والعكس صحيح ويحسب بالعلاقة التالية

$$\text{إنحراف الوقت: (المدة الفعلية - المدة المعيارية) × معدل السعر}$$

- معايير معدلات الأجور: إذ يحدد معدل الأجر لفترة مقبلة ويوجد أسلوبين الأول يحدد أجره عن طريق نوع الوظيفة أو الاداء بغض النظر عن الشخص الذي سيقوم بها كالحرفيين مثلاً أما الأسلوب الثاني وهو الأكثر شيوعاً فإنه يحدد معدل الأجر تبعاً لشخص الذي سيقوم بالأداء بعض النظر عن العمل المنجز، وينتج عن اختلاف معدل الأجر الفعلي عن المعيارية ويحسب كما يلي:

$$\text{إنحراف السعر: (معدل السعر الفعلي - معدل السعر المعيارية) × المدة}$$

- معايير تكاليف الصناعية غير المباشرة: ينتج انحرافها نتيجة ظروف الطلب والعرض في السوق بإضافة إلى الطاقة الإنتاجية الألة والكفاية الإنتاجية للعمال وأخيراً عدم واقعية المعيار ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف الإجمالي: التكاليف الفعلية للإنتاج - التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

$$\text{إنحراف السعر = (معدل السعر الفعلي - معدل السعر المعيارية) × المدة الفعلية}$$

ز. سابعا- تقييم طريقة التكلفة المعيارية:

الجدول رقم 08: تقييم طريقة التكلفة المعيارية

مزايا طريقة التكاليف المعيارية: ومنها (حجاج، زايد، و زايد، 2002، صفحة 491)	عيوب طريقة التكاليف المعيارية: ومنها (سالمى، 2009-2010، الصفحات 86-87)
<ul style="list-style-type: none"> * تسهل التكاليف المعيارية تخطيط النقدية والمخزون. * يمكن أن تساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية برقابة التكاليف بناءاً على تقييم الأداء بواسطة تقرير؛ * مساعدة قياس الدخل في الاحتفاظ ببطاقة التكاليف المعيارية لكل منتج أو عملية وبالتالي تسهيل التسجيل المحاسبي؛ * متى وضعت المعايير العملية فإنها تؤدي إلى تحقيق الكفاءة بين العاملين ومنه يمكن تطبيق نظام الحوافز؛ 	<ul style="list-style-type: none"> * إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛ * بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛ * مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى وقوع أحداث استثنائية؛ * وضع معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

المصدر: (حجاج، زايد، و زايد، المحاسبة الإدارية، 2002، صفحة 491)، (سالمى، 2009-2010، الصفحات 86-87)

بعد التطرق لهذه الطريقة توصلت إلى:

- هي أحد الطرق التقليدية لحساب التكلفة.
- تقوم وفق معايير لتكلفة تحدد مقدما ووفق أسس فنية وهندسة وعلمية من خلال تقدير كل من المواد المباشرة، الأجور المباشرة والمصاريف الصناعية الغير مباشرة ليتم فيما بعد مقارنته بالتكاليف الفعلية.
- تحدد التكلفة المعيارية قبل البدء في العملية الانتاجية ليتم مقارنتها مع التكلفة الفعلية عند انتهاء من العملية الانتاجية.
- تعتبر التكلفة المعيارية أداة رقابية على التكاليف الفعلية من أجل مساعدة المؤسسة في كشف الانحرافات وبتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب وقت ممكن.
- تساعد التكلفة المعيارية في تقييم اداء العاملين وكفاءتهم واستخدامهم الأمثل لعناصر الإنتاج وبتالي تعمل على تجنب كل عوامل الإسراف والهدر والضياع.

الفرع الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

أولاً- طريقة التكلفة على أساس النشاط

يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط حديثاً نسبياً، فقد ظهر في أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات من القرن الماضي، ويركز على تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، ويعد تحسين وتطوير لنظام التكاليف التقليدي، وأول ظهور حقيقي له كان في بداية عام 1987 م عندما نشر العالمان كوبر وكابلان Cooper and Kaplan أسلوب (ABC)، وبدأ تطبيقه

في شركات كبرى في اليابان وأمريكا، وتمكن نظام (ABC) من معرفة وتحديد محركات التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق بعد عجز أنظمة التكاليف التقليدية بواسطة العلاقة التنظيمية المرتبطة بالإنفاق على الأنشطة والعمليات الداعمة لتصميم المنتج والإنتاج

والتسويق وتقديم المنتجات، مما سبق يرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر تطور وتحسين لنظام التكاليف التقليدي بصورة أكثر مواكبة لمتماشى مع البيئة الحديثة لمنشآت الأعمال، حيث يهدف هذا النظام على فكرة خفض التكاليف غير المباشرة والحساب الدقيق لها والتحسين المستمر مع المحافظة على جودة المنتج. (حبيب، 2021، الصفحات 38-39)

أ. مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: يعرف بأنه: نظام يقوم على تجميع التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات للتكلفة ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي. (شلابي، 2019، صفحة 45)

- ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه: مدخل يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد أغراض تكلفة أخرى ومن ثم تخصص هذه التكاليف على الأنشطة. (حسين، 2022، صفحة 271)

ب. مبادئ ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يركز نظام التكاليف على أساس التكاليف على مجموعة من المفاهيم التي هي بمثابة مبادئ ومقومات لهذا النظام حيث تتمثل في مايلي: (مسعودي و سماش، 2021، صفحة 2015)

1. الموارد: هي عوامل الإنتاج أو العناصر الاقتصادية التي يتم استخدامها في أداء الأنشطة المختلفة، وعند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة ثم بعدها على المنتجات وتتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري، الأجهزة والمعدات والآلات، وخدمات وموارد مشتتة من الخارج كخدمات النقل، الصيانة، الإعلان وغيرها؛
 2. الأنشطة: والتي يمكن تعريفها على أنها الأحداث أو المهمات أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين وبعبارة أخرى هي مجموعة من العمليات التي تمثل العمل الذي يجب أدائه داخل المؤسسة؛
 3. المخرجات: هي وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة وهي تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة باستخدام مسببات تكاليف النشاط؛
 4. مسببات التكلفة: وهو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل عادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة.
 5. مجتمعات النشاط: هي مجموعة الأعمال التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة وصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية. (محمد البشير، 2019، صفحة 99)
- ج. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: يهدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى: (الواحد و أحمد، 2021، الصفحات 241-242)

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات من خلال تقديم المعلومات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة بين مختلف المنتجات؛
- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج؛
- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم استغلال كل مورد داخل كل نشاط؛
- توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة وتنصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة؛

- تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

د. تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط: لتصميم نظام التكاليف على أساس النشاط نمر بعدة مراحل تتمثل في:

1. تحديد الأنشطة: النشاط هو مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة (خلادي و درحون، 2020، صفحة 382)، ففي هذه المرحلة، يتم تحديد كل نشاط وتصنيفه من خلال إعداد قائمة تشرح بالتفصيل ما يفعله النشاط من حيث العمل وسلوك التكاليف وتأثيرها على عملية صنع القرار المتعلقة بالنشاط. على عكس الطريقة التقليدية، فهي لا تحدد الأنشطة، أي أنها يتم تحميل جميع تكاليف الأنشطة. (مخلخل، 2020، الصفحات 126-127)
2. توزيع التكاليف على مراكز الأنشطة: تأتي مرحلة توزيع التكاليف على مراكز النشاط كخطوة ثانية لتطبيق نظام ABC، حيث يلزم تحديد تكاليف الموارد المستهلكة خلال فترة زمنية محددة، والتي تتعلق بكل نشاط. أما بالنسبة لتحديد التكاليف غير

المباشرة، فنجد صعوبة في حسابها بسبب مشاركة العديد من الأنشطة في هذه التكاليف، فبالتالي وجوب تخصيصها على الأنشطة بواسطة محركات التكلفة. (خلايفة و بن خليفة، 2022، صفحة 197)

3. تحديد مسببات التكلفة: محركات التكلفة أو بما يسم مسبب التكلفة يعني "السبب الأساسي الذي أدى إلى إنشاء التكلفة أو تكوينها" حيث يعتمد نجاح نظام ABC على الدقة في تحديد أسباب التكاليف لكل نشاط، فهو يشرح كيف تستهلك المنتجات الأنشطة ويعمل كوسيلة لربط تكلفة النشاط ومخرجات المنتجات والخدمات أيضاً. (حمدي، 2010-211، الصفحات 59-60)، ويجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- أن يكون قابلة للقياس؛

- أن يكون قابل للتخصيص على كل منتج حتى يمكن قياس تكلفة المنتج؛

- يجب اختيار مسبب واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة. (بن سعيد، 2009-2010، صفحة 90)

4. تحديد مجمعات (مراكز) التكلفة: هي عبارة عن اوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص به ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة وتجميع الأنشطة ضروري لإنجاح عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة. (خلادي و درحون، 2020، صفحة 383)

5. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالاعتماد على الخطوتين التاليتين: (غضاب، 2013-2014، الصفحات 26-27-29)

- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة المحددة مسبقاً؛

- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة

مسببات التكاليف لكل مركز، ويحتسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج، وفقا للمعادلة الموالية:

$$\frac{\text{مجموع تكاليف المراكز}}{\text{حجم مسببات كل}} = \text{التكلفة الوحودية لكل مركز}$$

$$\text{سعر التكلفة الوحودي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوحودية للمسببات}$$

هـ. تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: سيتم عرض بعض مزايا وعيوب هذه الطريقة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 09: تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: ومنها (زعرور و السبتي، صفحة 112)	عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: ومن بينها (ابراهيم أحمد محمد علي، 2019، صفحة 149)
<p>✳ يعتبر مدخلا فعلا لتقييم الأداء على أساس المساهمة التي تحققها أنشطة المؤسسة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط؛</p> <p>✳ يحدد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛</p> <p>✳ يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق، ويمثل أداة للرقابة على التكاليف؛</p> <p>✳ يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.</p> <p>✳ تدعيم آلية الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف. (الفضيل، 2018، صفحة 273)</p>	<p>✳ يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وفي الواقع العملي من الصعوبة اختيار مسببات التكلفة؛</p> <p>✳ صعوبة تطبيق النظام في المنشآت الخدمية؛</p> <p>✳ يتطلب النظام سجلات محاسبية تفصيلية.</p> <p>✳ صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكوادر المحاسبية. (بن عميروش، 2022، صفحة 636)</p> <p>✳ لا يتم إلا من خلال إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة، مع التوجه نحو جعل مسأله إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج والخدمات وجميع أنشطة المؤسسة. (تومي و زعرور، 2013، صفحة 185)</p>

المصدر: (الفضيل، 2018، صفحة 273)، (تومي و زعرور، 2013، صفحة 185)

بعد التطرق لهذه الطريقة توصلت إلى:

- أنها من الطرق الحديثة لحساب التكلفة.
- تقوم بمساعدة الإدارة بدعم المعلومات حول كل نشاط ومعرفة نصيب كل منتج.
- يتم وفق هذه الطريقة تحديد الأنشطة ومعرفة سلوكها وما يتضمنه كل نشاط ومن ثم يتم توزيعها على مراكز التكلفة.
- ومن بعد هذه المرحلة يتم تحديد العامل الرئيسي الذي أدى إلى نشوء التكلفة، ثم تأتي مرحلة تجميع في مراكز تكلفة فكل نشاط يجمع في مركز خاص به وأخيرا يتم تحديد التكاليف لكل منتج وإيجاد سعر التكلفة الوحدوي.

ثانيا- طريقة التكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور هذا الأسلوب في الأربعينيات في ظل الحرب العالمية الثانية وذلك مع بداية حدوث نقص في الموارد الأولية والمنتجات الوسيطة فحاول الأمريكيون وضع أسلوب مبسط سمي بأسلوب هندسة القيمة والذي يقوم على إنتاج منتجات بأقل تكلفة وفي ظل نقص الموارد التي تعرضت لها مع الحفاظ على جودة المنتج، ولم يبق الأمر في هذه المرحلة فخلال الستينيات قام الخبراء اليابانيون بتطوير الفكرة الأمريكية بما يلائم البيئة الصناعية لديهم ليقوموا بتحويل فكرة أسلوب هندسة القيمة إلى أسلوب منهج التكلفة المستهدفة والذي يقوم على خفض التكاليف وتخطيط للربحية سعيا لإنتاج منتج بأعلى درجات الكفاءة والفاعلية، وفي الثمانينات وما بعدها تطور منهج التكلفة المستهدفة لدى اليابانيين حيث استطاعوا تحقيق نجاح كبير في اختراق الأسواق العالمية مما شجع الأمريكيون على البدء في استخدام هذا المنهج بعد عجزهم عن مواجهة اليابانيين في الأسواق العالمية وأطلقوا عليه تسمية التصميم في حدود تكلفة معينة وقاموا بتطبيقه في العديد من المجالات الصيانة التوريد ... الخ ، حيث ربطوا بين الجهود الداخلية والتكلفة الخارجية للمنافسين وذلك بالاعتماد على دراسة السوق. (بلعجوزة و عريوة، 2019)

أولاً-تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة: لقد ظهرت العديد من التعاريف التي توضح وتشرح مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة حيث عرفها (mondren and Hamada,1991) "بأنها النظام الذي يدعم عملية تخفيض التكلفة في مرحلة التطوير وتصميم منتج جديد تماماً أو إجراء تغيير شامل أو بسيط على منتج قديم ". (الحداد، 2011، صفحة 12)

أيضاً عرفت ((Target Cost" بأنها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية الحديثة لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية (السعر، النوعية، الوظيفة) إلى جانب الإبداع" (الجنابي، 2011، صفحة 180)

أما Tanak فقد عرف التكلفة المستهدفة بأنها الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج، والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية. (النعاس، 2011، الصفحات 31-32)

ثانياً- بعض المفاهيم المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة:

مفهوم سعر البيع المستهدف: "هو السعر الذي تحقق الشركة من خلاله حصة سوقية مرغوبة من المنتج موضوع الدراسة ويكون هذا السعر مقبول لدى العملاء" (النعاس، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، 2015، صفحة 159)

مفهوم الربح المستهدف: يعرف Kato الربح المستهدف على أنه "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي (محمود محمد راجحان، 2002، صفحة 35)

مفهوم هندسة القيمة: هي تطبيق منتظم يعمل على تحديد وظائف المنتج وتطويره، كما يعمل على مختلف عمليات الإنتاج والتوزيع وخدمات الزبائن مما يسمح بتخفيض التكاليف وتلبية رغبات الزبائن. (صغير و بملول، 2021، صفحة 538)

ثالثاً-أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة: ومنها: (محمود محمد راجحان، 2002، صفحة 45)

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها وهو الهدف الأساسي لأسلوب التكلفة المستهدفة؛
- زيادة وتحسين جودة المنتج ومن ثم خفض الوقت المستهدف؛
- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة؛
- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة في رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج.

رابعاً-مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة: يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ وهي كالآتي: (مصاروة، 2010، الصفحات 34-35)

- أ. السعر يؤدي إلى التكلفة؛
- ب. التركيز على متطلبات العميل؛
- ج. التركيز على مرحلة تصميم المنتج؛
- د. تشكيل لجنة يتكون أعضاؤها من وظائف مختلفة ومتعددة المهام؛
- هـ. الأخذ بعين الاعتبار كافة التكاليف؛

و. إدماج سلسلة القيمة.

خامسا- طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة: يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال مرحلتين أساسيتين:

أ. تحديد التكلفة المستهدفة: وتكون وفق المراحل التالية:

1. تحديد سعر البيع المستهدف: يتم تحديد سعر البيع المستهدف انطلاقا من:

_ احتياجات ورغبات العملاء المرتبطة بالخصائص المادية والجمالية للمنتج.

_ السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الوظائف والخصائص التي تميز

_ تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.

_ وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.

_ تحليل المنافسين.

2. تحديد هامش الربح: يتم تحديد هامش الربح بناء على ما يلي:

_ الأرباح المتوقعة من قبل المؤسسة.

_ تحليل المنافسة.

_ النتائج التاريخية.

_ ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد هامش الربح أن يكون واقعيًا، وقابلًا للتحقيق.

3. حساب التكلفة المستهدفة للمنتج (التكلفة المسموح بها): سميت بالتكلفة المسموح بها وهي الحد الأقصى من تكلفة المنتج

التي لا يمكن أن يتجاوزها بأي حال من الأحوال ويمكن حسابها كالتالي:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

ب. مرحلة تنفيذ التكاليف المستهدفة: يتم تنفيذ التكلفة المستهدفة من خلال الخطوات التالية:

1. قياس فجوة التكلفة: وهي الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها إذ لابد من التخلص منها قبل بدء التصنيع

2. التغلب على فجوة التكلفة: يتم التغلب على فجوة التكلفة انطلاقا من خفض التكاليف اللازمة لإنتاج المنتج وذلك عن

طريق تعديل تصميم المنتج دون المساس بالخصائص المميزة للزبون وهو جوهر أسلوب التكلفة المستهدفة، بحيث يقوم فريق من

مهندسي التصميم بدراسة العمليات الانتاجية بهدف التخلص من العمليات التي لا تضيف أي قيمة أو العمل على تعديلها سعيا

للولصول إلى التكلفة المستهدفة ويتم ذلك من خلال تحليل هندسة القيمة ويمكن عرضها كما يلي:

- تحليل التكاليف: يقصد بها تحليل المنتج إلى وظائف ثم تجزئتها للتمكن من الوصول إلى الأهمية النسبية لكل خاصية ويتم

ذلك عبر نقاط:

- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج: وتشمل هذه القائمة المكونات والوظائف (الخصائص) التي يتم اختيارها لتلبية

احتياجات الزبون وكذلك تكلفة القيام بهذه الوظائف والتكلفة المقدرة الجارية لكل جزء.

- إعداد التحليل الوظيفي: ويكون انطلاقا من تحليل المنتج إلى وظائف رئيسية وثانوية من أجل معرفة التكلفة الجارية والمقدرة

لكل وظيفة.

- إعداد الأهمية النسبية الوظائف: والمقصود هو النظر إلى الخصائص التي تحققها كل وظيفة من الوظائف ومدى أهميتها النسبية من وجهة نظر الزبون بالمقارنة مع الخصائص الأخرى.
- تطبيق هندسة القيمة: بعد إتمام الخطوات السابقة فإنه سيتوفر لمهندسي التصميم البيانات الخاصة بالتكاليف والتي تساعدهم لتحديد مواقع خفض التكلفة، ويبدأ عملهم بتحديد البدائل للعملية الانتاجية من خلال تحسين والغاء واعادة ترتيب العمليات لإنتاج منتج بأقل تكلفة ممكنة دون المساس بالخصائص المميزة من وجهة نظر الزبون.
- اعتماد التصميم النهائي: يتم اعتماد التصميم الممثل لأفضل بديل تم التوصل إليه والذي يحافظ على خصائص الميزة لزبون مع تكلفة أقل مع الحرص على استخدام أساليب التحسين والتطوير المستمر في مراحل الإنتاج من أجل الوصول لأقل تكلفة ممكنة للمنتج (بلعجوزة و عريوة، 2019، الصفحات 109-112)

مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة: ونذكر منها: (صالح و مسكين، 2016، الصفحات 266-267)

الجدول رقم 10: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

مزايا طريقة التكلفة المستهدفة	عيوب طريقة التكلفة المستهدفة
<ul style="list-style-type: none"> * يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛ * يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وأن تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية؛ * يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم. 	<ul style="list-style-type: none"> * يفرض أسلوب التكاليف المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة؛ * إن أسلوب التكاليف المستهدفة كما سبق ذكره يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبئ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد؛ * كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

المصدر: (صالح و مسكين، 2016، الصفحات 266-267)

المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير:

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير ومفهومه

الفرع الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير: إن مسألة مراقبة التسيير نشئت وتطورت مع الحجم المتزايد للمنظمات فهي تخص المنشآت الكبيرة التي تحتاج لمراقبة التسيير بسبب حجمها واتساعها فظهرت المؤسسات الكبيرة في بداية القرن العشرين، الأمر الذي استدعى الحاجة إلى أدوات تساعد المؤسسات الكبرى في عملها بالإضافة إلى تطور الشركات المتعددة الجنسيات وتوزيعها وتشتتها الجغرافي ولد الحاجة الماسة لتفويض السلطات، ومن هنا أعلن عن ظهور مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية خلال سنوات الخمسينات فشكلت مراقبة التسيير موضوعا العديد من الدراسات التاريخية بين من خلالها أنها ظهرت و تطورت في وسط عملي ووصلت بنتائج إلى المستوى الاستراتيجي ومر هذا التطور وفق مراحل وهيا كالتالي :

المرحلة الأولى: امتدت من 1910 إلى 1945 حيث أن كان اهتمام مركزا على كيفية ترشيد العمليات الانتاجية القاعدية.

المرحلة الثانية: امتدت من 1945 إلى 1968 حيث كان الاهتمام فيها على البحث عن المثالية والمؤشرات العلمية.

المرحلة الثالثة: امتدت من 1968 إلى 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم التركيز بالأبعاد المتعددة لها.

المرحلة الرابعة: تبدأ من 1980 تم في هذه المرحلة على الاهتمام بالبعد والأولويات الاستراتيجية بالإضافة لمفهوم الاستثناء وتم

ابتكار وتطوير أدوات وتقنيات مراقبة التسيير. (بجايوي و مقري، 2015).

الفرع الثاني: مفهوم مراقبة التسيير: اختلفت نظرة المختصين حول تعريف مراقبة التسيير باختلاف وجهات نظر المدارس التابعين

لها وخاصة مع التطورات التي حدثت فقد عرفها Robert Anthony على أنها مجموعة العمليات التي يتأكد من خلالها

المسؤولون أن الموارد المتحصل عليها استعملت بكفاءة وفاعلية من أجل الوصول لهدف المؤسسة. (مرغني، 2018، صفحة 123)

كما عرفت أيضا Schmidt. J هي مجموعة من الأعمال والاجراءات والوثائق التي تساعد الإدارة والمسؤولين العمليين في

التحكم بالأداء للوصول للأهداف المحددة. (عقون، 2002، صفحة 52)

عرفها أيضا Alazard. C هي وضع وإدراك وسائل معلوماتية موجهة للمسؤولين من أجل المقارنة بين الاهداف والوسائل وما

تم تحقيقه أي أنه عبارة عن نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة لبلوغها الأهداف المعنية من خلال رقابة فعالية ونجاعة الأداء

(صحرابي و فريحي، 2020، صفحة 15)

المطلب الثاني: مراحل مراقبة التسيير

صنفت المراحل التي من خلالها تتحقق مراقبة التسيير إلى أربعة مراحل وهي كالتالي: (مرغني، 2018، الصفحات 123-124)

1. مرحلة التقدير: ترتبط هذه المرحلة باستراتيجية المؤسسة حيث بتقدير الوسائل اللازمة للوصول للهدف المرغوب ضمن

مجال وقي محدد.

2. مرحلة التنفيذ: تتم على مستوى وحدات المؤسسة عن طريق استخدام الوسائل المخصصة لهم ولديهم نظام معلومات يقيس

نتيجة نشاطهم ويكون مفهوم ومقبول من طرفهم.

3. مرحلة التقييم: تشمل هذه المرحلة المقارنة بين الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة مع النتائج المتحصل عليها من أجل

معرفة الفروقات ومن ثم تحديد الأسباب واتخاذ القرار الصحيح.

4. مرحلة التعلم: تسمح هذه المرحلة بتحسين عدة أنظمة التقدير من أجل المساعدة في إنشاء قاعدة معلومات نستخدم في القيام بالتوقعات المستقبلية.

المطلب الثالث: أهداف ومهام مراقبة التسيير

الفرع الأول: أهداف مراقبة التسيير: لمراقبة التسيير عدة أهداف منها: (بن زكوة، 2020، صفحة 108)

تمثل مراقبة التسيير وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسير على اتخاذ القرار حيث نجدتها تسعى إلى:

- ضمان الأداء الاقتصادي للمؤسسة بالاعتماد على تحديد الوسائل اللازمة للعمليات المقررة في المؤسسة؛
- التحسين الدائم للمؤسسة بتحديد الوسائل والكفاءات اللازمة لقيادة المؤسسة؛
- الأخذ بعين الاعتبار كل التغيرات الحاصلة والأخطار المتوقعة في محيط المؤسسة؛
- تحديد الانحرافات الناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وذلك عن طريق الميزانيات التقديرية؛
- تحقيق الفعالية بمقارنة الأهداف مع الموارد المتاحة بالاعتماد على نظم معلوماتية متطورة؛
- تحقيق الملائمة من خلال التأكد من مدى تحقيق الأهداف المسيرة للموارد المتاحة داخل المؤسسة، وذلك بالاعتماد على استراتيجية للتسيير الأفضل للموارد البشرية داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: مهام مراقبة التسيير: هناك من صنف مهام مراقبة التسيير إلى ثلاث مهام رئيسية: (مرغني، 2018، صفحة 124)

أولاً-تحسين الأداء وفعالية النشاط: وهنا تجدر الإشارة إلى أن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير بمجموعة من الأعمال منها:

أ. التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير المعنية بجمع المعلومات؛

ب. التأكد من أن تكلفة هذا النظام لا تفوق الفائدة المحصلة منه؛

ج. معرفة ودراية تفصيلية ودقيقة للإيرادات والتكاليف؛

ثانياً-التحكم في التطور: إن مساندة التطورات ومحاولة التحكم فيها يجعل مراقبي التسيير المشاركة فيما يلي:

أ. تحديد الموازنات السنوية التقديرية والتي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛

ب. وضع مخطط على المدى المتوسط في إطار استراتيجية محددة؛

ج. إعلام المستويات الإدارية العليا بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات؛

د. إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها؛

ثالثاً-الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال: إن دراسة المردودية الحالية والمتوقعة وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يرتبط بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، وبالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة واستنتاج التحاليل الاقتصادية لتحقيق أكبر مردودية وأحسن فعالية.

المطلب الرابع: مكانة وأدوات مراقبة التسيير

الفرع الأول: مكانة مراقبة التسيير:

ترتكز مراقبة التسيير على فكرة رئيسية تتمحور حول كيفية تمكن المسير من التحكم في الوسائل والموارد المتاحة لديهم من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وذلك ضمن خطة المؤسسة، فمراقبة التسيير تعتمد على عملية جمع المعلومات، معالجتها وتحليلها بقصد الوصول إلى نتائج تسمح للمؤسسة باتخاذ القرار المناسب وعليه فتحديد مكانة مراقبة التسيير يرتبط بالعوامل التالية: (بن زكورة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، 2019، صفحة 109)

- حجم المؤسسة؛
- طريقة التسيير المتبعة (تسيير مركزي أو تسيير لا مركزي)؛
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة؛
- درجة المنافسة في محيط المؤسسة؛
- وسائل ومسؤوليات مراقبة التسيير.

وعموماً مراقبة التسيير تقع في مركز المديرية المالية، إما كمسؤولية مستقلة أو كمسؤولية متقاسمة عندما تكون الوظيفة مجسدة من طرف المدير المالي، ولكن التطورات الحديثة ترى أنه على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة؛ هذه الوظيفة المستقلة للمراقب تعطيه سلطة تدخل أكثر أهمية وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل الموجودة في المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالموارد النقدية، الوسائل المالية والبشرية، أيضاً يقوم بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله؛ أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها إذا كان يراها ضرورية. (مرابطي، 2005-2006، صفحة 58)

الفرع الثاني: أدوات مراقبة التسيير: تتمثل أدوات مراقبة التسيير فيما يلي:

أولاً- الموازنة التقديرية: الميزانية التقديرية هي إحدى الأدوات المستخدمة على نطاق واسع لغرض مراقبة الإدارة. وهي مندجحة في إطار الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة، وبناءً على الخطة التشغيلية، يتم تحديد الميزانيات على المدى القصير (تقديرات للسنة القادمة) (لشهب، 2021-2022، صفحة 87)

وعليه يمكن تعريف الموازنة التقديرية وفق معهد التكلفة والمحاسبين بإنجلترا على أنها خطة قيمية وكمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمتنظر تحقيقه أو النفقات المتنظر تحملها خلال هذه الفترة، والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين. (مباركي و مسعداوي، 2020، صفحة 286)

ومما سبق نستخلص أن نظام الموازنات التقديرية يقدم خدمات رئيسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز ونوضحها كما يلي: (عبد الكريم، صفحة 3)

- التخطيط: يعتمد التخطيط على اختيار بديل من البدائل المتاحة يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة. مهما كانت أهداف المؤسسة (تعظيم العوائد أو الأرباح أو فتح أسواق جديدة....) يجب أن تكون واضحة ومحددة ومرتبة حسب أهميتها ومن ثم وضعها في شكل موازنات عينية مالية ونقدية؛

- التنسيق: إن وظيفة الموازنات التقديرية هي التنسيق بين مختلف نشاطات وأعمال المؤسسة لتحقيق الأهداف ككل، ولهذا يمكن وضع أهداف لكل إدارة ولكل قسم ولكن يشترط تحقيق الانسجام مع الأهداف العامة للمؤسسة.
 - الرقابة: إن الموازنة التقديرية هي أداة تستعملها الإدارة للرقابة، والموازنة السنوية تقسم إلى موازنات فصلية لغرض الرقابة والمتابعة المستمرة ومقارنة التقديرات مع الإنجاز الفعلي ومن ثم الوصول إلى إعداد تقارير تتعلق بالأداء ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة.
 - التحفيز: إن التحفيز يولد لدى الأشخاص شعورا يدفعهم إلى التعاون والإخلاص في العمل ويجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا، الأمر الذي يشجعهم على العمل بجد مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج مما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- ولها عدة أنواع تنقسم حسب كل معيار إلى: (بلقاضي، 2019-2020، الصفحات 78-79-80)
1. من حيث الفترة الزمنية:
- وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات طويلة الأجل، متوسطة الأجل وقصيرة الأجل كما يلي:
 - موازنات طويلة الأجل: تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل، وهي متعلقة بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتغطي فترة تفوق خمسة سنوات، وغالبا تهتم وتخطط للاستثمارات المالية؛
 - موازنات متوسطة الأجل: عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربع سنوات، وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية؛
 - موازنات قصيرة الأجل: ويطلق عليها الموازنة التقديرية السنوية أو العملية، وهي تغطي نشاط المؤسسة خلال دورة مالية
- قادمة؛
2. من حيث المرونة: يقسم حسب هذا المعيار الموازنات إلى قسمين: الموازنات التقديرية الثابتة والموازنات التقديرية المرنة (المتغيرة) نشرحها كما يلي:
- الموازنة الثابتة: تبنى الموازنة الثابتة على حجم نشاط واحد، وتستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى مستوى حجم النشاط؛
 - الموازنة المرنة (المتغيرة): ويطلق عليها كذلك المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقييم الأداء، حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في ذلك، وتتميز بالمرونة، إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي، ولذا يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات؛
3. من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية: تقسم حسب مدة التصنيف إلى موازنة المسؤولية وموازنات البرامج، نعرضها كما يلي:
- موازنة المسؤولية: إن موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي تساعد على تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس القسم المعني أو مركز المسؤولية، الذي قد يكون هدفه تخفيض التكاليف فيكون مركز التكاليف، أو لزيادة الإيرادات فهو مركز الإيرادات، أو في الأخير أرباح فهو مركز ربح، إذ أن الموازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة لكل قسم من أقسام المؤسسة؛

— موازنة البرامج: تساعد هذه الموازنة على اتخاذ القرارات خاصة في المشاريع الاستثمارية، حيث أنها تحدد ما تسعى المؤسسة إلى القيام به من خطط رئيسية، وأساس هذا النوع هو نشاط معين أو عملية محددة تريد المؤسسة القيام بها، مثل شراء آلة جديدة، القيام بمحملة دعائية... إلخ

4. من حيث القياس: هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني مثل موازنة الإنتاج، وموازنات معبر عنها على أساس نقدي، ونجد الموازنات المعبر عنها عينيا في المؤسسات الإنتاجية، إلا أن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستخرجة من المحاسبة العامة أو محاسبة التكاليف، ولأنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة فهناك قاسم هو القياس النقدي.

ولإعداد الموازنة التقديرية تتم وفق المراحل التالية: (شدرى معمر، 2018-2019، صفحة 24)

- تكوين لجنة الموازنات: تتكون اللجنة من رئاسة المدير العام للشركة وعضوية مدير الإنتاج ومدير المبيعات لسنة أو أقل، وذلك بوضع الخطوط الرئيسية للموازنة في شكل منشور عام للجهات التنفيذية لتحديد الاقتراحات والبدائل المختلفة لتنفيذ هذه الاقتراحات؛
- مرحلة الدراسة: تقوم اللجنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية لتعرض على الإدارة العليا للمناقشة في ضوء السياسة العامة والاحتياجات الفعلية مع أفضل عائد ممكن؛
- مرحلة الإقرار: يتم صياغة المقترحات المقبولة، ويتم وضعها في الشكل النهائي ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسؤولة عن اعتمادها (مجلس الإدارة، مجلس المساهمة)؛
- مرحلة التنفيذ: بعد موافقة واعتماد مجلس إدارة الشركة ترسل الخطة إلى المسؤولين التنفيذيين لشرحها للعاملين؛
- مرحلة المتابعة: تقوم اللجنة بمتابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من تحديد الانحرافات وإجراء التصحيحات اللازمة في الوقت المناسب.

ثانيا- محاسبة التكاليف : وهي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيري المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، حيث تعتبر محاسبة التكاليف جزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة، إن أغلب المؤسسات تستخدم محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، ونظرا للأهمية التي تكتسبها حيث أنها هي الوحيدة التي تسمح بالمراقبة الفعالية للتكاليف وتوجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية، كما أنها تسمح بقياس مردودية الانتاج والتزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة. (هاشيم، 2023، الصفحات 98-99)

ثالثا-لوحة القيادة:

تعرف بأنها تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة، معبرة يستطيع من خلالها المسير تقديم سلسلة الأحداث ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات.

وترتكز لوحة القيادة على مجموعة من مبادئ أهمها: (بوغازي و رقاد، 2021، صفحة 294)

- تعتمد على المعلومات والمؤشرات الأساسية لقياس الأداء؛
 - تحتوي على مقاييس موضوعية تسمح بالسيطرة على قرار المؤسسة ومحيطها؛
 - تحتوي على لوحات القيادة للمصالح الفرعية للمؤسسة والعمليات الخاصة بمراقبة التسيير تدمج ضمن لوحة قيادة خاصة بالمصالح؛
 - لا توجد لوحة قيادة نموذجية فعلى كل مسؤول اختيار لوحة قيادة خاصة به من خلال المعلومات التي يحتاجها لتتوافق مع أهدافه؛
 - تكون لوحة القيادة حسب حجم المؤسسة.
- أ. أنواع لوحات القيادة: تتمثل أنواع لوحات القيادة فيما يلي: (خروبي، 2021، صفحة 63)
- لوحة القيادة الكلاسيكية (المالية): يشير هذا النوع إلى أنها خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة، حيث تبين الارتباط بين مختلف المصالح ومدى مساهمتهم في المدروية الشاملة؛
 - لوحة القيادة الاستراتيجية: تعبر على مفهوم المؤشرات أكثر من المعلومات فهي نظام يتشكل من مجموعة من المؤشرات مبنية ومنظمة لغاية تحقيق أهداف خاصة بطريقة معينة؛
 - لوحة القيادة التسويقية: تعرف بأنها العملية المفسرة للحالات التي تكون فيها الإدارة تسويقية والتنبؤ بالحالات المستقبلية والتفاعل والاستجابة مع التغييرات في الوقت المناسب؛
 - لوحة القيادة الاجتماعية: هي مجموعة من المؤشرات الضرورية لقياس النتائج الخاصة بالموارد البشرية وإدارتهم، ومتابعة تطور تنفيذ استراتيجيتهم وإمكانية اتخاذ القرارات الاجتماعية الملائمة.
- ب. مراحل إعداد لوحة القيادة: تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة وتعد وفق هاته المراحل: (بوغازي و رقاد، 2021، الصفحات 298-299)

1. تحديد الأهداف بدقة: تعتبر الأهداف السبب الرئيسي لوجود لوحة القيادة، ويجب أن يكون الهدف ممكنا ومحددا من حيث المدة وأن يكون معقولا ويخضع لتحديد الأهداف إلى:
 - الأهداف القابلة للقياس (الزيادة، التخفيض، الثبات)؛
 - متابعة القياس بالأرقام، نسب؛
 - تحديد المدة للهدف المراد قياسه (التخفيض، النسبة، الشهر، السنة)؛
2. تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف: يتم في هذه المرحلة تحديد المعلومات الضرورية، جمع المعلومات في المؤسسة (البحث عن المعلومات غير المتوفرة ودراسة كيفية الحصول عليها)، وتصنيف عناصر المعلومات؛
3. تحديد المؤشرات: ويتم وفق هذه المرحلة تحديد واختيار المؤشرات، كما يتم وضع معايير والإجراءات التصحيحية؛

4. بناء لوحة القيادة واختيار التصميم الملائم: بعد تنفيذ المراحل الثلاثة السابقة يتعين اختيار الشكل الموافق لتقدمها، أي بناء لوحة قيادة يتبنى أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة العامة لمتابعة النشاط كاللوحات الإحصائية، المقتطفات، الرسومات البيانية... إلخ

ج. مساهمة لوحة القيادة في مراقبة التسيير: تقوم لوحة القيادة بإرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به، لذا فإن لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة قيادة تسمح للمسيرين بالتحكم في مختلف أنشطتهم وبطبيعة الحال تختلف التصاميم والمؤشرات باختلاف أهمية وحجم وطبيعة نشاط كل مركز، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيرها يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات وفي الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتتطلب عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل بين الأفراد والمسؤولين وكل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق، وتبقى لوحات القيادة مجرد أداة للوصول إلى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة ولذلك فإن فهم الانحرافات وتحليلها بصورة سليمة هي الخطوة الحاسمة وذلك لتفادي تكرار الأخطاء والبحث عن بدائل تسييرية أفضل لتحقيق تسيير أكثر فعالية. (رحيم و بونقيب، 2008، الصفحات 12-13)

رابعاً- بطاقة الأداء المتوازن: يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها: نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية واستراتيجيات مؤسساتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة. (عريوة و خاوي، 2017، صفحة 137)

أ. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: لبطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد رئيسية تتمثل فيمايلي: (السليمانى و جمدي، 2021، الصفحات 265-266)

1. البعد المالي: يعكس البعد المالي قدرة المؤسسة على تنفيذ الاستراتيجية المقترحة وتحقيق أهداف المؤسسة على المدى القصير، من خلال هذا البعد، يتم تقييم الأداء المالي للمؤسسة ومقارنته بالنتائج القياسية المتعلقة بالمؤسسة نفسها أو في نفس القطاع، كما تساهم مقاييس الأداء المالي في تقييم الأداء المالي المتوقع.

2. بعد العملاء: يعتبر العميل أساس استمرار المؤسسة كما أنه يتصدر استراتيجياتها، ويتجسد ذلك في عرض المؤسسة لمنتجات عالية الجودة وبأسعار مقبولة ولتقييم هذا الأداء هناك عدة مقاييس كرضا العميل، العملاء المستهدفين... إلخ، وقبل اختيار إحدى المقاييس يجب تحديد حصتها في السوق وفهم طبيعة العملاء لتحقيق أكبر ربح.

3. بعد العمليات والأنشطة الداخلية: يعني به المقاييس الداخلية التي تحدد اجراءات المؤسسة الداخلية، وتركز المؤشرات الرئيسية في هذا البعد على أداء العمال وكفاءة سير العمليات وفعالية اجراءات البيئة الداخلية. (صالح و بن أحمد، 2014، صفحة 168)

4. بعد النمو والتعلم: يمكن المؤسسة من البقاء والاستمرار، إذ يعكس قدرتها على تنمية وتطوير مهاراتها الداخلية من أجل تحسين أدائها وتحقيق نموها في المدى الطويل، ويكون ذلك بتدريب العاملين وتحسين مستوى التكنولوجيا في الأنظمة الموجودة بالمؤسسة، وإعادة النظر في نظام المكافآت والحوافز.

ب. أهمية بطاقة الأداء المتوازن: إن تبني هذا المفهوم يساعد على تحديد واضح لخطط العمل والتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة كما تعتبر آلية لمتابعة هذه الخطط والتحكم بها، كما أنها تترجم رؤية واستراتيجية المؤسسة لتحسين أدائها.

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير

المطلب الأول: استخدامات طريقة التكلفة المتغيرة في مراقبة التسيير

تعتبر عتبة المردودية من التحليلات التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات والرقابة عن طريق الحصول على معلومات تتعلق بسلوك التكاليف وحجم المبيعات والأرباح ونجد هناك ثلاث حالات لنتيجة المؤسسة وهي كالتالي:

- زيادة الإيرادات على النفقات وتكون نتيجة النشاط ربحاً؛
- زيادة النفقات على الإيرادات وتكون نتيجة النشاط خسارة؛
- تساوي النفقات مع الإيرادات وتكون نتيجة النشاط تعادل.

انطلاقاً من الأخيرة فإن نقطة التعادل هي مستوى النشاط الذي تكون فيه نتيجته صفراً عند مقابلة الإيرادات مع النفقات. ويطلق على عتبة المردودية نقطة التعادل أو النقطة الصفر أو رقم الأعمال الحرج أو تحليل العلاقة بين التكلفة الحجم والربح، وهي أسلوب يركز على التفريق بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، ولكنها تتجه أكثر نحو التنبؤ

الفرع الأول: تعريف وتحديد عتبة المردودية:

أولاً- تعريف عتبة المردودية (نقطة التعادل): وهي تعادل مجموع التكاليف مع مجموع الإيرادات، حيث تكون النتيجة لا ربح ولا خسارة أي معدومة وانطلاقاً منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

ثانياً- تحديد نقطة التعادل: قد تنتج المؤسسة منتج أو عدة منتجات أو منتج موسمي إذن تحديد نقطة التعادل تختلف بالنسبة للحالات السابقة.

أ. نقطة التعادل لمنتج واحد: لتحديد نقطة التعادل بالطريقة الجبرية تتبع الخطوات التالية: (شحتاني، 2010-2011، الصفحات 98-100)

- نعلم أن عند عتبة المردودية التكاليف تكون مساوية للإيرادات

$$\text{التكاليف الإجمالية (CT)} = \text{الإيرادات (CA)} \quad \text{أي}$$

$$\text{رقم الأعمال} = \text{الكمية المنتجة والمباعة (Q)} \times \text{سعر البيع الوحدوي} \quad \text{ولدينا:}$$

$$\text{التكاليف الإجمالية} = \text{التكاليف المتغيرة (CV)} + \text{التكاليف الثابتة (CF)} \quad \text{و:}$$

وبتحليل العلاقة (1) يصبح لدينا:

$$\text{التكاليف المتغيرة (CV)} + \text{التكاليف الثابتة (CF)} = \text{الكمية المنتجة والمباعة (Q)} \times \text{سعر البيع الوحدوي (P)}$$

$$\text{مع العلم أن: التكاليف المتغيرة} = \text{التكلفة المتغيرة الوحدوية (V)} \times \text{الكمية المنتجة والمباعة (Q)}$$

وبإعادة ترتيب المعادلات نجد أن:

$$\text{التكاليف الثابتة} = (\text{التكلفة المتغيرة الوحدوية} \times \text{الكمية المنتجة والمباعة}) - (\text{الكمية المنتجة والمباعة}) \times (\text{سعر البيع الوحدوي})$$

التكاليف الثابتة = (سعر البيع الوحدوي - التكلفة المتغيرة الوحدوية) × الكمية المنتجة والمباعة)

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الكمية المنتجة والمباعة}} = (\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة})$$

ولدينا:

$$\text{هامش على التكلفة المتغيرة للوحدة} = (\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة الوحدوية})$$

إذن عتبة المردودية بالكمية تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}} = \text{الكمية}^*$$

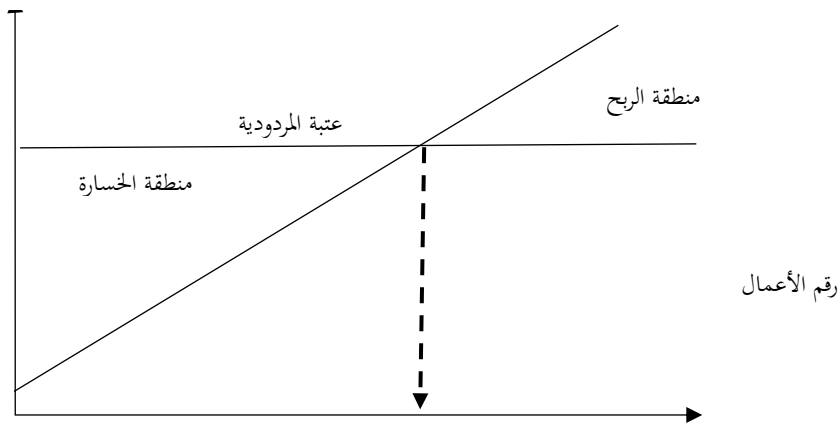
تحديد عتبة المردودية بيانيا: ويتم وفق ثلاث علاقات: (شحتاني، 2010-2011، الصفحات 100-101)

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

توضح من خلال الشكل التالي:

الشكل 06: عتبة المردودية وفق علاقة الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

الهامش على التكلفة

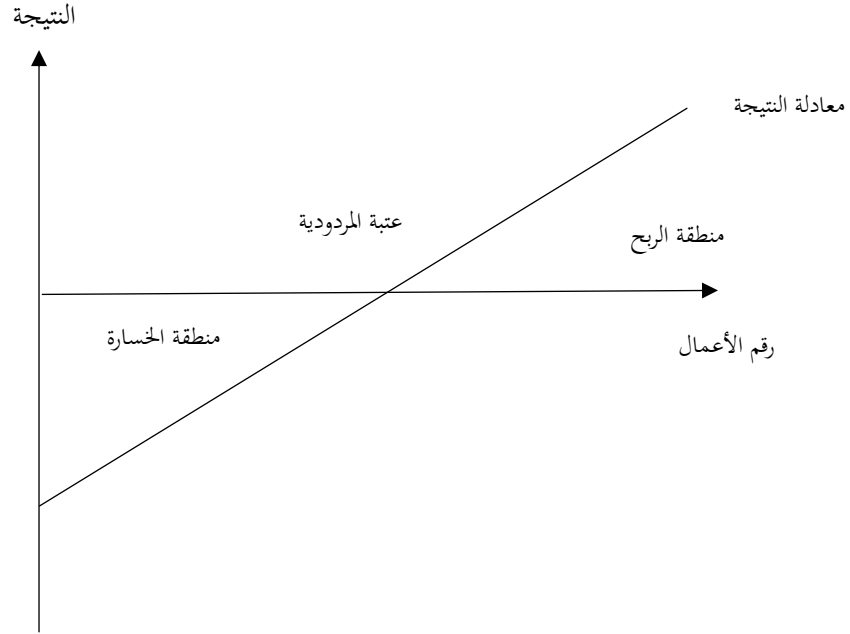


المصدر: (شحتاني، 2010-2011)

يوضح الشكل منطقتي الربح والخسارة وتفصل بينهما نقطة عتبة المردودية، بحيث عندما تكون التكاليف الثابتة فوق منحنى الهامش على التكلفة المتغيرة فإن المؤسسة تحقق خسارة، وعندما يكون العكس فإن المؤسسة تحقق ربح.

عندما تكون النتيجة مساوية للصفر: أي يوضح الشكل التالي ذلك:

الشكل رقم 07: عتبة المردودية وفق علاقة الهامش على التكلفة المتغيرة = 0

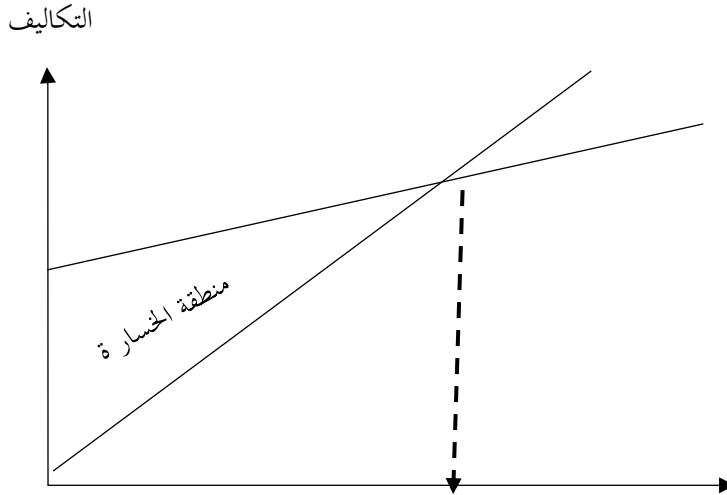


المصدر: (شحتاني، 2010-2011)

يبين الشكل أن المؤسسة تبدأ بتحقيق الربح عندما تصل إلى مستوى معين من رقم الأعمال.

رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة: ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 08: عتبة المردودية وفق علاقة الهامش على التكلفة المتغيرة + التكاليف الثابتة



المصدر: (شحتاني، 2010-2011)

تحديد تاريخ عتبة المردودية: ويسمى بالنقطة الميتة فهو يمثل التاريخ الذي تحقق في المؤسسة التعادل أي نتيجة المؤسسة معدومة، وعند هذا التاريخ تغطي كل التكاليف الثابتة بالإضافة إلى جزء من التكاليف المتغيرة وتسعى المؤسسة لبلوغ هذا التاريخ في أقرب وقت ممكن للدخول في مرحلة الأرباح باعتبارها في محيط متقبل وتحسب بالأيام أو بالأشهر وتحدد وفق العلاقة التالية: (شحتاني، 2010-2011، صفحة 102)

$$\frac{\text{عتبة المردودية} \times 12}{\text{رقم الأعمال}} = \text{أو: تاريخ العتبة} = \frac{\text{عتبة المردودية} \times 360}{\text{رقم الأعمال}}$$

ثالثا- استخدامات عتبة المردودية في مراقبة التسيير: تلعب عتبة المردودية دورا مهما في مجال التسيير المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال توفير معلومات للمسيرين لمساعدتهم في عملية الرقابة عن طريق العنصر الأساسي وهو هامش الأمان. تعريف هامش الأمان: وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية حيث يمثل أقل رقم أعمال ممكن أن تصل إليه المؤسسة دون خسارة.

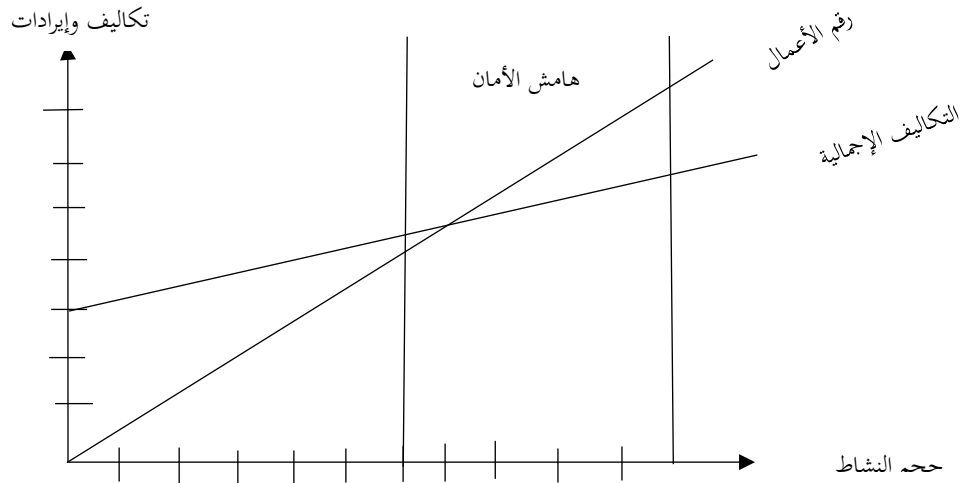
تحديد هامش الأمان: يشكل هامش الأمان عنصرا أساسيا في تسيير المؤسسة فإنها تضعه كنقطة قياس يجب عليها الوصول إليها في أقرب الآجال أو قبل نهاية الدورة الاستغلالية ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال الصافي المحقق} - \text{رقم الأعمال نقطة التعادل}$$

إذا كانت نتيجة الهامش الأمان سالب هذا يعني أن المؤسسة واقعة في منطقة الخسارة وهنا يستوجب على المؤسسة الرفع منه لتفاديها. وإذا كانت نتيجة هامش الأمان موجبة هذا يعني أن المؤسسة أنها محققة لهامش من الربح (منطقة الربح) إذ عليها أن تحتفظ بهذا الهامش وأن تخطط في الدورات المقبلة على رفعه وعدم القبول بتحفيضه.

يمكن توضيح هامش الأمان وفق المنحنى التالي:

الشكل رقم 09: التمثيل البياني لهامش الأمان



المصدر: (شحتاني، 2010-2011)

الفرع الثاني: نقطة التعادل في حالة تعدد المنتجات:

قد تنتج المؤسسة أكثر من منتج بحيث يكون لكل منتج سعر بيع وتكاليف متغيرة خاصة به مع اشتراك هذه المنتجات في التكاليف الثابتة وتمثل نقطة التعادل في هذه الحالة عدد الوحدات الواجب بيعها من كل منتج للوصول إلى نقطة التعادل، وتحسب وفق الخطوات التالية: (غضاب، محاسبة التسيير المعمقة، 2020-2021، صفحة 69)

أولاً- حساب مزيج المبيعات

$$\frac{(Q_i)}{\Sigma Q_{i...n}} = \text{نسبة مزيج المبيعات}$$

ثانياً- حساب المتوسط المرجح لهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة (MCVMu) ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$MCVMu = \Sigma [(MCV_{ui} \times Q_i\%) + \dots (MCV_{un} \times Q_n\%)]$$

ثالثاً- حساب نقطة التعادل بالوحدات: حيث يتم في هذه الخطوة تحديد نقطة التعادل للمنتجات الثلاث أي كمية المبيعات التي تحقق نقطة التعادل وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{متوسط المرجح لهامش على التكلفة المتغيرة}} = \text{نقطة التعادل بالوحدات}$$

رابعاً- عدد الوحدات الواجب بيعها لكل منتج وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{عدد الوحدات الواجب بيعها لكل منتج} = \text{نقطة التعادل بالوحدات}$$

خامساً- حساب رقم الأعمال لكل منتج ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال لكل منتج} = \text{الكمية المباعة} \times \text{سعر البيع}$$

ومن ثم يتم جمع رقم أعمال كل المنتجات ΣCA

سادساً- حساب التكلفة المتغيرة لكل منتجات ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المتغيرة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} \times \text{الكمية}$$

ومن ثم يتم جمع التكاليف المتغيرة لكل منتجات ΣCV
سابعاً- حساب إجمالي هامش التكاليف المتغيرة: بحسب انطلاقاً من طرح رقم الأعمال من التكلفة المتغيرة

هامش التكلفة المتغيرة = مجموع رقم أعمال المنتجات - مجموع التكلفة المتغيرة للمنتجات

ثامناً- حساب النتيجة وتحسب وفق العلاقتين التاليتين:

النتيجة = مجموع هامش التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

أو: عند نقطة التعادل بالقيمة

التكاليف الثابتة

نقطة التعادل بالقيمة =

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

مجموع هامش على التكلفة المتغيرة

نسبة هامش على التكلفة المتغيرة =

مجموع رقم الاعمال

المطلب الثاني: التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف:

تعتبر التكلفة المستهدفة مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكاليف الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة تصميم المنتج وتطويره، هذا بالإضافة إلى تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجة العملاء، كما أنها أسلوب لتخطيط التكلفة يستخدم خلال دورة حياة المنتج، ويهدف إلى تحليل تكاليف المنتجات، وتقصير دورة حياة المنتج إلى أدنى حد معقول. (محمد نور، 2015، صفحة 39)

الفرع الأول: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف:

إن تخفيض التكاليف هو الاستراتيجية الأسهل والأكثر تأكيداً لزيادة الأرباح على المدى القصير، ويمكن أن يكون أيضاً محرّكاً رئيسياً للنمو على المدى الطويل، إذا تم التعامل معه بشكل صحيح، حيث يجب على المؤسسة أن تهتم بالتسعير، الهوامش، سلوكيات المنافسين والتنظيم الحكومي، يعد تخفيض التكاليف أبسط طريق لزيادة الربحية وتعزيز التدفق النقدي للمؤسسات، حيث تعمل هذه الاستراتيجية على التركيز في تدنية التكاليف غير الضرورية باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط في العمليات، كما تعمل على زيادة كفاءات العمال، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار على إعادة استثمار جزء أو كل وفورات الناتجة على تخفيض التكاليف في الأفراد والعمليات. ويتم تسيير التكاليف على مستويين:

مستوى مرحلة التصميم: حيث يتم توجيه عملية التصميم بناء على اعتبارات التكلفة، إذ يؤثر تصميم المنتج على كافة عوامل التكلفة حيث أن 80% من تكلفة المنتج تستخدم في هذه المرحلة، بينما لا يتم تحمل سوى 20% من التكاليف وهذا يسمح بإمكانية تخفيض التكاليف وذلك ببذل كل الجهود للوصول للتكلفة المسموح بها بشرط عدم المساس بأداء المنتج؛ مستوى مرحلة الإنتاج: يتم في هذا المستوى مراقبة التكاليف الفعلية لكي تبقى قريبة من التكلفة المستهدفة، بمعنى ضمان التكلفة بأنها لن تنحرف على ما هو متوقع. (خشعي و الشيخ، 2021، صفحة 24)

الفرع الثاني: مساهمة تحليل سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف:

يُعد تحليل القيمة من الأساليب التي تطبق في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج بهدف المساعدة في تخفيض التكلفة وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، حيث يظهر دورها عندما تكون التكلفة المقدرة للمنتج أكبر من التكلفة المستهدفة له. (بوريش و بن البار، 2021، صفحة 379)

أولاً-تعريف تحليل سلسلة القيمة: هو تقنية فعالة من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة التي تستعمل في مرحلة التخطيط والتصميم من أجل تخفيض التكاليف الإنتاجية للمنتج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال استبدال المواد عالية السعر بمواد أرخص تؤدي نفس الوظائف وتحقق نفس الأهداف. (بوريش و بن البار، 2020، صفحة 116)

ثانياً-النموذج العام لسلسلة القيمة: ويكون كما يلي: (زرواطى، 2020، الصفحات 304-307)

لقد أعطى مايكل بورتير M. Porter نموذجاً لسلسلة القيمة بشكل عام والذي يظهر فيه الهامش الذي تحققه المؤسسة والذي يمثل الفرق بين الإيراد المتحقق للأنشطة وتكلفة إنجاز هذه الأنشطة إلى جانب قائمة بما تسعة عمليات قاعدية، خمسة "أساسية" (الإمداد الداخلي، الإنتاج (العمليات)، الإمداد الخارجي، التسويق والمبيعات، الخدمات (ما بعد البيع)) بالإضافة إلى أربعة عمليات للدعم (التموينات (التدبير)، التطوير التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية، الأنشطة العامة للبنية التحتية)، ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم 10: النموذج العام لسلسلة القيمة



المصدر: (زرواطى، 2020، صفحة 304)

يرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين هما:

– تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة؛

– تحديد التكاليف التي تضيف قيمة؛

فإنه يتم تصنيف أنشطة المؤسسة إلى نوعين:

– أنشطة مضيضة للقيمة: وهو ذلك النشاط الذي إذا ما ألغي، فإنه سوف يخفض على المدى البعيد تكلفة الخدمة المجهزة للزبائن بواسطة المنتج، وبعبارة أخرى فإن النشاط الذي يضيف قيمة، هو ذلك النشاط الذي تكون الزبائن مستعدة لدفع

مقابلته، فعلى سبيل المثال، يعد نشاط التوزيع للمنتجات نشاطا مضيضا للقيمة، وكذلك حيازة المواد وأنشطة التصنيع الرئيسية.

– أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة: وهي تلك الأنشطة التي إذا ما ألغيت فإنه لن يترتب عليها تخفيض في التكلفة وهي قد تكون غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها؛ أما التكاليف التي تضيف قيمة فهي تلك التكاليف التي يقتنع المستهلكون أن إنفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج/الخدمة، وتستخدم المؤسسة هذا المفهوم للفصل بين نوعي التكاليف، حيث تبقى التكاليف التي تضيف قيمة، وتتجنب التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج.

ثالثا- تخفيض التكاليف بأسلوب سلسلة القيمة: تعد سلسلة القيمة أسلوب أو طريقة لتخفيض التكاليف حيث يتم من خلالها احتساب التكاليف على أساس الأنشطة الرئيسية منها والفرعية من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بدءا من عملية شراء المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك، وإن عملية تحليل تكلفة الأنشطة يساعد الإدارة في التعرف على مقدار ما تمثله تكلفة كل نشاط قياسا بالتكلفة الإجمالية وبالتالي يتم التركيز على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة قياسا بالأنشطة الأخرى، وبالتالي البحث عن كل الطرق لتخفيض التكاليف مع الحفاظ على نوعية المنتجات، بما يمكن من تحقيق سلسلة القيمة ومنافسة المؤسسات الأخرى وهذا كله يتطلب خبرة وفهما واسعا عن الأنشطة لمراد تخفيض تكلفتها. (جبار يوسف، 2009، صفحة 6)

المطلب الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الأداء

يعتبر الأداء الصورة الحية التي تعكس نتيجة ومستوى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وقابليتها في تحقيق أهدافها من خلال أنشطتها المختلفة، فهو يعكس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها المادية والمالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها، فغالبا ما يرتبط مفهوم الأداء ببعض المفاهيم المساعدة والقريبة منه أهمها الكفاءة، الفاعلية، الإنتاجية إلا أن هناك اختلاف بينهما وهذا ما سيتم التطرق إليه.

أولا- مساهمة محاسبة التكاليف في تحقيق أبعاد الأداء:

1. مؤشرات تتعلق بالفاعلية: تعرف الفعالية على أنها أداة قياس قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الأهداف المخطط لها

وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{الإنجاز المحقق}}{\text{الإنجاز المخطط}} = \text{الفاعلية}$$

وتعتمد على مجموعة من المؤشرات أهمها:

- تحديد نوع الأهداف وقياس تحققها: يوجد نوعين من الأهداف في مجال قياس الفعالية:
- الأهداف الرسمية: التي يمكن معرفتها أو الاطلاع عليها من خلال الوثائق الرسمية للمؤسسة، مثل عقد تأسيسها، ونظامها الداخلي، والمستندات التي تعتمد عليها الإدارة... الخ؛
- الأهداف العملية: تتمثل في مؤشرات الإنتاج، الإنتاجية، كمية ونوعية وحجم المخرجات من السلع والخدمات، وذلك خلال فترة زمنية معينة.
- ويسمح تحليل هذه الأهداف إعطاء صورة حقيقة عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، وبالتالي فدرجة الفعالية تكمن في قدرتها في استخدام الطاقات المتاحة والتكيف مع المحيط من خلال معالجة المشكلات التي تواجهها عند تحقيق هذه الأهداف.
- قياس القدرة على التكيف: التكيف هو قدرة المؤسسة على توقع المشكلات الداخلية والخارجية التي ستواجهها وإيجاد الحلول لمواجهتها والسيطرة عليها، وبالتالي فهو يلزم نشاط المؤسسة في تحقيق أهدافها، وتحقيق مستقبلا رضا الأفراد وزرع الروح المعنوية لديهم، وتساهم محاسبة التكاليف في تحقيق الفعالية من خلال توفير المعلومات المتعلقة بالنتائج المحققة ومقارنتها مع الأهداف المسطرة.
- 2. مؤشرات تتعلق بالإنتاجية: تعبر عن كفاءة المؤسسة في تحويل المدخلات إلى مخرجات، وبالتالي تقوم على دراسة العلاقات القائمة بين الموارد المستخدمة وبين النتائج المحققة. (شطارة ولبرش، ص 05)
- 3. مؤشرات تتعلق بالكفاءة: تعرف الكفاءة على أنها القدرة على تحجيم الفاقد في الموارد المتاحة وذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب ووفق معايير محددة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة المدخلات}}{\text{قيمة المخرجات}} = \text{الكفاءة}$$

ومنه نستنتج انطلاقاً من التعريف أن الكفاءة تهدف استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل وتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة في السوق أي أن كل قيمة لا تستهدف إرضاء الزبون يتم التخلص منها

ثانياً- مساهمة محاسبة التكاليف في قيادة الأداء: ويكون كما يلي: (شحتاني، 2010-2011، الصفحات 108-109)

أ. الأداء المنظماني: تعددت المفاهيم المتعلقة به منذ ظهور مراقبة التسيير، فارتبط تاريخياً بتخفيض التكاليف ثم توسع ليشمل ثنائية تكلفة- قيمة.

- الأداء كثنائية تكلفة- قيمة: من الخطأ القول أن الأداء بواسطة تخفيض التكاليف ترك مكانه للأداء بواسطة إنتاج القيمة، فكلاهما مترابطان ومتكاملان؛ وفي الوقت الحالي تختار بعض المؤسسات استراتيجية تخفيض التكاليف وبعضها الآخر يختار استراتيجية التمييز، فعلى سبيل المثال تتبع المساحات الكبرى سياسة الأسعار المنخفضة لتصريف منتجاتها، بينما تلجأ المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة إلى الاستقبال والخبرات وخدمة ما بعد البيع، بينما تلجأ المؤسسات الكبرى مثل شركات الطيران إلى تغطية الاتجاهات وجودة الخدمة.

ورغم الاختلاف الأساسي بين تخفيض التكاليف ونتاج القيمة إلا أنهما مرتبطان في الواقع، فالاهتمام بتعظيم القيمة دون الأخذ في الاعتبار الطريقة التي تحققت بها أي عدم الاهتمام بالتكاليف قد يشكل خطراً على المؤسسة، كما أن العمل على تدنية التكاليف إلى أقصى حد يمكن أن يؤدي إلى تخفيض جودة المنتجات مما قد يفقدها زبائنها وبالتالي قيمتها. ومنه فالأداء كثنائية تكلفة-قيمة يسمح ببعديه تخفيض التكاليف ونتاج القيمة بتقييم الأداء الصافي، كما يساهم في إنتاج القيمة للعملاء بشرط تحقيق رقم الأعمال والتحكم في التكاليف للحصول على هامش الربح؛ وبالتالي يجب أن يدمج نظام المراقبة هذه الثنائية لقيادة الأداء.

— محاسبة التكاليف مؤشر مالي للأداء المنظماتي: تسمح باستخلاص العناصر المالية والاستثنائية لتحديد نتيجة الاستغلال، وكذلك تحديد مؤشرات النشاط (مثل رقم الأعمال، الهامش التجاري ونتاج الدورة... الخ)، مما يسمح بمعرفة مكانة المؤسسة في السوق، ومن بين النسب المستخدمة النسبة بين نتيجة الاستغلال ورقم الأعمال، أو التكاليف الكلية على رقم الأعمال، أو تكاليف الموظفين على رقم الأعمال... الخ؛

وبالتالي تؤثر محاسبة التكاليف في الأداء التنظيمي ليس فقط باعتبارها مؤشر من مؤشرات، ولكن أيضاً بمساهمتها في توفير المعلومات للمؤشرات الأخرى كالمحاسبة العامة ولوحة القيادة والمردودية... الخ.

— أداء وحدات المؤسسة: تعتبر محاسبة التكاليف من أقدم الأدوات المستخدمة في الانتقال من القياس الكلي للأداء إلى القياس الجزئي، وفي هذا الإطار فهي تشكل:

— أداة للقيادة: تسمح لمسؤولي الوحدات بقيادة تكاليفهم بشكل أفضل، من خلال ما توفره من معلومات تفصيلية حول التكاليف (متغيرة، ثابتة... الخ) والنتائج (حسب كل منتج، خط إنتاجي، وحدة... الخ) تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات.

— أداة للتقرير: تسمح محاسبة التكاليف بإثراء التقارير الموجهة للمسيرين وتفيدهم في معرفة مدى نجاحهم في تحقيق أهدافهم وتحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات كإلغاء المنتجات التي لا تضيف قيمة، أو إلغاء خط إنتاجي، أو شراء استثمارات جديدة... الخ.

— إعداد القوائم المالية للمحاسبة العامة: من خلال مساهمتها في تقييم المخزونات المتعلقة بالمنتجات والمواد الأولية.

ب. مساهمة محاسبة التكاليف في ديناميكية قيادة أداء: تتجسد ديناميكية القيادة في التخطيط الموازي وتحليل النتائج المختلفة، ويستند تحليل فروقات النتائج على أربعة عناصر:

— الحجم الإجمالي للنشاط؛

— تقسيم الأنشطة بين مختلف المنتجات، أو ما يسمى بمزيج المبيعات؛

— المردود؛

— سعر الوحدة.

ومنه فمساهمة التكاليف تكون في توفير المعلومات اللازمة حول مختلف التكاليف والنتائج لإعداد الميزانيات التقديرية وكذلك لإجراء المقارنة بين الأداء الفعلي والتقديري واستخراج الفروقات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر محاسبة التكاليف من الأساليب المهمة في المؤسسة وذلك لكون مكانتها في تحليل وتتبع مسار المنتج كما تساعد في تخفيض التكاليف وذلك حسب الأهداف المسطرة من طرف المسيرين، فهي أداة مهمة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار الصحيح وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات حول المنتج في الوقت المناسب.

فقد تم التطرق في هذا الفصل لمحاسبة التكاليف حيث تم تقديم عدة تعريفات لها، خصائصها، أهدافها، كما تناولنا تصنيفات التكاليف وقمنا بدراسة مختلف الطرق لحساب التكلفة سواء الطرق التقليدية والحديثة منها.

كما تطرقنا لمراقبة التسيير من خلال تطورها، تعريفها ومعرفة أهم مراحلها وأهدافها، كما تم إبراز الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير ومن بينها محاسبة التكاليف التي تلعب دورا كبيرا في استمرارية المؤسسة، وأخيرا تم التطرق لمساهمة محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير واستخداماتها.

الفصل الثاني:

دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بمؤسسة بن حوحو-

بسكرة

تمهيد

بعد تطرقنا للجانب النظري سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية للتمكن من مساعدتنا في استكمال بحثنا ومطابقتة للواقع الموجود في المؤسسات، وهذا من خلال إسقاط الدراسة على مؤسسة مطاحن بن حوجو-بسكرة والمتمثلة في إنتاج السميد والفريضة، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث يتضمن المبحث الأول نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيحتوي على واقع استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة، وأخيرا المبحث الثالث الذي يتضمن محاولة في مساهمة تحديد التكاليف بطريقة التكلفة المستهدفة ومقارنتها مع طريقة المؤسسة المدروسة.

المبحث الأول: مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة لمطاحن بن حوحو-بسكرة المختصة بإنتاج السميد والفرينة وذلك من خلال معرفة نشأتها، نشاطها ووظائفها ومن ثم التعرف على مراحل إنتاج منتجاتها.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة عينة الدراسة (مطاحن بن حوحو)

سنترك في هذا المطلب إلى تقديم مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة ذلك من خلال عرض نشأتها وإطار نشاطها ووظائفها وأهم أهداف المؤسسة.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة وإطار نشاطها.

تأسست المؤسسة في 12-02-2008 على شكل مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، من قبل المسير حوحو بشير حيث تبلغ مساحتها الإجمالية 4912 م منها 1670 متر مساحة مغطاة يقع مقرها في بسكرة تحت العنوان التجاري قطعة رقم 191 منطقة الحظائر طريق شتمة بسكرة برأسمال 200000 دج ثم توسعت في نشاطها ليصل رأس مالها إلى 90300000 دج، حيث يتمحور نشاطها الرئيسي في إنتاج وتجارة كل من الفرينة والسميد حيث تقوم بشراء المواد الأولية لتقوم بتصفيتها وتحويلها ومن ثم إنتاجها ليتم بيعها على مختلف أنحاء الوطن وتقدر قدرتها الإنتاجية الفعلية ب 87طن / في اليوم في حين تستطيع تخزين 900 طن / في اليوم.

أما من الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع للنظام الحقيقي حسب رمز النشاط 107101 ولذلك فهي مجبرة على مسك محاسبة حقيقية التي تجعلها تخضع لكل الرسوم والضرائب واقتطاع الصناديق.

الفرع الثاني: وظائف وأهداف مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة

سيتم عرض وظائف المؤسسة وأهم أهدافها المسطرة.

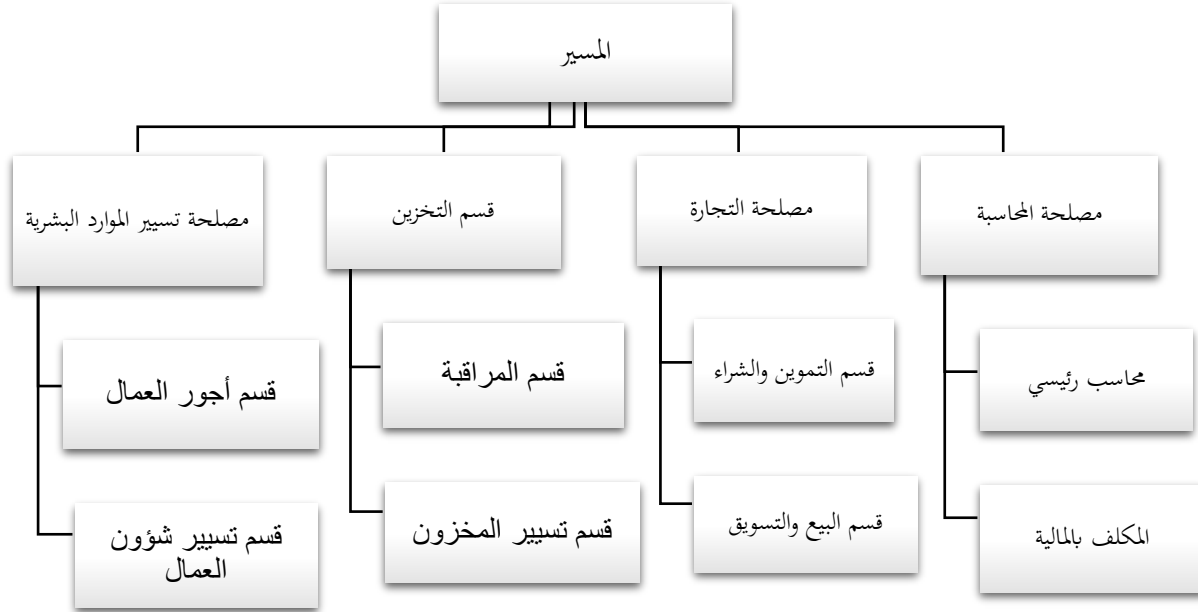
أولا-وظائف المؤسسة: تتركز المؤسسة على وظائف عديدة ومتنوعة نذكر منها:

- تساهم مساهمة كبيرة في الاقتصاد الوطني حيث تتميز بقدرتها الإنتاجية وكفاءة الأداء.
- إنتاج سلعتين وهما السميد والفرينة وما يستخرج منها أثناء عملية انتاج المنتجين الآخرين الأعلاف ألا وهي غذاء للمواشي من أجل التجارة بهم.
- مساهمتها أيضا في تقليل من ظاهرة البطالة وتشغيل اليد العاملة هذا ما جعلها المنافس الأول في النشاط.
- تلبية حاجيات السوق والمستهلك بصفة خاصة.
- ثانيا-أهداف المؤسسة: من أهم أهداف هذه المؤسسة هي:
- تحقيق الأرباح والزيادة في رأس المال هو الذي يعتبر الهدف الرئيسي والأساسي التي تسعى لتحقيقه.
- زيادة في جودة منتوجها ونمو نشاطها وكفاءة أدائها.
- رضا المستهلك في إنتاج متطلبات وجودة المواصفات التي يريدها في المنتج.
- توفير السعر المناسب والمنافس في السوق بحيث يكون موافق مع القدرة الشرائية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من المسير وهو المسؤول على مصلحة المحاسبة المالية التي يتفرع منها المحاسب الرئيسي والمكلف بالمالية، وعلى مصلحة التجارة التي تتفرع هي كذلك لقسمين هما قسم التموين والشراء وقسم البيع والتسويق، وعلى أيضا قسم التخزين حيث تنقسم إلى قسم المراقبة وتسيير المخزون وأخيرا على مصلحة تسيير الموارد البشرية تتفرع هي أيضا إلى قسم أجور العمال وقسم تسيير شؤون العمال.

الشكل رقم 11: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات المؤسسة

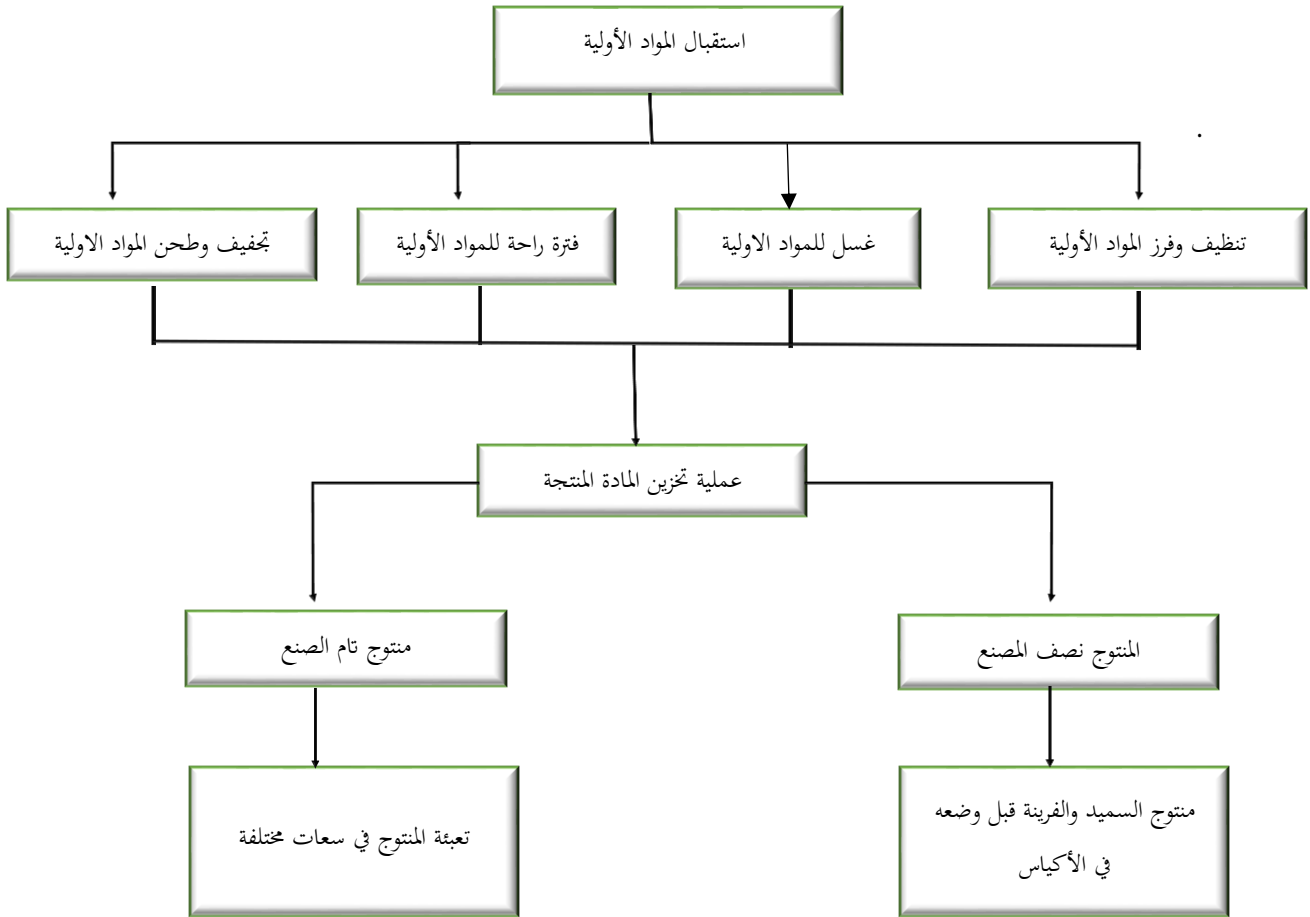
حيث تشغل المؤسسة 33 عاملا وتمتلك عدة مصالح إدارية وتنظيمية حيث تتشابه وظيفتها ومهام مؤسسة من أجل تحقيق أهداف المعلومة، تترتب مهام الإدارة المالية للمؤسسة في:

- المسير: وهو المسؤول على أهم القرارات الروتينية والمصرية والقانونية لصالح المؤسسة وتنظيم واتقان التسيير والتخطيط ورقابة كفاءة الأداء وتنفيذ القرارات الاستراتيجية التي تخدم مصلحة المؤسسة وضمان مردوديتها.
- مصلحة المحاسبة المالية: وهي المصلحة المسؤولة على تسجيل كل الحسابات المالية والتي تتكون من:
 - محاسب رئيسي: يقوم باتخاذ القرارات الجبائية والشبه جبائية إلى مختلف المصالح العمومية، يقوم أيضا بالعمل على إعداد الكشوفات والقوائم المالية المحاسبية.
 - المكلف بالمالية: يعتبر المسؤول الأول على أموال المؤسسة حيث يقوم بـ:
 - إدارة التكاليف والأعباء المتنوعة التي تخص نشاط المؤسسة.
 - تسيير ديون البنكية والفوائد المترتبة.
 - تسيير تمويل المؤسسة الداخلية والخارجية.
- مصلحة التجارة: بما أن مؤسستنا تتركز أيضا على التجارة فتنقسم هذه المصلحة إلى قسمين:

- قسم التموين والشراء: يعمل هذا القسم على تلبية جميع المواد الأولية واللوازم التي تحتاجها المؤسسة في الإنتاج، يهتم أيضا باختيار الأمتل للموردين والسعر.
- قسم البيع والتموين: يعمل هذا القسم على تسويق منتجات المؤسسة الذي هما الفرينة التي تبلغ 125طن في اليوم والسميد 52.5 طن ويحرص هو كذلك على جذب عدد كبير من الزبائن بمنحهم عروض مغرية.
- مصلحة تسيير الموارد البشرية: تتكلف هذه المصلحة بأجور العمال وإعداد كشوف حساباتهم، يحرص أيضا على مراقبة العمال لتطبيقهم للقانون الداخلي للمؤسسة، واهتمام بالحوادث ونزاعات العمل.
- قسم التخزين: يهتم قسم التخزين بمراقبة دخول وخروج المواد الأولية حيث يبلغ يوميا 900 طن في مساحة مغطاة صالحة للتخزين ويهتم بتوفير الوقاية الممكن لهدف المحافظة ولسلامة المواد الأولية.

المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج في مؤسسة مطاحن بن حوحو - بسكرة

الشكل رقم 12: مراحل العملية الإنتاجية بمؤسسة بن حوحو



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المسير

المبحث الثاني: واقع استخدام محاسبة التكاليف بمؤسسة مطاحن بن حوجو-بسكرة

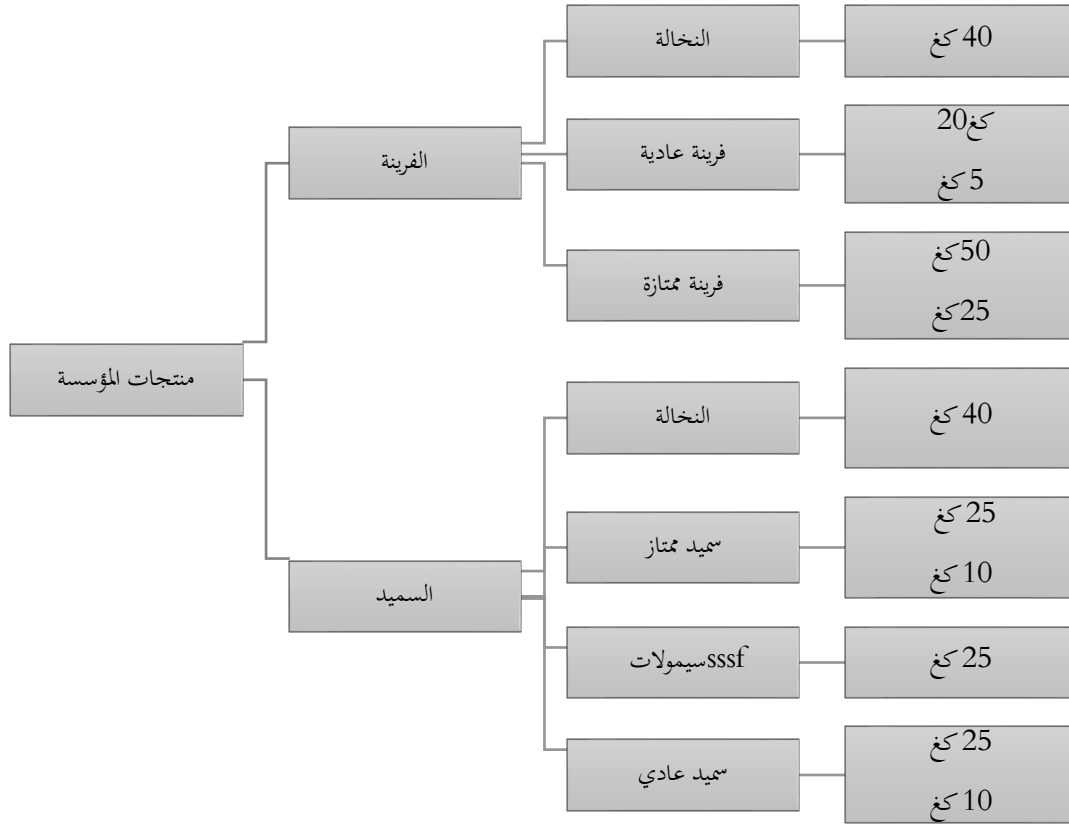
المطلب الأول: مكونات التكلفة بمؤسسة مطاحن بن حوجو-بسكرة

سنطرق في هذا المطلب لمعرفة المصادر التي تدخل في حساب التكاليف للمؤسسة ومعرفة مختلف عناصرها، والتركيز على منتوجي الدقيق والفرينة للمؤسسة.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف:

في الواقع لا توجد مصلحة محاسبة التكاليف كما هو الحال بالنسبة لباقي المؤسسات لكن تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب سعر التكلفة وسنحاول التعرف على مصادر حساب التكاليف ونوضح مختلف عناصرها حيث أن المؤسسة تقوم بإنتاج مجموعة مختلفة من الدقيق والفرينة نبينها في الشكل التالي:

الشكل رقم 13: منتجات المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على الوثائق المقدمة من:

— المحاسبة العامة: وذلك من خلال تقديم حسابات أعباء المجموعة 6؛

— مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات متعلقة باستهلاك المواد الأولية وأسعارها؛

— مصلحة التجارة: توفر معلومات حول الكميات المباعة وسعر البيع؛

— مصلحة التخزين: توفر جميع المعلومات المختصة في حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والتنوعية.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

سنقوم بعرض مختلف العناصر التي تدخل في إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة التي تتمثل في:

أ. المواد الأولية ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: تشمل ما يلي:

– القمح بنوعيه: يعتبر المادة الأولية التي تعتمد عليها المؤسسة في إنتاج الدقيق والفرينة، حيث يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق، والقمح اللين لإنتاج الفرينة وتحصل عليه المؤسسة من المؤسسة الوطنية للحبوب Office Algérien Interprofessionnel des Céréales O.A.I.C بالأسعار التالية:

○ القمح الصلب: تتحصل عليه المؤسسة بسعر 2280 دج/ للقنطار بينما سعره الحقيقي 4500 دج/ للقنطار.

○ القمح اللين: تتحصل عليه المؤسسة بسعر 1285 دج/ للقنطار بينما سعره الحقيقي 3500 دج/ للقنطار.

– الأكياس: تتحصل عليهم المؤسسة من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين.

– الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلي.

– البطاقات: تقوم مصلحة القدس بتلبية احتياجات المؤسسة التي تحتوي على المعلومات اللازمة عن المؤسسة والمنتج.

– الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول عليها من المنابع الصافية.

ب. أجور المستخدمين: التي يتكون من الأجر القاعدي مضافا إليه مختلف المنح والعلاوات وأعباء الضمان الاجتماعي.

ج. الخدمات: وتتمثل في:

– أعباء الصيانة: وتتمثل في أعباء الصيانة دوريا للمعدات أو أعباء الصيانة في حالة وجود خلل ما وتتمثل في ترميم البناء وهيئة مختلف التجهيزات والمعدات إلخ.

– أعباء التأمين: وتتمثل في مختلف مصاريف التأمين لموجودات المؤسسة التي تقوم بها.

د. خدمات خارجية أخرى: تتمثل في:

– أتعاب: تتشكل أساسا في أتعاب محافظ الحسابات، أتعاب الموثقين، أتعاب المحامين، بالإضافة إلى الأشهار التي تقوم به المؤسسة.

– مصاريف النقل: تتمثل في نقل المواد الأولية خاصة مادة القمح، وأيضا في نقل العاملين... إلخ.

– مصاريف البريد والمواصلات: تتمثل في مصاريف الهاتف وأنترنيت... إلخ.

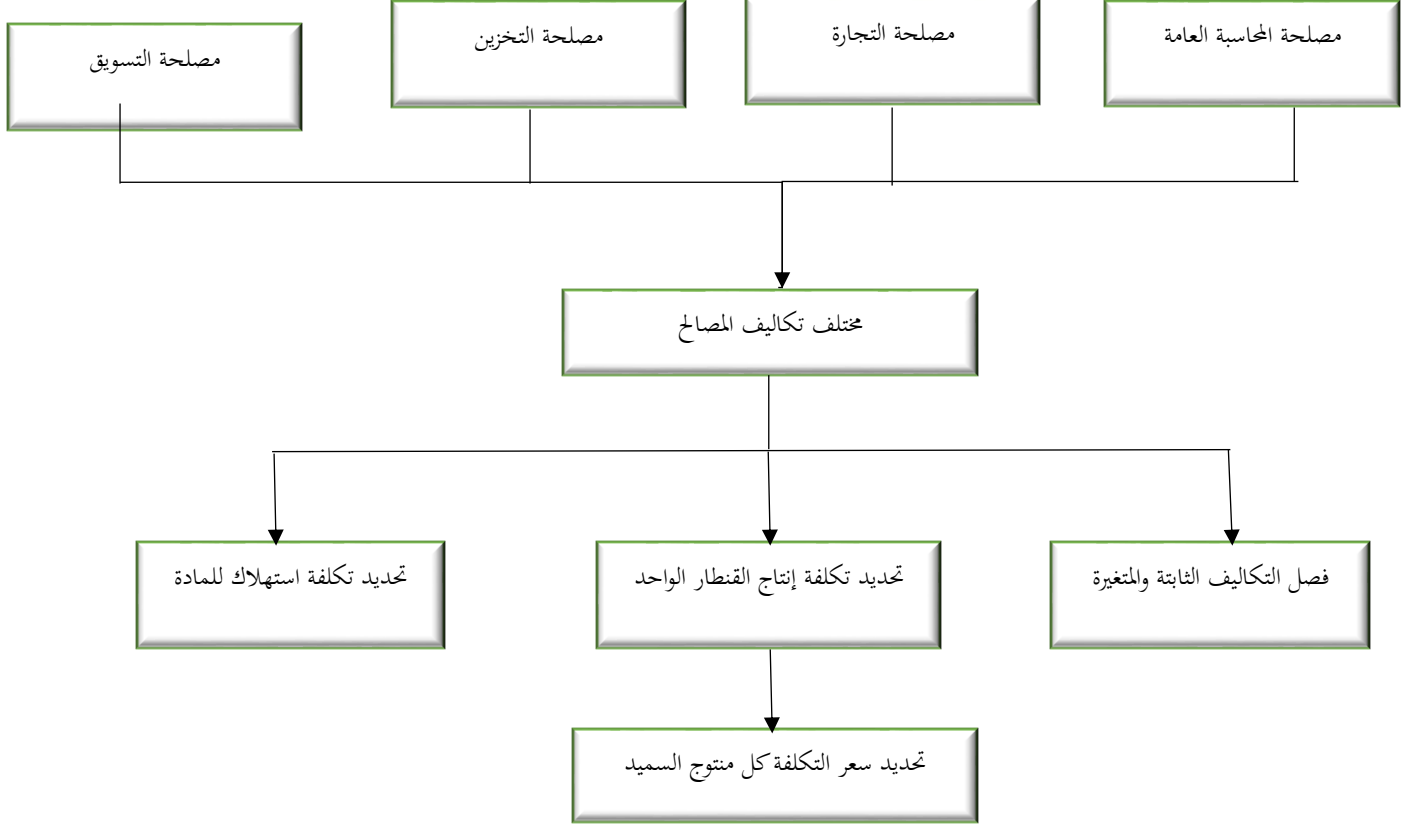
– مصاريف البنك والتحويل: تتمثل في مصاريف تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات، الكشف البنكي، ومختلف المصاريف المتعلقة بحساب المؤسسة.

– مصاريف الكهرباء: وتتمثل في المصاريف التي تدفعها المؤسسة مقابل استخدامها للآلات.

المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن بن حوجو-بسكرة

تقوم المؤسسة بحساب التكلفة انطلاقاً من المعلومات الموفرة من طرف المصالح السابقة ويمكن تلخيصها ويمكن تلخيصها فيمايلي:

الشكل رقم 14: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن بن حوجو



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مصالح المؤسسة

يتبين من الشكل التالي أن عملية تحديد سعر التكلفة يكون انطلاقاً من مختلف معلومات المصالح المتواجدة بالمؤسسة حيث يتم فصل كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة ليتم تحديد أولاً تكلفة إنتاج القنطار الواحد لكل من السميد والفريضة قبل تفريغها في الأكياس ثم تحديد الكمية المستهلكة للمادة الأولية وبالتالي تقوم المؤسسة بجمع كل من التكاليف بما فيها التكاليف الثابتة والمتغيرة وتكلفة إنتاج القنطار الواحد والكمية المستهلكة لتحصل على سعر تكلفة المنتج (الفريضة أو السميد).

ومن خلال ما سبق سنقوم بعرض مختلف مراحل حساب التكلفة بمؤسسة بن حوجو:

الفرع الأول-فصل الأعباء المحاسبية العامة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة:

تقوم مؤسسة بن حوجو بفصل المجموعة 6 إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة حسب درجة تأثيرها بحجم النشاط من فترة إلى أخرى ليتم تقسيمها على الكمية المنتجة من السميد والفريضة ليتم بهذا تحديد التكلفة الوحيدة لأعبائها وتحسب بالعلاقة التالية:

المبلغ الإجمالي للعبء

$$\frac{\text{المبلغ الإجمالي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \text{التكلفة الوحديّة للعبء}$$

سنعطي مثال عن كيفية حساب التكلفة الوحديّة للعبء ومن خلال هذا المثال بنفس الطريقة تحسب باقي التكاليف بما فيها التكاليف الثابتة أو المتغيرة.

7403411.23

$$\text{التكلفة الوحديّة للكهرباء} = \frac{7403411.23}{114000} = 65 \text{ دج}$$

ومنه التكلفة الوحديّة للكهرباء هي 65 دج أي أن القنطار يستهلك 65 دج من الكهرباء.

الجدول رقم 11: إنتاج سنة 2021

الرقم	نوع المنتج	الكمية المنتجة
	السميد الممتاز	64988,27
2	الفرينة الممتازة	13856,41
	المجموع	78844,68

المصدر: بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية

ويمكن تلخيص أعباء المؤسسة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم 12: الأعباء الثابتة

رقم الحساب	التعيين	المبالغ	الوحدة قنطار المنتج
607002	الكهرباء	97 672,30	1,24
607001	الغاز	35 255,20	0,45
607000	الماء	83 719,11	1,06
602004	الوقود	101 255,25	1,28
607	أعباء زراعية	596 295,15	7,56
658	أعباء أخرى للتسيير الجاري	802 156,35	10,17
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	7 209 394,02	91,44
	المجموع الجزئي	8925747.38	113.22

المصدر: بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

الجدول رقم 13: الأعباء المتغيرة

الوحدة قنطار	المبالغ	التعيين	رقم الحساب
المنتوج			
93,91	7 403 411,23	الكهرباء	607002
13,17	1 038 519,36	الغاز	607001
15,55	1 225 600,20	الماء	607000
4,44	350 260,11	الوقود	607
6,41	505 010,80	قطع الغيار	602002
0,99	77 693,97	خردوات	602003
41,88	3 301 993,67	صيانة وإصلاحات	615
0,02	1 729,17	أقساط التأمين	616
2,23	176 000,00	تعويضات أتوات وأنعاب	622
41,89	3 302 310,55	أعباء مختلفة	624
0,06	4 763,48	أعباء البريد والهاتف	626
2,45	192 797,50	خدمات بنكية	627
217,29	17 130 938,39	أجور المستخدمين واشتراكات الضمان الاجتماعي	63
10,88	858 040,50	ضرائب ورسوم أخرى	645
152,30	12 007 436,00	غرامات التأخير	656
451,16	35 569 068,93	المجموع الجزئي	

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة المالية

يتضح من الجدولين السابقين أن فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة تم على أساس مدى تأثير المجموعة 6 بحجم النشاط أي أن التكاليف التي تتأثر بحجم النشاط مباشرة تسمى تكاليف متغيرة والتكاليف التي لا تتأثر بحجم النشاط تسمى تكاليف ثابتة أما أعباء الكهرباء والماء والوقود تم تصنيفها ضمن التكاليف الثابتة والمتغيرة، وعلى سبيل المثال أعباء كهرباء الإنارة وكهرباء المكتب تعتبرها المؤسسة على أنها ثابتة في حين أن كهرباء المجمع تعتبرها المؤسسة متغيرة ونفس الشيء بالنسبة للوقود والماء.

- سيتم التطرق في دراستنا على منتوجي السميد والفريضة الممتازة وكيفية تحديد سعر تكلفة هاذين المنتوجين حيث أن منتوج السميد الممتاز يتم وضعه في سعتين 25 كغ و10 كغ أما منتوج الفريضة الممتازة فيتم وضعها في سعتين 50 كغ و25 كغ

أولا -دراسة سعر تكلفة منتج السميد:

أ. تحديد تكلفة إنتاج القمح المستهلك لإنتاج الدقيق الممتاز: يتم تقدير تكلفة إنتاج القمح المستهلك لإنتاج الدقيق الممتاز انطلاقا من تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك وفق المعادلة الآتية:

$$\text{تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك} = \text{الكمية المستهلكة} \times \text{ثمن القنطار الواحد}$$

$$\text{إذن: تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك: } 218521584 = 2280 \times 95842.80 \text{ دج}$$

كما تطرقنا سابقا فإن منتج السميد خلال عملية طحنه ينتج منتوجين ثانويين هما النخالة والسمولات إذن ثمن بيع كل من هذين المنتوجين يحدد كالتالي وفق المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة شراء القمح المستهلك للمنتوج الثانوي} = \text{الكمية المستهلكة} \times \text{تكلفة شراء القنطار الواحد}$$

$$\text{ومنه: تكلفة شراء القمح المستهلك لمنتوج السمولات} = 1300 \times 3809.397749 = 4952217.07 \text{ دج}$$

$$\text{وتكلفة شراء القمح المستهلك لمنتوج النخالة} = 1376.15 \times 27051.1285039 = 372226410.49 \text{ دج}$$

واخيرا تكلفة شراء القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز يكون بتكلفة القمح الصلب المستهلك مطروح منه تكلفة شراء

المنتوجين الثانويين السمولات والنخالة يمكن تلخيصها وفق المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة شراء القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز} = \text{تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك} - \text{تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج النخالة} - \text{تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج السمولات.}$$

$$\text{ومنه: تكلفة شراء القمح الصلب لمنتوج السميد الممتاز} = 218521584 - 372226410.49 - 4952217.07 =$$

$$= 176342956.43 \text{ دج}$$

حيث الكمية المستهلكة من القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز تحدد وفق المعادلة التالية:

$$\text{الكمية المستهلكة من القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز} = \text{الكمية المستهلكة من القمح الصلب} - \text{الكمية المستهلكة من القمح لإنتاج النخالة} - \text{الكمية المستهلكة من القمح لإنتاج السمولات}$$

$$\text{ومنه: الكمية المستهلكة من القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز} = 95842.80 - 27051.13 - 3809.40 =$$

$$= 64982.27 \text{ دج}$$

إذن نستنتج أن تكلفة شراء القنطار الواحد لإنتاج الدقيق الممتاز يحدد كما يلي:

تكلفة شراء القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز

$$\text{تكلفة إنتاج القمح المستهلك لإنتاج الدقيق الممتاز} =$$

الكمية المستهلكة من القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز

$$\text{تكلفة إنتاج القمح المستهلك لإنتاج الدقيق الممتاز} = \frac{176342956.43}{64982.27} = 2713.71 \text{ دج}$$

وبالتالي تقدر تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بـ: 2713.71 دج ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: تكلفة القنطار الواحد من القمح الصلب لإنتاج السميد الممتاز

النسب	الطبيعة	الكمية المستهلكة	تكلفة شراء القنطار الواحد	تكلفة الشراء الإجمالية
100.00%	تكلفة شراء إنتاج القنطار الواحد (1)	95,842.80	2,280.00	218,521,584.00
28.22%	ثمن بيع النخالة (2)	27,051.13	1,376.15	37,226,410.49
3.97%	ثمن بيع السمولات SSSF (3)	3,809.40	1,300.00	4,952,217.07
67.80%	تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج الدقيق الممتاز (1) - (2) - (3)	64,982.27	2,713.71	176,342,956.43

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مصلحة المالية والمحاسبة

من خلال هذا الجدول يتضح لنا أن تكلفة إنتاج القنطار الواحد من القمح الصلب المستهلك لإنتاج الدقيق يحدد بتكلفة لقمح المستهلك الصلب مطروح منه تكلفة شراء المنتجين الثانويين السمولات والنخالة قسمة الكمية المستهلكة من القمح الصلب لإنتاج الدقيق الممتاز حيث ان هذه الاخيرة تحدد انطلاقا من الكمية المستهلكة من القمح الصلب مطروح منه الكمية المستهلكة للمنتوجين الثانويين النخالة والسمولات وبهذا نتوصل لتكلفة شراء القنطار الواحد من القمح لإنتاج الدقيق الممتاز.

ب. تحديد سعر تكلفة منتجات الدقيق الممتاز: بعد التطرق للمراحل السابقة يتم وضع منتج الدقيق الممتاز في أكياس متشابهة تختلف فقط على حسب السعات وحجم الخيط وفي دراستنا ركزنا على منتج الدقيق الممتاز والذي يحتوي على سعتين 25 كلغ و10 كلغ وسنعرض التفاصيل فيما يلي:

يتم تحديد سعر تكلفة منتج 25 كلغ وفق المراحل التالية:

1. تحديد المادة الأولية اللازمة لإنتاج القنطار الواحد من الدقيق قبل وضعه في أكياس والذي يقدر بـ 2713.71.
2. ينتج من 1 قنطار من القمح الصلب 4 أكياس من الدقيق الممتاز حجم 25 كلغ 30.25 دج.
3. فيما يخص الخيط لغلغ الأكياس بعد تعبئتها يحتاج 384.68 غرام
4. بالنسبة للبطاقات التي تحتوي على شعار المؤسسة فتحتاج ل 4 بطاقات والذي تقدر بـ 0.35 دج
5. وأخيرا إضافة التكاليف الوحودية التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعة 25 كلغ لتتوصل لسعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 25 كلغ والمقدر بـ 3212.28 دج

ويمكن تلخيص المعلومات السابقة في الجدول التالي:
الجدول رقم 15: تحديد سعر تكلفة منتج السميد 25 كغ

التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة	تكلفة القنطار الواحد
السميد الممتاز	1	2713,71	2713,71
الكيس	4	30,25	121
الخيطة (0.6 غ/الكيس)	2,4	384,68	0,92
البطاقة	4	0,35	1,4
المجموع			
		2 837,03	
التكلفة المتغيرة		312,01	
التكلفة الثابتة		63,24	
سعر المنتج		3 212,28	
سعر بيع القنطار		3 500,00	
هامش الربح		287,72	

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة والمالية.

أما فيما يخص منتج الدقيق سعة 10 كلغ فتحدد سعر تكلفة القنطار الواحد وفق المراحل الآتية:

1. تحديد المادة الأولية اللازمة لإنتاج القنطار الواحد من الدقيق قبل وضعه في أكياس والذي يقدر بـ 2713.71؛
2. ينتج من 1 قنطار من القمح الصلب 10 أكياس من الدقيق الممتاز حجم 10 كلغ والذي يقدر بـ 25.52 دج
3. فيما يخص الخيطة لغلغ الأكياس بعد تعبئتها يحتاج 384.68 غرام؛
4. بالنسبة للبطاقات التي تحتوي على شعار المؤسسة فتحتاج لـ 10 بطاقات للقنطار الواحد والذي يقدر بـ 0.35؛
5. وأخيرا إضافة التكاليف الوحوية التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعة 10 كلغ لتتوصل لسعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 10 كلغ والمقدر بـ 3349.58 دج

ويمكن تلخيص المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول 16: تحديد سعر تكلفة منتج السميد 10 كلغ

التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة	تكلفة القنطار الواحد
السميد الممتاز	1	2 713,71	2 713,71
الكيس	10	25,52	255,20
الخييط 0,6 غرام / للكيس	5	384,68	1,92
البطاقة	10	0,35	3,50
المجموع	1	3 124,26	2 974,33
التكلفة المنغرة للوحدة		312,01	
التكلفة الثابتة		63,24	
سعر تكلفة المنتج		3 349,58	
سعر بيع القنطار		3 700,00	

المصدر: بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

ثانيا-منتوج الفريضة الممتازة:

أ. تحديد تكلفة إنتاج القمح اللين المستهلك لإنتاج الفريضة: يتم تحديد تكلفة إنتاج القمح اللين لإنتاج الفريضة انطلاقا من تحديد

تكلفة شراء القمح اللين المستهلك والذي يحدد بالمعادلة التالية:

تكلفة شراء القمح اللين المستهلك: الكمية المستهلكة × تكلفة شراء القنطار

ومنه: تكلفة شراء القمح اللين المستهلك: $1285 \times 18286.78 = 2398512.30$

كما نعلم ان منتوج الفريضة عند طحنه نستخرج منتوج ثانوي وحيد وهو النخالة والذي يحدد بالمعادلة التالية:

تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج النخالة: الكمية المستهلكة × تكلفة القنطار الواحد

إذن: تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج النخالة = $4430.37 \times 1376.150 =$

6096853.68 دج

ومنه تكلفة شراء القمح اللين لإنتاج الفريضة يكون بالمعادلة التالية:

تكلفة شراء القمح اللين لإنتاج الفريضة: تكلفة شراء القمح اللين - تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج الفريضة

ومنه: تكلفة شراء القمح اللين لإنتاج الفريضة = $6096853.68 - 2398512.30 =$

17401658.62 دج

حيث الكمية المستهلكة من القمح اللين لإنتاج الفريضة يحدد بـ:

$$\text{الكمية المستهلكة للقمح اللين لإنتاج الفريضة} = \text{الكمية المستهلكة من القمح اللين} - \text{الكمية المستهلكة لإنتاج النخالة}$$

$$\text{الكمية المستهلكة للقمح اللين لإنتاج الفريضة} = 18286.78 - 440.37 = 13856.41 \text{ دج}$$

إذن نستنتج أن تكلفة القنطار الواحد من القمح اللين لإنتاج الفريضة كالآتي:

$$\text{تكلفة القنطار الواحد من القمح اللين لإنتاج الفريضة} = \frac{\text{تكلفة شراء القمح اللين لإنتاج الفريضة}}{\text{الكمية المستهلكة من القمح اللين}}$$

$$\text{تكلفة القنطار الواحد من القمح اللين لإنتاج الفريضة} = \frac{17401658.62}{13856.41} = 1255.86 \text{ دج}$$

وبالتالي تقدر تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الفريضة بـ 1255.86 دج ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: تكلفة القنطار الواحد من القمح اللين لإنتاج الفريضة الممتازة

النسب	الطبيعة	الكمية المستهلكة	تكلفة شراء القنطار الواحد	تكلفة الشراء الإجمالية
75.78%	تكلفة شراء القمح اللين المستهلك (1)	18286.78	1285.00	23498512.30
24.23%	تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج النخالة (2)	4430.37	1376.15	6096853.676
	تكلفة شراء القمح المستهلك لإنتاج الفريضة (3)=(2)-(1)	13856.41	1255.856216	17401658.62

المصدر: بيانات مصلحة المحاسبة المالية

من خلال هذا الجدول يتضح لنا أن تكلفة القنطار الواحد لإنتاج الفريضة الممتازة يكون بالاستعانة بتكلفة شراء القمح اللين المستهلك وسعر بيع المنتج الثانوي النخالة وبالتالي فهذه الطريقة تبتعد عن الطرق العلمية المتبعة في تحديد تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع حيث لا تدخل مصاريف الشراء والإنتاج.

تحديد سعر تكلفة منتج الفريضة: بعد التطرق للمراحل السابقة يتم وضع منتج الفريضة في أكياس متشابهة تختلف فقط في السعات وفي دراستنا ستركز على منتوجات الفريضة الممتازة والتي تشمل السعتين 25 كلف و 50 كلف إذن تحدد سعر تكلفة هذه المنتجات وفق المراحل التالية:

يتم تحديد سعر تكلفة منتج 25 كلغ من منتج الفرينة الممتازة وفق المراحل التالية:

1. تحديد المادة الأولية اللازمة لإنتاج القنطار الواحد من الفرينة قبل وضعه في أكياس والذي يقدر بـ 1255.86.
2. ينتج من 1 قنطار من القمح اللين 4 أكياس من الفرينة الممتازة حجم 25 كلغ والذي يقدر بـ 17.32 دج
3. فيما يخص الخيط لغلط الأكياس بعد تعبئتها تحتاج لـ 384.68 غرام
4. بالنسبة للبطاقات التي تحتوي على شعار المؤسسة فتحتاج لـ 4 بطاقات والذي تقدر بـ 0.35 دج
5. وأخيرا إضافة التكاليف الوحودية التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعة 25 كلغ لتتوصل لسعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 25 كلغ والمقدر بـ 3212.28 دج

ويمكن تلخيص المعلومات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم 18: تحديد سعر تكلفة منتج الفرينة الممتازة سعة 25 كلغ

التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة	تكلفة القنطار الواحد
الفرينة	1,00	1 255,86	1255,86
الكيس	4	17,32	69,28
الخيط 0,6 غرام / للكيس	2,4	384,68	0,92
البطاقة	4	0,35	1,40
المجموع	11,40	1 658,21	1 327,46
		التكلفة المتغيرة للوحدة	312,01
		التكلفة الثابتة للوحدة	63,24
		سعر تكلفة المنتج	1 702,71
		سعر بيع القنطار	2 000,00

المصدر: بناء على المعطيات من مصلحة المحاسبة والمالية

أما بالنسبة لسعة 50 كلغ من منتج الفرينة الممتازة يتم تحديد سعر التكلفة وفق المراحل التالية:

1. تحديد المادة الأولية اللازمة لإنتاج القنطار الواحد من الفرينة قبل وضعه في أكياس والذي يقدر بـ 1255.86.
2. ينتج من 1 قنطار من القمح اللين كيسين من الفرينة الممتازة حجم 25 كلغ والذي يقدر بـ 23.56 دج
3. فيما يخص الخيط لغلط الأكياس بعد تعبئتها تحتاج لـ 384.68 غرام
4. بالنسبة للبطاقات التي تحتوي على شعار المؤسسة فتحتاج لبطاقتين والذي تقدر بـ 0.35 دج.
5. وأخيرا إضافة التكاليف الوحودية التكاليف الثابتة والمتغيرة لتتوصل لسعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 50 كلغ والمقدر بـ 1679.46 دج.

وسنعرض هذه المعلومات في الجدول التالي:

الجدول رقم 19: تحديد سعر تكلفة منتج الفريضة الممتازة سعة 50 كغ

البيان	الكمية	تكلفة شراء الوحدة	تكلفة القنطار الواحد
الفريضة	1,00	1 255,86	1 255,86
الكيس	2	23,56	47,12
الخيط (0,7 غ/ لكيس)	1,4	384,68	0,54
البطاقة	2	0,35	0,70
المجموع	6,40	1 664,45	1 304,21
التكلفة المتغيرة للوحدة			312,01
التكلفة الثابتة للوحدة			63,24
سعر تكلفة المنتج			1 679,46
سعر بيع القنطار الواحد			2 000,00

المصدر: بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية

المبحث الثالث: محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة لمراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة خلال مراحل الإنتاج بدءًا من مرحلة التصميم إلى تطوير المنتج مع المحافظة على نفس جودة وسرعة المنتج ولذلك سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج السميد بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة بمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة

إن الهدف من هذه الدراسة هو إثبات أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض التكاليف لدى المؤسسة محل الدراسة وبناءً على الجانب النظري تتمثل خطوات تطبيق هذه الدراسة كما يلي:

الفرع الأول-دراسة منتج السميد:

أولاً-دراسة منتج السميد الممتاز سعة 25كغ:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف: حيث تقوم المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه وذلك من خلال عدة عوامل منها:

1. العملاء: وذلك بمعرفة مدى رضا الزبون عن المنتج ورغبتهم في خفض السعر وقبولهم، هذا لكثرة استهلاكه وتعدد

استعمالاته.

2. المنافسين: تقوم بتحديد الحصة السوقية التي تسعى لتحقيقها مع معرفة رضا الزبون والبدائل الأخرى الموجودة في السوق

مع تحديد سعر البيع المستهدف، وبدراسة السوق وجدنا بعض أسعار بيع المؤسسات مع العلم أن سعر البيع للمؤسسة هو

3500.00 دج للقطار الواحد من منتج السميد 25كغ، والجدول التالي يوضح أسعار بيع بعض المؤسسات المنافسة:

الجدول رقم 20: أسعار بيع منتج السميد الممتاز 25كغ

المؤسسة	سعر البيع
مؤسسة البركة	3300.00
مؤسسة عمر بن عمر	3700.00
مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	3550.00
مؤسسة الأوراس	3500.00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على دراسة السوق.

من خلال الدراسة التسويقية لجودة المنتج ومن خلال الإطلاع على بعض أسعار بيع بعض المنافسين تبين لنا من خلال معطيات

مصلحة المحاسبة والمالية والتنسيق مع مسؤوليها فإن المؤسسة ترغب أن تلبى حاجيات الزبون وكسب حصة سوقية أكبر مع الحفاظ

على جودة المنتج، وبناءً على رغبة المؤسسة ودراسة السعر الذي يقبله المستهلك في السوق وبالمقارنة مع أسعار المنافسين في السوق

تم تحديد سعر البيع المستهدف بـ 3400 دج.

ب. تحديد هامش الربح المستهدف: بناءً على استراتيجية المؤسسة طويلة المدى والأرباح المتوقعة فهي تسعى لتحقيق نسبة

هامش ربح قدره 15%.

ج. تحديد التكلفة المستهدفة: وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3400 - (\text{التكلفة المستهدفة} \times 15\%)$$

وبمعادلة الطرفين نجد:

$$3400 = \text{التكلفة المستهدفة} + (\text{التكلفة المستهدفة} \times 0.15)$$

ومنه:

$$3400 = 1.15 \text{ التكلفة المستهدفة}$$

إذن:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \frac{3400}{1.15} = 2956.52 \text{ دج}$$

أي أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق تكلفة 2 956,52 دج وهي تعتبر أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج منتج السميد الذي يضمن تحقيق السعر البيع المستهدف والربح المستهدف المرجو.

وعليه يمكن حساب هامش الربح المستهدف بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر التكلفة المستهدفة} \times 15\%$$

$$\text{ومنه: هامش الربح المستهدف} = 15\% \times 2956.52$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 443.48 \text{ دج}$$

وبالتالي فإن مقدار 443.48 دج هو هامش الربح المستهدف من طرف المؤسسة قبل عرضها لمنتوجها في السوق تود تحقيقه والوصول إليه لتحقيق الأهداف طويلة الأجل.

د. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة:

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = 3 379,64 - 2 956,52 = 423,12 \text{ دج}$$

نلاحظ من خلال العمليات السابقة أن تكلفة المنتج عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يكون أقل مقارنة باعتماد الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، وبالنسبة للتخفيض يكون بالمقارنة مع التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة والقيمة التي نتحصل عليها (423.12 = 2956.52 - 3379.64) هي القيمة التي تسعى المؤسسة على تقليلها وتخفيضها من أجل كسب مكانة وحصصة سوقية أكبر وإرضاء زبائننا، فهي القيمة التي يسعى المسؤولون على تحقيقها لتصميم المنتج دون المساس بجودة المنتج، ويجب إجراء الإجراءات اللازمة لامتناس فجوة التكلفة فمثلا يتم استبعاد المكونات غير الضرورية والتي لا تحقق أي قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أقل تكلفة مما يؤدي إلى خفض التكلفة المقدره للمنتج دون التأثير على جودته والوصول للتكلفة المستهدفة المحددة.

ثانيا-دراسة منتج السميد سعة 10 كغ:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف: من خلال الدراسة التسويقية لجودة المنتج ومن خلال الاطلاع على بعض أسعار بيع بعض المنافسين تبين لنا من خلال معطيات مصلحة المحاسبة والمالية وبالتنسيق مع مسؤوليها فإن المؤسسة ترغب أن تلبى حاجيات الزبون وكسب حصة سوقية أكبر مع الحفاظ على جودة المنتج، وتم تحديد سعر بيع مستهدف بـ 3300 دج.

الجدول رقم 21: أسعار بيع منتج السميد الممتاز 10 كغ

المؤسسة	سعر البيع
مؤسسة البركة	3300 دج
مؤسسة عمر بن عمر	3700 دج
مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	3550 دج
مؤسسة الأوراس	3500 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على دراسة السوق

ب. تحديد هامش الربح المستهدف: بناء على استراتيجية المؤسسة طويلة المدى والأرباح المتوقعة فهي تسعى لتحقيق نسبة هامش ربح قدره 15%.

تحديد التكلفة المستهدفة: وتحسب بالعلاقة التالية

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3300 - (\text{التكلفة المستهدفة} \times 15\%)$$

وبمعادلة الطرفين نجد:

$$3300 = \text{التكلفة المستهدفة} + (\text{التكلفة المستهدفة} \times 0.15)$$

$$\text{ومنه: } 3300 = 1.15 \text{ التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{إذن: } 3300$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \frac{3300}{1.15} = 2869.57 \text{ دج}$$

أي أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق تكلفة 2869.57 دج وهي تعتبر أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج منتج السميد الذي

يضمن تحقيق السعر البيع المستهدف والربح المستهدف المرجو.

ومنه يمكن حساب هامش الربح المستهدف بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر التكلفة المستهدفة} \times 15\%$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 2869.5 \times 15\%$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 430.43 \text{ دج}$$

وبالتالي فإن مقدار 430.43 دج هو الربح المستهدف من طرف المؤسسة قبل عرضها لمنتوجها في السوق تود تحقيقه والوصول إليه لتحقيق الأهداف طويلة الأجل.

ب. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة:

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة الحقيقية - التكلفة المستهدفة

هدف تخفيض التكلفة = 3516.94 - 2869.57 = 647.37 دج

نلاحظ من خلال العمليات السابقة أن تكلفة المنتج عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يكون أقل مقارنة باعتماد الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، وبالنسبة للتخفيض يكون بالمقارنة مع التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة والقيمة التي نتحصل عليها (3516.94 - 2869.57 = 647.37) هي القيمة التي تسعى المؤسسة على تقليلها وتخفيضها من أجل كسب مكانة وحصصة سوقية أكبر وإرضاء زبائنها، فهي القيمة التي يسعى المسؤولون على تحقيقها لتصميم المنتج دون المساس بجودة المنتج، ويجب إجراء الإجراءات اللازمة لامتناس فجوة التكلفة فمثلا يتم استبعاد المكونات غير الضرورية والتي لا تحقق أي قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أقل تكلفة مما يؤدي إلى خفض التكلفة المقدرة للمنتج دون التأثير على جودته والوصول للتكلفة المستهدفة المحددة.

الفرع الثاني-دراسة منتج الفرينة:

أولاً-دراسة منتج الفرينة الممتازة سعة 25 كغ:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف: فقد قمنا بدراسة للسوق لمعرفة أسعار بيع المؤسسات المنافسة مع العلم أن هامش الربح المستهدف لمؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة هو 15% وسعر بيعها للمنتج هو 1880 دج.

ولتلبية رغبات زبائنها وبدراسة للسوق الذي تنشط فيه حددت سعر بيع المستهدف لمنتج الفرينة سعة 25 كغ بـ 1800 دج، ويظهر الجدول التالي أسعار بيع المؤسسات المنافسة:

الجدول رقم 22: أسعار بيع منتج الفرينة الممتازة 25 كغ

المؤسسة	سعر البيع
مؤسسة البركة	1850 دج
مؤسسة عمر بن عمر	2000 دج
مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	1800 دج
مؤسسة الأوراس	1880 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال دراسة السوق

ب. تحديد هامش الربح المستهدف: بناء على استراتيجية المؤسسة طويلة المدى والأرباح المتوقعة فهي تسعى لتحقيق نسبة هامش ربح قدره 15%.

ج. تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج الفرينة 25 كغ:

وفيما يلي تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج الفرينة سعة 25 كغ

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1800 - (\text{التكلفة المستهدفة} \times 15\%)$$

وبمعادلة الطرفين نجد:

$$1800 = \text{التكلفة المستهدفة} + (\text{التكلفة المستهدفة} \times 0.15)$$

وعليه:

$$1800 = 1.15 \text{ التكلفة المستهدفة}$$

إذن:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \frac{1800}{1.15} = 1565.21 \text{ دج}$$

أي أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق تكلفة 1565.21 دج وهي تعتبر أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج منتج الفرينة الذي يضمن

تحقيق السعر البيع المستهدف والربح المستهدف المرجو.

إذن هامش الربح المستهدف التي تسعى المؤسسة على تحقيقه هو:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر التكلفة المستهدفة} \times \text{نسبة هامش الربح المستهدف}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 1565.21 \times 15\%$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 234.79 \text{ دج}$$

وبالتالي فإن مقدار 234.79 دج هو الربح المستهدف من طرف المؤسسة قبل عرضها لمنتجها في السوق تود تحقيقه والوصول

إليه لتحقيق الأهداف طويلة الأجل عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

د. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة: وتحسب بالعلاقة التالية

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = 1870.70 - 1565.21 = 305.49 \text{ دج}$$

بناءً على ما تم ذكره في العمليات السابقة، يلاحظ تكلفة المنتج تخفض عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل أكبر

مقارنة بالأسلوب الذي تتبعه المؤسسة حالياً، وبالنسبة للتخفيض يتم العمل على تقليل القيمة المستهدفة والتي تكون الفرق بين

التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة والقيمة المحققة (305.49=1565.21-1870.70) تسعى المؤسسة جاهدة لتخفيض

هذه القيمة من أجل كسب مكانة أفضل وحصصة سوقية أكبر وتلبية احتياجات زبائنها، فهي القيمة التي يعمل المسؤولون على تحقيقها

لتصميم المنتج دون التأثير على جودته، واتخاذ الإجراءات اللازمة لسد الفجوة في التكلفة، مثل استبعاد المكونات غير الضرورية التي

لا تضيف قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة، أو استخدام مواد أولية ذات جودة أقل تكلفة دون المساس بجودة المنتج مما تساهم في خفض التكلفة المتوقعة للمنتج وتحقيق التكلفة المستهدفة المحددة من طرف المؤسسة.

ثانيا-منتوج الفرينة سعة 50 كغ:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف: من خلال الدراسة التسويقية لجودة المنتج والاطلاع على بعض أسعار البيع للمنافسين وبالتنسيق مع مصلحة المحاسبة والمالية بغرض تلبية حاجيات الزبائن وبيع مكانة أكبر في السوق تم تحديد سعر بيع مستهدف للمنتوج مع المحافظة على كامل صفات المنتج والقدرة على تفوقه في السوق، وبناء على ما تم البحث عنه حول السعر الذي يقبله المستهلك حدد سعر البيع المستهدف بـ 1900 دج

الجدول رقم 23: أسعار منتوج الفرينة الممتازة سعة 50 كغ

المؤسسة	سعر البيع
مؤسسة البركة	2000 دج
مؤسسة عمر بن عمر	2200 دج
مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	1950 دج
مؤسسة الأوراس	1900 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال دراسة السوق

ب. تحديد هامش الربح المستهدف: بناء على استراتيجية المؤسسة طويلة المدى والأرباح المتوقعة فهي تسعى لتحقيق نسبة هامش ربح قدره 15%.

ج. تحديد التكلفة المستهدفة لمنتوج الفرينة الممتازة سعة 50 كغ:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = 1900 - (التكلفة المستهدفة × 0.15)

ومنه:

1800 = التكلفة المستهدفة + (التكلفة المستهدفة × 0.15)

وبمعادلة الطرفين نجد:

1800 = 1.15 التكلفة المستهدفة

إذن:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \frac{1900}{1.15} = 1652.17 \text{ دج}$$

أي أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق تكلفة 1641.673 دج وهي تعتبر أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج منتوج السميد الذي يضمن تحقيق السعر البيع المستهدف والربح المستهدف المرجو.

ومنه نجد أن:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر التكلفة المستهدفة} \times 15\%$$

$$\text{وعليه هامش الربح المستهدف} = 1652.17 \times 15\%$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 247.83 \text{ دج}$$

وبالتالي فإن مقدار 247.83 دج هو الربح المستهدف من طرف المؤسسة قبل عرضها لمنتجاتها في السوق تود تحقيقه والوصول إليه لتحقيق الأهداف طويلة الأجل عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

د. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة:

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المسموح بها (2)}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = 1652.17 - 1846.82 = 194.65 \text{ دج}$$

بعد تحليل العمليات السابقة، نتوصل إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تقليل تكلفة المنتج بشكل أكبر مقارنة بالأسلوب الحالي المتبع في المؤسسة، وفيما يتعلق بعملية التخفيض يجب علينا سد الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، والقيمة التي يتم الحصول عليها (194.65 = 1652.17 - 1846.82) هي القيمة التي يسعى المسؤولون للحد منها وتخفيضها، وذلك من أجل تحقيق مكانة أفضل وحصصة سوقية أكبر وإرضاء رغبات الزبائن حيث يتم ذلك عن طريق اتخاذ إجراءات لسد الفجوة في التكلفة، مثل استبعاد المكونات غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتج، واستبدال أجزاء المنتج بأجزاء أقل تكلفة، واستخدام مواد أولية أقل تكلفة دون التأثير على جودة المنتج. ومنه يهدف هذا العمل إلى تحقيق التكلفة المستهدفة المحددة للمنتج دون التأثير على جودته.

المطلب الثاني: تحليل سلسلة القيمة في المساعدة على تخفيض التكاليف

تعتبر تحليل سلسلة القيمة من الأدوات الاستراتيجية للإدارة التي تسعى إلى تحسين قيمة المنتج ويكون ذلك عن طريق توفير الوظائف المطلوبة في رغبات الزبائن بأقل تكلفة ممكنة والتركيز على النشاطات التي تضيف قيمة للمنتج لتطويره واستبعاد أي نشاط لا يضيف أي قيمة محدوته ويكون تخفيض التكاليف وبمساعدة مسير مصلحة الإنتاج بالمؤسسة توصلنا إلى أنه يمكن تخفيض التكاليف عن طريق مجموعة من الإجراءات التالية:

1. استبدال المواد الأولية: تقوم المؤسسة باستعمال القمح الصلب لإنتاج منتج السميد فهي ليس لها أي خيار آخر

لاستبداله، لذلك فهي تبحث عن استبداله بمورد آخر.

كما تستطيع تخفيض التكاليف عن طريق استبدال نوعية مواد التغليف بحيث تستبدل الخيط والكيس باخر بنفس النوعية لكن بأقل سعر، كما تستطيع القيام بتشغيل عمال في نفس الولاية وقربهم من المخزن لتخفيض تكلفة إقامتهم وتكلفة نقلهم البعيد.

2. تسريع العملية الإنتاجية: تسعى المؤسسة إلى رفع الانتاجية وتحسين كفاءة المنتج ولهذا تتبع مجموعة من الحلول ألا وهي:

توفير اليد العاملة الكفاء، فاستخدام عمال كفاء وذو اختصاص في الآلات يساعد في عملية رفع القدرة الانتاجية مما يساعد

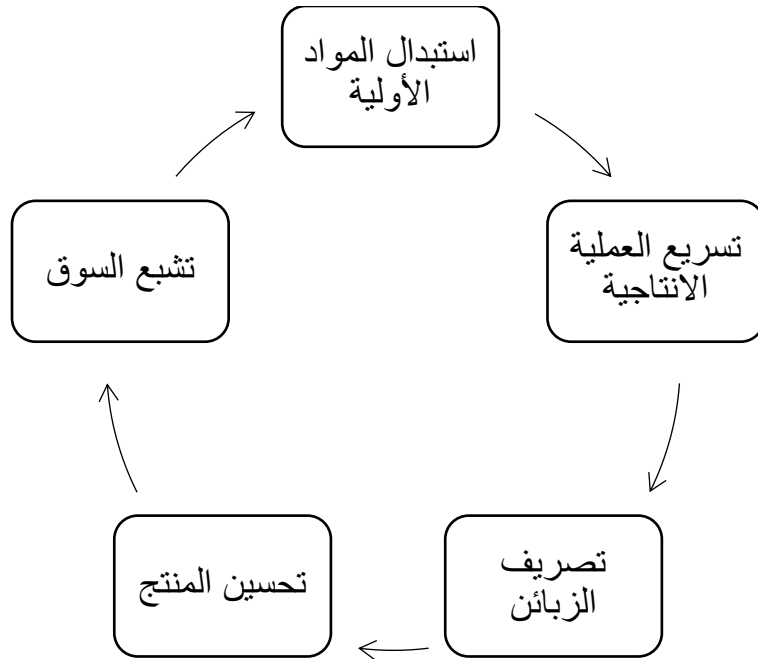
على تقليل وقوع العطب في الآلات وهذا يؤدي إلى تخفيض تكاليف صيانة الآلات.

3. تصريف الزبائن: المؤسسة دوما تسعى إلى الحفاظ على زبائنها وتلبية رغباتهم وجذب أكبر عدد من الزبائن وللمحافظة عليهم قدمت أنه تكون عملية تحميل المنتج للزبون من المخزن بطريقة سريعة وبالتالي عملية التعبئة والتغليف تكون بعد طلب الزبون وهذا يساهم في تخفيض التكلفة حيث يوفر للمؤسسة مصاريف التخزين والشحن، والتخلي عن نشاط النقل وتكون مع الزبائن بالمناطق القريبة.

4. تحسين المنتج: تقوم المؤسسة كل مرة بتحسين منتجها وذلك لكثرة المنافسين في السوق حيث تقوم المؤسسة بالاطلاع على آراء الزبائن والمستهلكون حول جودة منتوجاتها وتحاول معرفة النقائص وتطلب منهم تقديم اقتراحاتهم وتعمل على تحقيقها وبالإضافة الى كل النصائح والتوجيهات المقدمة من قبل المستهلك تسعى المؤسسة لتوفيرها وهذا ما يساعدها في تخفيض تكاليف مواصفات لا يرغب الزبون بها، الرقابة على جودة المنتج في مراحل انتاجه مما يساعد في تخفيض تكاليف الأخطاء وبالتالي تحسين المنتج.

5. تشبع السوق: بما أن المؤسسة لها عدة منافسين في السوق فهي تسعى لتوفير عدة منتجات بجودة وبسعر مناسب يمكن للزبون دفعه، حيث تتميز المؤسسة بانخفاض أسعارها مقارنة مع المنافسين إضافة جودة منتوجها وهذا يساعد في رفع حصتها السوقية وبالتالي زيادة مبيعاتها مما يساهم في تغطية كافة تكاليف المؤسسة.

الشكل رقم 15: دورة حياة المنتج



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن بن حوجو - بسكرة

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم أدوات مراقبة التسيير فهي تلعب دورا هاما في مساهمتها للتسيير فهي تكمل بعضها البعض، ولتجنب الوقوع في الأخطاء لا بد من وجود مراقبة مستمرة لعمليات المؤسسة ومتابعة ومراقبة مسيرتها عند القيام بعمليات الإنتاج، فهي تسهل حساب التكاليف وتحليلها خاصة عند تزويدها بالمعلومات الضرورية بأسرع وقت ممكن، ومن هذا المنطلق تظهر أهمية وجود مصلحة مراقبة التسيير بالمؤسسة لتسهيل اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة وتحقيق الأهداف المرجوة، ذلك

من خلال معرفة الكميات والنسب للمنتوج في المخازن وتحدد منذ دخول المادة الأولية (القمح) إلى المؤسسة وتحليله إلى غاية بيعه وخروجه من المؤسسة مع تحقيق الربح المسطرة ومع تحقيق مردودية جيدة وبأقل التكاليف إذا كانت مصلحة مراقبة التسيير جيدة وذات كفاءة، فعدم وجود مصلحة لمراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة يؤدي على عدم القدرة على ضبط التكاليف وعدم التحكم في الموارد المتاحة مما يؤثر على أسعار البيع، مما سبق يتبين ان هناك ترابط وتكامل بين محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير مما كل منهما توفر معلومات هامة للتمكن من التحكم في التكاليف والتسيير الجيد للمؤسسة وحتى يتمكن من اتباع طريقة مناسبة لحساب التكاليف.

فمراقبة التسيير لها دور ومكانة هامة في المؤسسة والتسيير الجيد وذلك من خلال ما تقدمه مصالح المحاسبة والمالية من معلومات التي تشمل حجم الإنتاج والمبيعات المحققة خلال السنة، وهذا كله له تأثير على اتخاذ القرار فهي مساعدة للمسير على اتخاذ القرار الجيد لتحقيق الأرباح والاستمرارية المؤسسة وتوفير البيانات الملائمة في الوقت المناسب لتحديد تكلفة الإنتاج على أساس سليم.

المطلب الرابع: المقارنة بين طريقة مؤسسة بن حوحو وطريقة التكلفة المستهدفة

تنتهج مؤسسة بن حوحو طرق غير علمية في كيفية تحديد سعر تكلفة السميد والفريضة الممتازة الأمر الذي استدعى محاولتنا لتطبيق أسلوب علمي يساعدها في كسب حصة سوقية امام منافسيها والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعمل على تخفيض التكاليف باستبعاد الأنشطة الغير ضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للمنتج أو استبدال أجزاء المنتوج بأجزاء أقل تكلفة مع الحفاظ على خصائص المنتج، وفيما يلي سيتم المقارنة بين طريقة المؤسسة محل الدراسة وطريقة التكلفة المستهدفة:

أولا- المقارنة بين سعر التكلفة حسب طريقة المؤسسة وطريقة التكلفة المستهدفة

يختلف سعر التكلفة بين الطريقة المتبعة في مؤسسة بن حوحو والمطبقة لكونها لا تعتمد على طرق علمية، فهي تقوم أولا بفصل تكاليفها الثابتة عن المتغيرة ومن ثم توزيعها على الكمية المنتجة بالتساوي وهذا غير منطقي أن تتحمل منتجات مختلفة نفس التكاليف وبنفس النسبة ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم 24: المقارنة بين سعر تكلفة المؤسسة وأسلوب التكلفة المستهدفة

البيان	سعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة	سعر التكلفة وفق طريقة التكلفة المستهدفة	الانحراف بين الطريقتين	معدل الانحراف
منتوج السميد الممتاز				
سعة 25 كلغ	3 379,64	2956,52	423,1194017	12,51966116
سعة 10 كلغ	3 516,94	2869,57	647,3695697	18,40718491
منتوج الفريضة الممتاز				
سعة 25 كلغ	1 870,07	1565,21	304,856997	16,30192915
سعة 50 كلغ	1 846,82	1652,17	194,652317	10,53985081

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الدراسة التطبيقية

يتضح من الجدول بأن تكلفة الإنتاج المستهدف لمنتج السميد الممتاز لأكياس حجم 25، 10 كغ تقل عن التكلفة الإنتاجية حسب طريقة المؤسسة محل الدراسة حيث بلغت تكلفتها المستهدفة على التوالي بـ 1956.52 دج، 2869.57 دج مقارنة

بتكلفة المؤسسة التي تقدر بـ 3379.64 دج، و 3516.94 دج وعليه تم التوصل للانحراف بين الطريقتين بـ 423.12 دج بنسبة 42%، و 647.37 بنسبة 18%، ومنه لو استطاعت المؤسسة تطبيق التكلفة المستهدفة فستمكنها من تخفيض التكلفة الإنتاجية للمنتوجين . وبالتالي تحقيق حصة سوقية أكبر والزيادة في مبيعاتها.

أما فيما يخص منتج الفرينة الممتازة سعة 25 كغ، 50 كغ فتقدر سعر تكلفة وفق أسلوب التكلفة المستهدفة فتقدر بـ 1565.21، 1652.17 على التوالي، أما وفق طريقة المؤسسة فبلغ سعر التكلفة بـ 1870.07، 1846.82 دج مما أدى إلى انحراف يصل إلى 304.85، 194.65 بمعدل 16%، 10%.

ولكي تستطيع مؤسسة مطاحن بن حوجو-بسكرة أن تصل بمنتجاتها إلى تكلفة الإنتاج المستهدفة عليها القيام بإجراءات تضمن لها التحسين المستمر للتكلفة وتخفيضها من خلال هندسة وتحليل القيمة بإعادة تصميم المنتج والعملية الإنتاجية دون المساس بوظائف وجودة المنتج، كذلك على المؤسسة العمل على التحكم الجيد وقيادة تكاليفها الإنتاجية بتطبيق أساليب جديدة في تحديد تكاليفها بدلا من الأسلوب التقليدي المطبق.

ثانيا-المقارنة بين الهامش المحقق في مؤسسة بن حوجو والهامش المستهدف عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إن اتباع مؤسسة بن حوجو لطرق غير دقيقة وغير واضحة جعلها تتحمل تكاليف إنتاج ضخمة هذا ما يجعلها تطمح إلى تحقيق هامش ربح أكبر مما هو مستهدف و سنوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 25: المقارنة بين هامش الربح المحقق والهامش المستهدف

المنتوج	وفق طريقة المؤسسة			وفق أسلوب التكلفة المستهدفة		
	سعر التكلفة	نسبة الهامش	هامش الربح المحقق	سعر التكلفة	نسبة الهامش المستهدف	هامش الربح المستهدف
منتوج السميد الممتاز						
25 كغ	3379,64	15%	506,946	2956,52	15%	443,478
10 كغ	3516,94	15%	527,541	2869,57	15%	430,4355
منتوج الفرينة الممتازة						
25 كغ	1870,07	15%	280,5105	1565,21	15%	234,7815
50 كغ	1846,82	15%	277,023	1652,17	15%	247,8255

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية

من خلال الجدول نلاحظ أن هامش الربح التي تسعى المؤسسة لتحقيقه لمنتجاتها السميد والفرينة الممتازة أكبر من هامش الربح المستهدف ويعود انخفاض هامش الربح المستهدف لكون أن أسلوب التكلفة المستهدفة رغم أنه يخفض التكلفة الوحيدة التي تؤدي إلى خفض هامش الربح إلا أن هذا التخفيض سيؤدي في النهاية إلى زيادة قدرتها في السوق من خلال جذب الزبائن بمنتجاتها المطروحة في السوق ومنه الزيادة في الطلب سيؤدي إلى الزيادة في رقم الاعمال وبالتالي رفع هامش الربح.

ثالثا-المقارنة بين سعر بيع المؤسسة وسعر البيع المستهدف

تسعى المؤسسة لطرح منتجاتها بسعر يضمن لها تحقيق هامش مريح يكسبها حصة سوقية دون مراعاة رغبات الزبائن، بينما أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى لإنتاج منتج بتكلفة منخفضة مع الحفاظ على المزايا المطلوبة من طرف الزبون كل هذا يؤدي إلى طرحها بسعر مقبول يجذب الزبائن وبهذا تحقق عائد، ومنه زيادة العائد تزداد بزيادة الكميات المباعة في السوق.

الجدول رقم 26: مقارنة بين سعر بيع المؤسسة وسعر البيع وفق أسلوب التكلفة المستهدفة

المنتجات	وفق طريقة المؤسسة	وفق أسلوب التكلفة المستهدفة
المتياز السميد منتجات بيع أسعار		
كغ 25	3886,586	3400
كغ 10	4044,481	3300
المتياز الفرينة منتجات بيع أسعار		
كغ 25	2150,5805	1800
كغ 50	2123,843	1900

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية

من خلال الجدول نلاحظ أن أسعار بيع منتجات المؤسسة المتمثلة في كل من السميد والفرينة الممتازة مرتفعة جدا الأمر الذي يجعل تباطؤ في إقبال الزبائن على اقتناء منتجاتها، في حين نجد أسعار البيع عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هذا ما يجعل المؤسسة على كسب زبائن من خلال إرضائهم بمنتجات أقل تكلفة وأكثر جودة.

— من خلال المقارنات السابقة نستنتج أن أسلوب التكلفة المستهدفة حديث وذكي يعمل على خفض تكاليف المنتج باستبعاد وحذف التكاليف التي لا تضيف أي قيمة، أو تعديل المنتج باستبدال أجزائه بأقل تكلفة وأحسن جودة، وطرحه بأقل سعر في السوق.

حيث يعمل هذا الأسلوب على تلبية رغبات الزبائن من خلال جذب أكبر عدد ممكن، كل هذا يكسب المؤسسة حصة سوقية أمام منافسيها من خلال زيادة الطلب على منتجاتها، وبالتالي تحقيق هامش ربح مرتفع في وقت قياسي

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا لهذا الفصل وتبسيط ما تم التطرق إليه في الفصل النظري ودراسة مؤسسة مطاحن بن حوحو-بسكرة ومن خلال إجراء المقابلة ودراسة وتحليل الوثائق الخاصة بالمؤسسة تبين أن المؤسسة تتبع طرق بسيطة في حساب تكاليفها وتحديد أسعارها وقد حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لمحاولة إيجاد حل وتطوير المنتج وكسب حصة سوقية أكبر وبين ما يريده الزبون وما تهدف إليه المؤسسة من خلال البحث عن السعر الذي يريده الزبون ومحاولة تجديده من خلال هندسة ومحاولة تطوير المنتج محل الدراسة.

إن نظام محاسبة التكاليف هو أداة من أدوات مراقبة التسيير لهذا فإنه له فعالية في المؤسسة تسمح له بتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سيرها ومساهمتها في تحسين نظامها حيث أن نظام محاسبة التكاليف نظام تسييري تفصيلي رقابي يساعد مسيري المؤسسات بالوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها القرارات الصائبة المتعلقة بنشاطها كما يسمح بدراسة ومراقبة مردودية المؤسسة وتحديد مراكز فعالية التكاليف داخل المؤسسة مما يعزز الرقابة داخل المؤسسة سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة لذا فإن محاسبة التكاليف تعد من أهم تقنيات مراقبة التسيير في تحقيق الرشادة الاقتصادية من خلال ضبط الأداء والتحكم في التكاليف بواسطة مجموعة من الطرق والأسس والأساليب التي يحتويها هذا النظام.

ولقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو محاولة الإلمام بكافة الجوانب النظرية والتقنية لمحاسبة التكاليف مع إبراز دوره الداخلي في تتبع ورقابة تكاليف المؤسسة، ومدى توفيره لبيانات دقيقة تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ الإجراءات الفورية والسليمة، وكذا تبيان طرقه المختلفة التي تعمل على ضبط التكاليف والتحكم فيها والعمل على تخفيضها قدر الإمكان لإنتاج منتج بأقل سعر وأكبر جودة بما يسمح للمؤسسة من البقاء في السوق والتحدي للتنافسية.

اختبار صحة الفرضيات: بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية يمكننا الإجابة عن الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تتمثل في " البيئة الجزائرية غير مهينة لتطبيق طرق محاسبة التكاليف الحديثة"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية في الجانب النظري، لكون أن المؤسسات تفتقر لعدم وجود كفاءات وإطارات تمكنها من تطبيق طرق حديثة لحساب تكاليفها بشكل دقيق ومثالي.

الفرضية الثانية: المتمثلة في "يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة حلا مثاليا يسمح بالتحكم في التكلفة وتخفيضها"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال محاولتنا لتطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة، حيث تم التوصل إلى أنها تمكننا من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة وبالتالي تسمح لنا باتخاذ القرارات الصائبة في ظل المنافسة وقد بينت الدراسة أن تطبيق هذه الطريقة قد ساهمت بشكل جيد في تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم لتوصل بمنتج أقل سعر أكثر جودة مع تحقيق رغبة الزبون.

الفرضية الثالثة: تتمثل في " لا تنتهج مؤسسة بن حوحو-بسكرة طرق علمية في تحديد سعر تكلفة منتجاتها النهائية"، هذه الفرضية صحيحة من خلال دراسة طريقة المؤسسة في الجانب التطبيقي توصلنا إلى أن المؤسسة تقوم بانتهاج طرق تقليدية خالية من الأسس العلمية مما يؤدي بها إلى التحميل الخاطئ للتكاليف وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بقرارات التسعير.

الفرضية الرابعة: تتمثل في "لا تستخدم مؤسسة بن حوحو-بسكرة محاسبة التكاليف في تخفيض تكاليفها ومراقبة تسيير أنشطتها" تم تأكيد صحة هذه الفرضية لكون أن مؤسسة بن حوحو تقوم بتطبيق محاسبة التكاليف ولكن بطريقة التي تجعلها تضخم تكاليفها فهي تحمل كل التكاليف على الوحدات المنتجة بنفس المعدل.

بعد دراسة الموضوع من الجانب النظري والتطبيقي في مؤسسة بن حوحو توصلنا إلى النتائج التالية:

- محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة المالية جاء هذا النظام أكثر دقة وتفصيل ليعالج نقائص المحاسبة المالية.
- محاسبة التكاليف هي نظام تقوم على مجموعة من الأسس والقواعد والبيانات التفصيلية التي تسمح بمراقبة وحساب التكاليف وتحليلها لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب بما يضمن للمؤسسة التحكم في السوق ومواجهة التنافسية وتحسين الأداء المالي والاستراتيجي للمؤسسة.
- يوفر نظام مراقبة التسيير للمؤسسات مجموعة من الإجراءات والأسس والأدوات التسييرية والرقابية التي تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف للوصول إلى تحسين أداء المؤسسة.

الختام

- إن الهدف الاساسي من تصميم محاسبة التكاليف في مؤسسة بن حوحو هو معرفة أسعار منتجاتها لتحديد هامش الربح بطريقة تغطي أسعار التكلفة وتضمن للمؤسسة هامش ربح محدد.
 - تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة المتغيرة مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة عن المتغيرة، إلا أن هذا الفصل ليس بالأمر السهل حيث أنها تحمل كافة التكاليف للمنتج وهذا يتنافى مع مبدأ هذه الطريقة.
 - تتبع مؤسسة بن حوحو طريقة غير علمية في تحديد تكلفة الإنتاج النصف مصنع (منتوج السميد والفريئة قبل وضعه في أكياس) مما يؤدي إلى تحديد سعر تكلفة غير مناسبة
 - ساهمت طريقة أسلوب التكلفة المستهدفة التي قمنا بتطبيقها في مؤسسة بن حوحو بتحسين مراقبة التسيير من خلال ما يلي:
 - يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين عملية تطوير للحصول على المنتجات أكثر كفاءة وجودة وأقل تكلفة.
 - يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق متطلبات الزبائن لتوفير منتجات ذات جودة عالية وبسعر مناسب لهم مع ضمان تحقيق أرباح المؤسسة.
 - إذا طبقت مؤسسة بن حوحو بسكرة أسلوب التكلفة المستهدفة فستضمن حصة سوقية أكبر من خلال تلبية احتياجات الزبائن لحصولهم على منتج بسعر معقول وبجودة عالية.
 - نظام التكلفة المستهدفة مغاير على الطرق التقليدية الأخرى وذلك لأنه يعمل بصورة عكسية في حساب التكاليف بمعنى انا نقطة البداية هو سعر السوق للوصول إلى التكلفة المستهدفة
 - لنجاح التكلفة المستهدفة وإرضاء رغبات الزبائن لا بد من توفر عملاء كفاء وذو مسؤولية لكون أن العامل هو النقطة الرئيسية لتطبيق هذا النظام.
- التوصيات:** من خلال النتائج المذكورة سابقا يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- ننصح مؤسسة بن حوحو في إعادة النظر لطريقتها المتبعة في تحديد سعر التكلفة وخصوصا في تحديد تكلفة الإنتاج نصف مصنع.
 - نوصي مؤسسة بن حوحو بإتباع أحد الطرق العلمية الحديثة التي تساهم في خفض التكاليف والحفاظ على جودة منتجاتها.
 - ننصح مؤسسة بن حوحو بالقيام بدورة تكوينية لصالح عمالها وموظفيها من اجل رفع كفاءتهم وتحسين ادائهم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل جيد ومثالي
 - ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نظرا لما تحققه من مزايا تخفيض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية.
 - كما نوصي مؤسسة بن حوحو على ضرورة انشاء مصلحة مراقبة التسيير لمساعدتها في اتخاذ القرارات التصحيحية والرشيده.
- آفاق الدراسة:** حاولنا في هذه الدراسة إبراز مدى مساهمة محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ومعرفة مختلف الطرق لحساب التكلفة، وتمت دراسة منتوجي السميد والفريئة لمؤسسة مطاحن بن حوحو - بسكرة باستخدام طريقة التكلفة المستهدفة، وعليه يمكن اقتراح بعض المسائل المستقبلية لبحثنا تتمثل في:
- دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية؛
 - استخدام أساليب محاسبة التكاليف لتحسين مردودية المؤسسة؛
 - مساهمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد الخدمة الصحية.

قائمة المراجع

أولاً-المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. أحمد حامد حجاج. (2000). المحاسبة الإدارية. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
2. أحمد حامد حجاج، ازيد، و أحمد عصام الدين زايد. (2002). المحاسبة الإدارية. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
3. أحمد حلمي جمعة، و خليل عطاالله. (1999). محاسبة التكاليف المتقدمة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
4. أحمد صلاح عطية. (2006). محاسبة تكاليف النشاط *ABC* للاستخدامات الإدارية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
5. أحمد ظاهر، و محمد أبو نصار. (2016). المحاسبة الإدارية. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات جامعة القدس.
6. اسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. الأردن، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
7. اسماعيل يحيى التكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
8. اسماعيل يحيى التكريتي. (2010). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق. عمان: دار الحامد للنشر.
9. السيد عبد المقصود ديبان، و محمد عبد الغني محمد. (2015). أنظمة محاسبة التكاليف. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
10. المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني. (2008). محاسبة التكاليف. المملكة العربية السعودية: الإدارة العامة لتصميم وتطوير المنتج.
11. جارسون ري إتش، و نورين إريك. (2002). المحاسبة الإدارية. المملكة العربية السعودية-الرياض: دار المريخ للنشر.
12. جوزيف كحالة جبرائيل، و حلوة حنان رضوان. (1998). محاسبة التكاليف المعيارية. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
13. حسين بلعجوزة، و محاد عريوة. (2019). المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة. مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية.
14. سالم أبو شناف زايد، سيف الإسلام محمود، عماد سعيد الزمر، و مراد السد حسن. (2018-2019). أساسيات التكاليف. القاهرة.
15. صالح الرزق، و خليل بن ورا عطا الله. (2013). مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملي. عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع-2012.
16. عاطف الأخرس، إيمان الهنيبي، سمير حمودة، و أحمد الجعبري. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار البركة للنشر والتوزيع.
17. عبد الرزاق حمزة محي الدين. (2014). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان، الأردن: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.
18. عبد الكريم بويعقوب. (2005). المحاسبة التحليلية. بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة.

19. فيصل جميل السعايدة. (2007). المحاسبة الإدارية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
 20. محمد ديبان عبد المقصود، و نور الدين عبد اللطيف ناصر . (2003-2002). في مبادئ محاسبة التكاليف. الاسكندرية: الدار الجامعية.
 21. محمد سامي راضي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الاسكندرية: الدار الجامعية.
 22. محمد نور أحمد، عبيد حسين، و السيد شحاته شحاته. (2007). مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة. الاسكندرية: الدار الجامعية
 23. محمود العلي الجبالي، و قصي السامرائي. (2000). محاسبة التكاليف. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
 24. ناصر عدون دادوي. (1999). المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار المحمدية العامة.
 25. ناصر عدون دادوي، و محمد فتحي نواصر. (بلا تاريخ). دراسات الحالات المالية. الجزائر، الأبيار: دار الآفاق، مطبعة النخلة.
 26. نعيمة بجياوي، و زكية مقري. (2015). التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية. باتنة، الجزائر.
 27. هورنجرن تشارلز، فوستر جورج، و داتار سريكانت. (1996). محاسبة التكاليف مدخل إداري. الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- ب. المجالات والمقالات:**
1. ابراهيم أحمد محمد البشير. (07, 04, 2019). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، المجلد 04 (العدد 01)، الصفحات 95-111.
 2. أحمد فؤاد دديس، و سعاد بوزيدي. (25, 12, 2022). مجلة الإبداع. دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام معلومات حديث في تحديد التكلفة المثالية للمنتوج " دراسة حالة مؤسسة SOREMEP - تلمسان، المجلد 12 (العدد 02)، الصفحات 112-130.
 3. العونية بن زكورة. (25, 12, 2019). مجلة اقتصاد المال والأعمال. أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية- بين التأصيل النظري والممارسات التطبيقية- دراسة حالة الجزائرية للمياه وحدة معسكر ADE، المجلد 04 (العدد 02)، الصفحات 185-202.
 4. العونية بن زكورة. (30, 06, 2020). مجلة أداء المؤسسات الجزائرية. مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز، المجلد 16 (العدد 01)، الصفحات 105-122.
 5. حسام مراجع مؤمن النعاس. (2015). مجلة المختار للعلوم الاقتصادية. مدى قدرة شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة، المجلد 2، العدد 4. كلية الاقتصاد، ليبيا: جامعة طبرق.
 6. حسين رحيم، و أحمد بونقيب. (12, 2008). مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية. دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير(العدد 4).
 7. حميد السليمان، و شريفة جمدي. (06, 06, 2021). مجلة رؤى اقتصادية. استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام كأداة لتقييم الأداء الشامل للبنوك - دراسة حالة بنك سوسيتي جنرال الجزائر خلال الفترة (2013-201)، المجلد 01 (11)، الصفحات 261-276.

8. ريحانة خلايفة، و حمزة بن خليفة. (2022, 12 31). مجلة العلوم الإدارية والمالية. عقبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف على أساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، المجلد 06 (العدد 02)، الصفحات 192-214.
9. زوليخة خلادي، و هلال درحون. (2020, 07 01). مجلة الاقتصاد الجديد. إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الجزائرية- دراسة استطلاعية على مستوى المؤسسات الاستشفائية، المجلد 11 (العدد 2)، الصفحات 378-392.
10. زويينة مخلخل. (2020, 01 31). مجلة اقتصاد المال والأعمال. تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، المجلد 03 (العدد 04)، الصفحات 121-140.
11. زينب بوغازي، و سليمة رقاد. (2021, 06 30). مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة. لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير، المجلد 6 (العدد 1)، الصفحات 289-308.
12. زينب جبار يوسف. (2009, 04 02). مقال مقدم تحت عنوان إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة. البصرة، المعهد التقني - البصرة: المعهد التقني.
13. سارة مسعودي، و كمال سماش. (2021, 12 31). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة.، المجلد 06 (العدد 02)، الصفحات 209-234.
14. سليمة مباركي، و يوسف مسعداوي. (2020, 12 31). مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية. استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، المجلد 11 (العدد 3)، الصفحات 283-296.
15. سميرة شهرزاد صالح، و الحاج مسكين. (2016, 2 1). مجلة الابتكار والتسويق. التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، الصفحات 251-275.
16. صليحة بن عميروش. (2022, 10 01). دفاثر البحوث العلمية. تصميم نظام محاسبة تحليلية في المؤسسات الصحية، المجلد 10 (العدد 02)، الصفحات 624-638.
17. عبد الله قويدر الواحد، و مصنوعة أحمد. (2021, 12 30). مجلة العلوم التجارية. تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية-نفظال، المجلد 20 (العدد 02)، الصفحات 239-254.
18. عفاف خشعي، و عبد القادر الشيخ. (2021, 09 30). مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة. مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة مؤسسة بيسكوي فروي - بسكرة، المجلد 03، العدد 02، 15-31.
19. عماد صغير، و لطيفة بملول. (2021, 03 03). مجلة اقتصاديات شمال افريقيا. استخدام عناصر هندسة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية في منظمات الأعمال، دراسة اتجاهات عينة من إطارات شركة condor الكترونيك برج بوعريريج، المجلد 17 (العدد 25)، الصفحات 535-550.

20. عمار درويش، و إلياس صالح. (30 06, 2015). مجلة رؤى اقتصادية. الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة *MANTAL* بتلمسان)(العدد 8)، الصفحات 203-226.
21. عمار شلاي. (07 04, 2019). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، المجلد 04(العدد 01)، الصفحات 41-60.
22. فارس صحراوي، و محسن فريحي. (31 12, 2020). مجلة اقتصاد المال والأعمال. مساهمة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة، المجلد 5(العدد 2)، الصفحات 9-20.
23. فتحى حفيظ، و نور الدين ساسي. (30 06, 2021). مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد. الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء مؤسسات الصناعية الجزائرية، المجلد 05(العدد 01)، الصفحات 31-50.
24. محاد عريوة، و محمد خاوي. (30 06, 2017). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة، 02(04)، صفحة 131148.
25. محمد الصديق الفضيل. (01 جوان, 2018). مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات. نظام التكاليف على أساس الأنشطة *ABC* كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية. (العدد 13)، الصفحات 267-277.
26. محمد زرواطي. (03 04, 2020). مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. تحليل سلسلة القيمة كأداة إستراتيجية في محاسبة التسيير، المجلد 12، العدد 03، 299-315. المدينة، مخبر التنمية المحلية المستدامة: جامعة الدكتور يحيى فارس.
27. مريم نبيلة هاشيم. (26 01, 2023). مجلة الابتكار والتسويق. أدوات مراقبة التسيير ودورها في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المجلد 10(العدد 01)، الصفحات 92-111.
28. معاد خلف ابراهيم الجنابي. (2011). مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية. الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، المجلد (العدد 21)، الصفحات 173-192.
29. منال ابراهيم أحمد محمد علي. (مارس, 2019). مجلة إضافات اقتصادية. دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف التصنيع الداخلي(دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر)، المجلد 3(العدد 1)، الصفحات 139-162.
30. مهند جعفر حسن حبيب. (11 12, 2021). مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط (*ABC*) لضبط تكلفة إنتاج الإسمنت في السودان - دراسة ميدانية على مصانع الاسمنت، المجلد 08(العدد 03)، الصفحات 34-51.
31. مهني بوريش، و محمد بن البار. (12 11, 2020). الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية. مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات، المجلد 13، العدد 02، 114-122. المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية: جامعة محمد بوضياف.
32. مهني بوريش، و محمد بن البار. (15 03, 2021). المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والانسانية. دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج، المجلد 09، العدد 01، 357-394. المسيلة: جامعة محمد بوضياف.

33. ميلود تومي، و نعيمة زعرور. (ديسمبر، 2013). أبحاث اقتصادية وإدارية. دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، الصفحات 175-188.
34. نعيمة زعرور، و وسيلة السبتي. (بلا تاريخ). مجلة الحقوق والعلوم الانسانية. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- المديرية العملياتية بسكرة، المجلد 30 (العدد 2)، الصفحات 106-125.
35. وليد مرغني. (17، 11، 2018). مجلة رؤى الاقتصادية. تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB، المجلد 08 (العدد 01)، الصفحات 121-138.
36. يحيى حسين. (15، 06، 2022). مجلة دراسات اقتصادية. استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة الجزائرية للشبابة، المجلد 22 (العدد 01)، الصفحات 265-284.
37. يوسف خروبي. (28، 01، 2021). المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية. أثر لوحة القيادة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، المجلد 7 (العدد 02)، الصفحات 61-74.

ج. الأطروحات:

1. أحمد حابي. (2010-2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
2. أمين بن سعيد. (2009-2010). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
3. حسام مراجع مؤمن النعاس. (2011). مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلام والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته. دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة. كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، ليبيا: جامعة بنغازي.
4. ذاكر عبد الله مفلح مصاروة. (2010). مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية. قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير. كلية الاقتصاد والأعمال، قسم المحاسبة، الأردن: جامعة جدارا.
5. رانية غضاب. (2013-2014). استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
6. سعاد حمدية. (2010-2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، بسكرة.
7. سعاد عقون. (2002). نظام مراقبة التسيير : أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة الجزائر .

8. سعيد خالد محمد نور. (2015). دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. كلية الدراسات العليا، الأردن: جامعة الزرقاء.
9. عبد الحق عطوط. (2012-2013). دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
10. عبد العالي شحتاني. (2010-2011). محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير. بسكرة، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
11. عبد الله عباس. (2011-2012). أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
12. عبد النور زاوية. (2017-2018). محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC - سطيف. رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير. بسكرة، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة.
13. عبد الهادي داودي. (2006). واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت حامة بوزيان (SCHB) (قسنطينة). مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ضمن اختصاص تسيير المؤسسات. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة منتوري-قسنطينة.
14. عفاف خشعي. (2021-2022). استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
15. محمد الخطيب نمر. (19 مارس، 2006). اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. ورقلة، قسم العلوم الاقتصادية، فرع دراسات اقتصادية: جامعة قاصدي مرباح.
16. محمد حسن الحداد. (2011). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. كلية التجارة للجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الإسلامية.
17. محمد خير أحمد محمد خير عثمان. (2018). نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف. رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة. كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جمهورية السودان: جامعة شندي.
18. محمد ولد عماد سيدي. (2010-2011). دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيلها. مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة الجزائر3.

19. ميساء محمود محمد راجحان. (2002). دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات . بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير . كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.
20. نعيمة زعرور. (2014-2015). أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمة العامة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
21. نوال مرابطي. (2005-2006). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع، التحليل الاقتصادي، الجزائر: جامعة الجزائر.
22. هلال درحون. (2004-2005). المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، الجزائر: جامعة يوسف بن خدة.
23. ياسين سالمى. (2009-2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق: جامعة الجزائر 3.
- د. المؤتمرات والمحاضرات:
1. أحمد حابي. (2019-2020). محاضرات في المحاسبة التحليلية دروس وتمارين. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
2. بلقاسم بلقاضي. (2019-2020). مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان: محاضرات نراقة التسيير في مؤسسات التأمين. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية وتأمين، بومرداس: جامعة أحمد بوقرة.
3. حسين يحيى. (2021-2022). مطبوعة بيداغوجية في محاسبة التسيير الاستراتيجي. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، تيارت: جامعة ابن خلدون.
4. خديجة هاجر دويدي. (2019-2020). مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان محاضرات في مراقبة التسيير. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، قسم علوم مالية والمحاسبة، تخصص مالية ومحاسبة، بومرداس: جامعة أحمد بوقرة.
5. ابح بلكرشة. (2015-2016). مطبوعة في المحاسبة التحليلية، مقياس محاسبة تحليلية معمقة. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، تيارت: جامعة ابن خلدون.
6. رانية غضاب. (2020-2021). محاسبة التسيير المعمقة. مطبوعة بغرض التأهيل موجهة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
7. رفيق يوسفى. (2020-2021). مطبوعة بعنوان محاسبة التسيير محاضرات مدعمة بأمثلة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، تبسة: جامعة العربي التبسي.
8. سارة مخلوف. (بلا تاريخ). محاضرات في المحاسبة التحليلية. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جيجل: جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل.
9. سعاد شدرى معمر. (2018-2019). مطبوعة بعنوان محاضرات في مراقبة التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، البويرة: جامعة أكلي محمد أولحاج.

10. سليمة طبائية. (2015). دروس في المحاسبة التحليلية. قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية: جامعة 08 ماي 1945.
11. سهام عبد الكريم. (بلا تاريخ). محاضرة في الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، البليلة: جامعة البليلة.
12. صفاء لشهب. (2022-2021). مطبوعة في مراقبة التسيير: محاضرات ودروس. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، البليلة: جامعة لونيبي علي.
13. عادل عرقابي. (2018-2017). دروس في المحاسبة التحليلية. مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية: جامعة الحاج لخضر.
14. نادية مغني. (2019-2018). مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 03.
15. نبيلة شطارة، و سارة لبرش . (بلا تاريخ). دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة . مداخلة مقدمة ضمن أعمال ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع . جامعة البليلة 02.
16. نور الدين نجيب. (2019-2018). مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان محاضرات وتطبيقات في مقياس المحاسبة التحليلية. بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد بوقرة.
- هـ. المواقع الإلكترونية:

1. http://titouman0529.blogspot.com/2015/07/blog-post_79.html .03 02), (2023 doi:3:19.

ثانيا-المراجع باللغة الأجنبية:

1. G.Blocker john .(1942) . *essentials of cost accouting* .New York London.
2. M. DEY ATSE FREDERIC .(2020-2019) . *Comptabilité Analytique DE Gestion de L'Exploitation* .
3. Melyon Gérard .(2004) . *Comptabilité Analytique* .Paris: 3ème Edition, Bréal.
4. rashed gabsi .(2008) . *controle de gestion .cours 4ème année optio finance* .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 20 - 02 - 2023
إلى السيد: مدير مؤسسة مطحنة
بن حوجو - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 42 / ل.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلّابان :

1 - مسعودي قطر الندي

2 - بالي مريم

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير "

تحت إشراف: أ/ شحتاني عبد العالي

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة



نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة
بالطلبة
د. غربي وهيبية



COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MMDU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMM AU 31/12/21		EXERCICE 01/01/21 AU 31/12/21		PAGE 1
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	
101	Capital émis (capital social)	0,00	90 300 000,00	0,00	0,00	0,00	90 300 000,00	0,00	90 300 000,00	EDITION DU 28/02/2023 18 2
11	Report à nouveau	0,00	173 129 275,28	0,00	26 760 130,90	0,00	199 889 406,18	0,00	199 889 406,18	EXERCICE 01/01/21 AU 31/12/21
12	Résultat de l'exercice	0,00	26 760 130,90	26 760 130,90	0,00	26 760 130,90	26 760 130,90	26 760 130,90	0,00	
204	Logiciel informatique	297 108,00	0,00	0,00	0,00	297 108,00	0,00	297 108,00	0,00	
211	Terrains	5 775 800,00	0,00	0,00	0,00	5 775 800,00	0,00	5 775 800,00	0,00	
213	Constructions	11 969 840,88	0,00	0,00	0,00	11 969 840,88	0,00	11 969 840,88	0,00	
215	Installations techniques, maté	143 674 306,68	0,00	0,00	0,00	143 674 306,68	0,00	143 674 306,68	0,00	
2150	Installations techniques, maté	2 598 700,92	0,00	0,00	0,00	2 598 700,92	0,00	2 598 700,92	0,00	
2184	matériel de transport	3 050 500,00	0,00	0,00	0,00	3 050 500,00	0,00	3 050 500,00	0,00	
2185	Equipement de bureau	531 178,00	0,00	0,00	0,00	531 178,00	0,00	531 178,00	0,00	
232	Immobilisations corporelles en	11 158 241,01	0,00	0,00	0,00	11 158 241,01	0,00	11 158 241,01	0,00	
274	Prêts et créances sur contrat	177 400 000,00	0,00	0,00	0,00	177 400 000,00	0,00	177 400 000,00	0,00	
275	Dépôts et cautionnement versés	18 878,85	0,00	0,00	18 878,85	18 878,85	18 878,85	18 878,85	0,00	
2750	CAUTION POST TRANSFOU	405 675,45	0,00	0,00	0,00	405 675,45	0,00	405 675,45	0,00	
2804	Amortissement des logiciels in	0,00	214 998,00	0,00	21 420,00	0,00	236 418,00	0,00	236 418,00	
2813	Amortissement constructions	0,00	6 733 035,45	0,00	598 492,04	0,00	7 331 527,49	0,00	7 331 527,49	
2815	Amortissement installations le	0,00	87 765 712,49	0,00	6 412 555,58	0,00	94 178 268,07	0,00	94 178 268,07	
28150	Amortissement installations le	0,00	2 313 711,13	0,00	158 089,40	0,00	2 471 800,53	0,00	2 471 800,53	
28184	Amort matériel de transport	0,00	3 050 000,00	0,00	0,00	0,00	3 050 000,00	0,00	3 050 000,00	
28185	Amortissement équipement burea	0,00	512 341,00	0,00	18 837,00	0,00	531 178,00	0,00	531 178,00	
310	stocks ble tendre	1 281 659,00	0,00	295 206 905,00	295 162 187,00	296 488 564,00	295 162 187,00	1 326 377,00	1 326 377,00	
3101	BLE DIUR	964 440,00	0,00	217 643 328,00	218 521 584,00	218 607 768,00	218 521 584,00	86 184,00	86 184,00	
3110	SAC DE FARINE 50KG	1 991 625,14	0,00	6 172 313,66	4 293 155,34	8 163 938,80	4 293 155,34	3 870 783,46	3 870 783,46	
3111	SAC DE FARINE 05 KG	0,00	0,00	4 788 489,79	888 869,87	4 788 489,79	888 869,87	3 899 619,92	3 899 619,92	
TOTAL A REPORTER		361 117 953,93	390 779 204,25	550 571 167,35	552 854 199,98	911 689 121,28	943 633 404,23	366 044 315,32	397 988 598,27	

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU
 ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA
 BISKRA

BALANCE GENERALE
 -copie provisoire

PAGE 2

EDITION DU 28/02/2023 18:2

EXERCICE 01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMM AU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	361 117 953,93	390 779 204,25	550 571 167,35	552 854 199,98	911 689 121,28	943 633 404,23	366 044 315,32	397 988 598,27
31110	NYLON DE COUVERTURE	51 480,00	0,00	0,00	0,00	51 480,00	0,00	51 480,00	
31111	SAC DE 25 KG (F+SC-SS...)	5 409 493,57	0,00	17 007 925,07	13 831 626,52	22 417 418,64	13 831 626,52	8 585 792,12	
31114	ETIQUETTE ALIM BETA1	12 802,73	0,00	0,00	12 802,73	12 802,73	12 802,73		0,00
31115	ETIQUETTE	5 793,87	0,00	0,00	5 793,87	5 793,87	5 793,87		0,00
3112	SAC DE FARINE 01 KG	436 127,50	0,00	0,00	0,00	436 127,50	0,00	436 127,50	
3114	SAC DE SON 40 KG	1 628 430,76	0,00	10 424 180,00	5 784 732,28	12 052 610,76	5 784 732,28	6 267 878,48	
31140	ETIQUETTE SEMOULE SUP 25	109 157,76	0,00	0,00	109 157,76	109 157,76	109 157,76		0,00
31141	ETIQUETTE SEMOULE COURANT	22 946,97	0,00	0,00	22 946,97	22 946,97	22 946,97		0,00
31142	ETIQUETTE SEMOULE SSSF	570,01	0,00	0,00	570,01	570,01	570,01		0,00
31145	SAC SEMOULE 10 KG	756 361,95	0,00	8 364 409,44	4 145 173,28	9 120 771,39	4 145 173,28	4 975 598,11	
3115	ETIQUETTE	19 437,83	0,00	989 707,21	664 941,64	1 009 145,04	664 941,64	344 203,40	
3116	ETIQUETTE DE FERINE 25	9 931,62	0,00	0,00	9 931,62	9 931,62	9 931,62		0,00
3117	ETIQUETTE DE SON 25	27 575,15	0,00	0,00	27 575,15	27 575,15	27 575,15		0,00
3118	ETIQUETTE DE SON 40	80 847,84	0,00	0,00	80 847,84	80 847,84	80 847,84		0,00
3119	FILS A COUDRE	84 974,32	0,00	358 635,32	206 115,43	443 609,64	206 115,43	237 494,21	
313	autres stocks	4 404 331,46	0,00	0,00	0,00	4 404 331,46	0,00	4 404 331,46	
3550	Produits finis farine	392 400,00	0,00	315 601 200,00	314 886 600,00	315 993 600,00	314 886 600,00	1 107 000,00	
3551	Prod.fini son	306 400,00	0,00	81 692 200,00	80 824 280,00	81 998 600,00	80 824 280,00	1 174 320,00	
3552	Prod.fini SEMOULE	396 000,00	0,00	225 456 000,00	224 515 500,00	225 852 000,00	224 515 500,00	1 336 500,00	
3553	Prod.fini SSSF	23 000,00	0,00	10 444 000,00	10 375 000,00	10 467 000,00	10 375 000,00	92 000,00	
3810	ACHATS BLE TENDRE	0,00	0,00	295 206 905,00	295 206 905,00	295 206 905,00	295 206 905,00		0,00
38101	BLE DUR	0,00	0,00	217 643 328,00	217 643 328,00	217 643 328,00	217 643 328,00		0,00
38110	SAC DE FARINE 50 KG	0,00	0,00	6 172 313,66	6 172 313,66	6 172 313,66	6 172 313,66		0,00
	TOTAL A REPORTER	375 296 017,27	390 779 204,25	1 739 931 971,05	1 727 380 341,74	2 115 227 988,32	2 118 159 545,99	395 057 040,60	397 988 598,27

BALANCE GENERALE

-copie provisoire

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU

ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA

BISKRA

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MMM DU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT MMM AU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	375 296 017,27	390 779 204,25	739 931 971,05	1 727 380 341,74	2 115 227 988,32	2 118 159 545,99	395 057 040,60	397 988 598,27
38111	SAC DE FARINE 25 KG	0,00	0,00	17 007 925,07	17 007 925,07	17 007 925,07	17 007 925,07		0,00
38114	SAC DE SON 100 KG	0,00	0,00	10 424 180,00	10 424 180,00	10 424 180,00	10 424 180,00		0,00
38115	ETIQUETTE DE SAC	0,00	0,00	700 643,43	700 643,43	700 643,43	700 643,43		0,00
38119	FL A COUDRE	0,00	0,00	358 635,32	358 635,32	358 635,32	358 635,32		0,00
38145	SAC DE 10 KG	0,00	0,00	8 364 409,44	8 364 409,44	8 364 409,44	8 364 409,44		0,00
38146	SAC DE 05 KG	0,00	0,00	4 788 489,79	4 788 489,79	4 788 489,79	4 788 489,79		0,00
401	Fournisseurs de stocks	0,00	541 062,07	52 765 528,41	51 287 860,18	52 765 528,41	51 828 922,25	936 606,16	
4010	ACHAT BLE O.A.I.C	49 876,00	0,00	528 488 277,00	512 850 233,00	528 538 153,00	512 850 233,00	15 687 920,00	
4012	FOURNISSEURS DE SERVICES	0,00	14 175 145,52	14 647 835,15	17 651 671,75	14 647 835,15	31 826 817,27	17 178 982,12	
41102	BOULASSEL HOUCINE	0,00	0,00	6 381 000,00	6 381 000,00	6 381 000,00	6 381 000,00		0,00
41103	EURL TAMGUIT COMMERCE MULTIP	762 924,00	0,00	13 923 000,00	14 640 000,00	14 685 924,00	14 640 000,00	45 924,00	
41104	ALAMIRANI ELMAIMOUNE	0,00	0,00	1 662 000,00	1 660 000,00	1 662 000,00	1 660 000,00	2 000,00	
41105	BOULASSEL HOUCINE SONS	0,00	0,00	5 650 834,00	5 650 834,00	5 650 834,00	5 650 834,00		0,00
41106	EURL TAMGUIT COMMERCE SONS	0,00	0,00	9 883 188,00	10 035 140,00	9 883 188,00	10 035 140,00	151 952,00	
41110	ASSALI ALI	0,00	0,00	114 741 000,00	114 551 414,60	114 741 000,00	114 551 414,60	189 585,40	
411107	BELKACIMI BOUDJAMAA	527 780,00	0,00	2 873 000,00	3 400 780,00	3 400 780,00	3 400 780,00		0,00
41111	OULED EL BAKAI MOHAMED	924 000,00	0,00	0,00	924 000,00	924 000,00	924 000,00		0,00
411118	ASSAOUI SABER	267 000,00	0,00	0,00	267 000,00	267 000,00	267 000,00		0,00
41112	MANSOURI MAHDI	1 332 000,00	0,00	2 988 000,00	4 320 000,00	4 320 000,00	4 320 000,00		0,00
411122	TORCHI YACINE	0,00	0,00	765 000,00	765 000,00	765 000,00	765 000,00		0,00
411123	YAGOUB BOUBAKEUR	2 400 000,00	0,00	0,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00		0,00
411124	GUETTAF RABIE RACHID	0,00	0,00	1 716 000,00	1 716 000,00	1 716 000,00	1 716 000,00		0,00
411125	BOUSSELIT FAOUZI	0,00	0,00	278 760,00	278 760,00	278 760,00	278 760,00		0,00
	TOTAL A REPORTER	381 559 597,27	405 495 411,84	2 538 339 676,66	2 517 804 318,32	2 919 899 273,93	2 923 299 730,16	411 919 076,16	415 319 532,39

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU
 ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA
 BISKRA

BALANCE GENERALE
 -copie provisoire

PAGE.4

EDITION DU 28/02/2023 18:2
 EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMAU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	381 559 597,27	405 495 411,84	2 538 339 676,66	2 517 804 316,32	2 919 899 273,93	2 923 299 730,16	411 919 076,16	415 319 532,39
411126	SADAOUI ABDERRAHMANE	3 562 840,00	0,00	8 187 160,00	11 750 000,00	11 750 000,00	11 750 000,00		0,00
411127	GARN BACHIR	2 249 880,00	0,00	8 430 120,00	10 680 000,00	10 680 000,00	10 680 000,00		0,00
411128	BEN NEDJAI DJEMOUAI	0,00	0,00	54 540,00	54 540,00	54 540,00	54 540,00		0,00
411129	DJEDI AISSA	0,00	0,00	540 000,00	540 000,00	540 000,00	540 000,00		0,00
411130	FODIL ABDELJALIL	0,00	0,00	3 903 000,00	4 416 000,00	3 903 000,00	4 416 000,00		513 000,00
411131	AISSAOUI ANMAR	586 000,00	0,00	891 000,00	1 477 000,00	1 477 000,00	1 477 000,00		0,00
411132	BELKACIM BOUDJAMAA SONS	0,00	0,00	3 077 697,00	3 077 697,00	3 077 697,00	3 077 697,00		0,00
411133	DRIDI MILOUD	0,00	0,00	15 452 700,00	15 452 700,00	15 452 700,00	15 452 700,00		0,00
411134	DAIR CHAHIR	0,00	0,00	321 000,00	321 000,00	321 000,00	321 000,00		0,00
411135	COOPER- AGRICOLE D'ACTIVIT	0,00	0,00	25 217 621,77	25 217 621,13	25 217 621,77	25 217 621,13	0,64	
411136	LAIB WALID	0,00	0,00	9 439 425,00	9 439 425,00	9 439 425,00	9 439 425,00		0,00
411137	GUETTAF CHEIKH	0,00	0,00	24 099 283,00	24 099 283,00	24 099 283,00	24 099 283,00		0,00
411138	BENRHOUB BILLEL	0,00	0,00	13 658 360,00	13 658 360,00	13 658 360,00	13 658 360,00		0,00
411139	LACHEHAB ABDELKADOUS	0,00	0,00	20 574 662,00	20 574 662,00	20 574 662,00	20 574 662,00		0,00
411140	MESBAH CHERIF	0,00	0,00	4 622 390,00	4 622 390,00	4 622 390,00	4 622 390,00		0,00
411141	BOUAMARA KRIMOU	0,00	0,00	4 385 760,00	4 385 760,00	4 385 760,00	4 385 760,00		0,00
411142	BEZZAHI AICHA	0,00	0,00	66 000,00	66 000,00	66 000,00	66 000,00		0,00
411144	BENHAMMOU ABDELKADER	0,00	0,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00	2 400 000,00		0,00
411145	ZEDADMA ABDELKRIM	0,00	0,00	18 169 796,20	18 169 796,20	18 169 796,20	18 169 796,20		0,00
411146	BENRACHID SOUHEIL	0,00	0,00	20 790 775,00	20 790 775,00	20 790 775,00	20 790 775,00		0,00
411147	MAKHOLOUFI AMEN	0,00	0,00	8 585 616,00	8 585 616,00	8 585 616,00	8 585 616,00		0,00
411148	NEKKA KHALED	0,00	0,00	16 535 140,00	16 535 140,00	16 535 140,00	16 535 140,00		0,00
411149	EURL SAHAB EL BOURAK IMP/EXP	0,00	0,00	121 200,00	121 200,00	121 200,00	121 200,00		0,00
	TOTAL A REPORTER	387 958 317,27	405 495 411,84	2 747 862 922,63	2 734 239 283,65	3 135 821 239,90	3 139 734 695,49	411 919 076,80	415 832 532,39

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM/01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMM AU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	387 958 317,27	405 495 411,84	2 747 862 922,63	2 734 239 283,65	3 135 821 239,90	3 139 734 695,49	411 919 076,80	415 832 532,39
411150	TIAR YAZID	0,00	0,00	20 130 819,00	20 130 819,00	20 130 819,00	20 130 819,00	0,00	0,00
411151	HOUHOU MOHAMED ISLAM	0,00	0,00	169 680,00	169 680,00	169 680,00	169 680,00	0,00	0,00
411152	GUERRI AISSA	0,00	0,00	36 360,00	36 360,00	36 360,00	36 360,00	0,00	0,00
411153	GAOUIR ABDERRAOUF	0,00	0,00	7 980 000,00	7 980 000,00	7 980 000,00	7 980 000,00	0,00	0,00
411154	LEMERABET MOHAMMED	0,00	0,00	4 093 362,00	4 093 362,00	4 093 362,00	4 093 362,00	0,00	0,00
411155	ZOUAI YACINE	0,00	0,00	96 960,00	96 960,00	96 960,00	96 960,00	0,00	0,00
411156	NOUIR ABDALLAH	0,00	0,00	25 603 256,00	25 603 256,00	25 603 256,00	25 603 256,00	0,00	0,00
411157	SEDDIK LAKHDAR	0,00	0,00	27 894 918,00	27 748 000,00	27 894 918,00	27 748 000,00	146 918,00	
411158	CHOUTER ZAKARIA	0,00	0,00	28 156 986,00	27 551 000,00	28 156 986,00	27 551 000,00	605 986,00	
411159	NAOUM NOUR EDDINE	0,00	0,00	25 463 762,00	24 960 000,00	25 463 762,00	24 960 000,00	503 762,00	
411160	BASSALAH TAHAR	0,00	0,00	1 147 041,00	1 147 041,00	1 147 041,00	1 147 041,00	0,00	0,00
411161	CHAKER ABDELHAMID	0,00	0,00	22 033 598,00	21 506 940,00	22 033 598,00	21 506 940,00	526 658,00	
411162	KHALDI HOCINE	0,00	0,00	24 181 304,00	23 620 000,00	24 181 304,00	23 620 000,00	561 304,00	
411163	RAMLIAT RABAH	0,00	0,00	450 000,00	450 000,00	450 000,00	450 000,00	0,00	0,00
411164	MOKRANI YACINE	0,00	0,00	412 080,00	412 080,00	412 080,00	412 080,00	0,00	0,00
411165	EURL SARA COMPANY	0,00	0,00	968 100,00	968 100,00	968 100,00	968 100,00	0,00	0,00
411166	ABOUELKACEM OMAR	0,00	0,00	68 475,60	68 475,60	68 475,60	68 475,60	0,00	0,00
411167	GOJACEM MOSTAFA ABDELGHAFOUR	0,00	0,00	154 530,00	154 530,00	154 530,00	154 530,00	0,00	0,00
411168	BOUMAZA MANSOUR	0,00	0,00	180 000,00	180 000,00	180 000,00	180 000,00	0,00	0,00
411169	IZEMMOUREN MOHAMED SALAH	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
411170	ARROUS SALAH	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
411171	TERKMANI SOUHEILA	0,00	0,00	121 200,00	121 200,00	121 200,00	121 200,00	0,00	0,00
411172	BERBAR LEILA	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
	TOTAL A REPORTER	387 958 317,27	405 495 411,84	2 937 387 154,23	2 921 418 887,25	3 325 345 471,50	3 326 914 299,09	414 263 704,80	415 832 532,39

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU
 ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA
 BISKRA

BALANCE GENERALE
 -copie provisoire

PAGE 6
 EDITION DU 28/02/2023 18: 2
 EXERCICE 01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMAU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	387 958 317,27	405 495 411,84	2 937 387 154,23	2 921 418 887,26	3 325 345 471,50	3 326 914 299,09	414 263 704,80	415 832 532,39
411173	BEN NADJAI MOUSSA	0,00	0,00	121 200,00	121 200,00	121 200,00	121 200,00	0,00	0,00
411174	BELHIS CHAABANA	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
411175	HADJI ABDELAZIZ	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
411176	BENDAHMANE ZAKARYA	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
411177	CHARIFI MOHAMMED	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
411178	KHAL BOUBAKEUR	0,00	0,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	60 600,00	0,00	0,00
41127	ABEELLA MOHAMED	0,00	0,00	1 044 000,00	1 044 000,00	1 044 000,00	1 044 000,00	0,00	0,00
41132	BEN MOUSSA SALEK	0,00	0,00	1 534 000,00	1 534 000,00	1 534 000,00	1 534 000,00	20 000,00	20 000,00
41135	BAALI ABDELKARIM	0,00	0,00	7 938 000,00	7 321 860,00	7 938 000,00	7 321 860,00	616 140,00	616 140,00
41136	BAALI ABDELKRIM SONS	0,00	0,00	16 773 525,00	15 493 580,00	16 773 525,00	15 493 580,00	1 279 946,00	1 279 946,00
41145	SAADA NADIR	0,00	0,02	0,02	0,00	0,02	0,02	0,00	0,00
41169	BEN TAMER SLIMANE	0,00	0,00	48 975 000,00	56 000 000,00	48 975 000,00	56 000 000,00	7 025 000,00	7 025 000,00
41197	BOUKERRECHE HICHAM	1 353 200,00	0,00	7 684 800,00	9 038 000,00	9 038 000,00	9 038 000,00	0,00	0,00
41199	BEN DENIA MBAREK	2 921 000,00	0,00	7 696 000,00	10 617 000,00	10 617 000,00	10 617 000,00	0,00	0,00
419	Clients créditeurs -avances re	0,00	27 174 884,60	27 174 884,60	0,00	27 174 884,60	27 174 884,60	0,00	0,00
421	Personnel, rémunérations dues	0,00	0,00	0,00	12 647 147,34	0,00	12 647 147,34	12 647 147,34	12 647 147,34
431	Sécurité sociale	0,00	0,00	1 145 519,66	1 145 519,66	1 145 519,66	1 145 519,66	0,00	0,00
4310	Sécurité sociale	0,00	364 520,95	4 432 621,74	4 454 799,05	4 432 621,74	4 819 320,00	386 698,26	386 698,26
444	Etat, impôts sur les résultats	0,00	433 776,00	6 083 136,00	0,00	6 083 136,00	433 776,00	5 649 360,00	5 649 360,00
445	Etat, taxes sur le chiffre d'a	0,00	954 162,46	16 231 537,41	16 251 478,77	16 231 537,41	17 205 641,23	974 103,82	974 103,82
447	Autres impôt.tax.vers assim.DT	0,00	0,00	9 198,00	20 988,00	9 198,00	20 988,00	11 790,00	11 790,00
4470	Autres impôt.tax.vers.IRG/S	0,00	3 016,00	29 376,00	28 992,00	29 376,00	32 008,00	2 632,00	2 632,00
44701	IMPOT TAP	0,00	96 646,00	96 646,00	90 732,00	96 646,00	187 378,00	90 732,00	90 732,00
	TOTAL A REPORTER	392 232 517,27	434 522 417,87	3 084 639 599,66	3 057 531 184,07	3 476 872 116,93	3 492 053 601,94	421 809 150,80	436 990 635,81

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU
 ZONE DES PARCS RTE DE CHETIMA
 BISKRA

BALANCE GENERALE
 -copie provisoire

MM/ DU 01/01/21 AU 31/12/21

MM/ MAU 31/12/21

SOLDE AU 31/12/21

EDITION DU 28/02/2023 18: 2

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

PAGE:7

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM/ DU 01/01/21 AU 31/12/21		MM/ MAU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	392 232 517,27	434 522 417,87	3 084 635 599,66	3 057 531 184,07	3 476 872 116,93	3 492 053 601,94	421 809 150,80	436 990 635,81
4550	Associés houhou bachir	0,00	27 612 000,00	1 017 000,00	0,00	1 017 000,00	27 612 000,00		26 595 000,00
4551	Associe-houhou ali	0,00	27 612 000,00	1 017 000,00	0,00	1 017 000,00	27 612 000,00		26 595 000,00
47	Comptes transitoires ou d'attente	0,00	0,00	3 034 403,73	3 034 403,73	3 034 403,73	3 034 403,73		0,00
486	Charges constatées d'avance	729,17	0,00	1 000,00	729,17	1 729,17		1 000,00	
487	Produits constatés d'avance	19 278 565,34	0,00	3 302 310,56	0,00	22 580 875,90		22 580 875,90	
5121	BADR BISKRA	19 725 565,78	0,00	73 631 362,00	55 374 205,64	93 356 927,78	55 374 205,64	37 982 722,14	
5122	BEA BISKRA	206 945,11	0,00	0,00	0,00	206 945,11	0,00	206 945,11	
5125	BANQUE TRUST	506 716,19	0,00	0,00	506 716,19	506 716,19	506 716,19		0,00
5127	Banq elbaraka	53 002 505,59	0,00	572 330 666,10	616 677 614,63	625 333 171,69	616 677 614,63	8 655 557,06	
51270	Banq baraka Batha	20 995,55	0,00	0,00	0,00	20 995,55	0,00	20 995,55	
53	Caisse	4 771 877,87	0,00	16 538 303,60	1 048 462,70	21 310 181,47	1 048 462,70	20 261 718,77	
581	Virements de fonds	0,00	0,00	14 500 766,19	14 500 766,19	14 500 766,19	14 500 766,19		0,00
588	Autres virements internes	0,00	0,00	20 000 000,00	0,00	20 000 000,00	0,00	20 000 000,00	
601	Matières premières blé	0,00	0,00	295 162 187,00	0,00	295 162 187,00	0,00	295 162 187,00	
60101	COSOMATION BLE DUR	0,00	0,00	218 521 584,00	0,00	218 521 584,00	0,00	218 521 584,00	
60110	MAT PREMIERS SAC FARINE 50KG	0,00	0,00	4 293 155,34	0,00	4 293 155,34	0,00	4 293 155,34	
60111	MAT PREMIERS SAC FARINE 05KG	0,00	0,00	888 869,87	0,00	888 869,87	0,00	888 869,87	
601111	MAT PREMIERS SAC(F+SC+...)	0,00	0,00	13 831 626,52	0,00	13 831 626,52	0,00	13 831 626,52	
60114	MAT PREMIERS SAC SON 40KG	0,00	0,00	5 784 732,28	0,00	5 784 732,28	0,00	5 784 732,28	
60115	MAT PRE ETIQUETTE	0,00	0,00	645 503,81	0,00	645 503,81	0,00	645 503,81	
60119	MAT PRE FILS A COUDRE	0,00	0,00	206 115,43	0,00	206 115,43	0,00	206 115,43	
60145	CONSUMATION SAC SEMOULE 10KG	0,00	0,00	4 145 173,28	0,00	4 145 173,28	0,00	4 145 173,28	
607	Achats non stockés de matières	0,00	0,00	10 335 692,76	0,00	10 335 692,76	0,00	10 335 692,76	
	TOTAL A REPORTER	489 746 417,87	489 746 417,87	4 343 827 052,13	3 748 674 082,32	4 833 573 470,00	4 238 420 500,19	1 085 333 605,62	490 180 635,81

SARL MINOTERIE BEN HOUHOU ZONE DES PARCS RTE DE CHETMA BISKRA		BALANCE GENERALE -copie provisoire				PAGE 8			
COMpte	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MM DU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT MM AU 31/12/21			
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT		
	REPORT	489 746 417,87	489 746 417,87	4 343 827 052,13	3 748 674 082,32	4 833 573 470,00	4 238 420 500,19	1 085 333 605,62	490 180 635,81
615	Entretien, réparations et main	0,00	0,00	13 884 698,44	0,00	3 884 698,44	0,00	3 884 698,44	
616	Primes d'assurances	0,00	0,00	1 729,17	0,00	1 729,17	0,00	1 729,17	
6220	KHAZANISIFEDDINE	0,00	0,00	50 000,00	0,00	50 000,00	0,00	50 000,00	
6224	BOUADJADJA NESRINE	0,00	0,00	126 000,00	0,00	126 000,00	0,00	126 000,00	
624	AUTRES FRAIS ET TRANSPORTS	0,00	0,00	3 302 310,55	0,00	3 302 310,55	0,00	3 302 310,55	
626	Frais postaux et de télécommun	0,00	0,00	4 763,48	0,00	4 763,48	0,00	4 763,48	
627	AGIOS	0,00	0,00	192 797,50	0,00	192 797,50	0,00	192 797,50	
631	Rémunération du personnel	0,00	0,00	6 813 691,91	0,00	6 813 691,91	0,00	6 813 691,91	
6310	HEURES SUPP	0,00	0,00	1 704 778,36	0,00	1 704 778,36	0,00	1 704 778,36	
6311	CONGE	0,00	0,00	1 101 410,43	0,00	1 101 410,43	0,00	1 101 410,43	
6312	PRIMES	0,00	0,00	2 770 903,03	0,00	2 770 903,03	0,00	2 770 903,03	
635	Coisations aux organismes soc	0,00	0,00	3 309 279,39	0,00	3 309 279,39	0,00	3 309 279,39	
636	Autres charges de personnel	0,00	0,00	1 430 875,27	0,00	1 430 875,27	0,00	1 430 875,27	
642	Impôts et taxes non récupérabl	0,00	0,00	855 344,00	0,00	855 344,00	0,00	855 344,00	
645	Autres impôts et taxes (hors i	0,00	0,00	2 696,50	0,00	2 696,50	0,00	2 696,50	
656	Amendes et pénalités, subventi	0,00	0,00	12 007 436,00	0,00	12 007 436,00	0,00	12 007 436,00	
6570	FRAIS D'AGRIAGE	0,00	0,00	596 295,15	0,00	596 295,15	0,00	596 295,15	
658	Autres charges de gestion cour	0,00	0,00	802 156,35	0,00	802 156,35	0,00	802 156,35	
681	Dotations au amortissements, p	0,00	0,00	7 209 394,02	0,00	7 209 394,02	0,00	7 209 394,02	
701	Ventes de produits finis	0,00	0,00	0,00	315 507 780,00	0,00	315 507 780,00	0,00	315 507 780,00
7010	Ventes semoule supérieur	0,00	0,00	0,00	223 708 320,00	0,00	223 708 320,00	0,00	223 708 320,00
7011	s.s.I de 25 kg	0,00	0,00	0,00	10 675 000,00	0,00	10 675 000,00	0,00	10 675 000,00
702	Ventes de produits intermédiaire	0,00	0,00	0,00	85 534 098,80	0,00	85 534 098,80	0,00	85 534 098,80
	TOTAL A REPORTER	489 746 417,87	489 746 417,87	4 389 993 611,68	4 384 099 281,12	4 879 740 029,55	4 873 845 698,99	1 131 500 165,17	1 125 605 834,61

BALANCE GENERALE
-copie provisoire

PAGE.9
EDITION DU 28/02/2023 18. 2
EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTÉ	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MMDU 01/01/21 AU 31/12/21		TOT.MMAU 31/12/21		SOLDE AU 31/12/21	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	489 746 417,87	489 746 417,87	4 389 993 611,68	4 384 099 281,12	4 879 740 029,55	4 873 845 698,99	1 131 500 165,17	1 125 605 834,61
724	Variation de stocks de produit	0,00	0,00	630 601 380,00	633 193 400,00	630 601 380,00	633 193 400,00		2 592 020,00
757	Produits exceptionnels sur opé	0,00	0,00	0,00	3 302 310,56	0,00	3 302 310,56		3 302 310,56
	TOTAL GENERAL	489 746 417,87	489 746 417,87	5 020 594 991,68	5 020 594 991,68	5 510 341 409,55	5 510 341 409,55	1 131 500 165,17	1 131 500 165,17

ETAT DES STOCK PAR ARTICLE

Période: Exercice: 2021

ARTICLE	DESIGNATION	INITIAL		ENTREE		SORTIE		TOTAL	
		QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL
01-BLE									
3100101	BLE TENDRE	997,40	1 281 659,00	229 485,00	294 888 225,00	166 770,60	214 300 221,00	63 711,80	81 869 663,00
3100102	BLE DUR	423,00	964 440,00	95 206,40	217 070 592,00	69 316,00	158 040 480,00	26 313,40	59 994 552,00
	01-BLE TOTAL	1 420,40	2 246 099,00	324 691,40	511 958 817,00	236 086,60	372 340 701,00	90 025,20	141 864 215,00
02-SAC DE FARINE <i>سك</i>									
3100201	SAC DE FARINE 50 KG	80 524,00	1 991 625,13	193 224,00	6 172 313,66	121 712,00	3 102 544,54	152 036,00	5 061 394,25
3100202	SAC DE FARINE 05 KG			100 100,00	2 379 312,18	32 500,00	754 162,50	67 600,00	1 625 149,68
3100205	SAC DE FARINE 1 KG	202 850,00	436 127,50					202 850,00	436 127,50
	02-SAC DE FARINE TOTAL	283 374,00	2 427 752,63	293 324,00	8 551 625,84	154 212,00	3 856 707,04	422 486,00	7 122 671,44
03-SAC DE SON									
3100302	SAC DE SON 40 KG	56 261,25	1 628 430,80	275 077,00	10 428 284,00	123 295,00	3 978 336,89	208 043,25	8 078 377,91
	03-SAC DE SON TOTAL	56 261,25	1 628 430,80	275 077,00	10 428 284,00	123 295,00	3 978 336,89	208 043,25	8 078 377,91
04-SAC SEMOULE / FARINE									
3100401	SAC DE 25 KG (F+S+SS+EXT+SSS)	293 596,00	5 409 493,68	470 670,00	12 275 247,46	425 410,00	8 589 424,29	338 856,00	9 095 316,84
	A REPORTER	634 651,65	11 711 776,11	1 363 762,40	543 213 974,30	939 003,60	388 765 169,21	1 059 410,45	166 160 581,19

..!.

Page: -2-

Edition du : 28/02/2023 17:27:53

Période: Exercice:2021

ETAT DES STOCK PAR ARTICLE

ARTICLE	DESIGNATION	INITIAL		ENTREE		SORTIE		TOTAL	
		QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL
REPORT (14)		634 651,65	11 711 776,11	1 363 762,40	543 213 974,30	939 003,60	388 765 169,21	1 059 410,45	166 160 581,19
3100404	SAC 10 KG (SEMOULE ET FARINE)	51 056,00	756 361,96	216 939,00	5 789 611,20	154 215,00	3 486 858,16	113 780,00	3 059 115,01
04-SAC SEMOULE / FARINE TOTAL		344 652,00	6 165 855,64	687 609,00	18 064 858,66	579 625,00	12 076 282,45	452 636,00	12 154 431,85
05-ETIQUETTE DE FARINE									
3100500	ETIQUETTE	574 012,25	289 063,96	1 177 552,00	700 643,44	857 132,00	466 611,46	894 432,25	523 095,94
05-ETIQUETTE DE FARINE TOTAL		574 012,25	289 063,96	1 177 552,00	700 643,44	857 132,00	466 611,46	894 432,25	523 095,94
07-FILS									
3100701	FILS A COUDRE	284,11	84 984,29	943,80	358 635,32	428,57	149 095,84	799,34	294 523,77
07-FILS TOTAL		284,11	84 984,29	943,80	358 635,32	428,57	149 095,84	799,34	294 523,77
08-FARINE									
7100101	FARINE DE 50 KG DE BLE TENDRE	218,00	392 400,00	60 656,00	109 540 800,00	78 341,00	111 817 800,00	-17 267,00	-1 884 600,00
7100102	FARINE DE 25 KG DE BLE TENDRE			62 656,00	112 780 800,00	91 608,00	126 216 000,00	-28 952,00	-13 435 200,00
7100107	FARINE DE 10 KG DE BLE TENDRE			2 164,00	3 895 200,00	3 077,00	3 924 000,00	-913,00	-28 800,00
7100108	FARINE DE 05 KG DE BLE TENDRE			1 625,00	2 925 000,00	1 911,00	2 925 000,00	-286,00	
08-FARINE TOTAL		218,00	392 400,00	127 301,00	229 141 800,00	174 937,00	244 882 800,00	-47 418,00	-15 348 600,00
				09-SON	قوت	ملابو	Stock F		
A REPORTER		1 260 222,01	13 234 586,32	2 886 498,20	779 204 664,26	2 125 716,17	637 750 534,67	2 021 004,04	154 688 715,91

MINOTERIE BEN HOUHOU EX2021

ETAT DES STOCK PAR ARTICLE

Page: -3-

Edition du : 28/02/2023 17:27:53

Période: Exercice:2021

ARTICLE	DESIGNATION	INITIAL		ENTREE		SORTIE		TOTAL	
		QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL
	REPORT (29)	1 260 222,01	13 234 586,32	2 886 498,20	779 204 664,26	2 125 716,17	637 750 534,67	2 021 004,04	154 688 715,91
7100202	SONS DE 40 KG DE BLE TENDRE	238,00	190 400,00	37 733,00	44 531 500,00	51 420,00	47 626 200,00	-13 449,00	-2 904 300,00
	09-SON TOTAL	238,00	190 400,00	37 733,00	44 531 500,00	51 420,00	47 626 200,00	-13 449,00	-2 904 300,00
10-NYLON DE COUVERTURE									
3149880	NYLON DE COUVERTURE	396,00	51 480,00					396,00	51 480,00
	10-NYLON DE COUVERTURE TOTAL	396,00	51 480,00					396,00	51 480,00
12-SEMOULE									
7100103	SEMOULE DE 25 KG SUPERIEUR B/D	120,00	396 000,00	36 142,50	119 270 250,00	53 240,50	128 044 950,00	-16 978,00	-8 378 700,00
7100106	SEMOULE DE 10 KG SUPERIEUR B/D			13 257,50	43 749 750,00	14 794,50	44 508 750,00	-1 537,00	-759 000,00
	12-SEMOULE TOTAL	120,00	396 000,00	49 400,00	163 020 000,00	68 035,00	172 553 700,00	-18 515,00	-9 137 700,00
13-SSSF									
7100104	SSSF DE 25 KG	23,00	23 000,00	7 554,00	7 554 000,00	10 375,00	7 965 000,00	-2 798,00	-388 000,00
	13-SSSF TOTAL	23,00	23 000,00	7 554,00	7 554 000,00	10 375,00	7 965 000,00	-2 798,00	-388 000,00
14-SON BLE DUR									
7100204	SONS DE 40 KG DE BLE DUR	145,00	116 000,00	11 585,00	13 664 220,00	16 057,00	14 645 840,00	-4 327,00	-865 620,00
	14-SON BLE DUR TOTAL	145,00	116 000,00	11 585,00	13 664 220,00	16 057,00	14 645 840,00	-4 327,00	-865 620,00
	A REPORTER	1 261 144,01	14 011 466,32	2 992 770,20	1 007 974 384,26	2 271 603,17	880 541 274,67	1 982 311,04	141 444 575,91

..!

MINOTERIE BEN HOUHOU EX2021

Page: 4
Edition du : 28/02/2023 17:27:53
Période: Exercice2021

ETAT DES STOCK PAR ARTICLE

ARTICLE	DESIGNATION	INITIAL		ENTREE		SORTIE		TOTAL	
		QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL	QNT	VAL
	REPORT (44)	1 261 144,01	14 011 466,32	2 992 770,20	1 007 974 384,26	2 271 603,17	880 541 274,67	1 982 311,04	141 444 575,91
	TOTAL GENERAL	1 261 144,01	14 011 466,32	2 992 770,20	1 007 974 384,26	2 271 603,17	880 541 274,67	1 982 311,04	141 444 575,91

VISA DES STOCKS

VISA DU SERVICE COMMERCIAL

عَلَّمَ الْقُرْآنَ
عَلَّمَ الْقُرْآنَ
عَلَّمَ الْقُرْآنَ