



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير



الموضوع

دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة
- الوحدة الإنتاجية آريس -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في فرع علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

دبابش محمد نجيب

إعداد الطالب:

صولي حسبية

رقم التسجيل:
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

﴿يرفع الله الفدين آمنوا

منكم والفين أوتوا العلم

درجات﴾

(المجادلة: 11)

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

و لئن شكرتم لأزيدنكم

نشكر الله عز وجل على إتمام إنجاز هذا العمل المتواضع أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي

المحترم دبابش محمد نجيب الذي لم يبخل عني في تقديم الدعم و النصح طوال تحضيرى للمذكرة .

للذين كانوا عوناً في بحثي هذا وقدموا لي جميع العون.

و إلى زوجي الذي كان عوناً لي و أزال عني جميع العقبات التي وقفت في طريقي .

و إلى أخي العزيز عمر الذي لم يبخل في تقديم يد المساعدة .

و إلى العاملين في مطاحن الأوراس - باتنة -الوحدة الإنتاجية اريس - لحسن إستقبالهم و تقديم

جميع المعلومات .

و إلى من ساعدني في هذه المذكرة و إلى من لم تسعه ورقتي ووسعه قلبي شكراً لكم جميعاً .

حسبنة

الإهداء

الحمد لله و الصلاة و السلام على أشرف خلق الله محمد صلى الله عليه و سلم و على اله و صحبه و من تبع هداه أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى من بلغ راحة شبابه ليشق لي الطريق و أشعل سني عمري ليضيء لي طريق النور إليك أيها العزيز و الغالي علي .

إلى من وضعت الجنة تحت قدميها فكانت نبع الحنان و منبع الأمان و سر السعادة إليك أمي العزيزة فلة .

حفظهما الله لي في هذه الدنيا فمن لي سواهم.

و إلى أعز إنسان في الدنيا زوجي الذي رافقني و شاركني في دربي هذا رافعا لي المشعل ليضيء دربي هو الذي علمني حب الصبر و المثابرة حفظه الله لي و أطال في عمري شكرا لك .

و إلى ورود بيتنا إختي الأعتناء عمر منيرة نعيمة و هبة و سيلة سمية و أزواجهم و إلى أولادهم أطال الله في عمرهم و إلى الكتكتوتين خير الدين و ايناس .

و إلى عائلتي الثانية التي رافقت دربي هذا أمي الغالية و أبي محمد و إلى إختي ليندة حسام أمال شكرا لكم جميعا و إلى من وسع قلبي و لم تسعه ورقتي .

حسبة

في هذا البحث قمنا بدراسة نظام محاسبة التكاليف ونظام تسيير الإنتاج والعلاقة بينهما وذلك بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة و هي من الطرق المستخدمة في محاسبة التكاليف، هذه الأخيرة هي نظام هام في الإدارة ويعمل على تحقيق أهداف المؤسسة من تخفيض تكاليف الإنتاج، وتسيير الإنتاج هو الناحية الثانية التي تعتمد عليها الإدارة في تحقيق أهدافها من خلال عمليات الرقابة والتخطيط والتوجيه وتقديم المعلومات المناسبة لدعم ثقة المسيرين في قراراتهم. و من أجل التعمق أكثر في حثيات البحث حاولنا تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف ألا و هي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و هذا من أجل التعرف على دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج أين تقوم بدورها بتحديد الأنشطة ومسبباتها وحساب تكلفة كل مركز ومن خلال هذا نبين دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج.

الكلمات المفتاحية:

التكلفة، محاسبة التكاليف، تسيير الإنتاج، طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

RESUME

Dans cette recherche, nous avons étudié le système de comptabilité analytique et de systèmes de gestion de production et de leur relation avec la méthode des coûts par activité et est utilisée dans les méthodes de comptabilisation des coûts, ce dernier est un important système de gestion et les travaille à atteindre les objectifs de réduction des coûts de production et de production est le deuxième point sur lequel l'Administration à atteindre leurs objectifs par le biais de contrôles, de planification et d'orientation et de fournir des informations pertinentes à l'appui de gestion confiance dans leurs décisions. Et pour aller plus loin dans Comment nous avons essayé d'aller simple application recherche comptabilité analytique coût méthode est basée sur les activités et d'identifier le rôle de la comptabilité analytique dans la gestion de la production où vous tournez pour identifier les activités et provoque et calculez le coût de chaque centre et par le rôle de ce spectacle de comptabilisation des coûts dans la gestion de la production.

Mots clés :

Coût, coût de comptabilité, gestion de production, méthode des coûts par activité

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

.....	اية قرآنية
.....	شكر وتقدير
.....	الإهداء
.....	الملخص
.....	قائمة المحتويات
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الأشكال
أ-ج	المقدمة
1	الفصل الأول : أساسيات حول محاسبة التكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف
6-3	المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف
7-6	المطلب الثاني : مبادئ و أهداف محاسبة التكاليف
13-8	المطلب الثالث : أهمية محاسبة التكاليف و علاقتها بالمحاسبات الأخرى ومستوياتها
14	المبحث الثاني : وظائف و طرق محاسبة التكاليف
16-14	المطلب الأول : وظائف محاسبة التكاليف
22-17	المطلب الثاني : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
25-22	المطلب الثالث : الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
26	خلاصة الفصل
27	الفصل الثاني :الإطار النظري لتسيير الإنتاج
28	تمهيد
29	المبحث الأول : مفاهيم حول تسيير الإنتاج
32-29	المطلب الأول : مفهوم تسيير الإنتاج
33	المطلب الثاني : أهمية ودور تسيير الإنتاج
35-34	المطلب الثالث : علاقة تسيير الإنتاج بالإدارات الأخرى و إختصاصاته
36	المبحث الثاني :تسيير الإنتاج بإستخدام مخرجات محاسبة التكاليف
37-36	المطلب الأول:الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
38	المطلب الثاني :الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

39 خلاصة الفصل
40	الفصل الثالث : مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس-
41 تمهيد
42	المبحث الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -
44-42	المطلب الأول : لمحة تاريخية من مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -
47-45	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -
48	المطلب الثالث : أهمية و أهداف مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -
49المبحث الثاني : واقع و دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تسيير الإنتاج.....
51-49	المطلب الأول : تعريف محاسبة التكاليف و وصف عملية الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس-.....
56-51	المطلب الثاني : حساب تكلفة الإنتاج وفق الطريقة المتبعة في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -.....
66-57	المطلب الثالث : تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط في تسيير الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس-.....
67 خلاصة الفصل
71-69 الخاتمة
76-73 قائمة المراجع

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
9	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية .	01
9	الفرق بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية (أوجه الاختلاف) .	02
44-43	بعض الوحدات الاقتصادية الإنتاجية المنتشرة بشرق البلاد و التابعة لمؤسسة قسنطينة .	03
44	عدد العمال في الوحدة الإنتاجية - آريس -	04
74	منتجات الوحدة .	05
54-53	الأعباء بالوحدة خلال شهر مارس	06
55	تكلفة إنتاج السميد الممتاز خلال شهر مارس .	07
56	تكلفة المواد الأولية المستعملة لإنتاج قنطار واحد من السميد الممتاز شهر مارس.	08
59	العلاقة المسببة و الأنشطة و المنتجات .	09
60	إستهلاك المواد من طرف كل نشاط .	10
61	تجميع الأنشطة مع مسببات التكلفة .	11
62	تمثيل عملية تجميع الأنشطة .	12
63	مسببات تكلفة كل نشاط و مركز الأنشطة .	13
65	تقسيم حجوم مسببات التكلفة .	14
65	حساب التكلفة بحساب كل مركز .	15
66	يوضح تكلفة الإنتاج السميد الممتاز بالوحدة الإنتاجية - آريس - .	16

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
4	العلاقة بين التكلفة و المصروف و الأصل و الخسارة .	01
12	العلاقة بين محاسبة التكاليف و مستويات الإدارة .	02
15	وظائف محاسبة التكاليف.	03
45	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس .	04
50	مراحل عملية إنتاج السميد الوحدة الإنتاجية - آريس .	05

المقدمة

إن تسيير الإنتاج يمر بعدة مراحل في مجال تطوره حيث كانت بدايته بالاعتماد على الصناعات اليدوية و بعد الثورة الصناعية جاءت وسائل التحكم فيها و طرق العمل بها، التي ساهمت في نمو نظام المصنع و مع هذا ظهر علم التسيير و كان التركيز فيه على التجانس مع الأعمال داخل المصنع مثل الآلات و الطاقة و الأفراد و ذلك لرفع الكفاية الإنتاجية و حل بعض المشاكل للمسؤولين، من هذا نجد أن تسيير الإنتاج هو الوظيفة الأساسية في المؤسسة و عمله الرقابة و التخطيط و التوجيه و تقليل الوقت الضائع و تخفيض التكاليف للإنتاج السلع و الخدمات و إن تسيير الإنتاج له علاقة بمحاسبة التكاليف و التي تكمن في التأثير الجيد على السياسة الإنتاجية و ذلك في تخفيض التكاليف و إظهار الأنشطة التي تضيف قيمة لكلفة الإنتاج و توفير قاعدة من المعلومات و تحسين الربحية و دعم الثقة للمسيرين .

و محاسبة التكاليف أيضا هي نظام أساسي في المؤسسة الإقتصادية، حيث تقوم بتوفير معلومات و إعطاءها في شكل تقرير يقدم إلى الإدارة للقيام بعملية إتخاذ القرارات و الرقابة على التكاليف، و هذه الأخيرة يتم من خلالها تحقيق الربحية للمؤسسة و تحسين الجودة و أداء المؤسسة، و تعتبر أيضا العمود الأساسي الذي تتمحور عليه المؤسسة بتقديمها لمعلومات سليمة و دقيقة تساهم بشكل كبير في تطور و نجاح المؤسسة، و لضمان تسيير الإنتاج بشكل محكم و فعال و جيد يجب على محاسبة التكاليف أن تكون فعالة و جيدة و دقيقة في مجال تسيير الإنتاج لكي يقدم معلومات للمسيرين من أجل أخذ القرارات الملائمة في التخطيط و تحسين الإنتاج و جودته و تعظيم الربحية . و من خلال ما تم التطرق إليه يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي :

ما هو دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الإقتصادية ؟ .

1- التساؤلات الفرعية :

أ/ ما هو مفهوم محاسبة التكاليف ؟

ب/ ما هو الإنتاج و تسييره ؟

ج/ ما العلاقة بين محاسبة التكاليف و تسيير الإنتاج ؟

د/ هل تعمل المؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - أريس - على تسيير إنتاجها من خلال مخرجات محاسبة التكاليف ؟

2- الفرضيات :

بناء على التساؤلات الفرعية نضع الفرضيات كالتالي :

- أ/ محاسبة التكاليف هي إحدى التقنيات الحديثة التي تلعب دورا هاما في الحياة الاقتصادية .
- ب/ يعمل تسيير الإنتاج على إستعمال الإمكانيات الموجودة و تسييرها بحكمة من أجل تحقيق الأهداف و تطبيقها .
- ج/ توجد علاقة تكاملية بين محاسبة التكاليف و تسيير الإنتاج .
- د/ تعمل المؤسسة محل الدراسة دورا هاما في تسيير الإنتاج من خلال مخرجاتها بالمؤسسة الاقتصادية .

3- أهداف البحث :

لأي بحث جملة من الأهداف تتمثل في جملة من النقاط ففي بحثنا هذا نسعى إلى :

- بيان المفاهيم الأساسية التي تبني عليها محاسبة التكاليف و تسيير الإنتاج، و دورها المساهم في عملية تسيير الإنتاج لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية بناء على معطيات و معلومات تقدمها محاسبة التكاليف .
- 4/ أهمية البحث : تكمن أهمية البحث الذي قمنا به تتجسد فيما إذا كانت محاسبة التكاليف تعمل على تسيير الإنتاج في المؤسسات .

5/ أسباب إختيار البحث :

- أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية .
- الأهمية التي تكسبها محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية .
- إمكانية البحث في هذا البحث لتوفر المراجع .

6/ حدود البحث :

إعتمدنا في هذا البحث على جملة من المصادر :

- الفصل النظري : إعتمدنا على الكتب العربية التي تخص موضوع البحث و رسائل الماجستير و الدكتوراه
- الفصل التطبيقي : فكان إعتمادنا على البيانات و المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة .

7/ المنهج المتبع :

- إعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي من أجل دراسة جيدة للبحث من مفاهيم أساسية، أما في الفصل التطبيقي تم الإعتماد على منهج دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس- .

8/ صعوبات البحث : تكمن صعوبة البحث الذي تناولناه في:

- صعوبة الحصول على المعلومات و توافرها .
- قلة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة بسبب التحفظ من طرف المسيرين .

9/ الدراسات السابقة :

- **درهمون هلال:** المحاسبة التحليلية نظام للتسيير ويساعد على إتخاذ القرار، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005، هذه الأطروحة هدفها هو دراسة المفاهيم بشكل عام للمؤسسة والتكاليف والقرارات والتنظيم، وتم التطرق الى دراسة الطرق التقليدية والحديثة لنظام محاسبة التكاليف، ومحاولة تصميم نظام معلومات محاسبي لنظام محاسبة التكاليف التي تساعد المسيرين في إتخاذ القرارات، وأيضا دراسة واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية .

- **بوناب بلال:** دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، تعمل هذه المذكرة على تحقيق أهداف المؤسسة، ولأي مؤسسة نظام معلومات محاسبية يساعدها في تسيير والتخطيط والرقابة في المؤسسة، حيث أدى ظهور محاسبة التكاليف الى عملية حساب تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة إنتاج لمنتجات المؤسسة .

نرى من خلال الدراسات السابقة أنها مشتركة في الجانب الخاص بمحاسبة التكاليف وتختلف عن باقي الموضوع وذلك حسب دراسة درهمون هلال تدرس من غير محاسبة التكاليف نظام التسيير على إتخاذ القرار أما موضوعنا فيدرس التسيير في جانب تسيير لإنتاج أما دراسة بوناب بلال تدرس تحسين الرقابة على الإنتاج أما موضوعنا فهو يدرس تسيير الإنتاج بشكل عام وفي الفصل التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس- وذلك بحساب تكلفة الإنتاج وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة من أجل معرفة دورها في تسيير الإنتاج.

الفصل الأول

أساسيات حول محاسبة

التكاليف

تمهيد:

محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات الحديثة في مجال الإدارة و التسيير و التي تقوم بتقديم خدمة لجميع نشاطات المؤسسة، بحيث لها دور هام في التحديد الدقيق و الجيد للتكاليف و السعي لتحقيق الأرباح بأقل تكلفة ممكنة ، حيث تقوم أيضا على مساعدة المسيرين في إتخاذ القرارات الخاصة بإدارة المؤسسة على أساس ما تدلي به محاسبة التكاليف من معلومات فهي مصدر دعم الثقة ويد العون للمسيرين .

و على هذا الأساس و لتوضيح الفكرة سنتطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف وبناء على هذا قسمنا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف .

المبحث الثاني : وظائف و طرق محاسبة التكاليف.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بأنها فرع من فروع المحاسبة، فهي نظام لا بد من وجودها في المؤسسات، فهي تهدف إلى إحتساب التكاليف من خلال جمع وتبويب وتحليل البيانات، لتقديمها لإدارة المؤسسة، فبهذا يهدف المبحث الأول إلى إعطاء مفهوم محاسبة التكاليف الذي يشمل فيه الأهمية و المبادئ، وأهداف و دور محاسبة التكاليف .

المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف

1/ تعريف بعض المصطلحات المتعلقة بمحاسبة التكاليف:

للإعطاء مفهوم محاسبة التكاليف نستخدم بعض الكلمات المفتاحية تتمثل في :

التكلفة: "مورد مضحي به أو ضائع لتحقيق هدف معين، و عادة تقاس التكلفة بقيمة نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلعة أو خدمات"¹.

المصروف: "هي النفقة المستنفذة التي لا ترتبط إرتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتراة و ليس لها علاقة مباشرة بإيراد المتحقق و الأمثلة على ذلك مصاريف البيع و التوزيع غير مباشرة مثل الإيجار مصاريف الإدارة العامة".

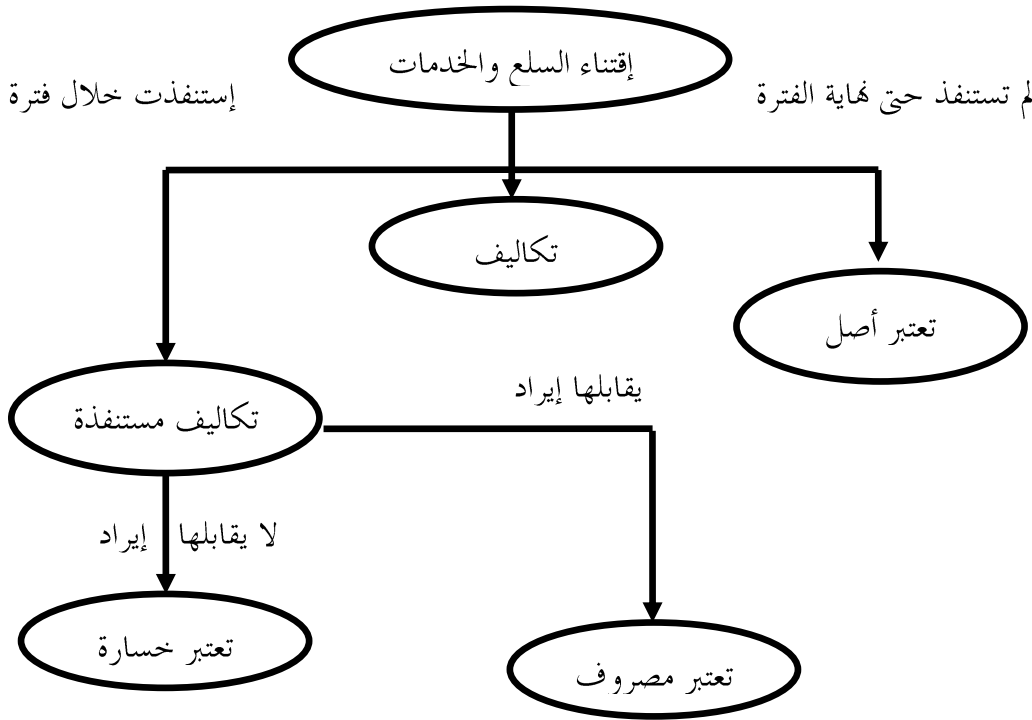
الخسارة: "هي النفقة المستنفذة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة"².

ومن خلال هذه الكلمات المفتاحية نضع هذا التمثيل لبيان العلاقة بين التكلفة و المصروف و الخسارة.

¹ تشارلز رنجر، سيركانت دانار، جورج فوستر، محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2009، ص 63.

² رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص 14.

شكل رقم (01): العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة



المصدر: اسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة (من خلال الأنشطة) ، دار أسامة للنشر

والتوزيع، 2012، ص 15.

- من خلال العلاقة بين كل من التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة ، يتولد عند إقتناء سلعة تكاليف حيث تقسم هذه التكاليف إلى تكاليف لا تستنفذ حتى آخر الفترة التي هي قيمة المنافع الإقتصادية حصلت عليها المؤسسة و لم تستغلها بعد فإننا نعتبرها أصل و إذا إستنفذت خلال الفترة فإنها تقسم إذا كان إيراد فإنه يعتبر مصروف مثل مصاريف البيع و التوزيع غير مباشرة مثل الإيجار ، و إن لم يقابلها إيراد فهي تمثل خسارة فهذه لا يقابلها لا إيراد و لا منفعة .

2/ تعريف محاسبة التكاليف :

❖ **عرفت محاسبة التكاليف:** "على أنها عبارة عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات المستخدمة في جمع و تبويب و تسجيل بيانات التكاليف و تحليلها بهدف إحتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير و ممارسة الوظائف الإدارية و تقييم الأداء" ¹.

❖ **و هي أيضا:** "فرع من فروع المحاسبة التي تهتم بتقدير و تجميع و تحليل البيانات المتعلقة بالموارد و العمال و تكاليف التصنيع الغير مباشرة و المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس الأنشطة و فرص الرقابة عليه و ترشيد القرارات الإدارية" ².

❖ **و تعرف أيضا:** "محاسبة التكاليف تختص بمجموعة الوسائل التي يتم عن طريقها تجميع و تبويب و تشغيل و تحليل البيانات الكمية و التقرير عنها في صورة تفيد قياس تكلفة المنتج أو المرحلة أو الأمر أو المقابلة كما يفيد في الرقابة على هذه التكلفة و ذلك تمهيد لتقديمها للمستويات الإدارية للمؤسسة و الاستفادة منها في تقييم نتائج السياسات الحالية و العمل على تطويرها مستقبلا" ³.

و من خلال التعاريف السابق ذكرها إن محاسبة التكاليف هي من العلوم المحاسبية التي تعتمد على جملة من الوسائل التي تكمن في تجميع و تبويب و تحليل البيانات بهدف إحتساب تكاليف الإنتاج، و ذلك من أجل تقديم المعلومات اللازمة للإدارة في إتخاذ القرارات و القيام بالرقابة على هذه التكاليف و تحقيق الربحية للمؤسسة .

3/ نشأة محاسبة التكاليف:

تعتبر بداية محاسبة التكاليف مع التكلفة و ليس مع محاسبة التكاليف حيث كانت تعتمد على النقود هي المصدر الإقتصادي، لأن المؤسسات تسعى وراء تحقيق الربحية فقط .

ومع التطورات التي حدثت في أواخر القرن 18 أصبحت الحاجة إلى تحديد عوامل الإنتاج بالكمية والتوقيت المناسب فأصبح لابد من تحديد الأسعار مما أدى إلى تحديد قيمة المورد بدقة في كل المشاريع، فعندما ظهرت وظيفة

¹ كمال حسن الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي)، دار ثراء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص 16.

² رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 15.

³ محمد عبد الفتاح الغشماوي، نظام التكاليف الصناعية، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011، ص 12.

كاتب الكلفة فهو يعمل في وظيفة الإنتاج مع المهندسين، و أصبح يعمل لكي يعد الكشوفات الكلفوية، و مع زيادة العقبات والصعوبات التي يتعرض لها مع مرور الزمن إزدادت أهمية كاتب الكلفة، فأدى إلى إنشاء مدخل محاسبي خاص بهم و هيئات لهم، فعندها ظهرت محاسبة التكاليف التي ظلت مستمرة لغاية الحرب العالمية الثانية و لغاية 1930 فكانت تقوم محاسبة التكاليف بإعداد الكشوفات تفيد الإدارة، و بتوسع مهام محاسبة التكاليف أصبحت تقوم بإعداد تقارير الكلفة و تحليلها و توفير المعلومات لإتخاذ القرارات اللازمة¹.

و محاسبة التكاليف جملة من المبررات لظهورها بعد قصور المحاسبة المالية في توفير المعلومات اللازمة²:

- 1- توفير المعلومات المطلوبة عن زيادة التكاليف مع زيادة حجم الإنتاج .
- 2- كلفة الوحدة الواحدة و العوائد المحققة من كل سلعة .
- 3- عناصر الإنتاج التي تم إستخدامها في كل مركز كلفة .
- 4- تسعير الوحدة الواحدة المنتجة.

المطلب الثاني: مبادئ و أهداف محاسبة التكاليف .

1/ مبادئ محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف جملة من المبادئ التي تتمثل في³:

- أ - مبدأ عدم الموضوعية: تعتمد التكاليف الفعلية على مستندات، إما تكاليف تفاضلية أو محددة مقدما، أما تكاليف القرارات الإدارية لا تعتمد على مستندات موضوعية و قارائن لذا فإنه يجب إحتساب الإحتمالات لها .
- ب- مبدأ البيانات المحاسبية: تعتمد المحاسبة على البيانات التحليلية و الإحصائية عن النفقات و الإنتاج و من خلال هذا نقوم بإعداد الأدوات بإعتبارها الناتج عن الأداء الذي يقدمها إلى مستخدميهما .
- ج- مبدأ قابلية القوائم للقراءة: الذي يتمثل في وضوح القوائم المالية و خلوها من أي تعقيد، فبتالي تصبح سهلة للقراءة و الإعتمادها للتوصل إلى النتائج .
- د- مبدأ التوحيد و مقارنة البيانات: يعمل توحيد البيانات عند قياس و تقديم هذه المعلومات على تسهيل المقارنة بالفترة السابقة .

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف (بين النظرية والتطبيق)، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص 21-22.

² اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 22.

³ أحمد طرطار، الترشيد الإقتصادي للطاقة الإنتاجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 102-104.

هـ- مبدأ الإعتداع على المعلومات المحاسبية: يجب أن تكتب البيانات مرة واحدة في المستند وعند الظرفرة نستخدم أهداف كربونية لعدم تكرار البيانات .

و- نظام الإتصال: يتطلب وجود نظام إتصال كامل داخل المشروع من أجل إختبار الإدارة المعنية في المشروع بتقارير التكاليف التي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة .

ي- مبدأ تخفيض عدد السندات: يجب أن يكون المستند المستخدم ملائما مع دورة إستخدامه و في تسلسل و ترتيب منطقي حتى نتفادى الوقوع في خطأ .

2/ أهداف محاسبة التكاليف :

تكمّن أهداف محاسبة التكاليف في ¹:

- 1- تهدف محاسبة التكاليف إلى قياس تكلفة الإنتاج .
- 2- توفير المعلومات اللازمة للممارسة الإدارية نشاطاتها من تخطيط و رقابة .
- 3- تقوم بقياس و تقييم أداء المؤسسة .
- 4- تقييم أداء الوظائف المختلفة للمؤسسة .
- 5- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الإجراءات و الطرق الرقابة المتبعة.
- 6- تحديد تكلفة وحدة المنتج.
- 7- تعمل على إمكانية الرقابة و التحكم في الكميات لعناصر التكاليف المتداخلة في إعداد المنتج.
- 8- توفر المعلومات لكي تساعد الإدارة في حل مشاكلها اليومية .
- 9- تعمل على توفير المعلومات لكي تتخذ الإدارة القرارات .
- 10- تعمل محاسبة التكاليف على تحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق الربحية ².

¹ عبد المقصود محمد ذبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2002-2003، ص 31-32.

² عبد المقصود محمد ذبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 31-32.

المطلب الثالث : أهمية محاسبة التكاليف و علاقتها بالمحاسبات الأخرى:

1/أهمية محاسبة التكاليف :

كل مؤسسة نظام محاسبة مالية و هذا يشكل واجب من خلال ما ينص عليه القانون ، بغض النظر عن نظام محاسبة التكاليف يكون تواجهه بشكل إختياري فهو غير إجباري في المؤسسة. و هذا راجع إلى مدى ثقافة المؤسسة في الإدارة للأهمية تواجه هذا النظام داخلها .

لكن مع مرور الزمن و التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال إتضح أن نظام محاسبة التكاليف أمر إلزامي لابد منه في المؤسسة و هذا راجع إلى الأفكار الجديدة و المفاهيم الإدارية و نظرا للأهمية تواجه محاسبة التكاليف في المؤسسات الإقتصادية حيث أنها تعتمد عليها الإدارة في توفير المعلومات و البيانات و الوثائق اللازمة في كل من مجال التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار من قبل المسيرين إلى الإستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية . فمن خلال هذا تلعب دورا كبيرا و أهمية بالغة في المؤسسات فهي جزء لا يتجزأ من نظام المؤسسات¹ .

2/ علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى:

1-1: علاقة محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية: قبل التطرق إلى العلاقة نعطي تعريف للمحاسبة المالية "هي عملية تحديد و قياس و توصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها في عملية التقييم و إتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه المعلومات"² .

و من خلال التعريف نجد أن هناك علاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية من خلال أن المحاسبة المالية هي أول فرع علم المحاسبة، حيث إستقلت محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات.

و على ضوء ما سبق نبين من خلال الجدول أوجه الشبه و أوجه الإختلاف بين هاتين المحاسبتين³:

¹ حاي أحمد ، محاسبة التكاليف ، دراسة مقارنة بين طرق محاسبة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في

المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة مقارنة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة والتدقيق ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 02.

² محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية مصر، 2010، ص 01.

³ بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 03 .

الجدول رقم (01) : أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية .

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1/ تعتبر مكملة للمحاسبة المالية بإعداد تكلفة المخزون و الإنتاج تحت التشغيل .	1/ كلاهما يقومان بإعداد الحسابات الختامية .
2/ يتخذان جميع و نفس الإجراءات و السياسات و المبادئ.	2/ في الميزانية العمومية هناك مخزون سلعي آخر المدة تقوم محاسبة التكاليف بحسابه .

المصدر : محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع، 2000، ص 12 .

الجدول رقم (02) : الفرق بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية (أوجه الاختلاف) .

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
طبيعة الوحدة المحاسبية	هي الوحدة المنتجة	هي المؤسسة
طبيعة العمليات	كمية و مادية	مالية
نطاق العمليات المادية	النفقات فقط	النفقات و الإيرادات
عامل الزمن	الماضي و الحاضر و المستقبل	البيانات الفعلية
الجهات المستفيدة من التقارير	إدارة المؤسسة الصناعية بالدرجة الأولى	أطراف عديدة داخل و خارج المؤسسة

المصدر : رضوان محمد العناني ، مرجع سابق ، 19.

1-2: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية :

"هي تتعلق بإعداد القوائم المالية و تقارير ذات أغراض خاصة للمدرين و غيرهم من العاملين بالمؤسسة"¹.
توجد هناك علاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية من خلال أن محاسبة التكاليف توفر و تقوم بتقديم المعلومات و البيانات و الوثائق للمحاسبة الإدارية التي بدورها تعتمد عليها و تستخدمها في وضع و رسم السياسات و الخطط المستقبلية و تعمل على توفير الرقابة و التنظيم داخل المؤسسة و تأخذ على ضوء هذه البيانات و المعلومات القرارات التي تخص المؤسسة².

1-3: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإجتماعية :

تعمل أي مؤسسة في المساهمة في تحقيق الإزدهار و الرفاهية للأفراد المجتمع الذي يعمل فيه عن طريق دعم و تفعيل فيهم روح المثابرة عن طريق دعم الجمعيات الخيرية و النشاطات الرياضية، و تجنب و الحد من الآثار السلبية الموجودة في المجتمع مثل التلوث البيئي فكل هذه الأنشطة يترتب عليها تكاليف فمن الواجب تحديدها للحكم على مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاهية للمجتمع و لغرض تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة .

1-4: علاقة محاسبة التكاليف و المحاسبة الضريبية :

يحتاج محاسب الضريبة إلى بعض التوضحات من محاسبة التكاليف حتى يمكنه من تحديد أي عناصر التكاليف يتم تزييله لأغراض إحتساب الدخل الخاضع للضريبة بينما تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسم و الضرائب الحكومية على الإنتاج لأغراض تحقيق أهدافها³.

1-5: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الحكومية :

تكمن هذه العلاقة في أن محاسبة التكاليف تقوم بإحتساب تكلفة ما تقدمه المحاسبة الحكومية من خدمات على المستوى الوطني، مثل التعليم و على مستوى كل محافظة مثل وزارة التعليم العالي تمكن من إحتساب تكلفة كل سرير في الجامعات⁴.

¹ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1992، ص 10 .

² عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 14 .

³ رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 20 .

⁴ دنيا عيادي، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، مذكرة تخرج كجزء من متطلبات في نيل شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 10 .

2- علاقة محاسبة التكاليف بالمستويات المختلفة :

نستنتج أن هناك علاقة بين محاسبة التكاليف و مختلف المستويات الإدارية في المشروع فهي تسهل عمل الإدارة و ذلك من خلال تزويدها بالمعلومات و البيانات التي تحتاج إليها الإدارات في المشروع هي كذلك تسهل عمل إدارة محاسبة التكاليف و نلخص هذه العلاقة فيما يلي¹ :

2-1: علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات :

تمد إدارة المشتريات إدارة التكاليف الوثائق من أوامر التوريد التي أرسلتها إلى الموردين، و يمدّها بكمية المخزون بحديه الأدنى و الأقصى .

2-2: علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات :

تمد محاسبة التكاليف للإدارة المبيعات بيانات لتحديد سعر البيع و بالمقابل نجد أن إدارة المبيعات تعطي للإدارة محاسبة التكاليف أوامر العملاء المطلوب تشغيلها .

2-3: علاقة محاسبة التكاليف بإدارة الإنتاج :

تمد إدارة الإنتاج كمية الإنتاج المطلوبة لكل قسم أو نشاط بينما نجد أن إدارة محاسبة التكاليف تعطي للإدارة الإنتاج البيانات عن كمية الإنتاج الواجبة .

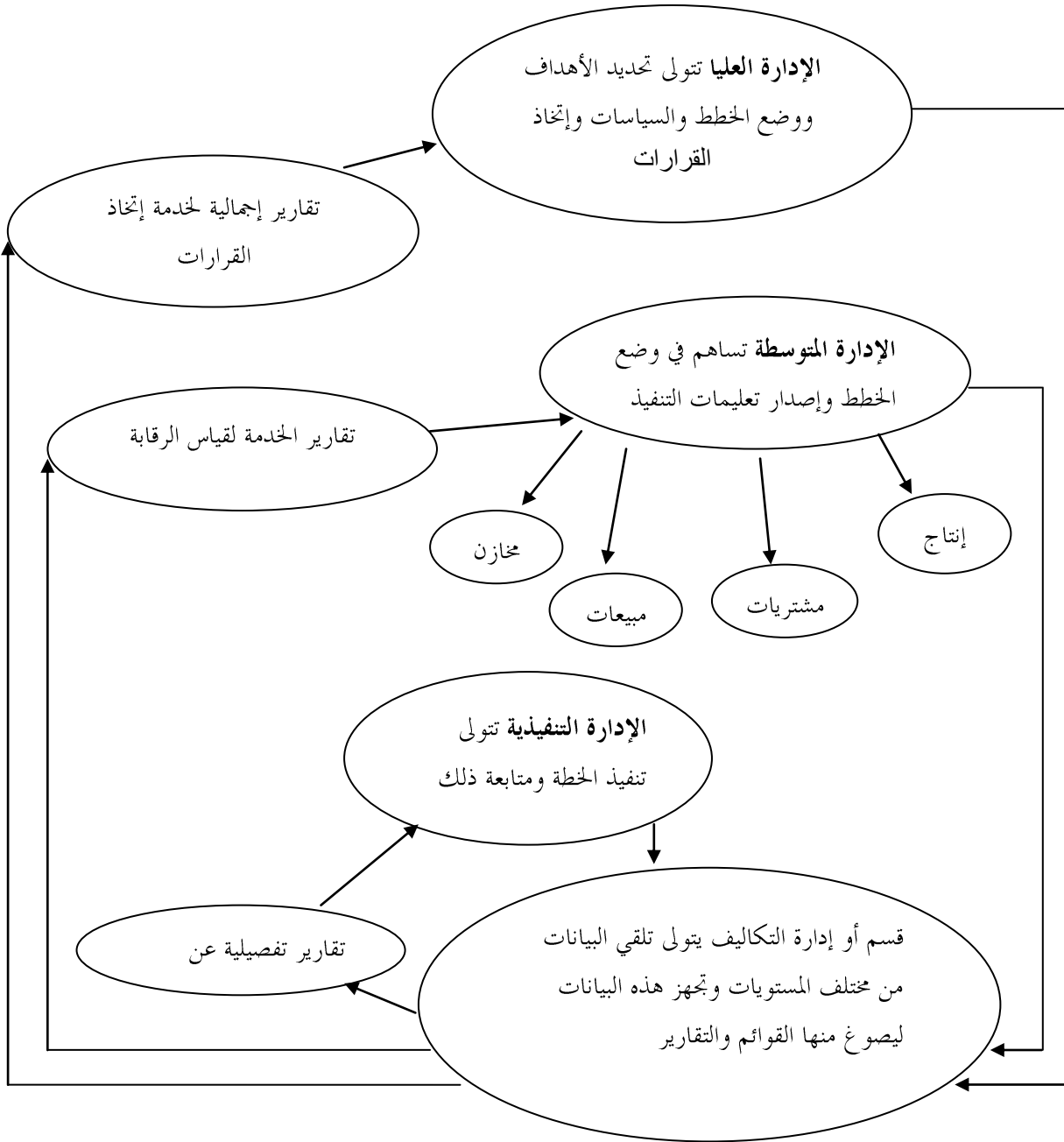
و من خلال الإدارات و المستويات نجد أن محاسبة التكاليف مصدر هام من مصادر جلب المعلومات و البيانات التي يعتمد عليها في مختلف المستويات² .

و من خلال الشكل نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف و بين مختلف مستويات الإدارة .

¹ صالح عبد الرزاق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1999، ص 11- 12 .

² صالح عبد الرزاق ، عطا الله وراذ خليل ، مرجع سابق ، ص 12 .

الشكل رقم (02): العلاقة بين محاسبة التكاليف و مستويات الإدارة .



المصدر : صالح عبد الله الرزاق ، عطا الله وراذ خليل ، مرجع سابق ، ص 13.

- توجد هناك 3 مستويات من الإدارة تتمثل في الإدارة العليا التي تقوم بمهام تحديد أهدافها و رسم الخطط و تحديد القرارات اللازمة، فيقوم قسم محاسبة التكاليف بتوفير جميع البيانات التي تحتاج إليها ووضعها في القوائم و التقارير فمن خلالها تتخذ الإدارة العليا القرارات .
- أما بالنسبة للإدارة المتوسطة تقوم بدورها بوضع الخطط و إصدار تعليمات التنفيذ لقسم الإنتاج و المشتريات و المبيعات فيقوم قسم محاسبة التكاليف بتلقي البيانات و إعداد القوائم و التقارير فهي تقارير الخدمة لقياس الرقابة .
- و تقوم إدارة التنفيذ بتولي تنفيذ الخطة الموضوعة و الحرص على تنفيذ هذه الخطة التي وضعتها الإدارة العليا فتقوم بإرسال المعلومات و البيانات إلى قسم محاسبة التكاليف فيقوم بإعداد تقارير تفصيلية عن الأداء لقسم الإدارة التنفيذية.

المبحث الثاني: وظائف و طرق محاسبة التكاليف .

تتميز محاسبة التكاليف بأنها وسيلة علمية للوصول إلى رغبات و الأهداف محددة فمن خلالها يمكن تحديد المعلومات بمنتهى الصحة و السلامة و الدقة من أجل رسم سياسة سليمة و إتخاذ القرار الجيد لتحقيق أقصى ربح ممكن فبهذا يجب إتباع طرق و أساليب ممنهجة و سليمة، و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى وظائف محاسبة التكاليف و طرقها التقليدية و الحديثة .

المطلب الأول: وظائف محاسبة التكاليف

هناك جملة من الوظائف لمحاسبة التكاليف التي يقوم بها المحاسب لكي تحقق أهدافها و ذلك من خلال الربح الذي تحققه المؤسسة فهذا يمكن تلخيص هذه الوظائف فيمايلي :

1- الوظيفة التسجيلية : تتمثل في أنه يجب أن يكون هناك دليل فعلي و ملموس حيث يقوم المحاسب بتسجيل الأحداث التي تحدث في المؤسسة و التي تستخرج من المستندات و السجلات و يكون إثباتها في الدفاتر و السجلات و الرجوع و الإستفادة منها عند الحاجة إليها¹.

2- الوظيفة التحليلية : تعمل هذه الوظيفة على تخفيض التكلفة إلى أقصى حد ممكن و ذلك من خلال إتخاذ القرارات مثل إستخدام مواد أولية جديدة أو تغيير تصميم السلعة مثلا حتى تحصل على تكلفة أقل من المواد و الأجور المباشرة و إستغلال الوقت الضائع إلى حد أدنى ممكن، أو مراجعة الإجراءات المتعلقة بشراء أو إستخدام المواد الأولية و بهذه الأعمال و النشاطات و القرارات هذه فهي ترجع على ما يسمى الرقابة على التكاليف و ما يكون إلا إذا إستخدمت الموازنات التقديرية و التكاليف المقدرة كركيزة لمقارنة تقييم الأداء².

3- الوظيفة الرقابية : تعتبر من الوظائف المهمة و الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث يقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة و ما تحتاجه لكل وحدة واحدة³.

4- الوظيفة التفسيرية و الإخبارية : فهي ترتبط بالوظيفة السابقة، الوظيفة الرقابية حيث تقوم بتحديد الإنحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق و هي القيام بصياغة نتائج العمليات و تقديمها في شكل تقارير توضع أمام الإدارة من خلال هذه التقارير، تقوم بإعطاء تفسيراً علمياً مقروناً بأدلة من الواقع⁴.

¹ الأخرس عاطف و اخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة لنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 14 .

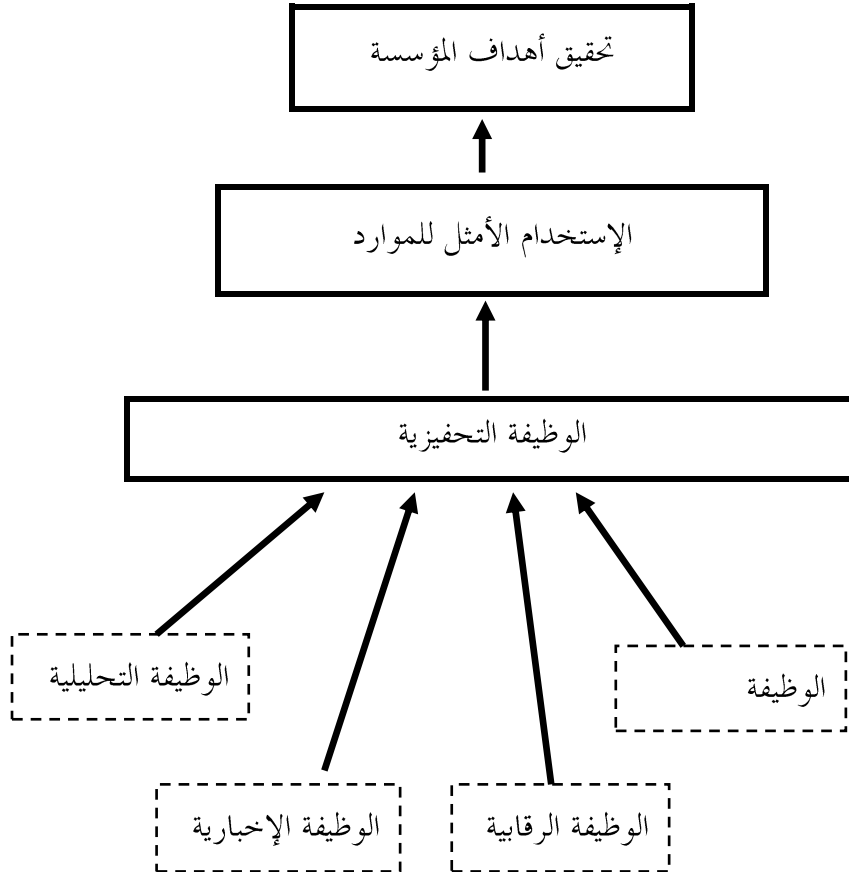
² رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 16-17 .

³ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 26 .

⁴ صالح عبد الرزق، عطا الله و راد خليل، مرجع سابق، ص 11 .

5- الوظيفة التحفيزية : يتم تحقيقها بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف¹.

الشكل رقم (03) : وظائف محاسبة التكاليف .



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 28.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 25 .

وهناك كذلك جملة من الوظائف الأخرى تتمثل في¹:

أ- قياس تكلفة الإنتاج و النشاط: تعتبر هي المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، بهدف قياس نتيجة أعمال المؤسسة و ذلك على أساس التبع لتكلفة الصنع في مراحل و أقسام الإنتاج المتتالية و التي يجب أن يمر المنتج النهائي بها .

ب- إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة: تعد محاسبة التكاليف هي المصدر الذي يوفر هذه المعلومات المتمثلة في تخطيط و رقابة و توجيه و متابعة التي تعتمد عليها وظائف الإدارة و لكي تصل هذه المعلومات لابد من وجود نظام إتصال يربط بينهم .

ج- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: تساهم مهام الإنتاج على الأقسام و الإدارات بطريقة مباشرة في خلق المنتج و كذلك هناك أقسام و إدارات أخرى تقوم بتقديم التسهيلات للإنتاج المنتج حتى و لو أنها لو تساهم بطريقة مباشرة، و عليه فإن من مهام محاسبة التكاليف هي إعداد التقارير للإحتساب التكاليف الخاصة بالأقسام و الإدارات حيث أنها يمكن مقارنة النشاطات التي تمت مع النشاطات المتوقعة .

د- ضبط و رقابة عناصر التكاليف: تسعى محاسبة التكاليف إلى عملية ترشيد للإستخدام الوحدة الإقتصادية من خلال الإنتاج، فهي تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التكاليف، و عند القيام بضبط و رقابة عناصر التكاليف لتحقيق هذا الإنتاج فإنها تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج .

هـ- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية و تحليل الإنحرافات: فهنا نعمل على ما هو مقدم أو مخطط له مع الأداء الفعلي لكن نجد في بعض الأحيان أن هناك تفاوت فيما هو مقدم فعلا مع ما هو مخطط له و لكي نقلل من هذا التفاوت يجب العمل على وضع إجراءات من قبل محاسبة التكاليف التي تقوم بتحليل جميع البيانات المخطط لها و ما هو ممثل للتنفيذ فعلا و القيام بالمقارنة و تحليل الإنحرافات الناتجة مسندة إلى أسبابها .

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف ، السيد عبد المقصود محمد ديبان ، مرجع سابق، ص 32-35 .

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.

محاسبة التكاليف لها عدة طرق لحساب تكلفة المنتج و التي تعتمد على طرق تقليدية .

1- طريقة التكاليف الكلية :

1- تعريفها : "أما كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة بإستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات المباعة و التي تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة زمنية معينة و التي تعتبر من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف" ¹.

كان أول ظهور لهذه الطريقة خلال الثلاثينيات و كان في فرنسا حيث كان لها المجال الواسع في التطبيق، فنجد أن هذه الطريقة تعتمد على جملة من المبادئ .

2- مبادئ طريقة التكاليف الكلية :

لهذه الطريقة عدة مبادئ منها ² :

- 1- هو أول أساس تعتمد عليه هو فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة .
- 2- تحمل جميع تكاليف الفترة على الوحدات المنتجة لا يبقى أي جزء غير محمل .
- 3- تعالج التكاليف غير مباشرة بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة .
- 4- يتم تحليل جميع عناصر التكاليف على وظيفتها و طبيعتها و علاقتها مع المنتج .
- 5- يكون تحميل عناصر التكاليف على الإنتاج النهائي.
- 6- يكون تقييم الإنتاج تحت التشغيل و المخزون السلعي من الإنتاج التام.

3- أهداف طريقة التكاليف الكلية :

يمكن ذكرها فيما يلي ³ :

- 1- البحث عن طريقة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير .
- 2- تعمل على حساب التكاليف بطريقة جدية و أكثر دقة .
- 3- تمثل سياستها الإستثمار طويل المدى.
- 4- يتم تعيين و تحديد لكل وظيفة تكلفتها الخاصة بها .

¹ إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، مرجع سابق، ص 57 .

² حابي أحمد ، مرجع سابق ، ص 48 .

³ نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص 73 .

- 5- يتم تقييم المخزون وفق تكلفة الإنتاج .
- 6- تكون كافة التكاليف مبوبة بالطريقة المباشرة و غير المباشرة .
- 4- أهمية طريقة التكاليف الكلية :
تكمن أهمية طريقة التكاليف الكلية في¹ :
1- تقييم المخزون وجرده .
2- تساعد في تحديد السياسات التسعير طويلة الأجل .
3- تحدد الأرباح و الخسائر .
4- تقارن التكاليف الإجمالية بالإيرادات .
- 5- مزايا طريقة التكاليف الكلية :
لهذه الطريقة عدة مزايا منها² :
1- تعتبر الطريقة الوحيدة المقبولة لأغراض التقارير المالية الخارجية .
2- المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تقوم بطلب تقييم المخزون في آخر المدة الكلفة التاريخية .
3- طريقة التكاليف الكلية تتضمن حصة من التكاليف الثابتة في وحدات الإنتاج .
- 6- عيوب طريقة التكاليف الكلية:
هذه الطريقة لها عدة عيوب منها³ :
1- يمكن إستخدام الإنتاج في التلاعب برفع الربح و ذلك بزيادة حجم الإنتاج، نقل تكلفة الوحدة المنتجة .
2- في بعض الأحيان تؤدي طريقة التكاليف الكلية للإلتخاذ قرارات خاطئة كقرار الإنتاج .
3- صعوبة إختيار الأساس السليم لتحميل و تحميل عناصر التكاليف غير مباشرة على الوحدات المنتجة .
4- تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية فهذا يتضمن جزءاً من النفقات الثابتة فيؤدي الى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة فهذا يتعارض مع مبدأ إستقلالية السنوات في المحاسبة .

¹ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم

التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص 116 .

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 57 .

³ بديع الدين رشو، مرجع سابق، ص 38 .

2- طريقة التكاليف المتغيرة :

1- تعريفها: "يقصد بها هي تلك التكاليف التي تتغير طرديا في مجموعها مع التغيرات في مستوى النشاط، حيث تربطها علاقة خطية لمستوى النشاط حيث يفرض ثبات التكلفة المتغيرة للوحدة" ¹.

2- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

تكمن هذه المزايا في ²:

- 1- تقوم هذه الطريقة بفصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة من أجل المساعدة في فائدة الأرقام المحاسبية .
- 2- تعالج القصور في نظريتي التكاليف الكلية و التكاليف المباشرة الذي يعجزهما عن مساعدة الإدارة في التخطيط و رسم السياسات و إتخاذ القرارات الهامة .
- 3- تسهل دراسة علاقة التكلفة و حجم الأرباح .
- 4- إتخاذ القرارات قصيرة الأجل.

3- عيوب طريقة الكاليف المتغيرة :

لهذه الطريقة عيوب منها ³:

- 1- صعوبة فصل التكاليف شبه متغيرة من التكاليف المتغيرة .
- 2- لوضع سياسة تسعير طويلة الأجل لا يمكن الإعتماد على هذه الطريقة .
- 3- لا تؤخذ بعين الإعتبار جميع التكاليف الثابتة.

4- مبادئ تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة :

لها مجموعة من المبادئ كما يلي ⁴:

- 1- هناك ما يسمى بتكاليف شبه متغيرة هي تكاليف متغيرة لكنها لا تتغير بنفس التغير في حجم الإنتاج.
- 2- يتم تحليل التكاليف حسب وظائف المشروع و طبيعة تلك العناصر حيث يتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية، تكاليف إدارية و تمويلية .

¹ رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 168 .

² محمد تيسبير الرحي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2013، ص 250 .

³ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 84 .

⁴ عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، 2006، ص 247-248 .

3- يهدف تحديد قيمة التكلفة الواحدة من التكاليف المتغيرة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الثابتة .

يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى :

1/تكاليف ثابتة لا يتغير مع حجم الإنتاج .

2/تكاليف تتغير بتغير حجم الإنتاج تزيد بزيادته و تنخفض بإنخفاضه.

5- عناصر طريقة التكاليف المتغيرة :

لها عدة عناصر نذكر منها¹:

1- تكاليف مباشرة: مواد مباشرة + أجور مباشرة + المصاريف الصناعية المباشرة .

2- تكاليف غير مباشرة : تكون جزء متغير و جزء ثابت .

3- الربح الحدي هامش المساهمة : هو عبارة عن الفرق بين إيرادات المبيعات و بين التكاليف المتغيرة.

4- تكاليف الشراء المتغيرة :سعر الشراء + مصاريف متغيرة للشراء .

5- تكلفة المبيعات:التكاليف المباشرة + التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة + التكاليف التسويقية المتغيرة .

6- تكاليف الإنتاج المتغيرة :سعر التكلفة المتغيرة لشراء المواد المستهلكة + المصاريف المتغيرة للإنتاج .

7- سعر التكلفة المتغيرة : أو تكلفة بعد البيع التكلفة المتغيرة للإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المتغيرة.

3- طريقة التحميل العقلاني:

1- تعريف: "ألها طريقة لحساب سعر التكلفة، و تقوم بفصل المصاريف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة"² .

2- كيفية إستعمال طريقة التحميل العقلاني :

تعتبر طريقة التحميل العقلاني هي طريقة لحساب سعر التكلفة لتغطية و تجاوز عيوب و مساوئ طريقة

التكاليف الثابتة حيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط، حيث يتم تثبيت قيمة المصاريف

الثابتة الفردية المحملة بواسطة معامل التحميل و يحسب كنالي :

معامل التحميل العقلاني = المستوى العادي للنشاط /المستوى الحقيقي للنشاط³ .

¹ روسنيول- إبروست، ج أبروي، التكاليف و أسعار التكلفة، ترجمة سميرة حارزولي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص 180.

² علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص 59 .

³ هياج عبد الرحمان، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، فرع تدقيق و مراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 55-56.

3- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعمل هذه الطريقة على جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط أي نرح أثر تغيير الإنتاج في حساب التكلفة و يتم كما يلي¹ :

أ/ إبعاد التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف:

1/ حساب معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة = معامل النشاط الفعلي / النشاط العادي .

2/ حساب التكلفة الثابتة المحملة عقلايا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني.

3/ حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية و التكاليف الثابتة المحملة عقلايا تتمثل في هذا الفرق .

* إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلايا يسمى تكلفة البطالة عجز النشاط .

* إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلايا تسمى فائض النشاط ربح زيادة الفعلية.

4- طريقة التكاليف المعيارية :

1- تعريف: " هي تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، و يتم تحديدها بإستخدام الأساليب العلمية و تهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات، و حتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لابد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المؤسسة في الحاضر و المستقبل و بدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة و كأنها معايير مؤسسة أخرى " ².

1- أهداف طريقة التكاليف المعيارية :

هي تحقق أهداف كثيرة للمؤسسة لكن أول هدف يتمثل في رقابة و خفض تكلفة الوحدة المنتجة³ :

1- تقوم بالمساعدة في تقويم المخزون السلعي.

2- تساعد في دعم إتخاذ القرارات .

3- الحصول على بيانات التكاليف لأغراض مختلفة بطريقة سريعة .

4- تساعد و تهدف إلى الرقابة .

5- المساعدة في عملية التخطيط .

¹ هياج عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 55-56.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة و إثبات)، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن (عمان)، ص 27.

³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 28-31.

2- مزايا طريقة التكاليف المعيارية :

تتمثل مزايا التكاليف المعيارية في¹ :

1- يقدم و يوفر نظام التكاليف المعيارية جميع مقاييس الأداء لجميع عناصر الإنتاج مدعومة ببحوث و محققة بتجارب ميدانية .

2- عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تحقيق الأعمال الكتابية و الحسابية .

3- يقوم نظام التكاليف المعيارية بعملية تدريب العمال الجدد .

4- يعمل نظام التكاليف المعيارية على إتباع طريقة و سياسة مرنة و ذكية في تسعير منتوجاتها .

3- عيوب طريقة التكاليف المعيارية :

تكمن عيوبها فيما يلي² :

1- يؤدي إلى قرار غير صحيح عندما تكون المعلومات المقدمة غير صحيحة و سليمة .

2- إعتقاد على معايير غير سليمة و دقيقة يرجع بالضرر على سير النظام .

3- يكون هناك صعوبة عند تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تعمل بأسلوب الإنتاج النمطي و بعض الأنشطة الخدمية.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 28-31 .

² بوناب بلال، المحاسبة التحليلية، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، فرع محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 34-35 .

المطلب الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف :

1- طريقة التكلفة المستهدفة :

1- تعريف: "هي تكاليف التصنيع و تسويق المنتج التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف و تحقيق أيضا العائد

المطلوب و يتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية¹ :

2- مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة :

للتكلفة المستهدفة جملة من المبادئ تتمثل في² :

أ/ السعر الذي يمثل التكلفة : يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة حيث يقوم بطرح هامش الربح من سعر السوق .

ب/ التركيز على مرحلة التصميم : العمل على مراقبة التكاليف في تصميم المنتج، لذلك يجب أن نعمل على التغييرات الهندسية قبل البداية بالإنتاج .

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدفة} - \text{ربح الوحدة}$$

ج/ تخفيض تكلفة دورة الحياة : يتم تخفيض تكلفة دورة الحياة لكل من العملاء و المنتجين، حيث تتكون دورة الحياة من تكلفة الصيانة و التوزيع و التشغيل و سعر الشراء .

3- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة :

لهذه الطريقة جملة من الإيجابيات تتجلى في³ :

1- المساعدة بشكل كبير في العمل الجماعي من خلال توحيد اللغة و الهدف المشترك الذي يكتمل في التكلفة المستهدفة .

2- تساعد في تحسين العلاقة مع الموردين .

3- فهي تعتبر نقطة محورية للتحليل، فبالتالي تتجنب المشاكل الخاصة بالتكاليف.

¹ أيمن الشنقيطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر و التوزي، عمان (الأردن)، 2006، ص 355 .

² هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع المحاسبة، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 78 .

³ هادي خالد، مرجع سابق، ص 78 .

4- تساعد في التحسينات الداخلية من خلال عمل فريق وإدارة وإدماج الموردين في إنتاج وتطوير المنتجات والخدمات.

5- لهذا الأسلوب يعتمد التركيز على الجانب الخارجي للتكلفة المستهدفة .

4- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة :

تمثل عيوبها فيما يلي¹ :

- 1- تواجه التكلفة المستهدفة مشكلة في توحيد التكلفة المستهدفة الفعلية يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أكثر صعوبة للفهم نظرا لأنه معقدا يكمن المشكل في كيفية إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا .
- 2- أهم نقطة ضعف التكلفة المستهدفة فرصة لضغط كبير على العمال حيث إلى التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني أصبح مستحيلا.

2- طريقة التكاليف على أساس النشاط :

1- تعريف: "تقوم طريقة التكاليف على أساس النشاط بتخصيص التكاليف عن مجموعة منطقية من الإجراءات:

- تحديد الأنشطة التي ينفذها المشروع .
- تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية و عمليات المشروع .
- تحديد كل ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط"² .

1-1: تعريف: "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد من ثم المسببة للتكلفة و ليست المنتجات، و أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة و بتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة، تم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر إستهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، و يفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط و التحليل حسب الأنشطة و الذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها و تحسينها"³ .

¹ هادي خالد ، مرجع سابق ، ص 79 .

² ثناء علي قباني ، إدارة التكاليف و تحليل الربحية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان (الأردن) ، 2009 ، ص 34 .

³ هادي خالد ، مرجع سابق ، ص 70 .

2- أهداف طريقة التكاليف على أساس النشاط:

تكمن أهدافها فيما يلي¹:

- 1- تحديد العوامل المؤدية لإرتفاع التكاليف، و تقديم المعلومات لإتخاذ القرارات .
- 2- توزيع التكاليف الغير مباشرة بطريقة عادلة و منصفة بين المنتجات المختلفة .
- 3- القضاء على العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة .
- 4- إعطاء صورة صادقة و واضحة للإدارة عن الأنشطة المتسببة في التكاليف .
- 5- تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق.

3- مزايا تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط :

يحقق تطبيق هذه الطريقة مزايا تكمن فيما يلي²:

- 1- يؤدي أو ينتج هذه الطريقة إلى زيادة فعالية الرقابة.
- 2- نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد في قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين .
- 3- يسلط الضوء على الطاقات غير مستغلة .
- 4- يعتبر هذا النظام هو الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن التكاليف القليدية .
- 5/ تقديم أداء دقيق للمؤسسة.

4- عيوب طريقة التكاليف على أساس النشاط :

لكل طريقة لديها إيجابيات توجد لها كذلك عيوب تتمثل في³:

- 1- عدم وجود حلول لبعض المشاكل مثل مسببات التكلفة .
- 2- إن مشكلة التخصيص العشوائي إتضح أنه لا يقضي عليها نظام تكاليف على أساس الأنشطة .
- 3- يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تكلفة باهضة وجهد كبير .
- 4- تتميز المؤسسات بمخائص معينة لا تحتاج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مثل الاعتماد عن فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة .
- 5- لكي ينجح هذا النظام على الأمد الطويل ويجب أن تستعمل وتتبع المؤسسة أسلوب تحسين المستمر في العمليات.

¹هادفي خالد ، مرجع سابق ، ص 70 .

²بوناب بلال ، مرجع سابق ، ص 57 .

³بوناب بلال ، مرجع سابق ، ص 59 .

خلاصة الفصل:

من خلال ما قمنا بدراسته في هذا الفصل نستخلص أن محاسبة التكاليف هي أداة من الأدوات المهمة في المؤسسة التي تساهم في إستمرار جملة من المشاريع من أجل تحقيق أرباح و أهداف المؤسسة و هذا بمثابة دعم الثقة للمسيرين في إتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة داخل المؤسسة وذلك لتحقيق الكفاءة الإنتاجية والجودة، و بناء على ما تقدمه وتوفره محاسبة التكاليف من بيانات و معلومات بدقة، لذا تعتبر المحور الأساسي في تشكيلة المؤسسة من خلال طرقها التي تقدم يد المساعدة وبواسطتها يتم تحديد السعر، الذي يزيد من تنافسية المؤسسة، وسعيها إلى تحقيق الربحية و تحسين مستوى أداء المؤسسة فلا بد من تواجدها لتلبية الحاجيات الإقتصادية .

الفصل الثاني

الإطار النظري لتسيير

الإنتاج

تمهيد :

لقي تسيير الإنتاج الكثير من الإهتمام في السنوات الأخيرة، لذا يمثل أحد المفاتيح لزيادة معدل الربحية السنوي و ذلك بالقدرة التنافسية و الميزة النسبية للسلع و هو أيضا الوظيفة الأساسية و المهمة في المؤسسة لذا يجب العمل على حسن سيره و المحافظة عليه لأن نجاحه يمثل نجاح المؤسسة .

خصصنا في هذا الفصل من أجل دراسة تسيير الإنتاج ودور محاسبة التكاليف معها فبهذا رسمنا خطة هذا

الفصل على النحو التالي قسمناه إلى مبحثين:

المبحث الأول : مفاهيم حول تسيير الإنتاج .

المبحث الثاني : تسيير الإنتاج بإستخدام مخرجات محاسبة التكاليف .

المبحث الأول : مفاهيم حول تسيير الإنتاج .

يعتبر تسيير الإنتاج من الوظائف المهمة في المؤسسة فهو يهتم بعملية السير الجيد للإنتاج، و من خلاله تحقق المؤسسة الأرباح، فعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مدخل إلى تسيير الإنتاج و الخصائص التي تميزه و بعض الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و أهميته و دوره في المؤسسة .

المطلب الأول :الإطار المفاهيمي لتسيير الإنتاج (أهدافه و خصائصه) .

1/ تعريف تسيير الإنتاج:

و للإعطاء تعريف لتسيير الإنتاج يجب أن نمر ببعض الكلمات المفتاحية التي توضح لنا تعريف تسيير الإنتاج .

- **تعريف الإنتاج :** " هو يعني إيجاد سلع أو خدمات أي إيجاد أشياء مادية باستخدام العمالة و الآلات و المواد الخام أو أنه عبارة عن مخرجات القوى العاملة المنتجة " ¹.

- **تعريف التسيير :** " المعرفة الصحيحة لما يراد أن يقدم به الأفراد، ثم التأكد من أنهم يفعلون ذلك بأحسن طريقة و أرخص التكاليف " ².

- **تعريف نظام الإنتاج :** " عبارة عن مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها البعض بعلاقات منطقية تكفل التكامل و التناسق فيما بينهما و تضمن فعالية مهامها الأساسية المتمثلة في تحويل مجموعة مدخلات إلى مجموعة مخرجات من خلال التحويل الإنتاجي كما يستخدم جانب المعلومات كعنصر من عناصر المخرجات في التأكد من أن الفعالية يتم بالمستوى المطلوب " ³.

أ/ **تعريف تسيير الإنتاج :** "هو تلك الناحية من الإدارة المختلطة بإدارة الموارد المادية و البشرية المطلوبة للإنتاج السلع أو الخدمات التي يقدمها المشروع و هي كذلك تهتم بتحويل مجموعة محددة من المدخلات مواد خام، عمالة، أموال، إستثمارات رأسمالية إلى المخرجات المرغوب فيها سلع أو خدمات وفي أداء هذه المهمة يمارس من قبل مدراء الإنتاج ثلاث مهام رئيسية و هي التخطيط، التنظيم، الرقابة " ⁴.

يعرف كذلك : " يعتبر المحور الأساسي في تحقيق أهداف المؤسسة أنها السبيل الوحيد لزيادة الدخل القومي و تتولى تسيير الإنتاج القيام بأوجه تخطيط النشاط الإنتاجي بالمؤسسة و توجيهه وإدارته وذلك عن طريق الإستغلال بتقليل

¹ نبيل محمد مرسي، إستراتيجية الإنتاج و العمليات، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية (مصر)، 2003، ص 23.

² خالد أحمد فرحان المشهداني، رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، مبادئ إدارة الأعمال، دار الأيام للنشر و التوزيع، 2013، ص 20 .

³ عفاف زهراوي، المنحة و تقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية باستخدام شبكات تيري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، الشعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2008-2009، ص 7 .

⁴ محمد إسماعيل بلال، إدارة الإنتاج و العمليات (مدخل كمي)، دار الجامعة الجديدة، 2003، ص 17 .

الوقت الضائع و التالف و الفاقد بما يحقق أهداف المؤسسة بأحسن وسيلة و أقل تكلفة في حدود الإمكانيات المتاحة بهدف تحقيق أعلى إنتاجية معينة مع الأخذ في الحسبان مستوى الجودة المطلوبة¹.

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن تسيير الإنتاج يقوم بتلبية الأهداف التجارية عبر تسيير تكاليف العمل و تسيير طاقة الإنتاج و تسيير المخزون، و نرى أنه يقوم بتحويل مجموعة من المدخلات إلى مجموعة مخرجات المرغوب فيها، لدى فهو المحور الأساسي لتحقيق أهداف المؤسسة .

2/ نشأة تسيير الإنتاج و تطوره :

من خلال الخيرات تأصل في القدم الفكر الإداري بتشغيل التنظيمات الدينية و السياسية و العسكرية، و مع التطور العلمي لمختلف الأنشطة الاجتماعية و السياسية و الاقتصادية استطاع أن يسمى فنون التسيير التي تم تنفيذها منذ القدم من أجل تحقيق الأهداف و أصبح هناك تطور كبير في الكتابات الخاصة بالتسيير حتى وصلت التطورات إلى العمليات الإنتاجية التي هي تخصص في مجال التسيير حيث ظهرت منذ بزوغ الثورة الصناعية و في 1930 لاقت تسيير الإنتاج قبولاً حيث بدأ الإهتمام و التركيز على توسيع مجال الإنتاج لرفع مستوى الأداء .

و من خلال هذا يمر تسيير الإنتاج في مجال تطوره بعدة مراحل فكانت بدايته تعتمد على الصناعة اليدوية فهي كانت متواجدة منذ بداية حياة الإنسان على وجه الأرض فهنا نجد أنها تعتمد على جهد الإنسان والعمل بيده وابتكار عدته لنفسه فكانت تتم بطرق بسيطة و بدائية، و مكوناتها فهي متواجدة في البيئة التي هي حولنا، ثم جاءت بعد ذلك الثورة الصناعية و وسائل التحكم فيها وطرق العمل بها، فهي ساهمت في نمو النظام المصنع وتزامنا مع هذا ظهر علم التسيير فكان ظهور هذه المرحلة 1890-1950 فكان التركيز على التجانس مع الأعمال داخل المصنع مثل الآلات و الطاقة و الأفراد التي يتم إستخدامها و هذا أدى إلى ظهور مشاكل على صعيد المؤسسة فظهر علم التسيير لمساعدة المسؤولين لحل بعض المشاكل و رفع الكفاية الإنتاجية و أخيراً المرحلة الحالية 1950 إلى الآن فأصبح هنا التوسع الأتوماتيكي حيث يتم إستخدام العلوم في العمليات².

¹ عبد الفتاح دياب، إدارة الإنتاج رؤية جديدة، (لا توجد دار النشر)، 2001، ص 48-49.

² خالد أحمد فرحان المشهداني، رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، مرجع سابق، ص 12-16.

3- أهداف و خصائص تسيير الإنتاج .

1- أهداف تسيير الإنتاج :

يهدف تسيير الإنتاج إلى توفير السلعة بالمواصفات الجودة المطلوبة والكميات المطلوبة ونجد أن له أهداف كمية وأخرى نوعية.

أ- الأهداف الكمية :

له عدة أهداف كمية منها¹:

1- توفر اليد العاملة و الآلات و المواد المستعملة يرجع بالتحقيق أكبر عدد ممكن من الإنتاج .

2- للإنتاج منتج جديد أو أكثر نعمل على إضافة خطوط إنتاجية جديدة

3- العمل على تحقيق أهداف الخطة الإنتاجية و السير الحسن لها في المؤسسة للإنتاج الكميات المحددة و المطلوبة في الوقت المحدد .

4- عندما تخفض تكلفة الإنتاج فإنه يساعد على تحديد الأسعار النهائية .

5- زيادة الإنتاجية الكلية و الجزئية .

ب- الأهداف النوعية :

له عدة أهداف نوعية أيضا منها²:

1- تطوير الوسائل و الطرق المستعملة في الإنتاج مع ما يواكب الحضارة و التطورات .

2- توفير الجو المناسب و الروح المعنوية للعمال و الأفراد الذين يقومون بالعمل من أجل تحقيق رغبات المستهلكين و العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج .

3- يجب تقديم منتج ذو مواصفات مطابقة للجودة لأجل بيعه و في حالة عدم بيعه يرجع هذا إلى إنخفاض في إيرادات التي تحققها .

4- فمن خلال هذه الأهداف فهي تعمل على تنظيم العمل و تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في إستخدام المواد و السلع و الخدمات.

¹ بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج (في المنشآت الخدمية و الصناعية)، دار الناظوري للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2011، ص 41-42 .

² بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 43.

2- خصائص وظيفة تسيير الإنتاج:

تتمثل في جملة من الخصائص و هي كالتالي¹:

1- تطبيق الأسلوب العلمي: يعتمد الأسلوب العلمي على جملة من الخطوات التي تتمثل في :

- 1- إعطاء تعريف للمشكلة و تبيان أبعادها .
- 2- جمع البيانات و الوثائق و المعلومات الخاصة بالمشكلة .
- 3- العمل على تحليل تلك البيانات .
- 4- العمل على إيجاد حلول لتلك المشاكل .
- 5- إختيار الحل البديل الأمثل و تعميمه لحل المشكلة أو الظاهرة .

2- اعتماد التخصص الإنتاجي أو الخدمي:

كان ظهور التخصص في المجالات الصناعية أو الخدمية مثال ذلك إنتاج سلعة واحدة أو مجموعة سلعية أو في المجالات المصرفية أو الخدمات الفندقية أو الصحية فهذا يؤدي إنخفاض في التكاليف و إنتاج منتج ذو جودة عالية .

3- التوسع باستخدام الأدوات التكنولوجية الحديثة:

مساهمة الثورة الصناعية و التكنولوجية في إدخال الآلات مجال العمليات الإنتاجية بعد أن كانت تستخدم يدويا و لكن بعد إستعمال الآلات أدى إلى ظهور إنتاج كبير، حيث أن هذه الآلات توفر إستخدام جهد عضلي و الجهود الذهنية و تعمل هذه الآلة فهي طريقة تهدف إلى تحسين العمليات الإنتاجية .

4- إستخدام بحوث العمليات:

خلال الحرب العالمية الثانية تم ظهور بحوث العمليات و يعمل سبل إستخدام بحوث العمليات على تحويل المشاكل إلى معادلات رياضية و كذلك يستخدم في إتخاذ القرارات الإدارية، وجود مبدأ التشاور و التعاون بين العلماء الذين ينتمون إلى أنظمة سياسية في حل المشاكل الإدارية² .

¹ خضير كاظم حمود، هايل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج و العمليات، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2008، ص 31 .

² خضير كاظم حمود، هايل يعقوب فاخوري، مرجع سابق، ص 32 .

المطلب الثاني : أهمية و دور تسيير الإنتاج

1- أهمية تسيير الإنتاج :

- يعتبر تسيير الإنتاج كونها إحدى الوظائف الرئيسية في المؤسسات الصناعية التي تعمل على إنتاج السلع و الخدمات من عناصر الإنتاج المتاحة لتوفير السلع و الخدمات إلى المستهلك بالكميات المطلوبة و بالموصفات المطلوبة، حيث نجد أن أهمية عملية تسيير الإنتاج تكمن في¹ :
- 1- حقيقة المسؤولية الفردية في تلك العمليات الإنتاجية .
 - 2- التحضير و التهيئة لهذا الأداء .
 - 3- علاقة الإنتاج بالمالية و التسويق .
 - 4- العمل على تحقيق مردودات معنوية و مادية للأفراد في المنظمة.
 - 5- يمتد العمل الإنتاجي إلى الخدمات كذلك لا يقتض على السلع و البضائع فقط .
 - 6- يمد المجتمع مكانة معينة لكي يكون هناك عوامل تواصل إنسجام بين طبيعة الأهداف المتوفى تحقيقها .

2- دور تسيير الإنتاج :

- لتسيير الإنتاج دور في بالغ الأهمية يكمن دوره في توفير مقومات تطوير الإنتاجية في العمل و كذلك رفع الإنتاجية فهي تقع على عاتقها و هي تعمل على تحسين نتائج الإنتاجية و ذلك دورها يتمثل في² :
- 1- تحسين البرامج الإنتاجية بأقصى قدر من الكفاية و الفعالية من خلال و ضع الخطط و رسم السياسات و يجب تنفيذها على المستويات المختلفة .
 - 2- تحقيق أكبر قدر من التعاون و الإحترام و العلاقات الإنسانية بين جميع العاملين في المؤسسة.
 - 3- الاستفادة من المنجزات العلمية و التكنولوجية و حسن إستخدام التقنيات الحديثة فهذا يرجع بالنفع للمؤسسة ، فيزيد من إنتاجيتها .
 - 4- الإهتمام بالعناصر المادية الضرورية في عملية الإنتاج .
 - 5- المراقبة بشكل مستمر في تنظيم الهيكل التنظيمي بشكل يتبنى بوضوح مستويات السلطة و مراكز المسؤولية فيها .
 - 6- وضع التقدير و الإهتمام بالعنصر البشري و العمل على تطويره.

¹ خضير كاظم حمود، هايل يعقوب فاحوري، مرجع سابق، ص 24- 25 .

² بوناب بلال، مرجع سابق، ص 77 .

المطلب الثالث : علاقة تسيير الإنتاج مع الإدارات الأخرى و إختصاصاته .

في هذا المبحث سنتطرق فيه إلى علاقة تسيير الإنتاج بالإدارات الأخرى وإبراز بعض إختصاصاته.

1- علاقة تسيير الإنتاج بالإدارات الأخرى:

توجد علاقة بين تسيير الإنتاج و الإدارات الأخرى التي تتمثل في ¹ :

1/ علاقة تسيير الإنتاج مع إدارة التسويق:

توجد هناك علاقة تبادلية بين إدارة التسويق و تسيير الإنتاج فهذه العلاقة هي التي تبين نجاح أو فشل المؤسسة، حيث نجد أن العلاقة بين الإنتاج و إدارة التسويق حيث وظيفة التسويق تسبق وتلي الإنتاج فهي المسؤولة عن بيع المنتجات و عن توفير المعلومات حول متطلبات السوق و المستهلكين و هذا تعتمد عليه إدارة الإنتاج في رسم الخطط و إنتاج المنتج .

2/ علاقة تسيير الإنتاج مع الإدارة المالية :

توجد علاقة جدوا و ثققة بين تسيير الإنتاج و الإدارة المالية فتسيير الإنتاج أكثر إستهلاكا للموارد و إدارة المالية تمد بالسيولة للمؤسسة .

3/ علاقة تسيير الإنتاج مع إدارة المشتريات :

إدارة المشتريات لها مسؤولية شراء الإحتياجات من المواد و المعدات للمؤسسة و التناسق بينهما مستمر أهما توفر الحاجيات لعمليات الإنتاج في الوقت المحدد بالكميات اللازمة و كذلك تقوم إدارة المشتريات بتوفير المعلومات اللازمة حول الموردين .

4/علاقة تسيير الإنتاج مع إدارة البحث و التطوير :

يعمل تسيير الإنتاج على الإستفادة من النشاطات البحثية التي تهتم بتطوير أساليب الإنتاج و تحسين التقنيات المستخدمة في التصنيع .

¹ جمال أمغار، دور تطبيق نظام في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج للمؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2007، ص 41.

5/ علاقة تسيير الإنتاج مع إدارة الموارد البشرية :

إن نجاح و إستمرار المؤسسات بالعامل البشري فيجب الإعتناء به فهو العنصر الأساسي لقيام المؤسسات، فتسيير الإنتاج يبلغ إدارة الموارد البشرية بما تحتاج إليه للإحتياجات الخطط الإنتاجية من القوى العاملة التي سيتم تعيينها و المهارات المطلوبة، فتقوم إدارة الموارد البشرية بالقيام بوظائفها الأساسية وهي الكشف عن مصادر القوى العاملة¹.

2- إختصاصات تسيير الإنتاج .

تتمثل إختصاصات تسيير الإنتاج هي تلك المهام التي تقوم بها الجهة القائمة على تسيير الإنتاج و العمل على تطبيق المسؤوليات المؤولة لها²:

- 1/ تعمل على رسم و وضع الخطط و سياسة إنتاج تعمل بها و هذا بناء على ما تجده الإدارة العليا .
 - 2/ تقوم بعملية تخطيط الإنتاج اعتمادا على التنبؤ بالمبيعات و العمل على جدولة الإنتاج و تحديد العناصر المشاركة في الإنتاج .
 - 3/ الإستغلال والإستخدام الجيد لعناصر الإنتاج من عمالة و مواد والآلات للإستفادة منها بأكبر قدر ممكن .
 - 4/ العمل على رقابة الجودة من خلال التأكد بأن المنتج يحمل مواصفات المرسومة واللازمة لهذا المنتج .
- وكما تكمن إختصاصات تسيير الإنتاج في :
- تحديد المسؤوليات والسلطة للعمال الذين سيقومون بعملية الإنتاج .
 - تصميم السلع من أجل تحسين نوعية السلع .
 - تنظيم عمليات الصيانة من أجل قيام الآلات بوظائف المؤولة لها.
 - العمل على تحسين ظروف العمل من أجل سلامة وراحة العمال لكي تساعدهم على الإنتاج.

¹ جمال أمغار، مرجع سابق، ص 44-45 .

² بلحسن محمد علي، تخطيط الإنتاج في المؤسسة الصناعية بإستعمال بحوث العمليات، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد تطبيقي، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008-2009، ص 8 .

المبحث الثاني : تسيير الإنتاج باستخدام مخرجات محاسبة التكاليف

تسعى المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال تخفيض تكاليفها، و ذلك عن طريق إحتساب هذه التكاليف بطريقة عملية و صحيحة للوصول إلى سعر تكلفة المنتج، فمن خلال هذا نتطرق إلى طرق محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة المساهمة في تسيير الإنتاج .

المطلب الأول : دور الطرق التقليدية في تسيير الإنتاج.

لمحاسبة التكاليف طرق منها التقليدية، حيث سنرى في هذا المبحث دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج من خلال طرقها .

1- طريقة التكاليف الكلية في تسيير الإنتاج :

تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد من الربح من خلال تسيير الإنتاج المساهم في تحقيق ذلك، فمن أجل إستمرارية المؤسسة و بقائها فإنها تعتمد على سياسة تسيير الإنتاج، و هذا الأخير يجب أن يكون بطريقة صحيحة و ذو دراسة جيدة في توزيع المصاريف المباشرة و الغير مباشرة على المنتج من أجل تحقيق عائد ربح كبير و مناسب فمن الواضح أن المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على جودة منتجها، لذي و ذلك من الضروري بوضع سياسة تسيير الإنتاج وفق أسس و قواعد جيدة لا يجب الإختراف عنها، فتكلفة الإنتاج لها علاقة بتسيير الإنتاج فعندما تقوم المؤسسة بإنتاج منتجها فإنها تأخذ بعين الإعتبار تكاليفها و تحقيق الربح للمؤسسة، حيث طريقة التكاليف الكلية بأخذ جميع التكاليف المباشرة و الغير مباشرة في حساب تكلفة الإنتاج، و من خلال هذه الطريقة نتيجة كل منتج تحدد من خلال مقارنة المبيعات بسعر التكلفة وذلك بفضل تسيير الإنتاج الجيد الذي يحقق إيراد يكفي لتغطية جميع تكاليفه فهو مؤثر بصفة موجبة على نتيجة المؤسسة، عكس المنتج الذي يحقق إيراد أقل من تكاليفه، لذا نجد أن الإنتاج لكي يحقق إيراد بنتيجة جيدة موجبة يجب أن يسير بطريقة جيدة .

2- طريقة التكلفة المتغيرة في تسيير الإنتاج :

يظهر دور محاسبة التكاليف وفق طريقة التكاليف المتغيرة من خلال إستخداماتها في تسيير الإنتاج الذي يقوم بدراسة التكاليف و التي تعتبر في غاية الأهمية في إتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الأرباح من طرف المسيرين من أجل إستخدام أفضل للموارد الإقتصادية من ناحية مستويات الإنتاج و تشكيلة المبيعات، و ذلك بدراسة العلاقة بين التكلفة و الحجم والربح لتحديد الإنتاج الأمثل، و كل هذه القرارات تتوفر على متابعة تأثير التغيير في حجم الإنتاج،

و تعمل التكاليف المتغيرة على مراقبة فعالية تسيير الإنتاج بالمؤسسة و ذلك بمتابعة تطور التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة و مقارنتها بالأرقام المثالية و السهر على التخفيض من مبالغها .

3- طريقة التحميل العقلاني في تسيير الإنتاج :

في طريقة التحميل العقلاني التكاليف الثابتة لا تتغير إلا بعد فترات طويلة أي قرار تغييرها يكون بعد مدة طويلة، لدى فمن الجيد تثبيت التكاليف الثابتة و المتعلقة بالقرارات طويلة المدى المرتبطة بتسيير الإنتاج مباشرة و بالتغيرات الناشئة عن القرارات قصيرة المدى، و من الأفضل الإعتماد في إتخاذ القرارات في تسيير الإنتاج بغرض إزالة تأثير سياسة المؤسسة بالتغيرات وفق الظروف المحيطة التي تؤدي إلى إتخاذ بعض القرارات الغير عقلانية و ذلك بسبب نشاط لم يأخذ تكاليف ثابتة بعين الإعتبار في المؤسسات التي تعمل بنشاط غير مستقر المتميز بالتغيرات وفق الظروف المحيطة، فإن المؤسسة دائما تبقى في إطار أسلوب طريقة التحميل الكلي للتكاليف إلا أنها تعتمد في قرار تسيير الإنتاج على المعلومات المتعلقة بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و ذلك من أجل قيامها بمقارنة ما حصلت عليه من نتائج و معلومات عن تسيير الإنتاج عبر السنوات الماضية سيتم وضع تسيير الإنتاج وفق هذه الطريقة و ذلك بأخذ المعلومات المتعلقة بتكاليف عادية و وضعها على نشاط متوسط و هذا سيعطي متخذي القرارات إلى تسيير الإنتاج محكم و خالي من التغيرات الذي يضمن لهم السير الجيد للإنتاج الذي يحقق هامش ربح كبير .

4- طريقة الكلفة المعيارية في تسيير الإنتاج :

لدى طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في ميدان تسيير الإنتاج بالمؤسسة من مراكز و مختلف المستويات، و تحليل النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعيارية من أجل تحديد الإنحرافات و تشخيص الأسباب عن طريق متابعة الأداء و تقويمه من أجل إتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة بهدف عدم تكرار الإنحرافات في المستقبل و أيضا تقوم المؤسسة بمراقبة و تسيير الأعباء و تحديد مصادر الخلل و تحسين الأداء، و هذا يسهل في نشر التعليمات و تطوير الأداء التي ترفع من الإنتاجية و يؤدي إلى الرقي و الإزدهار .

و هذه وسيلة فعالة لتحقيق تسيير المنتج و ذلك بزيادة كفاءة الإنتاج بالموازنة بين النتائج الفعلية و المقاييس المعيارية، و توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن كميات الإنتاج و الطاقة الإنتاجية و التكاليف المتوقعة و معدلات التكاليف المساعدة للإدارة في ترشيد قراراتها .

المطلب الثاني: دور الطرق الحديثة في تسيير الإنتاج.

لمحاسبة التكاليف طرق منها الحديثة، حيث سنرى في هذا المبحث دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج من خلال طرقها .

1- طريقة التكلفة المستهدفة في تسيير الإنتاج :

في هذه الطريقة تعمل في مجال التصنيع و التسويق للمنتج التي تهدف إلى الوصول إلى السعر المرغوب و العائد المطلوب، و في مجال تسيير الإنتاج أنها تعمل على تجنب المشاكل الخاصة بالتكاليف و تعتمد كذلك على الجانب الخارجي للتكلفة المستهدفة .

و كذلك نجد أن التكلفة المستهدفة تواجه مشكلة في تحديد التكلفة المستهدفة الفعلية والحقيقية، و من أهم نقاط ضعف هذه الطريقة تتمثل في تعتبر فرصة كبيرة لضغط على العمال حيث أصبح الوصول إلى تقليص الجدول الزمني أصبح مستحيل و غير ممكن .

و تعمل هذه الطريقة على تسيير الإنتاج من خلال تحديد تكلفة المنتج و تفادي جميع الأعمال التي لا تضيف لقيمة المنتج .

و أهداف هذه الطريقة في تسيير الإنتاج هو الإستغلال الأمثل لجميع الموارد المتاحة و تخفيض التكاليف للإنتاج منتج بالمواصفات المطلوبة و تعمل على تطوير المنتج لإرضاء الزبون فهي الطريقة المثلى لتسيير الإنتاج و نجاح المؤسسة .

2- طريقة التكلفة على أساس النشاط في تسيير الإنتاج :

تعتبر هذه الطريقة من أحد التطورات الحديثة التي ظهرت لمواجهة الإحتياجات المتزايدة من المعلومات، و تهدف إلى تحقيق العدالة في توزيع التكاليف .

و تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات و التخلص من العشوائية، و تساعد الإدارة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة و التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات بسرعة فهي تزيد من فعالية الرقابة .

تعمل كذلك على تسليط الضوء على الطاقات الغير مستغلة و تعمل هذه الطريقة على تسيير الأمثل للإنتاج من خلال قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين و يراقب الأداء دقيق للمؤسسة و إنها تساهم في تسيير جهود الإدارة ، و تحليل الأنشطة و تسييرها لدى نرى أن هذه الطريقة تساهم في تسيير الإنتاج .

خلاصة الفصل:

محاسبة التكاليف هي وسيلة علمية لتحقيق أهداف محددة من خلال إحتساب تكلفة الإنتاج لتحقيق أكبر عائد ممكن من الربحية بأقل التكاليف وتزامنا مع التطورات أصبحت ما يسمى محاسبة التسيير التي تتمثل في تسيير الإنتاج الذي هو بدوره وظيفة من الوظائف بالمؤسسة الذي يعمل على السير الحسن للمؤسسة و هذا يرجع إلى علاقته مع محاسبة التكاليف التي تمده بالمعلومات و البيانات على شكل تقارير يعتمد عليها في إتخاذ القرارات من قبل المديرين فهنا نجد أن محاسبة التكاليف تساعد في تسيير الإنتاج في المؤسسة .

الفصل الثالث

مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير

الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأوراس

باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

الفصل الثالث : مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس-

تمهيد

بعدها تطرقنا في الفصل النظري الذي تمحور حول محاسبة التكاليف و طرقها و دورها في تسيير الإنتاج، قمنا بمحاولة تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف ألا و هي طريقة التكاليف على أساس النشاط في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس - و ذلك من أجل تشخيص دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة باستخدام طريقة التكلفة على أساس النشاط في تسيير الإنتاج .

و من خلال هذا قمنا بتقسيم العمل إلى مبحثين :

- المبحث الأول : لمحة عن مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -
- المبحث الثاني : واقع و دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج .

الفصل الثالث : مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المبحث الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة المطاحن الأوراس باتنة - وحدة آريس -

في هذا المبحث سنقوم بتقديم مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس - في تعريف ونشأة وهيكل تنظيمي وأهداف ووظائف ومنتجات ومصالح وذلك فيما يلي:

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

1- نبذة تاريخية عن نشأة و تطور المؤسسة :

المؤسسة الوطنية للصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها، وهي مؤسسة وطنية لها عدة فروع في عدة ولايات، و هذه المؤسسة وريثة عن الإستعمار الفرنسي، و نظرا للأهميتها في تطوير الإقتصاد الوطني و توفير مستلزمات المجتمع، عملت الدولة على تطويرها و إنشاء مؤسسات و وحدات عبر القطر لتغطية الطلب المحلي، و هذا إثر المرسوم رقم 375-82 المؤرخ في : 27 نوفمبر 1982، حيث ظهرت إلى الوجود عدة مؤسسات منها، و تنقسم هذه المؤسسات بدورها إلى وحدات منها الإنتاجية و الإقتصادية .

فالوحدة الإنتاجية تقوم بتحويل المادة الأولية المتمثلة في القمح بنوعيه الصلب و اللين إلى منتج نهائي و هو السميد و الدقيق و المستخلصات الأخرى التي تعتبر كعلف للحيوانات، أما الوحدات الإقتصادية فتقوم بنقل و تخزين و توزيع المنتج .

و بعد إتجاه الإقتصاد الوطني نحو الدخول في إقتصاد السوق و الرفع الجزئي لقيود الوصاية فيما يتعلق بتسيير المؤسسات و تحديد الأسعار، إنتهت السياسة التي تحقق أهدافها ... إلخ فإن الإصلاحات الإقتصادية و ما نجم عنها من منح الإستقلالية لبعض المؤسسات .

مثل قسنطينة، سطيف . . . إلخ، ترك لهذه الأخيرة حرية المبادرة حيث أصبحت هذه المؤسسات هي التي تقوم بكل الوظائف من تموين و تخزين و تسويق ... إلخ، و إتباع السياسات التي تنفق أهدافها و لهذه المؤسسات وحدات تابعة لها، و من هذه الوحدات من تقوم بالإنتاج و منها من يقوم بالتسويق، أما القرارات المتعلقة بتسييرها فهي مركزية للمؤسسة الأم قسنطينة .

الفصل الثالث : مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس-

الجدول رقم (03) : يبين بعض الوحدات الاقتصادية الإنتاجية المنتشرة بشرق البلاد و التابعة لمؤسسة قسنطينة

المنطقة	نوعية الوحدة	العدد	ملاحظة
قسنطينة	وحدة إقتصادية	01	-
الحامة	وحدة إنتاجية	02	سميد + دقيق
الخروب	وحدة إنتاجية	01	دقيق + حلويات
باتنة	وحدة إقتصادية	01	-
باتنة	وحدة إنتاجية	01	سميد+دقيق
اريس	وحدة إنتاجية	01	سميد+دقيق
خنشلة	وحدة إقتصادية	01	-
أم البواقي	وحدة إقتصادية	01	-
لعوينات	وحدة إنتاجية	01	سميد +دقيق+عجائن
الحروش	وحدة إنتاجية	01	سميد + دقيق + عجائن
سكيكدة	وحدة إقتصادية	01	-
سكيكدة	وحدة إنتاجية	01	سميد + دقيق
عنابة	وحدة إقتصادية	01	-
عنابة	وحدة إنتاجية	02	سميد + دقيق
قالمة	وحدة إقتصادية	01	-
بوشقرون	وحدة إنتاجية	01	مركب خميرة + دقيق + سميد
بوشقرون	وحدة إقتصادية	01	مركب خميرة +دقيق+سميد
تبسة	وحدة إقتصادية	01	مركب خميرة + دقيق + سميد
الطارف	وحدة إقتصادية	01	مركب الخميرة +دقيق +سميد

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث : مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس-

و من خلال هذا الجدول نأخذ وحدة اريس كمثال لدراستها :

2- تعريف مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

نشأت هذه الوحدة الإنتاجية مصطفى بن بولعيد - آريس- تعتبر وحدة تابعة للمؤسسة الوطنية للصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها، يتمثل إنتاجها في 03 أنواع من المنتجات و هي السميد، الدقيق، يوجد منتج اخر يسمى المستخلصات .

تتموقع هذه المؤسسة في غرب آريس و تبعد عن ولاية باتنة بـ: 60 كم و 03 كم عن مركز المدينة، حيث تبلغ مساحتها بـ: 09 هكتارات و تبلغ المساحة الغطاء حوالي هكتار، و كانت بداية نشاط هذه الوحدة عام 1977 و كانت مدة إنجازها 11 سنة و كان إنجازها من طرف المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية سينيري و مؤسسة بيلار السويسرية فقامت بتركيب المطحنة، وكان بداية نشاطها الإنتاجي في سنة 1986 و قدر رأسمالها بـ: 5000000.00 دج وفي سنة 1999 تم رفع رأسمالها بـ: 115.000.000.00 دج ليصبح 120.000.000.00 دج و يبلغ عدد عمالها 154 عامل.

الجدول رقم (04): يبين عدد العمال في الوحدة لإنتاجية - آريس-

العدد	العمال حسب اختصاصاتهم
08	إطارات
54	عون تحكم
92	عمال تنفيذيين

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

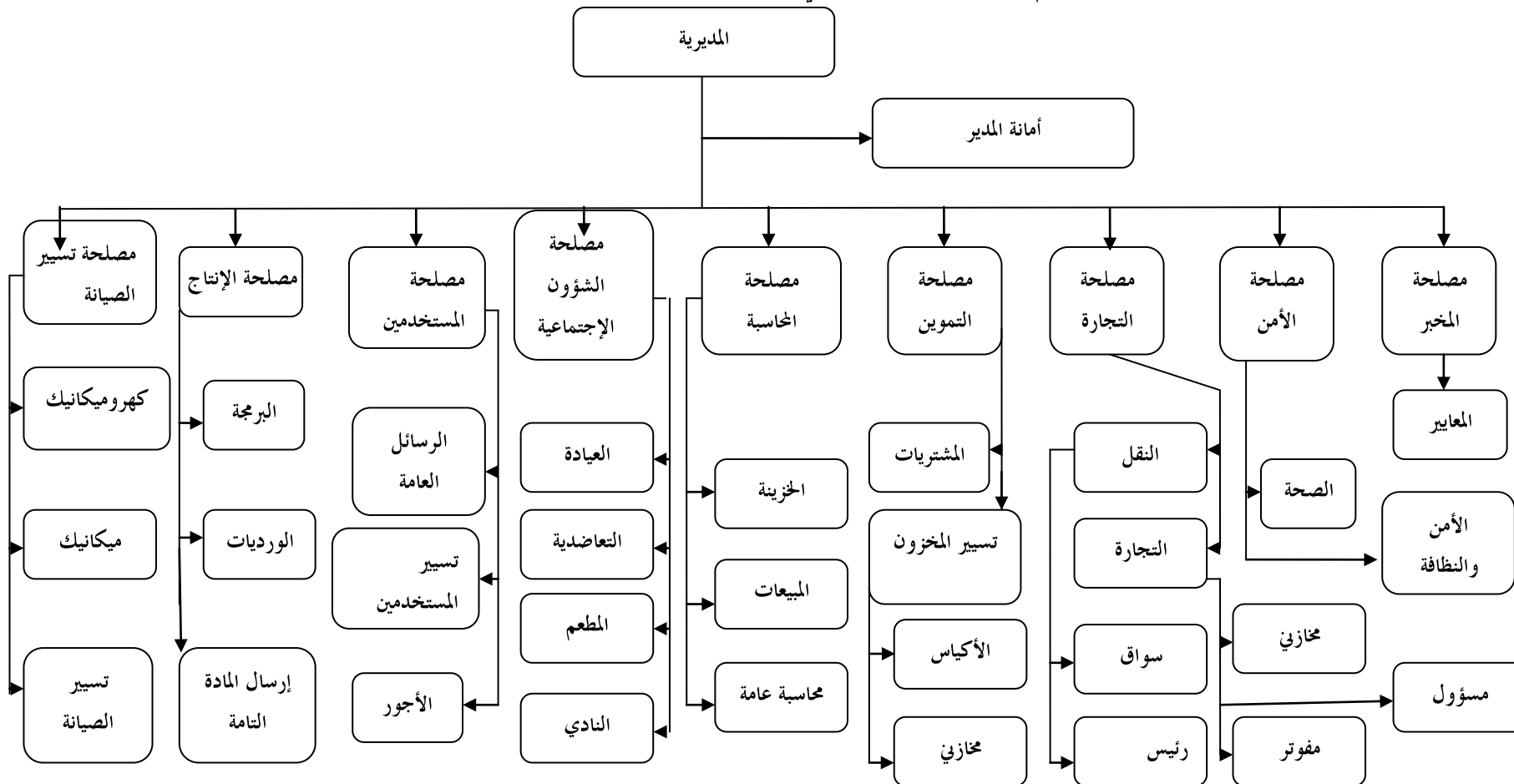
و تقدر إحتياجات الوحدة من الطاقة الإنتاجية 2000 قنطار / 24 سا (تتمثل في الدقيق، السميد، و المستخلصات الأخرى). و تنقسم إلى :

- إحتياجات الوحدة من الكهرباء 3150 كيلواط / يوميا .

- إحتياجات الوحدة من الماء 100 م يوميا .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وموردوها وزبائنهما

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للوحدة الإنتاجية - آريس -



المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

2- مصالح المؤسسة ووظائفها .

- مصلحة المالية و الحاسبة : تعمل على جمع جميع المعلومات و مراقبة جميع العمليات المتعلقة بالوحدة من شراء أو خدمات .
- مصلحة التمويل : تعمل على توفير لمصلحة الصيانة قطع الغيار و هي التي تهتم بجميع مهام الشراء سلع أو أكياس أو سلع أخرى فهي تجمعها علاقة مع بعض المصالح .
- مصلحة الوقاية و الأمن : تعمل هذه المصلحة على الحفاظ على سلامة و أمن العمال الذين يعملون لحمايتهم من الأخطار و توعيتهم لتفادي الوقوع فيها و العمل على تطبيق جميع التعليمات المتعلقة بحفظ الأمن و الصحة .
- مصلحة الشؤون الإجتماعية : تقوم بتوفير كل ما يحتاج إليه العامل من مأكّل و مشرب و لباس و توفر له جميع الإمكانيات و الوسائل لممارسة الرياضة و تقوم كذلك بمراقبة الحالة الإجتماعية للعمال لتقديم المساعدة لهم .
- مصلحة المستخدمين : تقوم هذه المصلحة بعملية تحرير القرارات مثل التشغيل و الغيابات و العلاوات و الأجور و تقوم بتجميع ملفات المستخدمين و تعمل على الإشراف على النظام العام للعمال من الناحية الإنضباط في العمل .
- مصلحة الصيانة : تقوم بجميع الإصلاحات التي تحتاج لها الوحدة كل حسب وظيفتها .
- مصلحة الإنتاج : تعمل على إستقبال المواد الأولية فتخزنها بعد ما تم التأكد من جودتها و بعدها يأتي دور البرمجة بتخطيط و وضع برمجة للكمية التي سيقوم بإنتاجها .
- مصلحة المخبر : يعمل في هذه المصلحة رئيس المصلحة و يساعده عامل يعمل على القيام بالتحليل للمادة الأولية و المنتج النهائي لمعرفة ما إذا كان يطابق للمواصفات المرغوبة .
- مصلحة التجارة : فهي تهتم بعملية بيع و نقل منتجات الوحدة إلى الزبائن في العتاد المتمثل في 20 شاحنة لنقل البضائع .

3- موردو و زبائن المؤسسة :

- للوحة عدة موردين يقومون بتزويدها بمختلف الإحتياجات لإتمام عملية الإنتاج .
- المؤسسة الوطنية التي تزود المؤسسة بالمادة الأولية و التي تتواجد بالحلي الصناعي لولاية باتنة .
- المؤسسة الوطنية لإنتاج الأكياس بالبويرة و التي تزود الوحدة بالأغلفة اللازمة لمنتجاتها .
- مطبعة القدس التي تزود الوحدة بالبطاقات التي تحوي المعلومات اللازمة عن المؤسسة و عن المنتج أيضا .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

أما الزبائن الأساسيين للوحدة هم :

- نقاط البيع الأربعة التابعة للمؤسسة و المتواجدة بالمناطق التالية (آريس - إشمول - تكوت - ثنية العابد) أين تتكفل المؤسسة بنقل المنتجات بنفسها لهذه النقاط .
- تجارة الجملة المتواجدين عبر القطر الوطني .
- المؤسسات التي تقوم بإنتاج الخبز بنفسها مثلا (الجامعات، المؤسسات التربوية، الوحدات العسكرية) .
- الفلاح الذي يستهلك هو الآخر هذه المنتجات مثل النخالة .

4- منتجات المؤسسة: تتمثل منتجات الوحدة الإنتاجية - آريس - فيما يلي :

الجدول رقم (05): منتجات الوحدة

المنتوج	النوع	السعة
الدقيق	السميد	10/25 كغ
	عادي	50/25 كغ
	ممتاز	50/25/10/5 كغ
	الخبز	50 كغ
السميد	عادي	25 كغ
	ممتاز	25/10 كغ
النخالة		100/25 كغ
السمولات		100/25 كغ

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

يبين الجدول أن المؤسسة تنتج 04 أنواع من المنتجات الدقيق بنوعية الممتاز و العادي و السميد أيضا بنوعيه العادي والممتاز، و منتج النخالة و منتج السمولات الذي هو عبارة من خليط من الدقيق و السميد ينتج عندما يتبقى الدقيق و السميد في خلايا التخزين للتصفية .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المطلب الثالث : أهداف وأهمية مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة - الوحدة الإنتاجية آريس-

1- أهداف المؤسسة:

لأي مؤسسة جملة من الأهداف تسعى وراءها لضمان سيرها و نجاحها تتمثل أهداف مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة - الوحدة الإنتاجية آريس - إلى جملة من الأهداف تتجسد في جملة من النقاط :

- 1- العمل على توفير مناصب للعمل .
- 2- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من إقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية .
- 3- إشباع رغبات المستهلكين .
- 4- العمل على الزيادة من الإنتاج في الوطن ككل .
- 5- العمل على الرفع من مستوى المنتجات .

2- أهمية المؤسسة:

إن هذه المؤسسة لها أهمية إقتصادية متميزة وذلك لأنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية وفي الجانب الإستهلاكي، حيث هذه المنتجات تذهب الى المستهلكين وذلك من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية تنافس المنتجات الأخرى، وهذه الأخيرة ناتجة عن التحكم الجيد بتقنيات الإنتاج المتطورة، لذا لها أهمية بالغة .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف و تسيير الإنتاج في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -.

بعد التعرف على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول سنتناول في المبحث الثاني وصف لعملية الإنتاج و حساب تكلفة الإنتاج بالمؤسسة و محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط في الوحدة محل الدراسة و إستنتاج الدور وفق الطريقة في تسيير الإنتاج .

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف ووصف لعملية الإنتاج في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة - الوحدة الإنتاجية آريس-

1- تعريف محاسبة التكاليف في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس:-

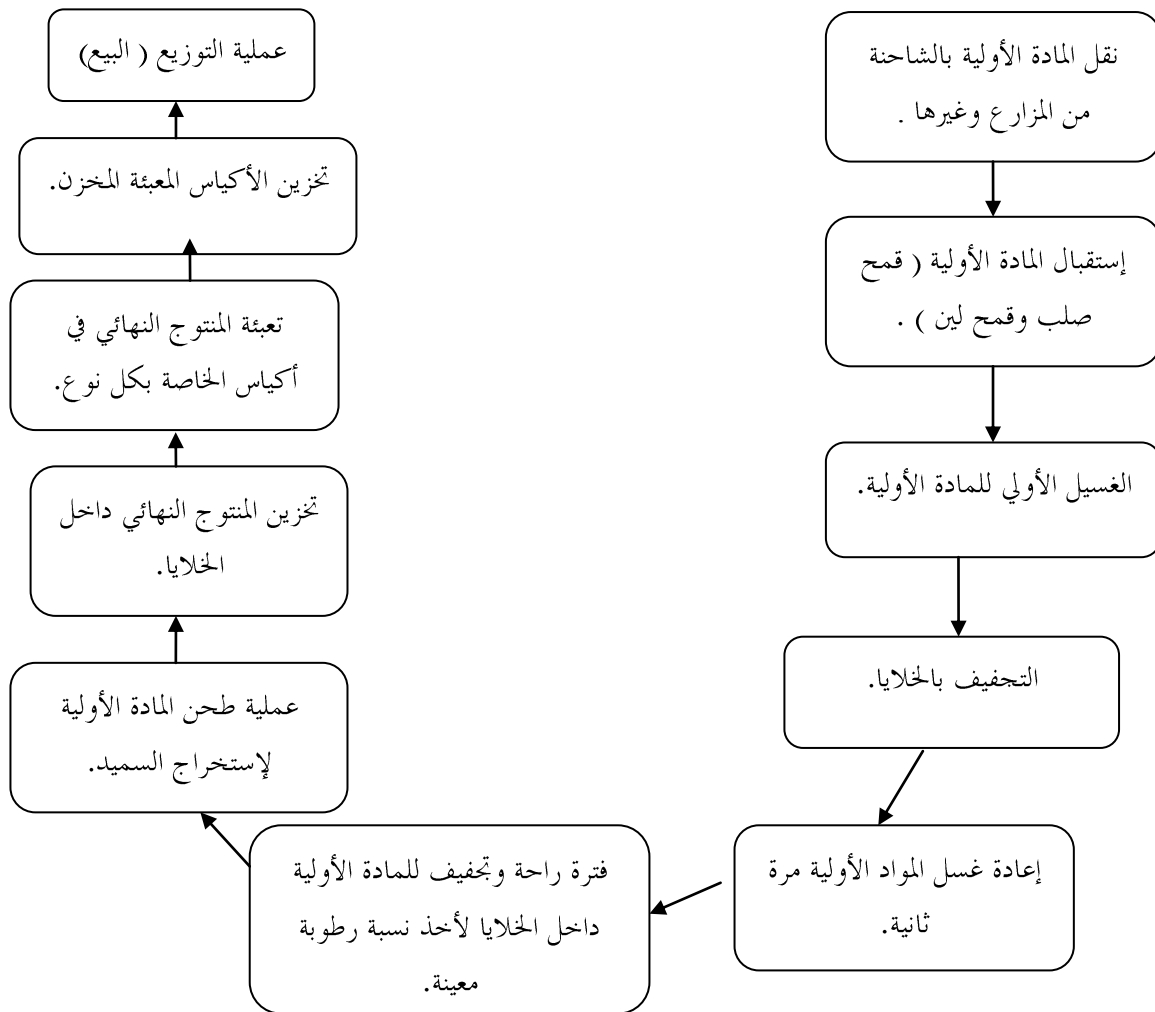
إن مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس- هي إحدى المؤسسات الكبرى قديمة النشأة، و ذلك بإعتماد على نفسها في مجال المحاسبة بحيث توكل هذه الأخيرة كمهمة و مصلحة إلى محاسب داخلي يشرف عليها، و من المهام الذي يقوم بها هذه المصلحة، إعداد البرامج المالية و الميزانية التقديرية و تسيير جميع العمليات المحاسبية بالتقييد المحاسبي و إعداد القوائم المالية و مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين، و متابعة تحركات المواد (دخول و خروج) و إعداد كشوف المبيعات و تسديد مصاريف و أعباء المؤسسة و العمل على تنظيم و مراقبة العمليات المالية و التصريحات الشهرية و السنوية، و بعد إتمام كل هذه المهام كل شهر يتم رفعها إلى المؤسسة الأم المتواجدة في الولاية - باتنة - و من خلال هذه المهام التي تقوم بها مصلحة المحاسبة نجد أن محاسبة التكاليف لها دور جيد وفعال في المؤسسة .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

2- وصف لعملية الإنتاج في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس:-

تمر عملية الإنتاج للإنتاج الدقيق و النخالة و السمولات و السميد بعدة مراحل أثناء الإنتاج، و التي يمكن رسمها في الشكل التالي :

الشكل رقم (05) : مراحل عملية إنتاج السميد - بالوحدة الإنتاجية آريس-



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

نلاحظ من الشكل أن عملية الإنتاج بالوحدة تبدأ بإستقبال المادة الأولية التي أتت من المزارع ثم وضعها في ميزان خاص للتأكد من الوزن، ليفرغ بواسطة الشاحنة في مكان خاص بإحتواء المادة الأولية عند وصولها، ليتم آليا إلى الخلايا الخاصة بالمادة الأولية و هذا تحت درجة حرارة يجب أن لا تتعدى 18°م خاصة في فصل الصيف و هذا

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

للمحافظة على المادة، و عند الحاجة يتم إرسال الحجم المرغوب به إلى خلية خاصة لغسل المادة الأولية و ذلك لمرحلتين المرحلة الأولى للتخاص من الشوائب و الغبار و ذلك تحت درجة 10°م، و بعد تجفيفها تامة بواسطة مجففات خاصة، يتم إعادة الغسل مرة أخرى لتصفية المادة جيدا و يجفف مرة أخرى ليتم تمريرها في غرابيل خاصة بإخراج المادة المرغوب بها ليتم إرسالها مباشرة إلى المطحنة لتقوم بطحنها و إرسالها إلى الخلايا الخاصة بالغريلة للإخراج المنتوج النهائي، ليتم إرساله إلى المخزن الخاص بالمنتوج النهائي لوضعه بالأكياس عند الحاجة و ذلك بطريقة آلية، و تخزينها في المخزن الرئيسي السوط بألواح تسمح بالتهوية للمنتج حتى يتم الطلب عليها .

المطلب الثاني: حساب تكلفة الإنتاج وفق الطريقة المتبعة في مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية -آريس-

في هذا المطلب سنقوم بالتعرف على مختلف التكاليف التي على أساسها يتم توفير المعلومات التي تسمح لنا بتكلفة الإنتاج وذلك بالتركيز على منتوج السميد الممتاز ذو حجم 25 كغ بالمؤسسة محل الدراسة.

1- مصادر التكاليف:

تتمثل مختلف التكاليف التي تؤدي إلى إنتاج منتوج نهائي:

أ/ المواد الأولية ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: هي القمح الصلب والقمح اللين يتم إستخدامهم في الوحدة محل الدراسة لإنتاج الدقيق والسميد، ويتم التحصل على هذه المواد من طرف المزارع عن طريق الشراء، أو إستيرادها من الخارج، أو من المؤسسة الوطنية:

Office Algerien Interprofessionnel Des Cereale (OAIC) التي مقرها المنطقة الصناعية لولاية باتنة .

* الخيط: يتم التحصل عليه من السوق المحلية بالكغ.

* الأكياس: يتم التحصل عليها من المؤسسة الوطنية لإنتاج الأكياس بالبويرة.

* البطاقات: يتم التحصل عليها من مطبعة القدس بالدائرة.

* المياه المستعملة في معالجة المواد الأولية: يتحصل عليها من منبعها الخاص المتواجد داخل الوحدة الإنتاجية.

* أجور المستخدمين: تكمن في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات المقدمة للعمال مقابل أداء عملهم.

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

*إستهلاكات أخرى: هي مختلف المواد التي تستهلك وتستهلك مثل مواد التنظيف، البترين، المازوت لتشغيل وتنظيف معدات النقل والآلات، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وقطع الغيار

*الخدمات: تتمثل في :

- صيانة وإصلاحات .
- مصاريف الإيجار وغيرها من الخدمات.

*مصاريف مالية: تتمثل في فوائد القروض وعمليات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة، مختلف المصاريف الأخرى المتعلقة بحسابات الوحدة الإنتاجية في البنك.

*الضرائب والرسوم الغير المسترجعة: هي الرسم على النشاط المهني (TAP) ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

*مخصص الإهلاك والمؤونات: هي مبالغ إهلاك الدورة الخاصة بالوحدة الإنتاجية.

*حقوق الإستغلال: هي حق الإستغلال للبرامج وبراءة الإختراع مثل برامج المحاسبة والأجور.

*المصاريف المختلفة: تتجسد في التأمينات وإقتطاعات أخرى والنوادي الرياضية، والغرامات والعقوبات ... الخ.

2- حساب تكلفة الإنتاج بالوحدة الإنتاجية -آريس-:

لكي يتم حساب تكلفة الإنتاج يجب الإعتماد على المعلومات التي تقدم من طرف مختلف الصالح:

- مصلحة التخزين: تقدم حركة المواد الأولية والمشتريات .
- مصلحة التجارة: تقدم أسعار البيع والكميات التي تم بيعها.
- مصلحة محاسبة : تقدم أسعار الحصول المواد الأولية وإستهلاكها و الأعباء .

ولكي يتم تحديد تكلفة إنتاج منتج يجب أن يمر بعدة مراحل بعد الإعتماد على ما تم تقديمه من المصالح وعليه سنقوم بحساب تكلفة الإنتاج لمنتوج السميد الممتاز حجم 25 كغ خلال شهر مارس 2015.

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

*حساب تكلفة الإنتاج خلال شهر مارس 2015:

أ/تقسيم الأعباء:

الكمية الإجمالية: 60000 المطحونة لعدد أنواع المنتجات في الوحدة الإنتاجية خلال شهر مارس 2015.

جدول رقم (06): الأعباء بالوحدة خلال شهر مارس 2015.

الأعباء المتغيرة		
التعيين	المبالغ	التكلفة الوحوية (دج/قنطار)
الماء	400000.00	0.66
طاقة كهربائية	810763.89	13.51
قطع الغيار	1634955.64	27.24
خردوات	7049.20	0.11
اللوازم المكتبية	81190.19	1.35
الوقود	193349.35	3.22
ملابس العمال	4190	0.69
مواد لوازم أخرى	60274	1.00
الصيانة و التصليحات و الرعاية	106983.91	1.78
أجور الوسطاء و الأتعاب	308477.57	5.14
الإشهار و النشر و العلاقات العامة	48792.32	0.81
نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين	238290.60	3.97
مصاريف البريد المواصلات السلوكية و اللاسلوكية	221602.11	3.69
الخدمات المصرفية و ما شابهها	31927.86	0.53
إقتطاعات و متفرقات	268102.97	4.46
أجور العاملين	6328565.89	105.47
الضرائب و الرسوم غير مسترجعة عن رقم الأعمال	185835	3.09

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

0.76	45656.66	الضرائب و الرسوم الأخرى (خ.ض.ع.ن)
0.16	9774.28	أعباء الجارية الإستثنائية
0.12	7784.37	أعباء الجارية الأخرى
177.76	10993565.81	مجموع الأعباء المتغيرة

الأعباء الثابتة		
2.17	130213.00	أقساط التأمين
34.72	2083496.16	مخصصات الإهلاك و التموينات و خسائر القيمة و الأصول غير جارية
36.89	2213709.16	مجموع الأعباء الثابتة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

هذا الجدول يوضح الأعباء المتغيرة والثابتة والتكلفة الوحودية لهذه الأعباء

نحسب التكلفة الوحودية لكل عبء من هذه الأعباء خلال شهر مارس 2015 وفق هذه الطريقة :

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

ب/ حساب تكلفة إنتاج منتج السميد الممتاز :

يتم حساب تكلفة إنتاج منتج السميد الممتاز من خلال تحديد الكميات المنتجة الإجمالية لمنتجات السميد و تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستعمل .

$$1 \text{ قنطار قمح صلب فيه} = \text{السميد الممتاز} - \text{النخالة} - \text{السمولات} - \text{البقايا الأخيرة} .$$

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

- حساب تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة شراء القمح الصلب المستعمل} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{ثمن شراء القنطار} .$$

$$\text{تكلفة الشراء} = 28000 \times 2280.00 = 63840000.00 \text{ دج}$$

$$= 1.21 \times 28000 = 33880.00 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الشراء} = 63840000.00 + 33880.00 = 63873880.00 \text{ دج} .$$

1.21 دج هي عبارة عن هامش ربح ناتج عن نوعية و جودة المادة الأولية المشتراة من القمح الصلب والقمح اللين .

* حساب بيع المنتجات الفرعية (السمولات و النخالة)

$$\text{سعر بيع المنتج الفرعي} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{سعر البيع المتوقع} .$$

$$\text{سعر بيع النخالة} = 9752.80 \times 1113.00 = 10854866.40 \text{ دج} .$$

$$\text{سعر بيع البقايا} = 80.40 \times 350.00 = 28140.00 \text{ دج} .$$

- تكلفة الإنتاج :

تكلفة إنتاج قنطار واحد من السميد الممتاز = تكلفة شراء القمح الصلب المستعمل - مبيعات منتج البقايا

الأخيرة - مبيعات النخالة ÷ الكميات المنتجة من منتج السميد الممتاز .

$$\text{تكلفة إنتاج قنطار واحد من السميد الممتاز} = 63873880.00 - 28140.00$$

$$= 10854866.40 \div 18166.80 = 2916.90 \text{ دج}$$

ويوضح الجدول التالي تكلفة إنتاج السميد الممتاز:

الجدول رقم (07): تكلفة إنتاج السميد الممتاز خلال شهر مارس.

الطبيعة	الإستخراج	إنتاج / قنطار	التكلفة/ المشتريات	مبلغ / شراء
قمح صلب		28000	2281.21	63873880.00
البقايا		80.40	350.00	28140.00
النخالة		9752.80	1113.00	10854866.40
تكلفة إنتاج السميد الممتاز		18166.80	2916.90	52990873.60

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

- تكلفة المواد الأولية المستعملة : للإنتاج قنطار واحد من السميد الممتاز حجم 25 كغ:

- 01 قنطار من السميد الممتاز .

- 04 أكياس حجم 25 كغ .

- 2.5 كغ من الخيط .

- 04 بطاقات من السميد الممتاز للقنطار الواحد .

جدول رقم (08): تكلفة المواد الأولية المستعملة لإنتاج قنطار واحد من السميد الممتاز لشهر مارس 2015 .

كيس 25 كغ من السميد الممتاز

الوحدة	التعيين	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار الواحد (دج)
قنطار	السميد الممتاز	1	2916.90	2916.90
كيس	الكيس	4	17.00	68.00
غرام	الخيط 0.7 غ/كيس	2.8 غ	0.21	0.588
بطاقة	البطاقات	4	0.24	0.96
المجموع				2986.448

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المطلب الثالث : تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط في تسيير الإنتاج بمؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

في هذا المطلب سنقوم بتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط في حساب تكلفة الإنتاج بالوحدة الإنتاجية - آريس - لمطاحن الأوراس محل الدراسة، وذلك بإسقاط الفصل النظري و ذلك بتقسيم الوحدة الإنتاجية - آريس - إلى مجموعة من الأنشطة و ذلك وفق المراحل المتبعة من طرف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و هي :

1/ المرحلة الأولى : التخطيط .

2/ المرحلة الثانية : تحديد الأنشطة .

3/ المرحلة الثالثة : تحديد مسببات التكلفة .

4/ المرحلة الرابعة : تحديد تكلفة الأنشطة .

5/ المرحلة الخامسة : تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة .

6/ المرحلة السادسة : تحديد تكلفة المنتجات .

المرحلة الأولى : التخطيط

في هذه المرحلة يتم تحديد مدى نجاح التصميم و التنفيذ لهذه الطريقة و ثم تحديد أيضا مشاكل التي تواجه الوحدة الإنتاجية عند تطبيق الطريقة و تحديد نوع مستوى المعلومات المطلوبة من أجل القرارات الخاصة بحل المشاكل و تطوير أسلوب عملها .

المرحلة الثانية : تحديد الأنشطة

يتم في هذه المرحلة بتحديد و إعطاء تعريف لكل وحدة إنتاجية و القيام بتحليلها وظيفيا تتمثل في:

قسم الإدارة العامة : (المدرية العامة) و تتمثل أنشطتها في :

- تسيير العلاقات العامة و الشؤون العامة .

- تسيير المستخدمين و التكوين .

قسم المحاسبة و المالية : تتمثل أنشطتها في:

- المحاسبة المالية و الأجور .

- محاسبة المواد .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

قسم التوزيع : يتمثل نشاطها في:

- التوزيع .
- المناولة .

قسم الجودة : تتمثل أنشطتها في:

- إدارة النوعية و الجودة .
- تطوير المنتجات .

قسم التموين : تتمثل أنشطتها في :

- التموين و الشراء .
- تسيير المخزون المواد الأولية .

قسم الصيانة : تتمثل أنشطتها في

- إدارة قطع الغيار .
- الأمن و الصيانة .

قسم الإنتاج : تتمثل أنشطتها في

- إصدار أمر إنتاج السميد .
- التغليف .

و الأنشطة التي تخص منتج السميد الممتاز فئة 25 كغ:

- * الصيانة و الأمن .
- * الجودة .
- * التغليف .
- * التوزيع .
- * المحاسبة و المالية .
- * تسيير المستخدمين .
- * أوامر إنتاج السميد .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

* التمويل (شراء المواد الأولية القمح الصلب) .

* المناولة .

المرحلة الثالثة : تحديد مسببات التكلفة

التي تتمثل في تحديد المسببات التي تؤدي إلى حدوث تكاليف تتمثل في الجدول التالي :

الجدول رقم (09): العلاقة المسببة و الأنشطة و المنتجات .

النشاط	مسبب التكلفة
الصيانة و الأمن	عدد عمليات الصيانة
المحاسبة و المالية	عدد العمليات المنجزة
تسيير المستخدمين	عدد المستخدمين
التمويل (شراء المواد الأولية قمح صلب)	عدد طلبيات الموردين
إنتاج سميد ممتاز	كغ منتج
التوزيع	عدد الطلبيات الزبائن
المناولة	عدد الطلبيات
التغليف	عدد الأكياس
الجودة	كغ منتج

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المرحلة الرابعة : تحديد تكلفة الأنشطة

ففي هذه المرحلة يتم تحديد تكلفة الأنشطة كل على حدى من خلال كمية إستهلاك كل نشاط من المواد .

الجدول رقم (10): يتمثل إستهلاك المواد من طرف كل نشاط

النشاط	قسم إدارة العامة	قسم الصيانة	قسم الجودة	قسم المحاسبة و المالية	قسم الإنتاج	قسم التموين	قسم التوزيع
الأمن والصيانة		366362.24					
تسيير المستخدمين	945886.80						
الجودة			43043.32				
المحاسبة و المالية				1710124.80			
المناول							65947.13
التوزيع							234479.13
الإنتاج					1883288.60		
التغليف					420181.37		
التموين						854529.20	
المجموع	945886.80	366362.24	43043.32	1710124.80	2303469.97	854529.90	300426.26

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

بعدما تعرفنا على ما تستهلكه كل نشاط من المواد يتم تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة التي تقوم بها فهذا يأتي في المرحلة الرابعة .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المرحلة الخامسة : تجميع التكاليف بمراكز الأنشطة .

الجدول رقم (11): تجميع الأنشطة مع مسببات التكلفة .

النشاط									
التموين	المناوله	التوزيع	التغليف	إنتاج السميد الممتاز	المحاسبة و المالية	الأمن و الصيانة	الجودة	تسيير المستخدمين	مسببات التكلفة
					x	x			عدد العمليات
				x			x		كغ منتج
			x						عدد الأكياس
		x							عدد الطلبيات
								x	عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

من خلال الجدول رقم (11) الخاص بتجميع التكاليف بمراكز الأنشطة نلاحظ أن هناك عدد مشترك في مسببات التكلفة للأنشطة بحيث، أن عدد العمليات مسبب لكل من نشاط الصيانة و الأمن و المحاسبة و المالية و الأجرور و كغ منتج مسبب لكل من نشاط الجودة و إصدار أمر إنتاج السميد الممتاز و عدد الطلبيات مسبب لكل من نشاط التموين و التوزيع و المناوله و عدد المستخدمين مسبب لنشاط تسيير المستخدمين و عدد الأكياس مسبب لنشاط التغليف .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

الجدول رقم (12): تمثل عملية تجميع الأنشطة .

مراكز الأنشطة					مراكز التجميع الأنشطة
مركز الأكياس	مركز الطلبيات	مركز كغ منتج	مركز العمليات	مركز المستخدمين	
			366362.24		الصيانة و الأمن
	234479.13				التوزيع
			1710124.80		المحاسبة و المالية و الأجور
		1883288.60			إنتاج السميد
				945886.80	تسيير المستخدمين
	854529.20				التمويل
					الجودة
		43043.32			الجودة
420181.37					التغليف
	65947.13				المناولة
420181.37	1154955.46	1926331.92	2076487.04	945886.80	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

المرحلة السادسة : تحديد التكلفة إلى المبيعات (تكلفة الإنتاج) .

و أخيرا تأتي المرحلة الأخيرة التي يتم فيها حساب تكلفة إنتاج السميد الممتاز و تتم كالتالي :

1- تحديد التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة = مجموع التكاليف مراكز الأنشطة ÷ حجم مسببات كل مركز نشاط .

كما يوضح الجدول التالي : مسببات تكلفة كل نشاط و مركز أنشطة

جدول رقم (13) : مسببات التكلفة كل نشاط و مركز الأنشطة

مراكز الأنشطة	حجم مسبب كل مركز	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط
* مركز العمليات - المحاسبة والمالية - الصيانة و الأمن	1020 20	1040
* مركز المستخدمين - تسيير المستخدمين	154	154
* مركز الأكياس - التغليف	1300	1300
* مركز الطلبيات - التموين - التوزيع - المناولة	85 1300 160	1545
* مركز كغ منتج - إنتاج سميد ممتاز - الجودة	6982 6982	13964

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

وتنقسم حجوم مسببات التكلفة فيما يخص إنتاج السميد الممتاز كمايلي :

مركز المستخدمين 154 عامل تقسم الى :

* 92 عامل تنفيذيين على خط إنتاج الدقيق بأنواعه.

* 62 عامل موزع على بقية المصالح الأخرى.

مركز العمليات مقسم الى :

* المحاسبة والمالية والأجور فيها 125 عملية تتعلق بخط إنتاج الدقيق بأنواعه.

* الصيانة والأمن فيها 15 عملية تتعلق بخط إنتاج الدقيق بأنواعه.

مركز كغ منتج ينتج:

* سميد ممتاز 6982 كغ.

* الجودة 6982 كغ .

مركز الطلبيات يقسم الى :

* التموين فيه 45 طلبية لإنتاج السميد الممتاز .

* التوزيع فيه 887 طلبية لإنتاج السميد الممتاز.

* المناولة فيها 90 طلبية لإنتاج السميد الممتاز .

مركز الأكياس فيه:

* 870 كيس لفةة 25 كغ من السميد الممتاز.

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

ويمكن تجسيدها في هذا الجدول:

الجدول رقم (14): تقسيم حجوم مسببات التكلفة

مراكز التكلفة	حجم مسببات التكلفة
مركز الأكياس	870
مركز الطلبيات	1022
مركز العمليات	140
مركز المستخدمين	92
مركز كغ منتج	13964

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الجدول رقم (15): حساب التكلفة حسب كل مركز

مركز المستخدمين	مركز العمليات	مركز الطلبيات	مركز كغ منتج	مركز الأكياس	
945886.80	2076487.04	1154955.46	1926331.92	420181.37	المواد
عدد المستخدمين	عدد العمليات	عدد الطلبيات	كغ منتج	عدد الأكياس	طبيعة المسبب
154	1040	1545	13964	1300	عدد المسبب
6142.12	1996.62	747.54	137.94	323.21	تكلفة مسبب المركز

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

الجدول رقم (16): يوضح تكلفة الإنتاج السميد الممتاز بالوحدة الإنتاجية - آريس -

البيان	إنتاج السميد الممتاز
التكاليف المباشرة	54537903.65
التكاليف الغير مباشرة	
مركز العمليات 140 × 1996.62	279526.80
مركز المستخدمين 92 × 6142.12	565075.04
مركز الأكياس 870 × 323.21	281192.70
مركز الطلبيات 1022 × 747.54	763985.88
مركز كغ منتج 13964 × 137.94	1926194.16
مجموع التكاليف الغير مباشرة	3815974.58
التكاليف الإجمالية	58353878.23
عدد الوحدات	2035604
تكلفة الإنتاج دج/ قنطار	2866.66 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف الوحدة

وفي نهاية هذا الفصل نجد أن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة هي الطريقة الفضلى لأنها لها دور فعال ومساهم في تسيير الإنتاج، وإذا تم إستعمال أو تطبيق هذه الطريقة من طرف المؤسسة فإنها تساعدهم على التسيير الجيد للإنتاج من تقسيم الأنشطة وسهولة معرفة تكاليفها ومحاوله تخفيضها ونزع الأنشطة الغير مساعدة وغير المستغلة مثل أنشطة الشؤون الإجتماعية ... وترشيد وتخفيض تكلفة الإنتاج وتساعد على قياس الموارد الكلية للمنتج، ونجد هذه الطريقة تساعد المسيرين في التخطيط و تحليل كل نشاط ودراسته بشكل مستقل وتقديم أداء جيد ودقيق للمؤسسة وزيادة فعالية الرقابة داخل المؤسسة، لأنها تعطي قيمة إضافية للمنتجات لذا ينبغي العمل بها وعلى تطويرها وتحسينها .

الفصل الثالث مساهمة محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس -

خلاصة الفصل:

بعد إسقاط الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس - وذلك من خلال تحليل وحساب تكلفة الإنتاج ومحاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على الوحدة الإنتاجية - آريس - ولهذا نستخلص أنه توجد إمكانية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في الوحدة الإنتاجية - آريس - والتي لها دور جيد في تسيير الإنتاج، وذلك رغم النقص في المعلومات المقدمة من طرف الوحدة الإنتاجية - آريس - وعدم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة وذلك بتحديد سعر تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة الشراء مسبقاً من طرف المؤسسة الأم التي مقرها ولاية باتنة، ومن خلال هذه الطريقة وبعد تطبيقها لها تأثير جيد على السياسة الإنتاجية للمؤسسة وذلك لتخفيض التكاليف وإظهار الأنشطة التي تضيف قيمة لتكلفة الإنتاج وتوفير قاعدة من المعلومات وتحسين الربحية .

الخاتمة

إن النمو الإقتصادي لا يتحقق إلا بوجود التقنيات الحديثة والمستعملة من طرف المؤسسة لإزدهارها، ومن أهم هذه التقنيات نجد محاسبة التكاليف التي تعتبر من أنجع السبل للتحكم في التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتعظيم الربحية وإن غياب هذه الأداة المساهمة في تسيير تؤدي الى عجز وعدم الكفاءة وذلك الى غياب الرقابة والتقييم وكشف الأسباب لمحاولة تصحيحها لذا هدفنا من هذا البحث هو القيام بالتعرف على هذه الأداة وجوانبها وإبراز دورها وأهميتها داخل المؤسسة الإقتصادية والتي تعتبر نظام للمعلومات في تسيير الإنتاج، وهذا كله من طرف الطرق التي تتميز بها والتي تعتبر الأسس التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف، أما تسيير الإنتاج فإنه يقوم بالحرص على جعل المنتج في مستوى رغبات الزبون والعمل الدائم على تحقيق رغبات الزبون وتكريس الإمكانيات المالية لتطوير مهارات العمال وتحويل التباعد بين مختلف الوظائف الى تكامل وذلك بالتنسيق والعمل على إستخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات والعمل على الرقابة والتقييم الدوري وتدارك الناقص داخل المؤسسة، أما من خلال الفصل التطبيقي نجد أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد طرق ومخرجات محاسبة التكاليف الحديثة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة من تخفيض التكاليف وتعظيم الربحية وذلك بمعالجة القصور الذي تعاني منه الطرق الأخرى وذلك لمواكبته للتطور الإقتصادي ولذا هذه الطريقة لها دور في تسيير الإنتاج وذلك بتوفير الألية الملائمة من أجل تخصيص التكاليف على المنتجات وفق الظروف البيئية الصناعية الحديثة وتوفير المعلومات ذو دقة عالية المرتبطة بإتخاذ القرارات.

فمن خلال ما تم التطرق إليه في الفصول في ثلاثة تم التوصل إلى جملة من النتائج توضح قفي النقاط التالية :

1/النتائج النظرية :

- محاسبة التكاليف هي أداة من الأدوات المهمة في تسيير الإنتاج وذلك عن طريق مخرجاتها .
- نظرا لخصائص محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق لمحاسبة التكاليف التي تعمل على تحديد التكاليف.
- محاسبة التكاليف تعمل على تحديد تكلفة الإنتاج و ضبط التكاليف .
- محاسبة التكاليف هي المصدر الذي يتم من خلاله توفير جميع البيانات و المعلومات التي تستعمل في إتخاذ القرارات .
- محاسبة التكاليف تساعد في عملية تسيير الإنتاج .
- لمحاسبة التكاليف دور فعال و ذو نتيجة إيجابية في مشاريع المؤسسات الإقتصادية .

2/ النتائج التطبيقية :

- مؤسسة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس - لا تعتمد على طريقة علمية في حساب التكاليف.
- مؤسسة مطاحن الأوراس الوحدة الإنتاجية - آريس - لا تسعى الى الرقابة وتحسين تسيير الإنتاج.
- محاسبة التكاليف تساهم بشكل فعال وجيد في تسيير الإنتاج.
- طريقة التكاليف على أساس النشاط لها دور مؤثر في تسيير الإنتاج .
- محاسبة التكاليف تقوم بتخفيض التكاليف وزيادة الربحية للمؤسسة .
- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لها دور أفضل من الطرق التقليدية في تخفيض التكاليف والأنشطة.

3/إختبار الفرضيات:

1/ إختبار الفرضية الأولى: إن محاسبة التكاليف هي إحدى التقنيات الحديثة التي تلعب دورا هاما في الحياة الإقتصادية وذلك بتقديم طرق لحساب التكاليف جديدة ومتطورة وذلك لتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2/إختبار الفرضية الثانية: الإنتاج وتسييره يعمل على إستعمال الإمكانيات الموجودة وتسييرها بطرق مختلفة ومناسبة والتي لها دور مناسب وجيد في الإنتاج والعمل على تسييره من أجل تحقيق الأهداف وتطبيقها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

3/ إختبار الفرضية الثالثة: محاسبة التكاليف لها علاقة إيجابية وجيدة بتسيير الإنتاج وذلك بتطبيق طريقة مساعدة في حساب التكاليف وتخفيض التكاليف وتحديد الأنشطة الخاصة بالإنتاج، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

4/ إختبار الفرضية الرابعة: تعمل المؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس - على تسيير إنتاجها من خلال مخرجات محاسبة التكاليف، من خلال دراسة الحالة وجدنا أنها لا تعتمد على طريقة علمية واضحة في حساب التكاليف وأيضا لا تسعى الى الرقابة على إنتاجها ولا على تحسين تسيير الإنتاج، وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية الرابعة .

4/التوصيات:

من خلال النتائج السابقة نقترح ونوصي بـ:

- العمل على مواكبة التطور وذلك بتطبيق محاسبة التكاليف باعتبارها كأداة لتقويم الأداء ومراقبة التسيير.

- تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يساعد في تقديم بيانات أكثر وضوحاً للتكاليف من أجل التخطيط وإتخاذ القرارات السليمة.
- على مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة الوحدة الإنتاجية - آريس - أن تقوم بتطبيق طريقة من الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- أن تقوم بإنشاء فرع لمحاسبة التكاليف داخل الوحدة الإنتاجية وقيامها بحساب تكاليفها الخاصة لوحدها.
- توعية العمال داخل الوحدة الإنتاجية بضرورة محاسبة التكاليف من أجل تشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود وإحترام التعليمات التي تملئها الوحدة الإنتاجية .

قائمة المراجع

قائمة الكتب

- أحمد طرطار، الترشيد الإقتصادي للطاقة الإنتاجية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1993 .
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر و التوزيع، 2012 .
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (بين النظرية و التطبيق)، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2006 .
- الأخرس عاطف، و اخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2001 .
- أيمن الشنقيطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2006 .
- بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية و الصناعية، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2011 .
- تشارلز رنجون، سيركانت دانار، جورج فوستر، محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر و التوزيع، (السعودية)، 2009 .
- ثناء علي قباني، إدارة التكاليف و تحليل الربحية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2009 .
- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة و إثبات)، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان (الأردن) .
- خالد أحمد فرحان المشهداني، رائد عبد لله العبيدي، مبادئ إدارة الأعمال، دار الأيام للنشر و التوزيع، 2013.
- خضير كاضم حمود، هایل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج و العمليات، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2008.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم مبادئ و تطبيقات)، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2000 .
- روسنيول - إبروست، ج أبروي، التكاليف و أسعار التكلفة، ترجمة سميرة حازوري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989 .
- صالح عبد الرزاق، عطا لله و راد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 1999 .
- عبد الفتاح دياب، إدارة الإنتاج رؤية جديدة، (لا توجد دار النشر)، 2001 .

- عبد المقصود محمد ذبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر) ، 2003، 2002 .
- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، 2006 .
- علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008 .
- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار ثراء للنشر و التوزيع، عمان (الأردن) ، 2008 .
- كمال حسن جمعة، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار ثراء للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2000 .
- محمد إسماعيل بلال، إدارة الإنتاج و العمليات (مدخل كمي)، دار الجامعة الجديدة، 2003 ،
- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية (مصر) ، 1992 .
- محمد تيسير الرحي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2013 .
- محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية (مصر) ، 2010 .
- محمد عبد الفتاح الغشماوي، نظام التكاليف الصناعية، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان (الأردن) ، 2011 .
- محمود علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، الإسكندرية (مصر) ، 2000 .
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، السيد عبد المقصود ذبيان، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر) ، 2003- 2002 .
- نائل عدس، نزال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2007 .
- نبيل محمد مرسي، إستراتيجية الإنتاج و العمليات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية (مصر) ، 2003 .
- بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية (مصر)، 2009 .

قائمة المذكرات:

- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013 - 2014 .
- بلحسن محمد علي، تخطيط الإنتاج في المؤسسة الصناعية بإستعمال بحوث العمليات، مقدمة لإستعمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد تطبيقي، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008 - 2009 .
- جمال أمغار، دور تطبيق نظام في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج للمؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007-2008 .
- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر (03)، 2010 .
- دنيا عيادي، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، مذكرة تخرج كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015 .
- عفاف زهراني، المنحة و تقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية بإستخدام شبكات تيري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة المنتوري، قسنطينة، 2008-2009 .
- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006 .
- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 .

– هياج عبد الرحمان، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، فرع تدقيق و مراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

