

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري لكل من محاسبة التكاليف و مخرجات إدارة الإنتاج بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة سنتطرق في هذا الفصل إلى جانب التطبيقي وواقع استخدام أحد طرق محاسبة التكاليف ألا وهي (التكلفة المستهدفة) حيث نستهدف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج، وكيف تستعين إدارة الإنتاج بمحاسبة التكاليف لتحقيق الميزة تنافسية .

المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها و نشأتها و طبيعة نشاطها ثم ننتقل إلى عرض مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

و سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها و نشأتها و أهميتها و أهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة : مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني و مجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية و الغذائية، و قد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره : 135 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة اورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم : 03 الواصل بين شمال الجزائر و جنوبها الشرقي، و يقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال و الجنوب الشرقي و بمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر و الحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية : القمح بنوعيه "اللين و الصلب"، و لقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث إن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (93-12)، كون منطقة أوماش ضمن المناطق الخاصة .

و في 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (spa)، و تم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ : 54225 م²، منها 4920 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق و الفرينة بمساحة اقدر ب 2850 م² و وحدة الكسكسي ب 2070 م² .

و تتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش و جيجل :

1- منطقة أوماش توجد بها :

- وحدة إنتاج الدقيق و الفرينة و هي الوحدة الرئيسية و التي ستكون محل الدراسة الميدانية

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط و الرقيق .

2- جيجل توجد بها :

- وحدة الاستيراد و التصدير للمادة الغذائية و مواد التغذية الأنعام و التي بميناء جن جن بجيجل، و قد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية :

- تموين احتياجات وحدة الدقيق و الفرينة.

- تموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب و هي في طور الانجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، و يقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب : 2 مليار دينار جزائري، و يعتبر هذا المشروع اكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة و من ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب : 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها و بين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب: 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، و لقد تم توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لانجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ : 80 طن، و مساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية انجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن يتم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد و التصدير العمل سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه و بيعه في السوق الوطنية و استغلال وقت الانجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة و تساعد في تمويل عملية انجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق و الفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 و نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة و الدقيق كان في شهر مارس 2003 كانطلاق فعلي و مستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 و انتهت في ديسمبر 2002 و دخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب : تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع ، و توجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، و هذه نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، و عموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال :

1- منتجات أساسية و ضرورية للمستهلك.

2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

3- توفيرها مناصب شغل و امتصاص جزء من البطالة.

4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى .

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب : بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه و لكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها و جذب اكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل و القصير مع التركيز على جانب المنافسة و الزبون و من بين هذه الأهداف :

1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق,الفرينة,الكسكس).

2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.

3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .

4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.

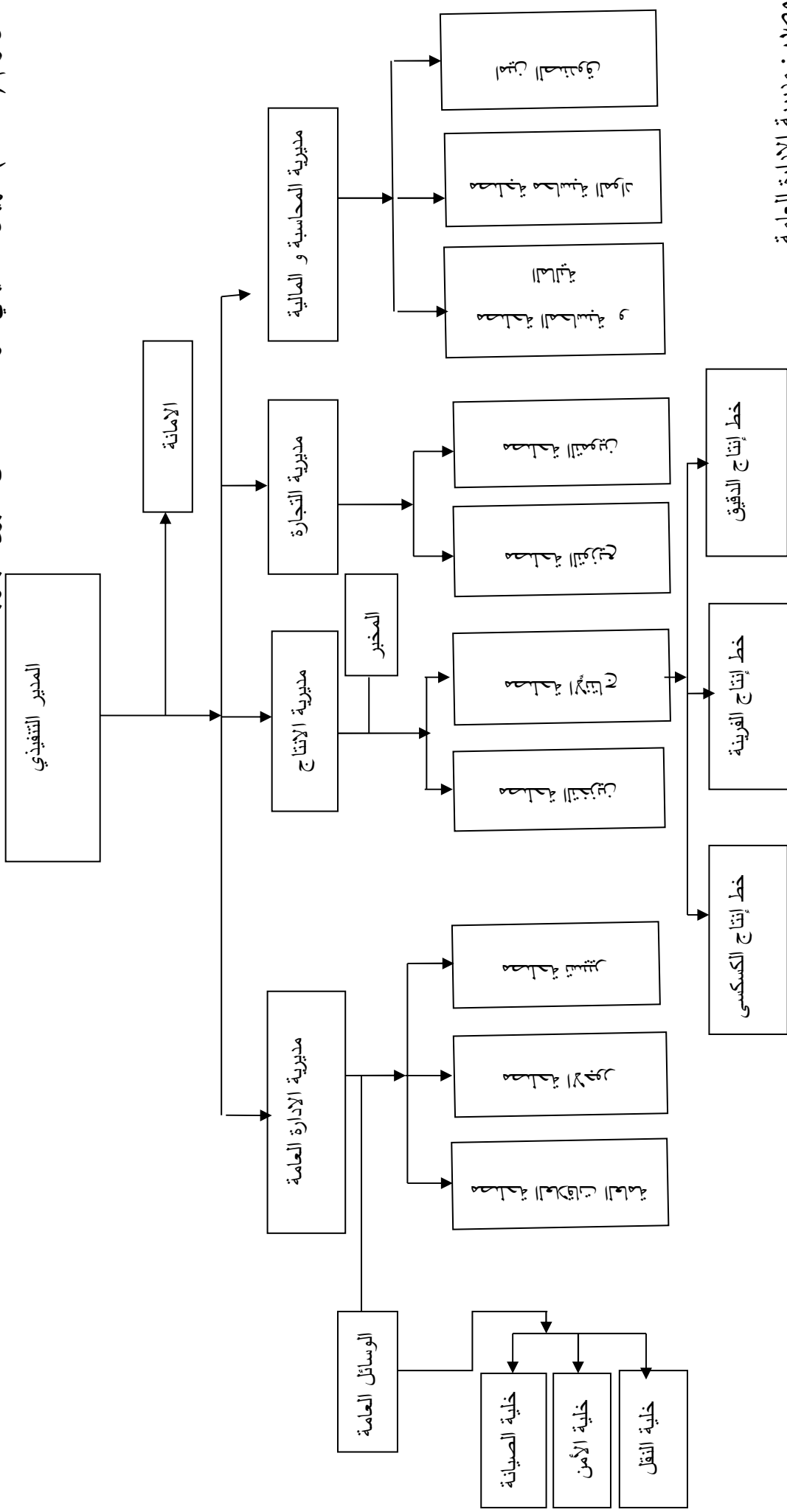
5- توسيع و تطوير وحدات الإنتاج و العمل.

6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات و مصالح من اجل التسيير الحسن و تسهيل عمليات الرقابة، و يوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف و المستويات الإدارية و العلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي :

الشكل رقم (III-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .



المصدر: مديرية الإدارة العامة

و تظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي :

أولاً: المدير التنفيذي : مكلف بحسن تسيير المؤسسة إدارياً و تقنياً، و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة .

ثانياً : الأمانة العامة : مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد و استقبال العملاء و الزوار و استقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المديريات و المصالح، و تبليغ إلى مختلف المصالح.

ثالثاً : مديرية الإدارية العامة : تحرص على تطبيق القوانين و ضبطها و تتدرج تحتها المصالح التالية :

1- مصلحة الوسائل العامة : تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد و معدات ... الخ)، و تقوم بالمهام التالية :

- **الصيانة :** تعمل على صيانة الآلات و وسائل النقل و جميع تجهيزات الخاصة بالمؤسسة، و هي تقوم بعملية الصيانة بنوعها الوقائية و العلاجية من خلال :
 - الصيانة الميكانيكية .
 - الصيانة الكهربائية .

- **خلية الأمن :** تحرص على امن المؤسسة، و تقوم بتسجيل دخول و خروج الشاحنات و حمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع كمية المدونة في وصل الشراء .

- **خلية النقل :** تحرص على تأمين و استقبال الطلبات الخاصة بالشراء و كذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن و كذلك نقل عمال المؤسسة.

2- مصلحة تسيير المستخدمين : هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد و كذا توظيف و تصنيف العمال حسب الخبرة، و مراقبة العمال من حيث الغياب .

3- مصلحة الأجور: تقوم بإعداد الأجور و إعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

4- مصلحة العلاقات العامة : تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل : صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ... الخ .

رابعاً : مديرية الإنتاج : تشرف على الإنتاج من حيث الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب :

- 1- التعريف بسياسة المنتج .
 - 2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل و العمل على تقليص وقت التسليم و كلفة الإنتاج.
 - 3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية و المنتج النهائي.
 - 4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقاً لنظام النوعية وذلك لتحقيق ميزة تنافسية .
 - 5- تنظيم تجهيزات الإنتاج و الصيانة .
 - 6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.
 - 7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسئول الإدارة العامة .
- و يندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية :

1/المخبر:

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين، وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
- إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه.

- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).

- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.

- نسبة المواد المعدنية.

- نسبة الجلوتين.

- تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء، ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

2/ مصلحة الإنتاج:

تشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية.

- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن

- وزن لقمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.

- استقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

- الصيانة الوقائية والفنية.

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية. مع العلم أن المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

3/ مصلحة التخزين:

تشرف هذه المصلحة على مراقبة عملية التخزين للمواد الأولية والمنتجات وفق الشروط اللازمة لعملية التخزين.

خامسا : مديرية المحاسبة و المالية : تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة، و تساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري و تتفرع عنها : مصلحة المحاسبة العامة و المالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق .

سادسا : مديرية التجارة : و تضم مصلحة التجارة و مصلحة التموين و التوزيع .

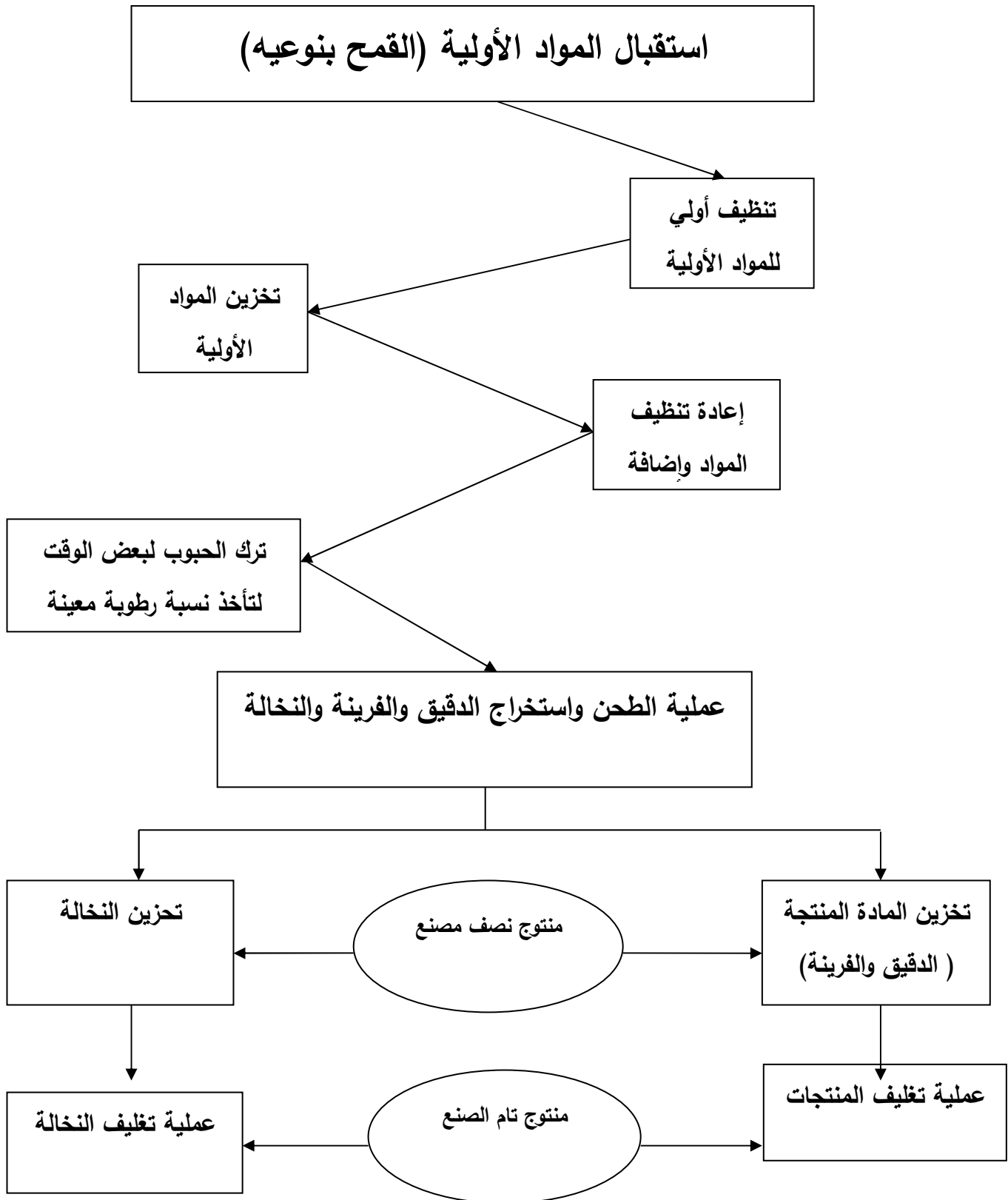
المطلب الثالث : مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة بالمؤسسة محل الدراسة .

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من اكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف" .

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة " عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود و احدث أنواع التكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب: 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفرينة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة بان الطاقة الحالية النظرية بطحن التي تبلغ 550 طن/يوم .

ويمكن توضيح مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-02): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

المبحث الثاني: واقع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سننظر في هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها في تعزيز قدراتها التنافسية.

المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:

في الواقع لا يوجد مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف: تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق و الفريئة تظهر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (III-01): منتجات الدقيق والفريئة

| المنتج | النوع | سعة الكيس |
|---------|-----------------|----------------------|
| الفريئة | عادية "الخبز" | 50/25 كغ |
| | ممتازة | 01/02/05/10/25/50 كغ |
| الدقيق | خشين | 25 كغ |
| | عادي درجة ثانية | 25 كغ |
| | ممتاز | 05/10/25 كغ |
| | رفيع | 10/25 كغ |
| | سيمولات (SSSF) | 25 كغ |
| | النخالة | 100/50 كغ |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج.

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف :

- المحاسبة العامة : من خلال حسابات الأعباء (مجموعة 6 حسابات التسيير)
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية و أسعارها.
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة و أسعار البيع.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

1/ المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: و تشمل ما يلي:

- القمح بنوعيه (صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة، حيث إن المؤسسة تحصل عليه إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث إن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين ب 1285 دج و الصلب ب 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 دج للقمح اللين، وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق ب 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها ب 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، و بالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في اغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة ب 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح .
- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين .
- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.
- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.
- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.

- استهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، و الكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.

2/ أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26 %).

3/ الخدمات: وتتمثل في:

- مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع و ما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

- صيانة و إصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات...الخ.

- الخدمات الأخرى: وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتتقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محامين...الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

4/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لان المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

5/ المصاريف المالية: و تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات...الخ.

6/ حقوق الاستغلال: وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.

7/ المصاريف المختلفة: و تشمل مايلي:

- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة تابع لوحدة الكسكسي إلا انه لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.
- اقتطاعات أخرى و منح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنادي الرياضية والإعانات الأخرى...الخ.
- المصاريف المختلفة الأخرى: وهي التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...الخ.

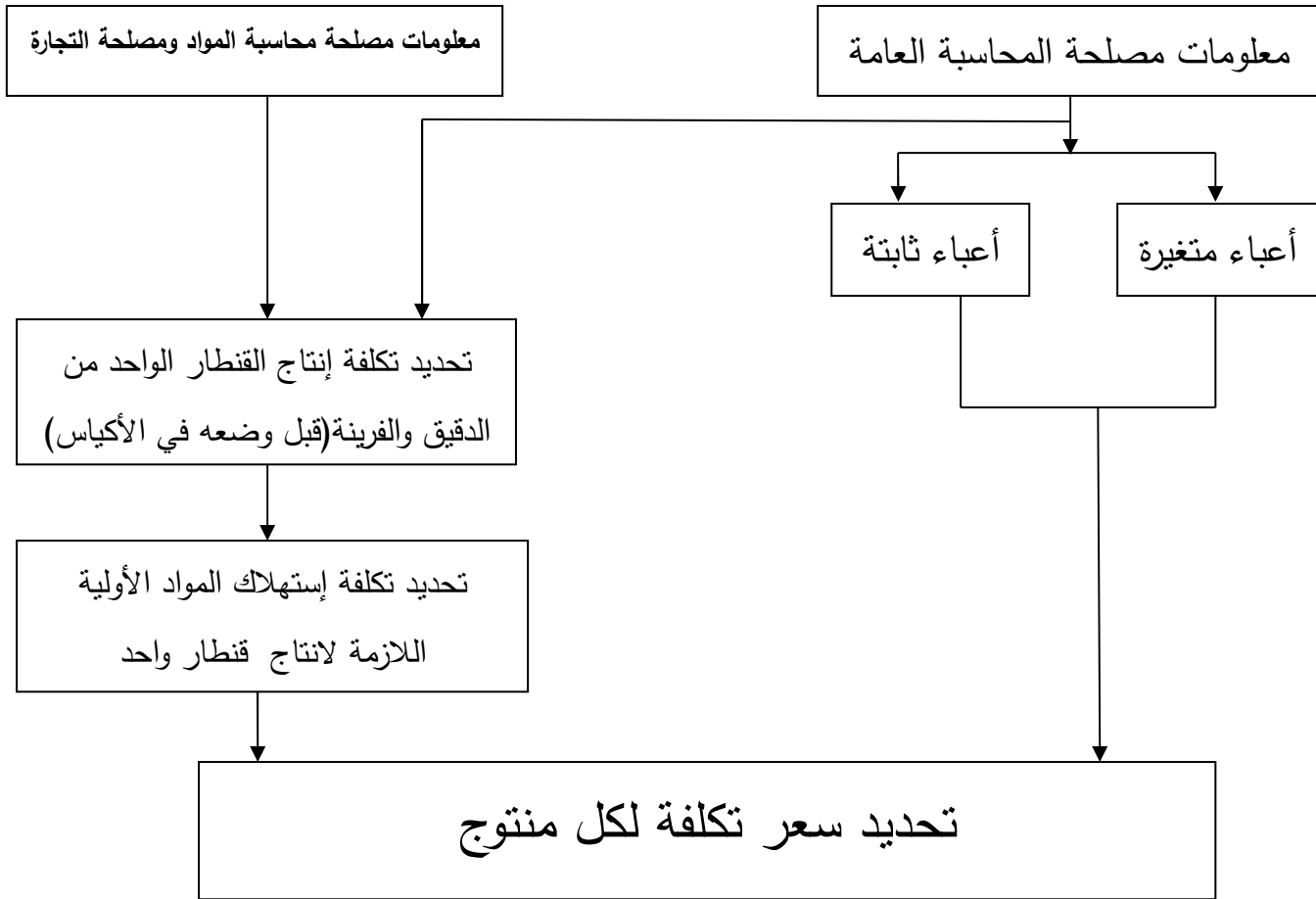
8/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزبائن...الخ.

المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

من خلال الدراسة الميدانية وجد أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أية طريقة من الطرق العلمية لمحاسبة التكاليف، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات تمر بالمرحل التالية:

تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القطار الواحد من المنتج بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة.

الشكل رقم (III-03): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

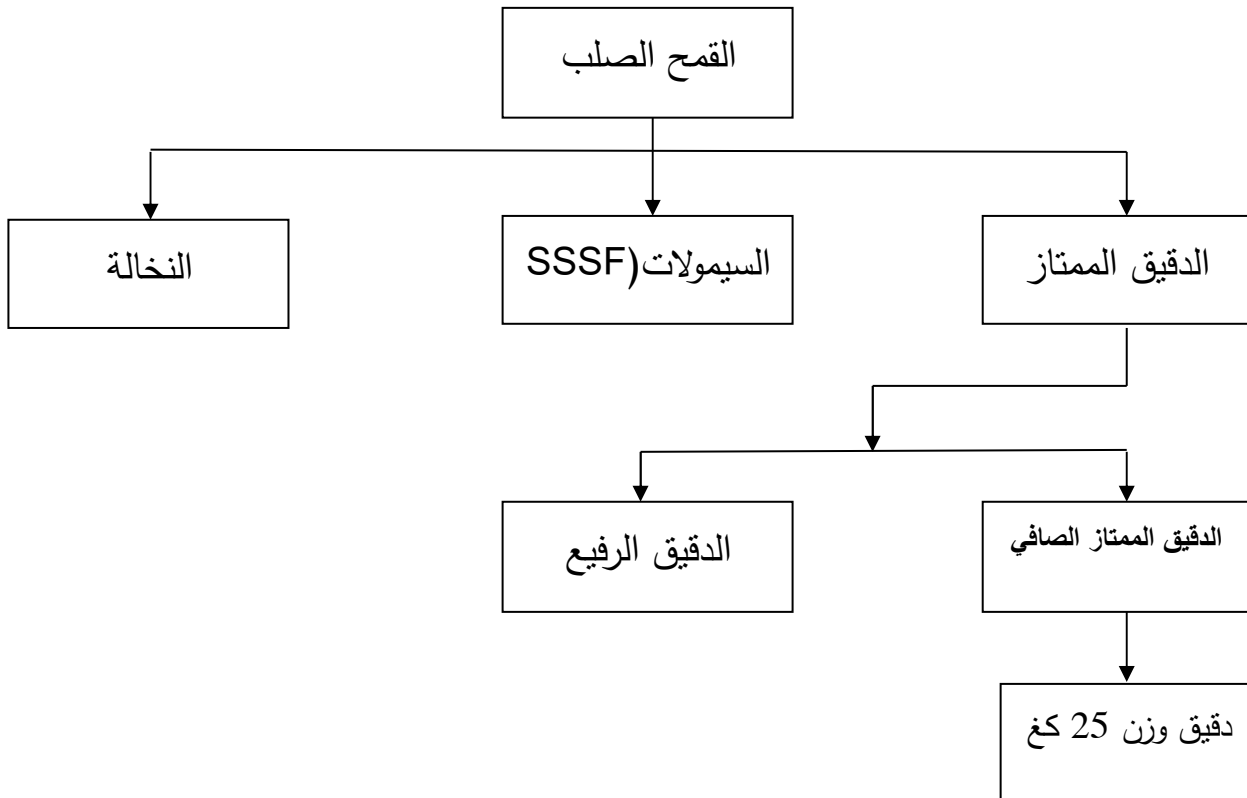
يتبين من الشكل أن عملية تحديد السعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مثلاً رأينا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة بأن المؤسسة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة لمحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

وسنتناول في هذا المطلب كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج السميد الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ، حيث أن عملية الإنتاج هذه تنتج عنها منتجات ثانوية كالسيمولات (SSSF) والنخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

الشكل رقم (III-04): مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح الصلب تنتج 3 أنواع من الدقيق هي الدقيق الممتاز، السيمولات (SSSF) والنخالة، كما أن عملية معالجة الدقيق الممتاز ينتج عنها نوعي الدقيق الرفيع و الدقيق الممتاز الصافي، حيث هذا الأخير يعبئ في أكياس من عدة أحجام منها ذات 25 كغ.

الفرع الأول: الطريقة المتبعة

1/ تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة: يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء القمح المستعمل} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من الدقيق})$$

2/ تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغيير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحديّة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3/ حساب سعر التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس و الخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحديّة} + \text{التكلفة الثابتة الوحديّة}$$

حيث أن التكلفة المتغيرة الوحديّة يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف المختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في تلك الشهر، كذلك بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحديّة حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف بنكية، إهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1/ تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم (III-02): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2017

الوحدة: قنطار

| الرقم | المنتج | الكمية بالقنطار |
|-------|---------|-----------------|
| 01 | دقيق | 134675,76 |
| 02 | فرينة | 262684,25 |
| | المجموع | 397360,01 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

2/ حساب مجموع الأعباء الوحودية المتغيرة و الثابتة لكل منتج :

الجدول رقم (III-03): تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة (الوحدة:دج)

| رقم الحساب | البيان | المبلغ | سعر الوحدة / قنطار | |
|------------|---------------------------|------------|--------------------|--------|
| | | | دقيق | فرينة |
| 601014 | الماء | 806473,40 | 2,03 | 2,03 |
| 601120 | محسن الفرينة | 172568,81 | 0,00 | 0,43 |
| 602101 | الكهرباء المستهلكة | 7760277,81 | 19,53 | 19,53 |
| 602104 | قطع الغيار | 5767143,36 | 14,51 | 14,51) |
| 602211 | خردوات | 410075,53 | 1,03 | 1,03 |
| 602220 | مستلزمات مكتب | 353053,12 | 0,89 | 0,89 |
| 602230 | الوقود | 1648896,58 | 4,15 | 4,15 |
| 602250 | ملابس العمال | 168960,00 | 0,43 | 0,43 |
| 602290 | مواد وادوات مختلفة | 1163542,20 | 2,93 | 2,93 |
| 615 | صيانة وإصلاحات | 2141568,00 | 6,08 | 6,08 |
| 622 | أتعاب | 9886141,60 | 24,88 | 24,88 |
| 624 | نقل السلع | 857105,91 | 2,16 | 2,16 |
| 625 | تنقلات، مهمات، وإستقبالات | 4126778,56 | 10,39 | 10,39 |
| 626 | مصاريف البريد والهاتف | 3033706,38 | 7,63 | 7,63 |

| | | | | |
|---------------|---------------|--------------------|--|-----|
| 0,22 | 0,22 | 86021,30 | الخدمات البنكية | 627 |
| 2,35 | 2,35 | 935577,41 | المساهمات المختلفة | 628 |
| 5,57 | 5,57 | 2213465,60 | ضرائب ورسوم غير مسترجعة | 642 |
| 0,48 | 0,48 | 192656,54 | ضرائب ورسوم أخرى | 645 |
| 0,00 | 0,00 | 6,10 | أعباء استثنائية | 657 |
| 105,69 | 105,25 | 41997018,20 | المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة | |

| | | | | |
|---------------|---------------|---------------------|---------------------------------------|-----|
| 8,78 | 8,78 | 3489611,80 | مصاريف التأمين | 616 |
| 0,99 | 0,99 | 391410,21 | مصاريف الإعلان والنشر | 623 |
| 167,50 | 167,50 | 66557387,61 | مكافآت العمال | 631 |
| 36,88 | 36,88 | 14655881,89 | مخصصات الإهلاك، المؤنات، خسائر القيمة | 681 |
| 214,15 | 214,15 | 85094291,51 | المجموع الجزئي للأعباء الثابتة | |
| 319,84 | 319,40 | 127091309,71 | التكلفة الوحديّة الإجمالية | |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة.

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى، وبعدها تم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، وبنفس الطريقة يتم حسابها بالنسبة للأعباء الثابتة، ويتم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحديّة الإجمالية.

3/ تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

الجدول رقم (III-04): إنتاج الدقيق الممتاز

| المبالغ الإجمالية | تكلفة الوحدة/ القنطار (دج) | الإنتاج/ بالقنطار | الطبيعة |
|--------------------|----------------------------|-------------------|---|
| 22822544,64 | 2280,00 | 10009,88 | تكلفة شراء القمح الصلب (1) |
| 1204794,95 | 1479,06 | 814,57 | ثمن بيع السيمولات (2) |
| 3344695,74 | 1381,01 | 2421,92 | ثمن بيع النخالة (3) |
| 18273053,95 | 2697,77 | 6773,40 | تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1)-(2)-(3) |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بيانات المحاسبة والمالية.

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح الصلب و ثمن بيع المنتجات الثانوية (السيمولات والنخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء القمح الصلب كما يلي:

1/3 تحديد تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{ثمن شراء القنطار})$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح الصلب هي:

$$\text{تكلفة الشراء} = 2280,00 \times 10009,88 = 22822544,64$$

2/3 تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{سعر البيع المتوقع})$$

$$\text{سعر بيع السيمولات} = 814,57 \times 1479,06 = 1204794,95$$

$$\text{سعر بيع النخالة} = 2421,92 \times 1381,01 = 3344695,74$$

3/3 حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز :

$$2697,77 = (6773,40) \div (18273053,95 - 1204794,95 - 22822544,64)$$

4/ تحديد سعر تكلفة الدقيق الممتاز: تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع منتجات المؤسسة سيتم التركيز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ من خلال المراحل التالية:

1/4 - تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كغ وتتمثل في:

- قنطار من الدقيق الممتاز والمقيم في المرحلة السابقة ب: 2697,77؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص 0,6 غرام لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار أي بطاقة في كل كيس؛

2/4 - إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة الوجدوية في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 25 كغ و المقدر ب: 105,25 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 214,15 دج لتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-05): حساب سعر التكلفة لمنتج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ

| التعيين | الوحدة | الكمية | تكلفة الشراء (دج) | تكلفة القطار (دج) |
|--|--------|--------|-------------------|-------------------|
| الدقيق الممتاز | قنطار | 1,00 | 2697,77 | 2697,77 |
| كيس | كيس | 4,00 | 30,30 | 121,20 |
| بطاقة | بطاقة | 4,00 | 0,35 | 1,40 |
| تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1) | | | | |
| 2821,29 | | | | |
| التكلفة المتغيرة CV (2) | | | | |
| 105,25 | | | | |
| التكلفة الثابتة CF (3) | | | | |
| 214,15 | | | | |
| سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1)+(2)+(3) = (4) | | | | |
| 3140,69 | | | | |
| سعر بيع القنطار (5) | | | | |
| 3500,00 | | | | |
| هامش الربح (5) - (4) | | | | |
| 359,31 | | | | |
| نسبة الهامش | | | | |
| 11,44% | | | | |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة و المالية

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، وستكون الدراسة على منتج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ، كما نسلط الضوء على أحد أهم النظم المستخدمة لتخفيض التكاليف وهو نظام التخطيط من الاحتياجات (MRP)، وهو بالمختصر نضام يعمل على تخفيض المخزون من خلال العمل على توفير السلع للموردين عند الحاجة وفي الوقت المناسب بحيث نقلل من تكاليف التخزين ، كما نوضح كيف أن إدارة الإنتاج تستعين بحاسبة التكاليف في تحديد قيمة التكاليف ثم الاستعانة بأنظمة متطورة مثل (MRP ،JIT،..... الخ) لتخفيض هذه التكاليف وذلك لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.

وتمر بالمراحل التالية:

الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف: ويتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه أي معرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق.

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

الجدول رقم(III-06): أسعار بيع المؤسسات المنافسة

الوحدة: (دج)

| المؤسسة | سعر البيع |
|------------------------|------------|
| مطاحن البركة | 3300,00 دج |
| مطاحن الزيبان(القنطرة) | 3500,00 دج |
| مطاحن الأوراس(أريس) | 3500,00 دج |
| مطاحن بن حوحو | 3600,00 دج |
| مطاحن الأصيل | 3400,00 دج |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بعض المؤسسات

السعر الذي تبيع به المؤسسة منتوجها هو: 3500,00 دج للقنطار من منتج 25 كغ دقيق ممتاز

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناء على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها فإنها ترغب في سعر بيع تلبي به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم الاعتماد على سعر: (3300,00 دج) كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق وتعزيز ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو: 10%

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

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 3300,00 \times 10\% = 330,00 \text{ دج}$$

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00$$

الفرع الثالث: تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

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

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00 \dots\dots (1)$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = 3140,69 - 2970,00 = 170,69 \dots\dots (2)$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = 2970,00 - 2970,00 = 0 \dots\dots (3)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 2970,00 - 2970,00 = 0$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 170,69 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز ميزتها التنافسية وكسب مكانة أكبر في السوق.

المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة بتسليط الضوء على نظام (MRP) لتقليل التكلفة:

إن عملية تحقيق التكلفة المستهدفة والقضاء على فجوة التكاليف يتم عن طريق مجموعة من الأساليب، وفي هذه الدراسة تم اختيار أحد الأنظمة المتطورة لتخفيض التكاليف ألا وهو نظام تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP)، وهو نظام متطور يعمل على تخفيض المخزون، حيث يتميز هذا النظام بدقة التخطيط لأولويات المنتج من المخزون، بحيث يكون تاريخ توفيرها متزامنا مع تاريخ احتياج توفيرها متزامنا مع تاريخ الاحتياج الفعلي من هذا المنتج، وبهذا يتم التقليل من نسبة المخزون في المخازن، مما يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليف التخزين، وسنقدم مقترحات لاستخدام إدارة الإنتاج لنظام (MRP) لتفعيل الميزة التنافسية، وكما تطرقنا في الفصل النظري فهذا النظام يؤثر بصفة مباشرة على كل مقومات التنافس ألا وهي (التكلفة، الجودة، المرونة، الدقة في تسليم الطلبات للزبائن، الإبداع) وعلى هذا الأساس سنقدم بعض الاقتراحات للمؤسسة لتحقيق ميزة تنافسية ونذكر منها :

1- تأهيل مجموعة من العمال في بعض أقسام المؤسسة، وذلك من خلال التدريب على العمل بنظام (MRP)، والتعريف بأهمية هذا النظام وفوائده وكيفية الاستفادة منه، وهذا نظرا للأهمية البالغة التي يتمتع بها نظام (MRP).

2- ضرورة توفير المواد الأولية بالكميات المناسبة، وتقليل المواد غير ضرورية عن طريق الموازنة بين هذه المواد وبين الحاجة الفعلية لها، وذلك باستخدام نظام MRP.

3- قيام المؤسسة بالاهتمام أكثر بتنظيم جدولة الإنتاج، لما لها من أثر في تنظيم إكمال المنتجات وتخفيض التكلفة.

4- وضع بطاقة فنية لكل منتج على حدة، وذلك لتنظيم العملية الإنتاجية بشكل أكبر، وضرورة الاهتمام بسجلات المخزون لما لها من أهمية في تخفيض التكاليف.

5- اهتمام المؤسسة بالجوانب المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية بأساليب متطورة من خلال ما تملكه من قدرات مالية وبشرية ومعلوماتية، وتركيزها على استخدام محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج، وذلك بتخفيض التكاليف والجودة العالية وتحقيق استجابة سريعة لحجات الزبائن وسرعة كبيرة في إيصال المنتجات في الوقت المناسب.

6- التركيز على تعزيز الميزة التنافسية من خلال (التكلفة-الجودة-المرونة-التسليم-الإبداع)، وذلك للحفاظ على التكلفة المنخفضة والجودة العالية .

7- مداومة المقارنة بين المنافسين بإتباع الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج من رقابة على التكاليف وتخطيط و اتخاذ قرارات، وتطوير المنتجات.

8- التخلص من التبعية للدولة في توريد القمح .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل، يمكننا القول أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات أهمية اقتصادية في المنطقة لكونها تنشط في مجال الصناعة الغذائية، وتعتبر هذه المؤسسة من أهم المؤسسات التي تنشط بالمنطقة والولاية ككل، كما أنها تتمتع بموقع جغرافي ممتاز حيث تقع بجانب خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب بالإضافة إلى تعاونية الخضر والحبوب الجافة والتي تعتبر بمثابة المورد الأول والأساسي للمؤسسة، كما تقسم المؤسسة إلى مجموعة من المديریات والمصالح إلا أنها لا تحتوي على قسم خاص بحاسبة التكاليف، ولا تطبق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وإنما مصلحة المحاسبة والمالية هي المصلحة المكلفة بحساب سعر تكلفة المنتجات وتعتمد على طرق تقليدية لحساب تكاليفها، وهذا ما يؤثر سلباً على نشاط المؤسسة، وفي محاولتنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فإن هذا الأخير قام بتخفيض تكاليفها وهذا ما يمكنها من تعزيز ميزتها التنافسية وذلك من خلال إنتاجها بتكلفة أقل من المنافسين مع الحفاظ على خصائص المنتج والنوعية الجيدة.