



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



تقرير تربص مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبية

التخصص: مالية مؤسسة

محاسبة التكاليف في المؤسسة الانتاجية

دراسة حالة مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

تحت إشراف

الأستاذ/ الدكتور:

دمدوم زكرياء

المؤطر بالمؤسسة:

غالي سامي

إعداد الطلبة:

شرقي يحي

سلمي معمر

سالم عبد الرؤوف

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أولاً لك الحمد ربّي على كثير فضلك و جميل عطائك و جودك، الحمد لله ربّي ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك و الصلاة والسلام على من لاني بعده.

الى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب و الرقة و الحنان، الى التي بحنانها ارتويت و بدفئها احتमित، وبنورها اهتديت و ببصرها اقتديت و لحقها ما وقّيت، الى من يشتهي اللسان نطقها، و ترفرف العين من وحشتها، والتي كانت تتمنى رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح، و شاء الله أن ياتي هذا اليوم، أهدي هذا العمل الى أمي العزيزة.

إلى من درعي به احتमित، وفي الحياة به اقتديت، و الذي شق لي بحر العلم و التعلم، الى من احترقت شموعه ليضيئ لنا درب النجاح، ركيزة عمري، و صدر أمني و كبريائي و كرامتي، أبي أطل الله في عمره.

إلى من يذكرهم القلب قبل ان يكتبهم القلم، الى من قاسموني مر الحياة و حلوها، تحت السقف الواحد... إخوتي و إلى الكتكوتة الصغيرة كنزة.

إلى من تحييني بسمتها و تميّني دمعته، إلى مسك البيت جدتي "الزهرة" أطل الله في عمرها.

إلى كل من يحمل لقب " سالم " و على رأسهم المقربين اعمامي و عماتي، إلى شموع البيت و أنوارها ابناء عمي كلهم.

إلى كل من يحمل لقب " محبوبي " و على رأسهم كل من أخوالي و خالاتي و كل أولادهم دون ان انسى جدتاي.

الى أحسن من عرفني بهم القدر، الى رفقاء دربي، الى من وقفوا معي في القرح قبل الفرح ، أصدقائي و أخص بالذكر زميلي في البحث "يحي و معمر"، وايضا الى كل من "جلال الدين و صالح" دون ان انسى أخي الذي لم تلده أمي "محمد العيد".

الى كل زملائي في الجامعة و بالاختصاص تخصص مالية مؤسسة والى كل من لم يدركهم قلبي، أقول لهم بعدتم و لم يبعد عن القلب حبكم، وانت في الفؤاد حضور.

الى بلدي الحبيب الجزائر، و الى الشعب الفلسطيني الثائر.

فافخر بعلم و لاتطلب به بدلا ❀❀❀ فالناس موتى وأهل العلم أحياء

عبد الرؤوف

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي لم يخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي ذودتني بالحنان والمحبة

أقول لهم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة

وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً

والى كل الاصدقاء و الاحباء .

ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي.

معمّر

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة والسلام على الذي سمي من الحمد فكان محمدا ﷺ اما بعد فأنا اهدي هذا ثمرة
جهدنا:

لى من علمني النجاح والصبر
إلى من افتقده في مواجهة الصعاب
ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه.. أبي
وإلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها
من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه
وعندما تكسوني الهموم أصبح في بحر حنائها ليخفف من آلامي .. أمي
إلي كل من أضاء بعلمه عقل غيره
أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه
فأظهر بسماحته تواضع العلماء
وبرحابته سماحة العارفين.
ثم الى أعز الاصدقاء و الاحباب والى كل من لم وسعهم قلبي
و لم تسعهم ورقتي خمائم الله وسدد خطاهم.
والسلام.

يحي

شكر

قال رسول الله ﷺ:

«من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدي اليكم معروفًا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فدعوا له»

وعملًا بهذا الحديث واعترافًا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

ونتقد بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "دمدوم زكرياء" الذي رافقنا طيلة هذا البحث

وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله ﷻ

أن يسدد خطاه ويحقق مناه فجزاه الله عنا كل خير.

وكذلك إلى المؤطر بالمؤسسة السيد "غالب سامي" وأيضًا

إلى السيد "شراحي محمد"

وكل عمال مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات على المساعدات والتسهيلات المقدمة لنا فجزاهم

الله عنا كل خير.

أخيرًا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا وشكرنا إلى كل من ساهم

في إنجاح هذا البحث المتواضع سواء من بعيد أو قريب.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	التشكر
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الاشكال
IV	قائمة الملاحق
أ-ب	مقدمة
13-1	الفصل الأول: الاطار النظري لمحاسبة التكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الاول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف واهدافها ووظائفها
5	المطلب الثاني: مفهوم التكلفة و تبويباتها
8	المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف
11	المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية
11	المطلب الاول: دور محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسة
12	المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات و خفض التكاليف
13	خلاصة الفصل
23-14	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
15	تمهيد
16	المبحث الاول: التعريف بمؤسسة الرواد للصناعة و الخدمات
16	المطلب الاول: تعريف بشركة الواد للصناعة و الخدمات
18	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
21	المطلب الثالث: العملية الانتاجية
24	المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية وحساب مختلف التكاليف
24	المطلب الاول: تحديد الاقسام المتجانسة و توزيع الأعباء غير المباشرة
27	المطلب الثاني: نموذج عن حساب التكاليف و استخراج سعر التكلفة
34	المطلب الثالث: تقييم مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

36	خلاصة الفصل
37	خاتمة
40	قائمة المصادر و المراجع
42	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-2	توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة 2017	20
2-2	الاقسام الرئيسية و الاقسام الثانوية	24
3-2	التوزيع الاول بالنسب للاعباء غير المباشرة	25
4-2	التوزيع الثانوي بالنسب للاعباء غير المباشرة	26
5-2	التوزيع الاول للاعباء غير المباشرة بالقيم	27
6-2	التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة بالقيم	28
7-2	مشتريات سنة 2017	29
8-2	تكلفة شراء الاكياس لسنة 2017	29
9-2	تكلفة شراء البطاقات والخيوط لسنة 2017	30
10-2	تكلفة شراء القمح و اكياس النخالة لسنة 2017	30
11-2	تكلفة انتاج الدقيق لسنة 2017	32
12-2	سعر التكلفة للمنتجين لسنة 2017	33
13-2	رقم الاعمال المحقق لسنة 2017	33
14-2	النتيجة التحليلية لسنة 2017	34

قائمة الاشكال و الملاحق

1- قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	التبويب الطبيعي	06
2	مساحة الشركة	16
3	الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة	18
4	توزيع العمال و عددهم في الشركة في 2017	21
5	مراحل الانتاج في شركة الرواد للصناعة والخدمات	23

2- قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	حساب النتائج لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات لسنة 2017	42

مقدمة

تمهيد: تعتبر محاسبة التكاليف من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، والعلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبياً، وقد برزت أهميتها وضرورتها منذ بداية الثروة الصناعية، مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتضخمها واتساع حجم المؤسسات وانتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل جزئيات مؤسسته حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب وأنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج والتكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات، بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة مؤسسته من ربح أو خسارة .

كما تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في تحقيق الربح، قصد مواصلة نشاطها من جهة، والتوسع والنمو في قطاع نشاطها من جهة أخرى، فينبغي على المؤسسة انتهاج خطة إدارية جيدة لتحقيق هدفها، إذ تعتبر محاسبة التكاليف تقنية ضمن هذه الخطة، فتستعمل لحساب تكلفة الإنتاج، سعر لتكلفة وتحديد السعر النهائي للمنتج .

(1) الإشكالية:

كيف يتم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الانتاجية ؟

ويندرج تحت هاته الاشكالية عدة اسئلة فرعية نوجزها فيما يلي:

- 1- ماهي محاسبة التكاليف و فيم تتمثل اهم اهدافها ؟
- 2- ما هي الطرق العلمية لحساب التكاليف في المؤسسة الانتاجية؟
- 3- ما هي التكلفة و كيف يتم تبويبها و حسابها في مؤسسة الرواد للصناعة و الخدمات؟

(3) أسباب اختيار الموضوع :

- 1- التراكم المعرفي السنوات السابقة حول موضوع محاسبة التكاليف.
- 2- الرغبة الشخصية في زيادة الفهم لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- 3- التعرف على مدى تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الانتاجية الجزائرية .

(4) أهمية الدراسة: تكتسي محاسبة التكاليف أهمية بالغة إذ تعتبر من الركائز الاساسية في المؤسسات الاقتصادية و تحتل مكانة متميزة فيها، وتعتبر ايضا من ابرز مشتقات علم المحاسبة في العصر الحديث كما أنها تعدت كونها محاسبة لحساب التكاليف وحسب وإنما جعلت لنفسها وظائف أخرى ادت الى زيادة أهميتها و ضرورة وجودها في المؤسسات الاقتصادية.

تمكننا عملية تحديد التكاليف من تحديد هوامش الربح بكل دقة، ربحية كل منتج على حدى وكذلك سهولة المنافسة.

5) أهداف الدراسة:

- توسيع رقعة الفهم لمحاسبة التكاليف .
- إبراز دور و مكانة محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة نشر تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية.
- التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه محاسبة التكاليف و إمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية خاصة ذات الطابع الصناعي .

6) مجال التريص: وبالنسبة للتريص فقد تمت الدراسة على مستوى "شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذ م م" الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية بكوينين و ذلك لتوفرها على الطابع الانتاجي المراد دراسته. وقد امتدت مدة الدراسة الى 20 يوم على مستوى الشركة تم التطرق فيها الى كل ما له علاقة بالموضوع.

7) المنهج المستخدم: تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من أجل الامام بموضوع الدراسة و تطبيقه ميدانيا للتعرف على نهج وسلوك محاسبة التكاليف وما هي العوامل المؤثرة عليها.

8) الادوات المستخدمة : فقد تم الاعتماد على المقابلة الشخصية حيث تم اجراء عدة مقابلات مع بعض مسيري الشركة من خلال طرح اسئلة و استفسارات حول الموضوع و كذلك الاعتماد على الوثائق الرسمية والسجلات المالية و المحاسبية و كذلك بخبرة المؤطر داخل الشركة .

9) هيكلية تقرير التريص: ومن اجل حل اشكالية الموضوع تم تقسيم موضوع التقرير الى فصلين حيث في الفصل الاول وسنتطرق في المبحث الاول منه الى مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف الذي بدوره ينقسم مفهوم لمحاسبة التكاليف و أهميتها و وظائفها وكذلك مفهوم التكلفة وتقسيماتها و ايضا الى طرق حساب التكاليف، وفي المبحث الثاني سنتعرف على العلاقة التي تربط محاسبة التكاليف بالمؤسسة ودورها فيها . اما عن الفصل الثاني سنتعرف على المؤسسة محل الدراسة و على هيكلها التنظيمي و كذلك عملياتها الانتاجية كمبحث أول، أما في المبحث الثاني فستعرض الى الدراسة الميدانية، و الى جملة من النتائج و التحليلات .

الفصل الاول:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

تمهيد: تعتبر محاسبة التكاليف من مستحدثات علم المحاسبة، فقد ظهرت كنتيجة للثورة الصناعية بالقرن 18م نتيجة للحاجة الى تقدير تكاليف المنتجات المتعددة فظهرت محاسبة التكاليف لتغطية هذا الجانب، و بمرور السنوات و العقود إزدادت أهمية محاسبة التكاليف و أثبتت و جودها في المنشآت الإقتصادية فقد تخطت دورها التقليدي كونها أداة لحساب مختلف التكاليف، بل وصلت الى أبعد من ذلك فأصبحت أداة ضرورية لكبرى المؤسسات الإقتصادية بشتى أنواعها وهذا بغية منها لتحقيق الأهداف المسطرة وهذه الأهداف لن تتحقق ما لم يكن إستخدام أدوات محاسبة التكاليف بشكل فعال. ولهذا فقد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين بحيث :

المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني : العلاقة بين محاسبة التكاليف و المؤسسة الإنتاجية.

المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف، هي احد فروع المحاسبة المالية و ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين و الأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف و أهدافها و وظائفها، أما في المطلب الثاني إلى مفهوم التكاليف و تبويبها أما في المطلب الثالث إلى بعض طرق محاسبة التكاليف .

المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف و وظائفها و أهدافها

الفرع الأول : مفهوم محاسبة التكاليف

وردت عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف نذكر منها :

التعريف الأول : تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.¹

التعريف الثاني : عرفها Maher على أنها حقل من حقول المحاسبة التي تهتم بقياس و التسجيل و التبليغ عن المعلومات التكلفة.²

التعريف الثالث: أما Horngren فقد عرفها على أنها المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية.³

تعريف شامل: محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقا لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها، وإعداد قوائم وتقارير التقويم الأداء تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الهدر و الضياع و التالف في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

ومحاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى. تمتد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبقا وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببيها في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد ، بهدف

¹ هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص30

² اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر، الاردن، 2010، ص23

³ نفس المرجع السابق، ص 23

اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة و السريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية.

ومحاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة وتبويبها إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة .

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

أ- الوظيفة التسجيلية: حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية الحالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة و منفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات)¹.

ب- الوظيفة التحليلية : وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.²

ت- الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اقل من المعايير المحددة وان تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات و إخبار الإدارة من اجل الحد من هذه الانحرافات.³

ث- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

ج- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع الأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق .. وبهذا ونتيجة ذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها

¹ الهام محيريق ، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة،مذكرة ماستر، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2014،ص12

² نفس المرجع السابق ، ص13

³ اسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره ،ص25

الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم.¹

الفرع الثالث : أهداف محاسبة التكاليف²

1. بحسبها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:
 - أ- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وكذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.
 - ب- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
 - ج- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرتها .
2. دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:
 - أ- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
 - ب- مراقبة التكاليف و تخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.
 - ج- تسمح بقياس النتائج التحليلية.
 - د- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.
3. المساعدة على اتخاذ القرارات الصائبة في عديد نشاطات المؤسسة كالبيع و التوين والانتاج.

المطلب الثاني : مفهوم التكاليف و تبويبها

الفرع الأول : مفهوم التكاليف

ويمكن تعريف التكلفة بصفة عامة بأنها تضحية Sacrifice مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة (سلعة أو خدمة) في الحاضر أو المستقبل.³

ويتضح من خلال هذا التعريف

- أن التكلفة بمثابة تضحية ذات قيمة اقتصادية قد تكون مادية كالتضحية بعنصر من عناصر الاصول المادية أو معنوية كالتضحية بالجهد البدني و الذهني من أجل الحصول على منفعة ألا و هي الاجر.
- التضحية تكون ذات قيمة اقتصادية بالنسبة للطرفين للمستفيد من التضحية والذي قام بها وإلا فلن تكون تضحية.
- المنفعة المرجوة من التضحية يمكن ان تقع في الحاضر او في المستقبل أي انها ليس من الضروري أن تقع في عين وقت حدوث التضحية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 25 26

² سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 21

³ صلاح بسيوني عيد و آخرون، محاسبة التكاليف ، الطبعة الاولى، جامعة القاهرة، مصر، 2017، ص 20

الفرع الثاني : تبويب التكاليف

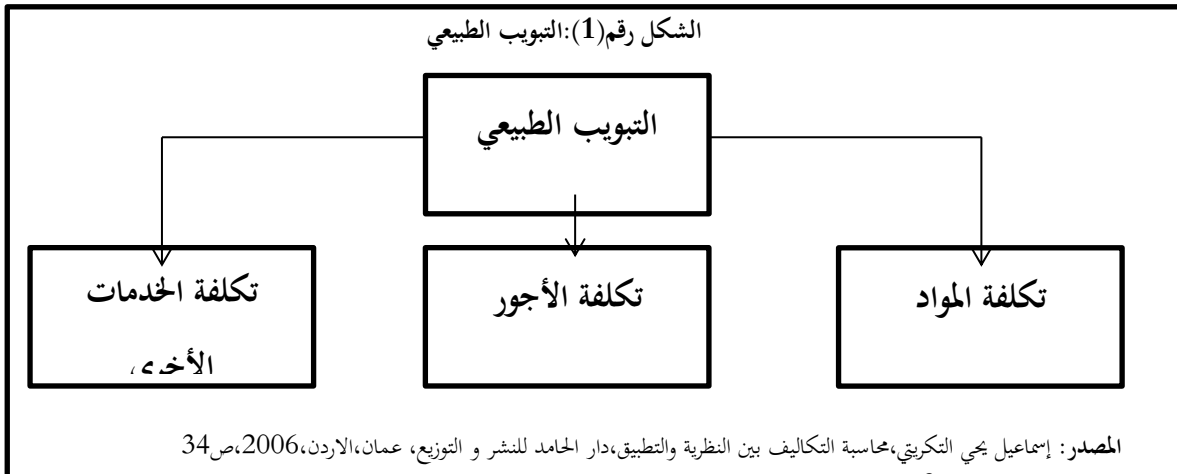
أولاً: التبويب الطبيعي و الوظيفي للتكاليف

1- **التبويب الطبيعي**¹: يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد، الأجور (العمل)، المصروفات (الخدمات الأخرى).

1 . 1 تكلفة المواد: وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجا نائيا، وتأخذ المواد أشكالا متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

1 . 2 تكلفة العمل (الأجور): وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

1 . 3 تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات): وهي كل التكاليف اللازمة لتتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور و المواد، مثل صيانة آلات و مباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، و إيجار المصنع، و التأمين .



2- **التبويب الوظيفي**²: يهدف تبويب عناصر التكاليف على الأساس الوظيفي إلى حصر التكاليف التي تنشأ

داخل كل وظيفة من الوظائف الرئيسية التي تقوم بها المنشأة وهي:

¹ سالمي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص26

² المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، محاسبة التكاليف ، الادارة العامة للتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية ، بدون سنة نشر، ص10

- الوظيفة الصناعية (الإنتاجية).

- والوظيفة التسويقية.

- الوظيفة الإدارية.

2. 1 تكاليف الوظيفة الصناعية : وتتمثل في كافة النفقات التي تنشأ داخل هذه الوظيفة والتي تستفيد منها الوحدات المصنعة أو المنتجة سواء استفادت هذه الوحدات بشكل مباشر أو غير مباشر من هذه النفقات. فمن المعروف أن داخل الوظيفة الصناعية نوعين من الأقسام:

- أقسام إنتاجية.

- أقسام خدمات إنتاجية.

2. 2 تكاليف الوظيفة التسويقية : نشاط المنشأة لا يتوقف عند إنتاج السلع والخدمات بل يمتد إلى تصريف وتوزيع ذلك الإنتاج حتى يصل إلى المستهلك النهائي في الوقت والمكان المناسب، ومن ثم تشمل عملية التسويق جميع المجهودات التي تبذلها إدارة التسويق والمبيعات قبل وبعد الإنتاج من أجل توجيه سير السلع والخدمات من المنشأة إلى المستهلك.

3. 2 تكاليف الوظيفة الإدارية : المنشأة بحاجة إلى إدارات تقوم بالخدمات العامة والتي يستفيد منها كل من الإدارات الصناعية و الإدارات التسويقية، مثل: إدارة شؤون العاملين و العلاقات العامة وإدارة الشؤون الإدارية و الإدارة المالية .

ثانيا : التبيويب حسب (النشاط-السلعة المنتجة)

1- التبيويب حسب النشاط : إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف،

حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ، وهو يهدف أساسا إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج ، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:¹

1. 1 التكاليف المتغيرة: و هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم النشاط.

1. 2 التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة.

1. 3 التكاليف شبه المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة و الثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، و أجور العمل غير المباشرة... الخ .

¹ هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص37

2- **التبويب حسب السلعة المنتجة :** يمكن تصنيفها إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة وهي من أهم التصنيفات المعتمدة في محاسبة التكاليف¹:

2. 1 **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة الإنتاج و تتمثل في عنصر التكاليف التي يسهل تحديدها و تخصيصها لوحدة إنتاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا للإنتاج سلعة معينة بذاتها. وتنقسم الى:
-تكلفة المواد المباشرة: وهي تلك المواد التي تدخل بصفة مباشرة في العملية الانتاجية مثل الخشب في صناعة الاثاث.

-تكلفة الاجور المباشرة : وتتمثل في اجور العمال الذي يدخلون بصفة مباشرة في عملية تحويل المواد الى منتجات تامة الصنع مثل عمال التقطيع الخشب.
2. 2 **التكاليف غير المباشرة:** وهي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المؤسسة كوحدة واحد ولا يوجد بينها و بين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا، و تقسم إلى مايلي:
-تكاليف صناعية غير مباشرة : مثل تكاليف مواد غير مباشرة مثل مواد التشحيم و كذلك أجور عمال النظافة والامن و كذلك قد تتمثل في مصاريف غير مباشرة مثل ايجار المؤسسة و مصاريف التأمين.

-تكاليف تسويقية غير مباشرة: مثل تكاليف الابحاث التسويقية و طذلك تكاليف تخزين المنتج التام و الترويج له.
-تكاليف ادارية غير مباشرة :على و تتمثل في مختلف المصاريف التي تصرف على مختلف الادارات من مواد و اجور و خدمات و مصاريف التمويل.

المطلب الثالث : طرق محاسبة التكاليف

الفرع الاول: طريقة التكاليف الاجمالية

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة و الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة في حساب سعر التكلفة ، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما²:

-بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلق بفترة ماضية.
-اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات. و تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية³:

¹ عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاء الانتاجية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص13

² هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص41

³ نفس المرجع، ص 42

البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛

البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية؛

الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمديرين.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC¹

و هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس الحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" موضوعا كبيرا بحيث يناقش مختلف القضايا التالية -

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يعطى المفهوم للأنشطة.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يقارن الحجم على أساس الأنشطة .

- التوسع في المؤسسة في مجالات عديدة.

- تشخيص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".

- تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية .

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظام إدارة الجودة الشاملة .

الفرع الثالث: طريقة التكلفة المستهدفة²

التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف و منه نستنتج أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

-مبادئ الطريقة:

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية

أ - السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش

¹ الهام محوريق ، مرجع سبق ذكره ، ص32

² هادي خالد ، مرجع سبق ذكره ، ص 77

الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

ب) - التركيز على العمل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

ج) - التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

د) - تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

المبحث الثاني: علاقة محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية

ترتبط محاسبة التكاليف ارتباطا وثيقا بالمؤسسات الاقتصادية خاصة الكبيرة منها و بالأخص ذات الصبغة الإنتاجية، حيث تتمثل علاقتها بالمؤسسة في أدوار مهمة و فعالة في نشاط المؤسسة حيث تعتبر وسيلة من وسائل اتخاذ القرار داخل المؤسسة بالإعتماد على الكم الهائل من المعلومات التي تتيحها لمتخذ القرار، كما أنها تعتبر من بين الوسائل التي تساعد المؤسسة في تسعير منتجاتها و كذلك إختيار السياسة التسعيرية، هذا و بالإضافة الى كونها عنصر فعال في عملية التسيير و الرقابة، ناهيك عن لعب دور تخفيض التكاليف و تدنيتها،..... وفيما يلي نذكر بإيجاز في مطلبين حيث المطلب الاول دور محاسبة التكاليف في تسيير المؤسسة، والمطلب الثاني دور المؤسسة في تسعير المنتوجات و خفض التكاليف.

المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف في التسيير

أولا: دور محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار: نظرا للتطور الهائل الذي يشهده العصر بمرور الزمن فإن المؤسسة أصبحت ملزمة بمواكبة عصرها بما فيه من تطورات و كذلك التقلبات الواقعة بيئة المؤسسة و محيطها لذلك فهي بحاجة الى جملة من المعلومات لتساعدها في إتخاذ القرارات، فتعتبر محاسبة التكاليف من بين الوسائل الحديثة المساعدة في القرارات بجميع أنواعها الإدارية منها و الإستراتيجية، وهذا راجع الى الكم الكبير من المعلومات التي توفره لمتخذ القرار.

هذا ويقوم النظام المحاسبي بصفة عامة و نظام محاسبة التكاليف بصفة خاصة بدور اساسي و هام في مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات بانواعها المختلفة، ويبرز دور نظام محاسبة التكاليف بصفة خاصة في مرحلة التقويم البدائل المختلفة تمهيدا للمفاضلة بينها و اختيار أنسبها لظروف المنشأة حيث يمد نظام التكاليف الادارة بالبيانات و المعلومات الكمية المرتبطة بتكاليف كل بديل و أثر كل بديل على التكاليف و إيرادات الانشطة المختلفة بالمؤسسة.¹

ثانيا: دور محاسبة التكاليف في تسيير الانتاج

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 منتجاتها، لدى و ذلك من الضروري بوضع سياسة تسيير الإنتاج وفق أسس و قواعد جيدة لا يجب الإنحراف عنها، فتكلفة الإنتاج لها علاقة بتسيير الإنتاج فعندما تقوم المؤسسة بإنتاج منتجاتها فإنها تأخذ بعين الإعتبار تكاليفها و تحقيق الربح للمؤسسة، حيث طريقة التكاليف الكلية بأخذ جميع التكاليف المباشرة و الغير مباشرة في حساب تكلفة الإنتاج، ومن خلال هذه الطريقة نتيجة كل منتج تحدد من خلال مقارنة المبيعات بسعر التكلفة وذلك بفضل تسيير الإنتاج الجيد الذي يحقق إيراد يكفي

¹ هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص252

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.¹

المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات و خفض التكاليف

أولاً: دور محاسبة التكاليف في تسعير المنتجات: لقد اثبتت محاسبة التكاليف منذ ظهورها و استعمالها في مختلف المؤسسات الاقتصادية دورها في مساعدة المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير و خاصة في مجال تحديد الاسعار، و هذا لما تتوفر عليه من خصائص تتعلق بمرونتها و تطورها.

وهذا و بوجود نظام محاسبة تكاليف فعال في المؤسسة يمكن للمسير بناء قاعدة الاسعار و التحكم فيها بشكل دقيق، موضوعي ومرن يسمح له بالتعامل مع مختلف التغيرات و التقلبات كتغير مستوى التكاليف او الكلف او ارتفاع حدة المنافسة او حتى التغير في أذواق المستهلكين، وهذا يعطي للمسير مرونة اكبر في تحديد الاسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة بغرض نجاح تسويقها و يتيح له الفرصة لاستخدام مختلف الاساليب السعرية لمواجهة المنافسة و بالتالي امكانية رسم سياسة تسعير ناجحة للمؤسسة الاقتصادية.²

ثانياً: تخفيض التكاليف:

قد تتعرض المشروعات إلى الارتفاع في التكاليف أو إلى التديني في مستوى الأرباح عن المستوى المطلوب بسبب عوامل كثيرة مثل: وجود إدارة سيئة أو عمالة غير مدربة أو سوء في توزيع هذه العمالة، أو توقف هذه العمالة عن العمل لفترات طويلة، أو توقف بعض الآلات كلياً أو لفترات معينة، أو وجود زيادة في مصاريف الإعلان والتدريب والعلاقات العامة عن الحاجة.

فجاءت محاسبة التكاليف لتقوم بمهامه العملية عن طريق دراسة مواطن وجود هذا الارتفاع في التكاليف ومقداره وأسباب حدوثه، للبدء فوراً في علاجه حسب الأولوية والأهمية، وان من ابرز الطرق التي تساعد على تحليل التكاليف و دراستها من أجل تخفيض التكاليف هي طريقة التكلفة المستهدفة لطبيعتها التخطيطية والحديثة.

¹ صولي حسيبة، دراسة محاسبة التكاليف في تسيير الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص36

² صلاح بسيوني عيد و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص11

خلاصة الفصل:

إن حساب سعر التكلفة و مختلف التكاليف لا بد أن يكون بإحدى الطرق المعروضة في هذا الفصل كالتكاليف الإجمالية و طريقة التكاليف الحديثة كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، ولا بد قبل ذلك أيضا التعرض الى مفاهيم و مصطلحات حول محاسبة التكاليف التي بدورها تحتاج الى معلومات محاسبية توفرها لها المحاسبة العامة .

وأيضا فمحاسبة التكاليف ترتبط ارتباطا وثيقا بالمؤسسات الإقتصادية لكونها أداة فعالة في كثير من الأدوار التي تلعبها داخل المؤسسة، من المساعدة على إتخاذ القرارات بفضل معلوماتها المهمة و أيضا مساهمتها في وضع سياسة تسعيرية و تحديد أسعار المنتجات و الخدمات و غيرها من الأدوار التي تم التعرض لها في هذا الفصل .

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد: تم إجراء دراستنا المتعلقة بمحاسبة التكاليف بمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات وتعتبر من بين الشركات الرائدة في إنتاج الدقيق على مستوى المنطقة و لقد تم إسقاط الجانب النظري على المؤسسة بهدف التعرف على دور محاسبة التكاليف و أيضا ربط الجانب النظري أو المكتسبات الدراسية بالجانب العملي ومن أجل هذا فقد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين بحيث:

المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية و حساب مختلف التكاليف.

المبحث الأول : التعريف بشركة الرواد للصناعة و الخدمات ذم م.

شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م، من الشركات الخاصة التي تنشط خاصة في مجال إنتاج الدقيق، ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعرف أكثر عليها.

المطلب الأول : التعريف بالشركة محل الدراسة

أولاً: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذم م.

- إن شركة الرواد للصناعة والخدمات هي شركة إنتاجية و خدماتية ذات مسؤولية محدودة (S A R L)، وتنتج كل من الدقيق (الفرينة) والنخالة .
- وتعتبر شركة الرواد للصناعة والخدمات من المؤسسات الرائدة في هذا المجال، على مستوى الجهة حيث انبثقت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 2001/04/22 تحت رقم: 001281، وقد قدر رأسمالها حسب هذا القانون الأساسي ب: 220.000,00 دج وذلك بمساهمة أربعة شركاء، وتم تعديل هذا العقد في 2007/08/13 ليصبح رأس مال الشركة 20.000.000,00 دج، ولتأخذ التسمية الجديدة :شركة الرواد للصناعة و الخدمات ،بعدها كانت تسمى :شركة مطاحن الرواد.

- الموقع الجغرافي:

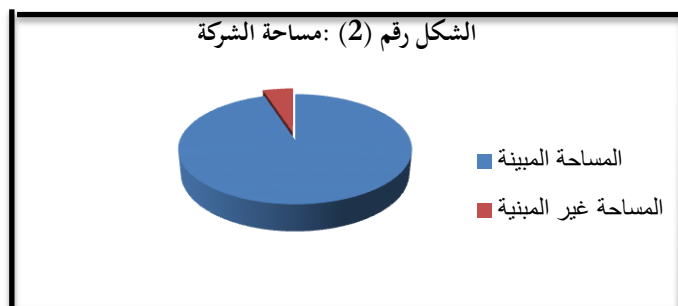
يقع مقر شركة الرواد للصناعة والخدمات بالمنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي، على الطريق الرابط بين ولايتي الوادي وبسكرة، ويحدها من الجنوب بلدية الوادي ومن الشمال بلدية تغزوت.

- الهياكل و التركيبات :

تحتوي الشركة على الهياكل والتركيبات التالية:

■ الأرضية و المساحة:

- تقدر مساحتها الإجمالية ب: 2000 م².
- تقدر المساحة المبنية ب: 1900 م².



المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا على معطيات الشركة

■ التركيب الصناعي :

- مطحنتين :

من صنع صيني شركة **Caifen Moeching** بطاقة إنتاجية تقدر بـ: 1100 قنطار من القمح اللين بالنسبة للأولى ،و 2000 قنطار من القمح اللين بالنسبة للمطحنة الثانية.

- مطامير التخزين للمادة الأولية :يوجد مطمور معدني سعته 1000 قنطار ،ومطمور إسمنتي سعته 700 قنطار.

- مطامير تخزين المنتجات التامة :ستة(06) مطامير لتخزين مادة الفرينة سعة كل واحد منهم تقدر بـ:400 قنطار ،وأربعة(04) مطامير لتخزين مادة النخالة تقدر سعته بـ:250 قنطار.

و التجهيزات تعتبر حديثة ،حيث دخلت الوحدة الأولى في الاستغلال سنة 2010 ،أما الوحدة الثانية فدخلت في الاستغلال سنة 2013.

■ مخازن الإنتاج :

لدى الشركة مخزين لتخزين المنتجات تامة الصنع ،إضافة إلى الفضلات و المهملات ،حيث تقدر مساحة الأول بـ:600 م² ،أما الثاني فتقدر مساحته بـ: 400 م² و هو مستغل عن طريق الإيجار.

■ ملحقات وهياكل أخرى:

- مبنى إداري من ثلاثة طوابق؛

- ورشات العمل؛

- مبنيين خاصين بوحدي الإنتاج.

ثانيا : منتجات الشركة و المواد المستعملة.

- المواد المستعملة:

تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفرينة ،إضافة إلى أكياس التعبئة من مادتي البلاستيك والورق.

- المنتجات :

دقيق(فرينة) : 50 كغ ،25 كغ ، 10 كغ ، 05 كغ ،01 كغ.

النخالة : 25 كغ.

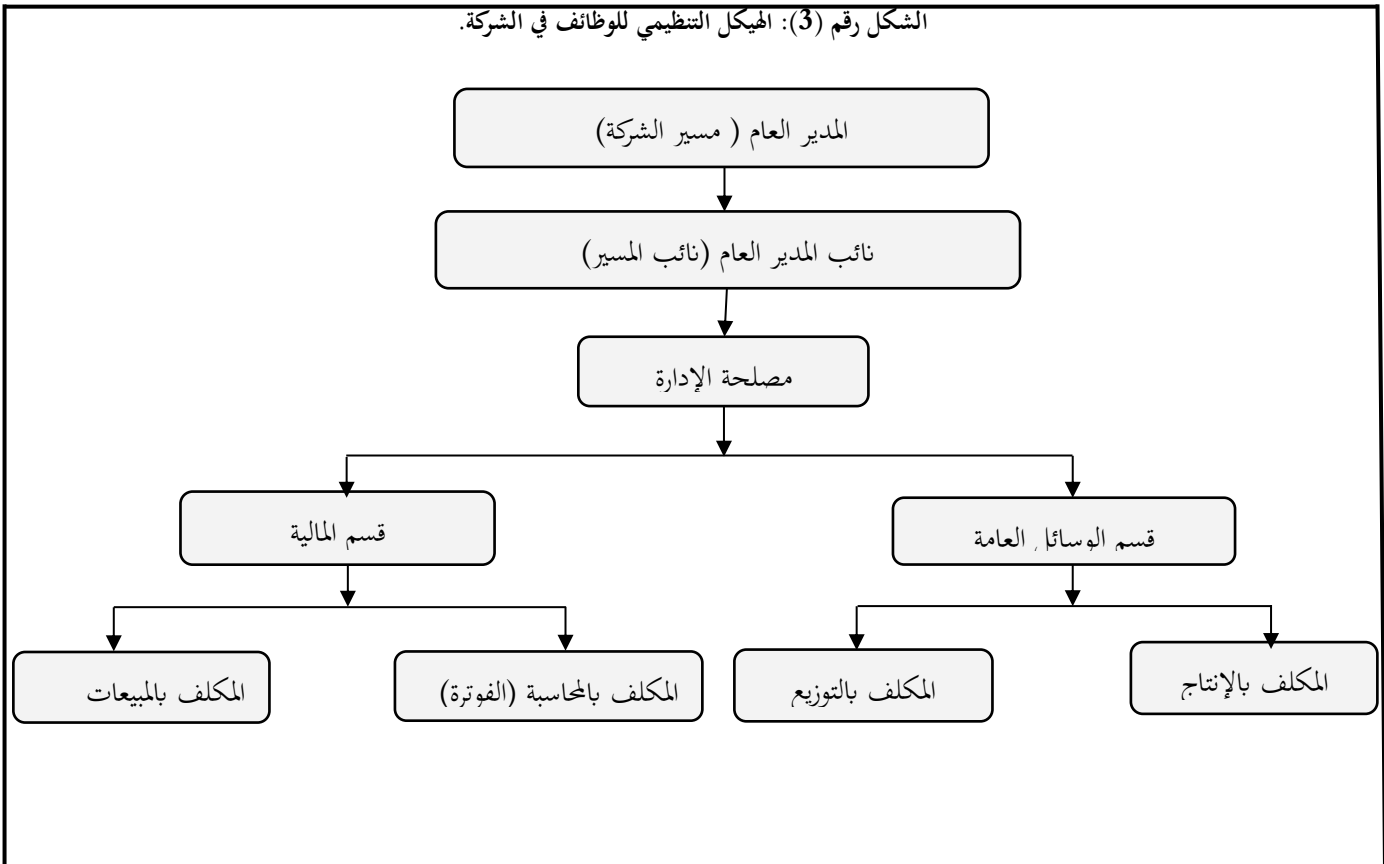
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للشركة.

حسب العقد التأسيسي للشركة فإن مسيرها السيد : بالنور إسماعيل ، ونائب المسير السيد : بالنور محمد الساسي ، مقيدة بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم 0542380/B/01. وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بعقد جمعية عامة ، وذلك لمناقشة الوضعية المالية للمؤسسة ، والنتائج المتحصل عليها خلال السنة المالية ، وكذلك تخصيص النتيجة ، إما لإعادة استثمارها أو توزيعها على الشركاء حسب الحصة. كما تقوم الشركة بعقد اجتماعات دورية كل شهر لمناقشة سيرورة العمل ، وتقييم الأداء ، والوقوف على نقاط الضعف والقوة ، ودراسة الجوانب المتعلقة بالتمويل ، والمبيعات... الخ .

أولا : الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة. ونظرا لأن الشركة يغلب عليها الطابع العائلي للشركاء ، لم يتم وضع هيكل تنظيمي بصورة جيدة وواضحة ، كما أن الهيكل التنظيمي الموضوع لا يتسم بالتوسع الأفقي المعروف في المؤسسات الكبيرة .

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.



المصدر : مصلحة الإدارة في الشركة

ثانيا : شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

■ المدير العام (مسير الشركة):

ويتمثل دوره في الإشراف العام على الشركة وتسييرها، وذلك من خلال التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام، والمحافظة على السير الحسن لها، كما يقوم بإمضاء الوثائق الإدارية وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة، كما يقوم بالعلاقات الخارجية، من حضور لمختلف التفاعلات من ملتقيات وصالونات...إلخ.

■ نائب المدير العام (نائب المسير) :

ودوره يتمثل في مساعدة المدير العام، فهو يسهر على سيرورة العملية الإنتاجية، كما أنه ينوب المدير العام في حالة غيابه في كل المهام المنوطة به.

■ قسم الوسائل العامة :

ويتضمن هذا القسم قسمان هما :

■ القسم المكلف بالإنتاج :

وتتمثل مهمته في الإشراف على العمليات الإنتاجية ابتداء من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي، وكذلك التبليغ عن أي خلل قد يحدث على مستوى الوحدات الإنتاجية، كما يقوم بعملية المراقبة والأمن داخل المصنع وكذلك الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات ومعدات الإنتاج.

■ القسم المكلف بالتوزيع :

ويقوم هذا القسم بتسيير حركة المخزونات من المنتجات و العمل على التوزيع الجيد للعملاء، كذلك توفير وسائل النقل، القيام بمتابعة المخزون من الورشات إلى المخازن، ومن ثم إلى العملاء، وتنفيذ كل العمليات المتعلقة بالتوزيع.

ويقوم هذا القسم بتطبيق بكل المسائل المالية بالاعتماد على الأقسام التالية:

■ المكلف بالحاسبة :

ويقوم بما يلي :

- استقبال الوثائق المتعلقة بالحسابات البنكية للشركة؛
- الحسابات المقدمة من طرف كل المصالح؛
- مراجعة عملية التسديد وتحصيل الفواتير المختلفة؛
- العمل على إعداد التقارير الخاصة بنشاط الشركة؛

- تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير، إيصالات استلام، .. الخ)؛
- إعداد الرواتب و الأجور .
- **المكلف بالمبيعات :**
- ويقوم بما يلي:
- القيام بعمليات التسويق لمنتجات الشركة؛
- عمليات الإشهار؛
- دراسة تقلبات السوق؛
- تنفيذ القرارات التسويقية للإدارة العليا؛
- تنفيذ عمليات البيع؛

ثالثا : تعداد العمال بالشركة و توزيعهم

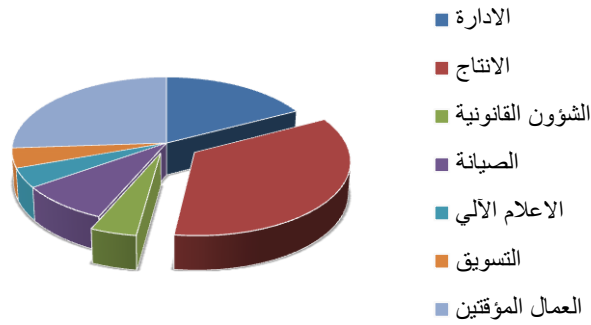
- **تعداد العمال :**
- يبلغ عدد العمال في شركة الرواد للصناعة والخدمات 23 عاملا منهم 6 عمال مؤقتين.
- **توزيع العمال حسب المصالح :**
- يبن الجدول التالي عدد العمال و توزيعهم في شركة الرواد للصناعة و الخدمات لسنة 2017.

الجدول رقم (2-1) : توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2017.

المصالح	الإدارة	الإنتاج	الشؤون القانونية	الصيانة	الإعلام الآلي	التسويق	العمال المؤقتين	مجموع العمال
عدد العمال	04	08	01	02	01	01	06	23

المصدر : إدارة الشركة.

الشكل رقم - (4) : توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2017



المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الشركة.

المطلب الثالث : العملية الإنتاجية في الشركة.

شركة الرواد التي نحن بصدد تحليلها هي مؤسسة صناعية، والعملية الإنتاجية التي تتركز عليها هي تحويل مواد أولية والمتمثلة في القمح اللين إلى منتج نهائي وهو مادة الفرينة، وتتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في ما يلي:

1 - مرحلة التموين:

تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط، و تتم من خلال التزويد بالمادة الأولية (القمح اللين)، لإنتاج مادة الفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي يتمثل في مادة النخالة، وتقوم الشركة بشراء مادة القمح اللين من الديوان الجزائري المهني للحبوب (o a i c)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية بسكرة (c c l s)، وتتبع هذه الخدمة بشهادة تحاليل لمادة القمح اللين المشتراة تبين فيها الصفات النوعية لها، كما تتحمل الشركة في هذه المرحلة مصاريف النقل .

تتم عملية وزن الشاحنة المحملة بمادة القمح اللين عند دخولها إلى مكان التفريغ، ومن هنا تبدأ عملية التخزين الأولي، والتي تتم فيها التصفية الأولية من الشوائب والزوائد.

2- مرحلة الإنتاج:

تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للشركة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي كما يلي:

2-1- مرحلة تصفية وتنقية القمح من الغبار وفصل البذور الأخرى عنه:

تتم عملية التنقية وفصل الزوائد عن القمح بواسطة آلات خاصة تعمل بشكل ترتيبي من أجل الوصول إلى تصفية القمح، وإخراجه بشكل جيد.

2-2- مرحلة إضافة الماء :

في هذه المرحلة تتم عملية غسل القمح وزيادة الماء النظيف بواسطة آلة خاصة، وتتم هذه العملية الحساسة لرفع نسبة الرطوبة للقمح حسب نوعية القمح للوصول إلى نسبة الرطوبة المطلوبة .

2-3- مرحلة الانتظار:

في هذه المرحلة وبعد عملية الغسل يتم وضع القمح المغسول في مطامير إسمنتية يتم خلالها امتصاص الماء، وتدوم هذه العملية مدة 12 ساعة، ليصبح بعدها القمح جاهز لعملية الطحن.

2-4- مرحلة الطحن: وأهم مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث أن المراحل السابقة ما هي إلا عملية تهيئة وتحضير لهذه المرحلة، وتتم عملية الطحن وفق المراحل التالية:

أ- **عملية الطحن الأولى:** وفيها يتم تفريغ القمح في آلة الطحن الأولى والتي تقوم بتقشير وتكسير القمح، وبعدها تتم عملية الغريلة لنتيجة الطحن الأولى بواسطة آلة الغريلة، ويستخرج في هذه العملية نسبة من الفرينة، والباقي يوزع على مجموعة من آلات الطحن حسب حجم و نوعية المادة الخارجة من عملية الطحن الأولى.

ب- **عمليات متتالية من الطحن و الغريلة:** كما ذكرنا سابقا فإن النواتج من عملية الطحن الأولى تأخذ مسار معين للطحن و الغريلة وفق معايير تقنية خاصة بعملية إنتاج الفرينة، للوصول إلى المنتج التام الصنع، وعادة ما تتراوح نسبة الفرينة المتحصل عليها ما بين 70 % إلى 78 % من القمح المطحون والباقي يكون لمادة النخالة. أما نسبة رطوبة الفرينة فتتراوح ما بين 14% إلى 15% .

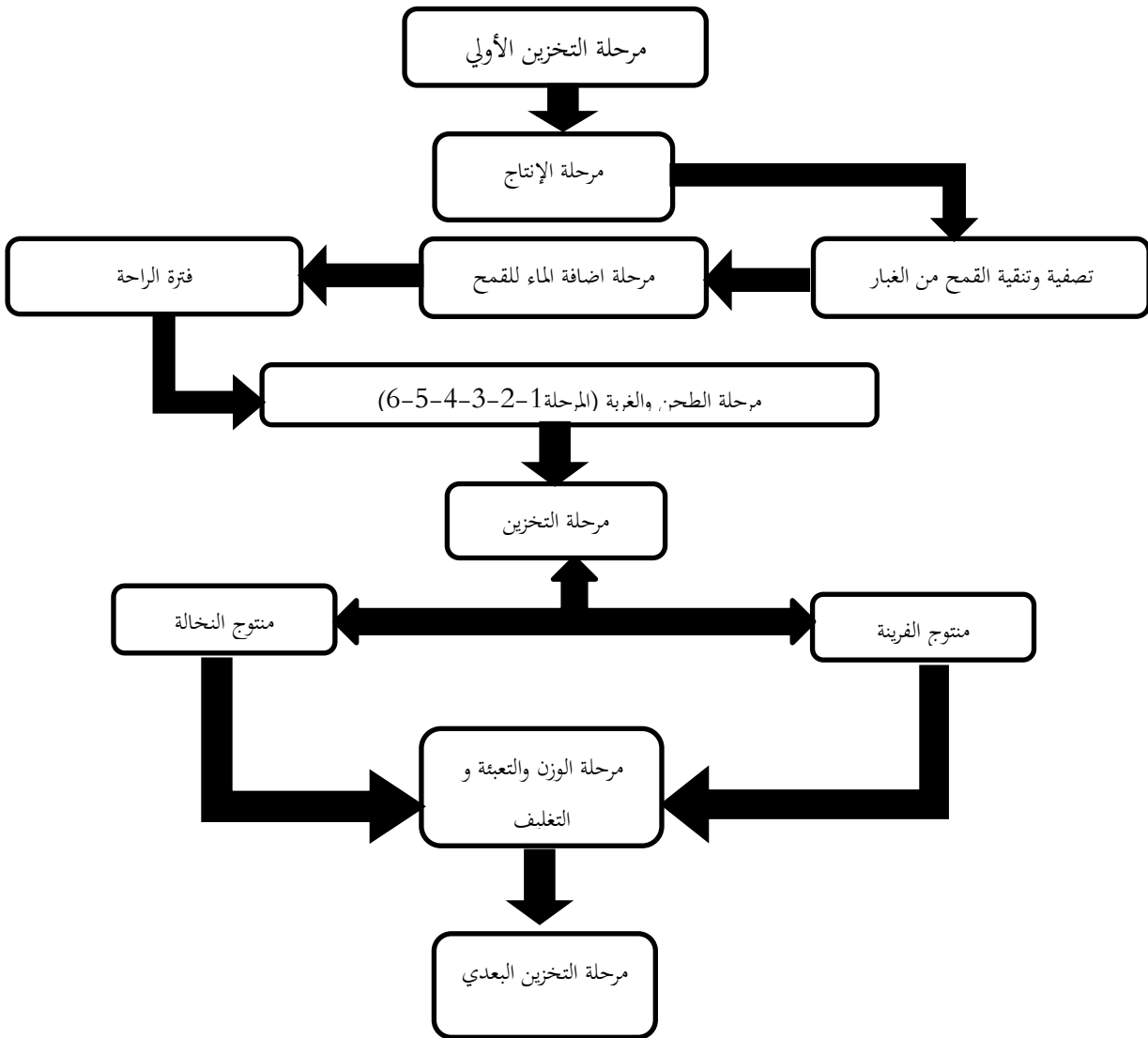
2-5- **مرحلة التعبئة و الوزن و التغليف:** وتتم في هذه المرحلة تعبئة المنتج التام الصنع من مادة الفرينة في أكياس ذات تعبئة مختلفة حسب الطلب، وهي عادة 01 كغ، 05 كغ ، 10 كغ ، 25 كغ ، 50 كغ بواسطة آلات التعبئة الخاصة، و هي تقوم بمجموعة من العمليات من تعبئة، وزن وغلق، ويقوم عليها مجموعة من العمال، وكذلك الأمر بالنسبة لمادة النخالة و التي تعبئ في أكياس 25 كغ.

3- **مرحلة التخزين البعدي :** بعد الانتهاء من الإنتاج، تكون المنتجات جاهزة للتسويق، تنقل المنتجات إلى المخازن، وتوضع في مكان بارد وجاف، لتمكنك مدة 24 ساعة قبل توزيعها على الزبائن.

4-مرحلة البيع و التوزيع :

وهي المرحلة المهمة في أي مؤسسة إنتاجية، وبما أن شركة الرواد تنتج مادة أساسية، وذات استهلاك واسع فإن عملية الترويج لا تكلف المؤسسة الكثير ولا تأخذ الوقت الكبير، لأنها تتوقف فقط على نوعية الفريضة المنتجة، وبما أن منتجات شركة الرواد تتميز بسمعة طيبة لدى المستهلكين، فإن هذه العملية لا تشكل عقبة لدى الشركة.

الشكل رقم (5): مراحل الإنتاج في شركة الرواد للصناعة و الخدمات



المصدر: مصلحة الإدارة في الشركة

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية و حساب مختلف التكاليف

على خلفية ما درسناه في الفصل النظري و فيما يتعلق بطريقة الاقسام المتجانسة قمنا باستعمال هذه الطريقة نظرا لسهولةاها و المكتسبات القبلية المتعلقة بها،فقمنا بإسقاط الجانب النظري على هاته المؤسسة بما يتوافق من خطوات مع واقعها ابتداءا بتحديد الأقسام المتجانسة و من ثم توزيع الأعباء غير المباشرة و كذلك توزيع أقسام الخدمات على الأقسام الرئيسية وصولا الى سعر التكلفة و تحديد النتيجة التحليلية وفق هذه الطريقة.

المطلب الأول : تحديد الأقسام المتجانسة و توزيع الاعباء غير المباشرة.

الفرع الأول : تحديد الاقسام المتجانسة

إستجابة الى تنظيم و طبيعة المؤسسة فقد كان التوزيع على النحو التالي :

أولا: الاقسام الرئيسية : وهي الاقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات ضمن دورة الإستغلال وعليه فقد ارتأينا أنه من الضروري وضع اقسام الرئيسية كالتالي:

- 1- قسم التموين
- 2- قسم الإنتاج
- 3- قسم التوزيع أو البيع

ثانيا : الاقسام المساعدة : وبما انها اقسام تربطها علاقة غير مباشرة بالمنتجات و وظيفتها الرئيسية هي تقديم المساعدة للاقسام الرئيسية فقد تم التقسيم على النحو التالي:

- 1- قسم الادارة
- 2- قسم الصيانة

ولذلك فيمكن وضع نموذج ملخص للاقسام:

الجدول رقم (2-2): الاقسام الرئيسية و الاقسام الثانوية

الاقسام الرئيسية			الاقسام الثانوية		المبلغ الموزع	رقم الحساب
التمويل	الإنتاج	التوزيع	الصيانة	الإدارة		
.....						

المصدر: من تصور الطلبة

الفرع الثاني : توزيع الأعباء غير المباشرة

أولاً: تحديد الأعباء غير المباشرة : كما نعلم ان الأعباء تتكون بصفة عامة من أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، فالأعباء المباشرة معروفة : مواد أوية، يد عاملة مباشرة، أما الأعباء غير المباشرة فهي أعباء لا تحمل بصفة مباشرة الى سعر التكلفة إلا بعد توزيعها و استخراج نصيب كل وحدة منها و من ثم تحميلها اتلى سعر تكلفة المنتج. وعليه فإن الأعباء غير المباشرة هي الأعباء المستخرجة من جدول حسابات النتائج للمؤسسة على سبيل المثال الاهتلاكات و مصاريف الصيانة و غيرها...

ثانياً: التوزيع الاولي للأعباء غير المباشرة : وهو القيام بتوزيع مختلف المصاريف غير المباشرة على الاقسام وفق مفاتيح توزيع معينة و في هذا السياق فقد تم التوزيع الاولي والثانوي بالإعتماد على مدى علاقة كل عبئ بالاقسام الانتاجية و ذلك راجع الى تعذر ايجاد مفاتيح توزيع واضحة من طرف المؤسسة و قد تم ذلك بالاستعانة بمعرفة المؤطر داخل الشركة و مسببات العبئ و موضع انفاقه و قد تم التوزيع كما هو موضح أدناه:

الجدول رقم (2-3): التوزيع الاولي بالنسب للأعباء غير المباشرة

البيان	المبالغ	الاقسام المساعدة		الاقسام الرئيسية		
		الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	التوزيع
ح/6071	6769469.31	%17	%3	%0	%80	%0
ح/6072	67860	%10	%0	%0	%90	%0
ح/613	5850000	%0	%0	%25	%75	%0
ح/615	266409	%13	%2	%0	%85	%0
ح/622	171250	%100	%0	%0	%0	%0
ح/623	89500	%0	%0	%0	%0	%100
ح/625	580366	%10	%70	%10	%0	%10
ح/م.اخرى	375106	%25	%25	%25	%25	%25
ح/63	9552147.541	%13.74	%13.81	%8.85	%48.74	%14.85
ح/64	586086	%10	%10	%30	%0	%50
ح/65	9675985	%10	%5	%0	%85	%0
ح/68	8791368	%15	%15	%0	%70	%0

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

ثالثا: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: وقد تم الاعتماد على نفس الطريقة في التوزيع بالاعتماد على خبرة المؤطر بالشركة و كذلك علاقة كل قسم بغيره من الاقسام .

غير أنه تم تحديد وحدة القياس حسب الحاجة فرأينا من الافضل اختيار 1000 دج/للوحدة لقسم التموين و هذا راجع الى تعدد المواد المستعملة و اختلاف انواعها ، اما فيما يخص الانتاج فإنه لم يتم ادراج أي وحدة قياس باعتبار ان المؤسسة تنتج منتج رئيسي واحد ، اما عن النخالة فهي منتج ثانوي من المنتج الرئيسي الدقيق، وفيما يخص التوزيع فقد تم اختيار كغ مباع كوحدة قياس نظرا لأن الوحدات المباعة سواء من النخالة او الدقيق تقيم بالكيلوغرام .وعليه يكون التوزيع الثانوي كالتالي :

الجدول رقم(2-4):التوزيع الثانوي بالنسب للاعباء غي المباشرة

الاقسام الرئيسية			القسم المساعدة		البيان
التموين	الانتاج	التوزيع	الصيانة	الادارة	
.....	.....	.....	.....	.....	مجموع التوزيع الاولي:
					التوزيع الثانوي:
%25	%25	%25	%25	(-100%)	الادارة
%0	%70	%0	(-100%)	%3	الصيانة
.....	.....	.....	00	00	مجموع التوزيع الثانوي:
قنطار مباع	/	1000 دج من المشتريات	/	/	طبيعة وحدة القياس
.....	.....	.....	/	/	عدد وحدات القياس
.....	.....	.....	/	/	تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

المطلب الثاني : نموذج عن حساب التكاليف و إستخراج سعر التكلفة

أولاً: توزيع الاولي للاعباء غير المباشرة

الجدول رقم (2-5): التوزيع الاولي للاعباء غير المباشرة بالقيم

الاقسام الرئيسية			الاقسام المساعدة		المبالغ	البيان
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
0	5415575.45	0	203084.08	1150809.78	6769469.31	6071/حـ
0	61074	0	0	6786	67860	6072/حـ
0	4387500	1462500	0	0	5850000	613/حـ
0	226447.65	0	5328.18	34633.17	266409	615/حـ
0	0	0	0	171250	171250	622/حـ
89500	0	0	0	0	89500	623/حـ
58036.6	0	58036.6	406256.2	58036.6	580366	625/حـ
75021.2	75021.2	75021.2	75021.2	75021.2	375106	حـ/م. أخرى
1418503.8	4655955.71	845952.1	1319482.93	1312253.42	9552147.541	63/حـ
293043	0	175825.8	58608.6	58608.6	586086	64/حـ
0	8224587.25	0	483799.25	967598.5	9675985	65/حـ
0	6153957.6	0	1318705.2	1318705.2	8791368	68/حـ
1934104.6	29200118.9	2617335.7	3870285.64	5153702.47	42775547.3	مجموع التوزيع الاولي

المصدر : من إعداد الطلبة

ثانيا :التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة

الجدول رقم(2-6):التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة بالقيم

البيان	القسم المساعدة		الاقسام الرئيسية		
	الادارة	الصيانة	التموين	الانتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الاولي	5153702.5	3870286	2617336	29200119	1934105
التوزيع الثانوي:					
الادارة	6826798-	1706699.5	1706699.5	1706699.5	1706699.5
الصيانة	1673095.66	- 5576985.54	0	3903889.88	0
مجموع التوزيع الثانوي:	0	0	4324035	34810708.4	3640804.5
طبيعة وحدة القياس	/	/	1000 دج من المشتريات	/	قنطار مباع
عدد وحدات القياس	/	/	328165.27	/	233872.4
تكلفة وحدة القياس	/	/	13.18	/	15.57

المصدر: من إعداد الطلبة

● تحديد التوزيع التبادلي بين الادارة والصيانة

حيث
 س: الادارة
 ص: الصيانة

س = مج التوزيع الاولي +(0.3)ص
 ص = مج التوزيع الاولي +(0.25)س
 التعويض عن "ص" في "س" نجد

$$س = مج التوزيع الاولي +(0.3)(مج التوزيع الاولي +(0.25)س)$$

$$س = 5153702.5 + (0.3)(3870286 + 0.25س)$$

$$س = 5153702.5 + 1161085.8 + 0.075س$$

$$س - 0.075س = 6314788.3$$

$$0.925س = 6314788.3 \rightarrow س = 6314788.3 / 0.925 \leftarrow س = 6826798$$

$$ومنه ص = (6826798)0.25 + 3870286 \leftarrow ص = 5576985.54$$

ثالثاً: حساب تكلفة الشراء

تقوم مؤسسة الرواد للصناعة و الخدمات بتموين مخزنها بعدة مواد لازمة لعملية الانتاج من قمح وعدة لوازم للتعريف بالشركة والمنتوج وكانت مشتريات سنة 2017 كالتالي:

الجدول رقم(2-7):مشتريات سنة 2017

البيان	الكمية(قنطار)	سعر الوحدة	القيمة(دج)
القمح	234885	1285	301827225
اكياس دقيق من نوع 50kg	179862	19.8	3561267.6
اكياس دقيق من نوع 25kg	361150	25	9028750
اكياس دقيق من نوع 10kg	159500	21	3349500
اكياس قمح من نوع 05kg	195800	18	3524400
اكياس نخالة من نوع 25kg	284650	21.5	6119975
البطاقات	1180962	0.57	673148.34
الخيط	300	270	81000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

وكانت تكلفة الشراء بعد توزيع الاعباء المباشرة وغير المباشرة كالتالي:

الجدول رقم(2-8):تكلفة شراء الاكياس لسنة 2017

البيان	اكياس من نوع 50 كغ			كيس من نوع 25 كغ		
	الكمية	السعر	القيمة(دج)	الكمية	السعر	القيمة(دج)
ثمن الشراء	179862	19.8	3561267.6	361150	25	9028750
مصاريف المباشرة	/	/	/	/	/	/
مصاريف غير مباشرة	3561.2676	13.18	46924.66915	9028.75	13.18	118966.378
تكلفة الشراء	179862	20.06	3608192.269	361150	25.33	9147716.38

المصدر: من اعداد الطلبة

البيان			أكياس من نوع 10 كغ			كيس من نوع 05 كغ		
الكمية	السعر	القيمة (دج)	الكمية	السعر	القيمة (دج)	الكمية	السعر	القيمة (دج)
159500	21	3349500	195800	18	3524400			
/	/	/	/	/	/	/	/	/
3349.5	13.18	44134.34	3524.4	13.18	46438.887			
159500	21.28	3393634.34	195800	18.24	3570838.9			

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم (2-9): تكلفة شراء البطاقات و الخيط لسنة 2017

البيان			البطاقات			الخيط		
الكمية	السعر	القيمة (دج)	الكمية	السعر	القيمة (دج)	الكمية	السعر	القيمة (دج)
1180962	0.57	673148.34	300	270	81000			
/	/	/	/	/	/	/	/	/
673.14834	13.18	8869.668525	81	13.18	1067.28801			
1180962	0.58	682018.0085	300	273.56	82067.288			

المصدر : من إعداد الطلبة

الجدول رقم (2-10): تكلفة شراء القمح و أكياس النخالة لسنة 2017

البيان			القمح اللين			أكياس نخالة من نوع 25 كغ		
الكمية (قنطار)	السعر	القيمة (دج)	الكمية	السعر	القيمة (دج)	الكمية	السعر	القيمة (دج)
234885	1285	301827225	284650	21.5	6119975			
/	/	4227930	/	/	/	/	/	/
301827.225	13.18	3976994.78	6119.975	13.18	80639.21			
234885	1319.93	310032150	284650	21.78	6200614.21			

المصدر: من إعداد الطلبة

رابعاً: **تكلفة الانتاج:** تقوم المؤسسة بانتاج منتوجين كما ورد سابقاً فتنتج الدقيق كمنتوج رئيسي و النخالة كمنتوج ثانوي و بما أن منتوج النخالة منتوج ثانوي يصدر اساساً كفضلات من القمح المستعمل في إنتاج الدقيق لذلك فان تكلفة انتاجه تطرح من تكلفة المنتج الرئيسي الا وهو الدقيق وتحسب تكلفة منتج النخالة كالتالي :

تكلفة انتاج النخالة = رقم الاعمال - هامش الربح - مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

حيث يبلغ رقم الاعمال المحقق من منتوج النخالة لسنة 2017 هو: 66206880 دج

فيما يقدر هامش الربح السنوي بـ 15% من تكلفة الانتاج، وبلغت المصاريف المباشرة للتوزيع للنخالة 143152.4 دج، بينما المصاريف غير المباشرة 858898.37 دج وعليه تصبح المعادلة :

ج = 66206880 - (15% ج) - 143152.4 - 858898.37 بحيث: ج ← تكلفة انتاج النخالة

ج = (0.15 + 1) 65204829.23 ← ج = 1.15 / 65204829.23

ج = 56699851.5 دج

ومنه تكلفة انتاج النخالة هو: 56699851.5 دج

وقبل تحديد تكلفة انتاج الدقيق يجب القول أن مؤسسة الرواد للصناعة و الخدمات تعتمد على طريقة المخزون الصفري أي انها تستعمل كل مشترياتها و كذلك تباع كل منتجاتها بحيث لا يكون هناك مخزون اول المدة ولا مخزون في اخر المدة ما عدا القليل من اللوازم من أمثال الخيط و البطاقات. و من هذا المنطلق تكون تكلفة الانتاج كالتالي:

الجدول رقم (2-11): تكلفة انتاج الدقيق لسنة 2017

البيان	الدقيق		
	الكمية(قنطار)	السعر	القيمة(دج)
تكلفة القمح اللين المستعمل	234885	1319.93	310032150
اكياس 50 كغ	156670	20.06	3142940.047
اكياس 25 كغ	298500	25.33	7560828.849
اكياس 10 كغ	159500	21.28	3393634.336
اكياس 5 كغ	195800	18.24	3570838.887
اكياس 25 كغ للنخالة	220690	21.78	4807354.821
الخيط	300	273.5576	82067.28801
البطاقات	1031160	0.58	595505.7738
مصاريف انتاج مباشرة	/	/	3044856.28
مصاريف غير مباشرة	/	/	34810708.38
تكلفة انتاج النخالة	55172.4	1027.68	(56699851.15)
تكلفة انتاج الدقيق	178700	1748.605	314341033.3

المصدر: من اعداد الطلبة

ومنه فيمكن القول أن تكلفة انتاج الدقيق لسنة 2017 تقدر بـ 314341033.3 دج

خامسا: تحديد سعر التكلفة

كما ذكر سابقا فإن المؤسسة تقوم ببيع كل ما تنتجه أي باخر السنة يكون المخزون مساويا للصفر بالنسبة لكلا المنتجين ومنه يمكننا تحديد سعر التكلفة النهائي للمنتجين الدقيق و النخالة بحيث أن المصاريف المباشرة تمثل مصاريف الشحن عند عمليات البيع حيث يقوم بها عدة عمال من المؤسسة لهذا تم توجيه اجورهم الى تكاليف البيع المباشرة ، وتم توزيعها على المنتجات حسب عدد الوحدات المباعة ، ومنه تكون جدول سعر التكلفة كالتالي:

الجدول رقم(2-12):سعر لتكلفة للمنتجين لسنة 2017

البيان	الدقيق			النخالة	
	الكمية(قنطار)	السعر	القيمة(دج)	الكمية(قنطار)	السعر
تكلفة الانتاج المباع	178700	1759.043	314341033.3	55172.4	1027.68
مصاريف التوزيع المباشرة	/	/	463661.78	/	/
مصاريف التوزيع غير المباشرة	178700	15.57	2781909.127	55172.4	15.57
سعر التكلفة	178700	1777.205	317586604.4	55172.4	1045.84718

المصدر: من إعداد الطلبة

وفي اخر المطاف فان مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة من اجل انتاج الدقيق و النخالة هو على التوالي 317586604.2دج، 577018898.9دج.

سادسا: النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية هي عبارة عن الفرق بين رقم الاعمال المحقق خلال دورة الاستغلال و سعر التكلفة النهائي للمنتجين ، و بالنسبة لرقم الاعمال المحقق من منتج الدقيق فهو موزع بالشكل التالي:

الجدول رقم(2-13):رقم الاعمال المحقق من في سنة 2017

البيان	الكمية(قنطار)	السعر	القيمة(دج)
ر.أ من 50kg	78335	1800	141003000
ر.أ من 25kg	74625	1800	134325000
ر.أ من 10kg	15950	1900	30305000
ر.أ من 5kg	9790	2100	20559000
ر.أ الاجمالي من الدقيق	178700	1825.36	326192000
ر.أ الاجمالي من النخالة	55172.4	1200	66206880

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

ومنه تكون النتيجة التحليلية لكل منتج :

الجدول رقم (2-14): النتيجة التحليلية لسنة 2017

البيان	الدقيق		النخالة		
	الكمية(قنطار)	السعر	الكمية	السعر	القيمة(دج)
رقم الاعمال الاجمالي	178700	1825.36	326192000	1200	66206880
سعر التكلفة	178700	1777.2	317586604.4	1045.84718	57701898.9
النتيجة التحليلية	178700	48.16	8605395.6	154.15	8504981.08
النتيجة التحليلية الاجمالية	17110377 دج				

المصدر: من إعداد الطلبة

ومنه فالنتيجة التحليلية الاجمالية لدورة الاستغلال 2017 هي: 17110377 دج

المطلب الثالث: تقييم مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

أولاً: نقاط الضعف

- عدم وجود قسم مهتم بالتكاليف بالمؤسسة و عدم تبني لنظام محاسبة تكاليف واضح يمكنها من تحديد تكاليفها و كذا اتخاذ قرارات مناسبة.
- عدم تبني محاسبة التكاليف من ظرف المؤسسة حال دون معرفة حقيقة الاعباء التي يظهرها جدول حسابات النتائج.
- يجب الاهتمام بما كل ما يرد في القوائم المالية من معلومات وليس الاقتصار على جزء او قائمة مالية معينة .
- في ظل وجود عدة مؤسسات تعمل في نفس نشاط المؤسسة فهذا من شأنه أن يخلق منافسة محدمة على الاسواق وما يسهل عليها المنافسة و السيطرة هو تخفيض تكاليفها بتبني محاسبة التكاليف.

- كونت المؤسسة صورة جيدة لدى الزبائن و المستهلكين ما من شأنه ان يرفع مكانة المؤسسة في المنطقة اكثر.
- موقع المؤسسة الاستراتيجي الذي يعطيها دفعة اقتصادية و كذلك يساهم في نشرها بين اواسط المستهلكين على نطاق اوسع.
- رغم اهمال عنصر التكاليف الا أنها لا تغفل عدة عناصر مهمة أخرى مثل دراسة السوق و الإهتمام بالموارد البشرية و العديد من العناصر.
- طبيعة نشاط المؤسسة من شأنه أن يخدم المنظمة بابرارها كقطب جغرافي هام.
- الخبرة المكتسبة باعتبارها من اوائل القائمين على هذا النشاط في المنطقة وذلك منذ سنة 2001 م.

خلاصة الفصل :

و في مجمل القول فقد تم تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة لحصر تكاليف منتجاتها المتمثلة في الدقيق و النخالة باستخدام مواد اولية على راسها القمح ،ورغم كل الصعوبات التي واجهتنا في حصر هاته التكاليف و كذا ايجاد مفاتيح توزيعها على الاقسام ،الا اننا في الاخير و بعون الله و حفظه استطعنا استخراج مختلف التكاليف انطلاقا بالشراء وصولا الى البيع .و كذلك تحديد النتيجة التحليلية للدورة .

خاتمة

خاتمة

وفي آخر المطاف نصل الى خاتمة بحثنا و عملنا ونحن في جعبتنا الكثير من النتائج التي استخلصناها من دراستنا سواء من الجانب النظري أو التطبيقي ،وقد أدركنا مدى أهمية تواجد محاسبة التكاليف في المؤسسة الانتاجية خاصة و في المؤسسات الاقتصادية عامة لكونها اداة فعالة في جملة من الادوار التي تتقمصها داخل المؤسسة. حيث توصلنا الى هدف بحثنا المرجو والذي طرحناه سابقا في الاشكال التالي:

كيف يتم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الانتاجية؟

ومن أجل الاجابة على هاته الاشكالية وما يدور حولها من اسئلة أخرى قمنا بتقسيم بحثنا الى فصلين ، اولهما نظري يتناول اهم المفاهيم الخاصة بمحاسبة التكاليف ،وفي فصل ثاني تناولنا الجانب التطبيقي من الموضوع و قمنا بإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة وتحصلنا على جملة من النتائج سوف نسردها تباعا :

- تكتسي محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء و الرقابة عليه.
- هناك عدة طرق لتسوية التكاليف و حسابها تختلف فيما بينها وكذلك في أهدافها فمنها التقليدية التي واجهت عدة انتقادات مما عجل من ظهور طرق حديثة أكثر مواكبة للعصر.
- يعد نظام محاسبة التكاليف بطريقة التكلفة المستهدفة الطريقة الفعالة من أجل تخفيض التكاليف لطبيعته التنبؤية و التقديرية.
- عدم تبني المؤسسة لنظام محاسبة تكاليف وجهل دوره الفعال في المؤسسة الاقتصادية من شأن أن يعرضها لعدة مخاطر مثل فقدان المكانة في السوق و التعرض للخسائر .
- تقوم المؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على طريقة الانتاج بالطلبات مما يسهل من وضع الاهداف والخطط و اتخاذ القرارات.

وفي الاخير نأمل أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق الاهداف المرجوة من بحثنا المتواضع، وقد ساهمنا ولو بقدر قليل بما يفيدنا و يفيد الدارسين و المهتمين بمجال محاسبة التكاليف. وقد فتحنا نافذة للولوج الى موضوعات ذات صلة بالموضوع و خاصة بما يتعلق بتطبيق محاسبة التكاليف وفي هذا السياق يمكن أن نطرح موضوعا كآفاق للدراسة :

❖ التكلفة المستهدفة و تخفيض التكاليف في المؤسسة الانتاجية

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: الكتب

- 1- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر، الاردن، 2010.
- 2- صلاح بسيوني عيد و آخرون، محاسبة التكاليف ، الطبعة الاولى، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
- 3- المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، محاسبة التكاليف ، الادارة العامة للتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية ، بدون سنة نشر.

ثانياً: المذكرات

- 1- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.
- 2- الهام محيريق ، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة، مذكرة ماستر، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2014.
- 3- سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010 .
- 4- عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاء الانتاجية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- 5- صولي حسيبة، دراسة محاسبة التكاليف في تسيير الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
- 6-

الملاحق

الملاحق رقم (1): حساب النتائج لمؤسسة الرواد للصناعة و الخدمات سنة 2017

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 000139079001939

Désignation de l'entreprise : SARL EL-ROUAD INDUSTRIE ET SERVICES

Activité : MINOTERIE

Adresse : BP N°65 ZONE INDUSTRIELLE.KOUININE

Exercice du 01/01/2017 au 31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
entes de marchandises				20 187 607
Produits fabriqués		384 599 960		393 224 550
roduction vendue				
Prestations de services				
Vente de travaux				
roduits annexes				
abais,remises,ristournes accordés				
chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes		384 599 960		413 412 157
roduction stockée ou destockée				
roduction immobilisé				
ubventions d'exploitation				
Production de l'exercice		384 599 960		413 412 157
chats de marchandises vendues			17 527 975	
atières premières	321 740 048		324 452 893	
autres approvisionnements	1 031 359		9 387 725	
ariations des stocks				
chats d'études et de prestations de services				
autres consommations	5 783 348		6 673 796	
abais,remises,ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations	5 850 000		15 600 000	
Entretien, réparations et maintenance	266 409		170 960	
Primes d'assurances				
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	171 250		678 200	
Publicité	89 500		265 700	
Déplacements, missions et réceptions	580 366		43 000	
autres services	375 106		1 002 352	
abais,remises,ristournes obtenus sur services extérieurs				
- Consommations de l'exercice	335 887 388		375 802 603	
II- Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)		48 712 571		37 609 553
Charges de personnel	13 203 818		10 003 691	
Impôts et taxes et versements assimilés	586 086		1 002 880	
V- Excédent brut d'exploitation		34 922 667		26 602 981

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 000139079001939

Désignation de l'entreprise : SARL EL-ROUAD INDUSTRIE ET SERVICES

Activité : MINOTERIE

Adresse : BP N°65 ZONE INDUSTRIELLE.KOUININE

Exercice du 01/01/2017 au 31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnels	9 657 985			
Dotations aux amortissements	8 791 368		9 239 237	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V- Résultat opérationnel		16 473 312		17 363 744
Produits financiers		1 845		9 482 145
Charges financières			1 037 903	
VI- Résultat financier		1 845		8 444 242
VII- Résultat ordinaire (V+ VI)		16 475 158		25 807 986
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII- Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	3 130 280		4 903 517	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		13 344 878		20 904 469

