

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة
بعنوان:

دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج
دراسة حالة - مؤسسة كوندور إلكترونيك - برج بوعريريج -

إعداد الطلبة: إشراف الأستاذ(ة)

□ سمرة رزقي □ عميروش بوبكر

□ عزيزة بن حسين

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 12/09/2021

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ / وارث سعيد (الدرجة العلمية) رئيسا

الأستاذ / بوبكر عميروش (الدرجة العلمية) مشرفا

الأستاذ / بونقيب أحمد (الدرجة العلمية) مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ
الَّذِي يُخْرِجُ الْحَيَّ مِنَ الْمَوْتِ
وَيُدْخِلُ الْمَوْتَىٰ فِي الْحَيَاةِ
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ



شكر و عرفان

لله الشكر أولا وأخيرا ومنه التوفيق والنجاح وحده لا شريك له أن أمدنا بالقوة والإرادة لإنجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان للأستاذ الدكتور عميروش بوبكر على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى كل ما أسهم به من توجيهات ونصائح خلال متابعته لهذا العمل، نسأل الله كل التوفيق والنجاح في مسيرته العلمية والعملية وأن يجعل الله خير أعماله خواتمها.

كما أشكر موظف المكتبة الجامعية العناصر محمد شلبابي على توفير المراجع اللازمة لإنجاز هذا العمل.

إلى السيد بن زيان صلاح الدين الذي سهلا لنا فترة التريص و لم يدخرا جهدا و لا معلومة في سبيل إنجازي للبحث

كما لا يفوتني التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي ومسيري شركة كوندور خصوصا العاملين في قسم المحاسبة التحليلية الذين تعاونوا معنا فيما يخص إجراء الجانب التطبيقي في هذا البحث.

2021

الإهداء

الحمد لله الذي انار لي طريق و كان لي خير عون

الى الذي شجعني في كل خطوة من خطوات مشواري و يسر لي الصعاب لينير دربي

ابي العزيز

الى التي تفرح لفرحتي و يهنأ قلبي لوجودها و رؤيتها

امي الحبيبة

حفضهما الله و اطال في عمرهما

الى رفيق دربي زوجي العزيز وعائلته

الى كل افراد عائلتي

الى صديقتي و رفيقتي في هذا العمل بن حسين عزيزة

إلى إخوتي و أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون

الى كل هؤلاء اهدى هذا العمل المتواضع و اسال الله عز وحل ان يوفقنا لما فيه خير

سمرة



2021

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية.

أهدي تخرجي إلى الله عز وجل أولاً وإلى معلم البشرية أجمعين الهادي الأمين صلى الله عليه وسلم.

أهدي تخرجي إلى العابد الزاهد الذي سخر كل قواه عوناً لي كي أصل إلى ما أنا عليه والدي حفظه الله وأطال عمره.

إلى الطاهرة الساجدة العابدة لله التي صنعت مني امرأة قادرة على مواجهة الحياة وأن أكون شيء في الحياة أُمِّي حبيبتي حفظها الله وأطال الله عمرها.

إلى إخوتي زين العابدين و أنيس وزوجة أخي.

إلى زوجي وسندي وكل عائلته الكريمة .

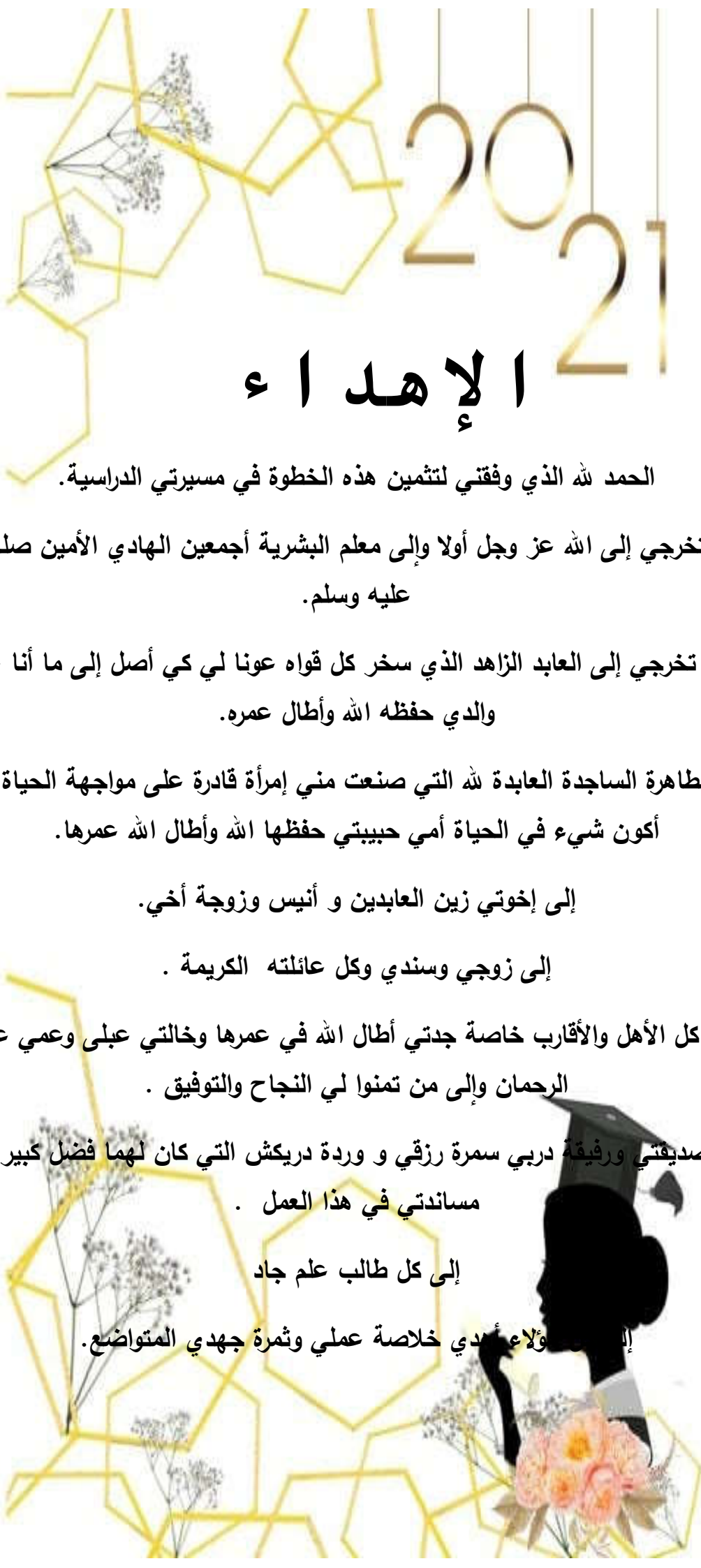
إلى كل الأهل والأقارب خاصة جدتي أطال الله في عمرها وخالتي عبلَى وعمي عبد الرحمان وإلى من تمنوا لي النجاح والتوفيق .

إلى صديقتي ورفيقة دربي سمرة رزقي و وردة دريكش التي كان لهما فضل كبير في مساندي في هذا العمل .

إلى كل طالب علم جاد

إلى أولاد أهدى خلاصة عملي وثمره جهدي المتواضع.

عزيزة



المُلخَص

الملخص:

تعتبر المحاسبة التحليلية والقدرة ضرورة ملحة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وذلك من أجل ضمان البقاء والاستمرارية والقدرة على المنافسة، كون المحاسبة التحليلية تقنية لحساب التكاليف وأداة ناجحة من أدوات التسيير .

يتناول هذا البحث كيفية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك من أجل الوقوف على مدى تطبيقها للمحاسبة التحليلية ومواكبتها للتطورات الحاصلة في هذا المجال، ومعرفة وإبراز أهمية المحاسبة التحليلية للتكاليف وخاصة فيما يخص توزيع الأعباء غير المباشرة.

يتناول هذا البحث إضافة إلى الجوانب النظرية للمحاسبة التحليلية طريقة تطبيقها في مؤسسة كوندور ببرج بوغريج، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة وحساب التكاليف.

وخلصت هذه الدراسة أن عملية الرقابة داخل المؤسسة تخضع لعدة معايير لا بد من توفرها لتكون العملية ناجحة ومساهمة في تحسين الأداء ولهذا فإن وجود نظام للمحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها وخدماتها المقدمة بكل دقة وموضوعية ما يساعد في بناء قاعدة أساسية تنطلق منها عملية الرقابة السليمة ما يؤدي بالضرورة إلى زيادة الفعالية الاقتصادية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المؤسسة الاقتصادية، المحاسبة التحليلية، الرقابة، المعلومات المحاسبية.

Analytical accounting and capacity is an urgent necessity to improve the performance of the economic institution, in order to ensure survival, continuity and ability to compete, since analytical accounting is a technique for calculating costs and a successful tool of management tools.

This research deals with how to apply analytical accounting in the Algerian economic institution, in order to determine the extent of its application of analytical accounting and keep pace with developments in this field, and to know and highlight the importance of analytical accounting for costs, especially with regard to the distribution of indirect burdens.

In addition to the theoretical aspects of analytical accounting, this research deals with the method of its application in the Condor Foundation in Bordj Bou Arreridj, through a field study in the institution and cost calculation.

This study concluded that the control process within the institution is subject to several criteria that must be met in order for the process to be successful and contribute to improving performance. Therefore, the presence of an analytical accounting system has a key role in monitoring the management of the economic institution, where the costs of its products and services provided are determined with accuracy and objectivity, which helps in building a base. It is a basic principle from which the sound control process is based, which necessarily leads to an increase in the economic effectiveness of the institution.

Keywords: economic institution, analytical accounting, control, accounting information.

الفهارس

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	كلمة شكر.....
II	الإهداء.....
III	الملخص.....
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول والأشكال.....
VIII	قائمة الملاحق
أ-ث	المقدمة
الفصل الأول: المحاسبة التحليلية واستخداماتها في المؤسسة الإنتاجية.	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: مدخل الى المحاسبة التحليلية
2	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية
4	المطلب الثاني: اساليب المحاسبة التحليلية و علاقتها بالرقابة
16	المطلب الثالث : الرقابة على الانتاج.....
18	المبحث الثاني: دراسات سابقة
18	المطلب الاول : رسائل الدكتوراه.....
19	المطلب الثاني: رسائل ماستر و مجيستير.....

20	المطلب الثالث: مايميز هذه الدراسة عن الدراسات التطبيقية.....
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
24	تمهيد
25	المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة
25	المطلب الأول: التعريف بميدان الدراسة
28	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور
31	المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية.....
31	المطلب الأول: تحديد مراكز التكلفة
32	المطلب الثاني: توزيع الأعباء الغير مباشرة
42	المطلب الثالث: حساب تكاليف المنتجات البيضاء بطريقة التكلفة على أساس الانشطة ABC
52	الخاتمة
55	المراجع.....
60	الملاحق

قائمة الجداول و الاشكال

1. قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	تطوير اليد العاملة من 2012 فيفري إلى 2018	27
2	ترتيب العمال حسب الأعمار	27
3	توزيع مراكز التكلفة في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية	32
4	التوزيع الأولي بالنسب	32
5	التوزيع الأولي بالقيم	33
6	التوزيع الثانوي بالنسب المتقوية	34
7	التوزيع الثانوي بالقيم	36
8	ثمن شراء المواد الأولية	37
9	تكلفة الشراء	38
10	توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم الإنتاج	39
11	حساب تكلفة الإنتاج	40
12	حساب سعر التكلفة	41
13	حساب النتيجة التحليلية	42
14	تحديد تكلفة الأنشطة	44
15	مصفوفة بين الأنشطة و مسببات تكلفة كل نشاط	45
16	عدد المسببات لكل نشاط	46

48	المقارنة بين الطريقة المطبقة في المؤسسة مع طريقة ABC	17
----	--	----

2- قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
60	الأعباء الغير المباشرة لمؤسسة كوندور شهر أبريل	01
61	فاتورة الشراء	02
67	تكلفة الإنتاج - وحدة المنتجات البيضاء-	03

3 - قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور	1

مقدمة

مقدمة

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لتحسين الرقابة على الإنتاج باعتبار أن أهم وظائف المؤسسة هي وظيفة الإنتاج ولما تتحمله هذه الوظيفة من تكاليف تسعير المؤسسة التحكم فيها من خلال ضبطها و مراقبتها بشكل دوري وقسم الإنتاج يعمل على توظيف المعلومات و البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة على الإنتاج من أجل تحسين الأداء.

تعتبر تكاليف الإنتاج من العناصر المهمة في تحديد التكلفة النهائية للمنتج على غرار المواد الأولية واليد العاملة والخدمات والمصاريف العامة، لذلك يجب مراقبة كيف تتم عملية الحساب وهل هي صحيحة أم لا بهدف إستخدام النتائج المتحصل عليها في اتخاذ أي قرار في المؤسسة أو الحكم بأن الطريقة المتبعة ملائمة أم يجب اتباع طرق أخرى أكثر رقابة.

تتبع المحاسبة التحليلية عدة طرق في حساب تكاليف الإنتاج على غرار الطرق التقليدية والطرق الحديثة، لكن كل طريقة ومبادئها وخطواتها وهذا ما يؤدي حتما إلى اختلاف في النتائج المتحصل عليها

أولا: الإشكالية الرئيسية

بناء على ما سبق سنحجب في هذه المذكرة على السؤال الرئيسي التالي:

- هل المحاسبة التحليلية المطبقة في الشركة محل الدراسة يؤدي إلى تحقيق مستوى الرقابة المطلوبة على تكاليف الإنتاج؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

و للتطرق إلى هذا الموضوع حاولنا طرح بعض الأسئلة الفرعية التالية:

- هل طريقة التكاليف الكلية المطبقة في المؤسسة تتم على أسس علمية ؟
- هل طريقة التكلفة على أساس الأنشطة المطبقة في المؤسسة تتم على أسس علمية ؟

ثالثا: الفرضيات

- من خلال الإشكالية المطروحة و التساؤلات السابقة يمكن وضع الفرضيات التالية:
 - الفرضية الاولى: تقوم مؤسسة كوندور الإلكترونية بتطبيق طريقة التكاليف الكلية حسب الأسس العلمية المعروفة.
 - الفرضية الثانية: تقوم مؤسسة كوندور الإلكترونية بتطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة حسب الأسس العلمية المعروفة.

رابعاً: أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث أساساً للإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية الرئيسية إضافة إلى ما يلي:

- المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في الرقابة على تكاليف الإنتاج .

خامساً: أهمية الدراسة

- الأهمية العلمية يحاول البحث إضفاء قيمة علمية من ناحية دراسة النظرية لأهم متغيرتين في المؤسسة تطبيق المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالرقابة على الإنتاج.
- الأهمية الميدانية يحاول البحث تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية وكيفية استغلالها في ضبط الرقابة على الإنتاج.

سادساً: أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- الرغبة الشخصية في فهم هذا الموضوع.
- الأهمية و مكانة الموضوع.

سابعاً: منهج الدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا علي المنهج الوصفي في ما يخص الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي و هذا ما تجلي في الفصل الأخير الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة حالة.

ثامناً: هيكل الدراسة

سنقوم بتقسيم البحث إلى فصلين حيث يتناول الفصل الأول دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية بينما يتناول الفصل الثاني الدراسة الميدانية.

الفصل الأول بعنوان المحاسبة التحليلية واستخداماتها في المؤسسة الإنتاجية، حيث تم التطرق فيه إلى
مبحثين :

المبحث الأول مدخل إلى محاسبة التحليلية والمبحث الثاني دراسات سابقة.

الفصل الثاني بعنوان الدراسة الميدانية حيث قسم أيضا إلى مبحثين ، المبحث الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ، والمبحث الثاني كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية.

الفصل الأول: المحاسبة
التحليلية واستخداماتها في
المؤسسة الإنتاجية

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل دراسة المحاسبة التحليلية ومعرفة هل هي أداة مساعدة في عملية الرقابة وذلك من خلال دراسة المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى دراسة كل من التكاليف وسعر التكلفة وعناصرها وكذا الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة من طرف المؤسسات كما سنحاول أيضا إبراز دور المحاسبة التحليلية في التحكم وضبط التكاليف ومساهمتها في عملية الرقابة في المؤسسة، ومن خلال ما سبق تم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين:

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني: دراسات سابقة

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية تعمل أساسا على دراسة وحساب مختلف التكاليف ومراقبتها حسب كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي انطلاقا من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، وسعر التكلفة وصولا إلى النتيجة التحليلية وبهذا فهي تقدم للمسيرين المعلومات والبيانات اللازمة التي تساعد على اتخاذ القرارات.

المطلب الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

فرع الأول : تعريف المحاسبة:

لقد تعددت تعريف المحاسبة التحليلية نظرا لتعدد الكتاب والباحثين ووجهة نظر كل واحد منهم، نذكر منها:

تعريف 1: "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المرودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية ضرورية لتسيير المؤسسات"¹.

تعريف 2: " المحاسبة التحليلية تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل والتحديد وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع"².

خلاصة التعاريف السابقة أنها تركز حول مايلي: " هي أداة تسيير للمؤسسة تسمح للمسيرين باتخاذ قرارات صحيحة تتعلق بنشاطها، فهي تقنية تهتم بجمع المعلومات الخاصة بالتكاليف ومن ثم معالجتها وتحليلها للوصول إلى نتائج يحدد على أساسها ثمن المنتجات، والخروج بقرارات تسييرية فعالة وناجحة".

¹. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزء الأول، الجزائر، ص8.

². سامية معقاسي، المحاسبة التحليلية كاداة لاتخاذ القرار و مراقبة التسيير في مؤسسة وهران، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محند الحاج، لبيرة، 2014/2015، ص15.

فرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

- هناك العديد من الأهداف التي تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحقيقها، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹
- ✓ جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
 - ✓ حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ومقارنتها برقم الأعمال.
 - ✓ المتابعة المستمرة لحركة المخزونات.
 - ✓ توجيه القائمين على الإدارة على ضوء النتائج المتوصل إليها.
 - ✓ الرقابة المستمرة لتكاليف اتخاذ القرارات في الوقت المناسب ومحاولة التقليل من التكاليف إلى أدنى مستوى لها.

الفرع الثالث: دور المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة

تقدم المحاسبة التحليلية نتائج مفصلة تعتبر بمثابة نقطة انطلاق لعملية الرقابة والتخطيط والتنظيم... الخ، كما تلعب دوراً هاماً بالنسبة للمؤسسة فهي تسمح بالقيام بمجموعة من العمليات²:

1. التخطيط

يهدف التخطيط إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال فترة العمل المقبلة والتي تكون في الغالب سنة مالية، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل المقبلة، وتغطي الخطط تقديرات الإيرادات والمصاريف اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة ويتم ترجمة هذه الخطط على شكل جداول تعرف باسم الموازنة.

2. التنظيم والتوجيه

يهدف التنظيم إلى ترتيب العمال في مجموعات وظيفية في إدارات الإنتاج والتسويق والإدارات الأخرى، كل من هذه الإدارات تنظم داخلياً لتحقيق أهداف المؤسسة، وفي هذا المجال تقوم المحاسبة التحليلية بمراجعة التنظيم الإداري للموضوع وتعمل على تجميع وقياس وتخصيص تكاليف تشغيل كل وحدة إدارية مما يسهل على الإدارة قياس أداء هذه الوحدات

¹ محمد أمين شنه، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 19.

² محمد تيسير عبد الحكيم الربجي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 27-28.

إضافة إلى ذلك إذا وجدت المحاسبة التحليلية أن التنظيم الإداري يؤثر على إجمالي التكاليف فإنها تقترح إجراء تعديلات على التنظيم الإداري بهدف استغلال المصادر المتاحة بما فيها جهود العمال وهذا تحقيقاً لأهداف المؤسسة.

3. إتخاذ القرارات

تهدف عملية اتخاذ القرار إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أنسبها وتقوم الغدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية السابقة، فيجب اختيار أحد البدائل الممكنة للقرار لما لها أثر على التكاليف.

4. المحاسبة التحليلية والرقابة

المحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بعملية الرقابة وحتى تكون العلاقة "فعالة يجب على طريقة التكاليف أن تكون قادرة على توفير المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم أداء الوحدات المختلفة"¹.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة التحليلية و علاقتها برقابة

لكي تتم عملية المراقبة لنشاط المؤسسة عادة يتم استخدام نتائج المحاسبة العامة، وحتى يتم التحليل الجيد للنشاط وجدت المحاسبة التحليلية، ومن أهم طرقها في التحليل طريقة التكاليف الحقيقية التي تعتبر الأسهل والأكثر تطبيقاً.

الفرع الأول: التكاليف وسعر التكلفة

إن الهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف التي تحملتها المؤسسة في جميع مراحل العملية الإنتاجية هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي النتيجة التحليلية وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة وهذا من أجل التحكم بأكبر قدر ممكن التكاليف.

أولاً: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

لحساب سعر التكلفة لابد من معرفة مختلف التكاليف التي تحملتها مختلف أقسام المؤسسة.

¹ نور احمد، وعبيد حسين، والسيد شحاتة، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2007، ص135.

1. تعريف التكاليف

"التكلفة هي تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها"¹

2. تعريف سعر التكلفة

سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو عبارة عن مجموعة التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع"².

الفرع الثاني : طريقة التكاليف الكلية

أولاً: مفهوم الطريقة

تقوم هذه الطريقة على تقييم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالأولى هي التي تخصص مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، في حين الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة³.

ثانياً: مبدأ الطريقة

تقوم هذه الطريقة على عدة نقاط أساسية وهي:⁴

- ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)
- ✓ فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
- ✓ لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.
- ✓ تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامات الصنع بتكلفة الصنع الكلية.
- ✓ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص50.

² ويعقوب عبد الكريم، محاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص32.

³ سامية معقاسي، مرجع سابق ص 76.

⁴ سليمة طباية، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة قالمة، 2015، ص50.

ثالثا: أهداف الطريقة

يمكن إيجازها في الآتي: ¹

✓ البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج، والمتواجدة في مراحل مختلفة لمسار التصنيع.

✓ البحث عن صيغة للتقييم، 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 للضغوط الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

رابعا: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

1. تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة: وفق طريقة تكلفة أي منتج تتكل من نوعين من الأعباء²:

الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها أعباء مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

الأعباء غير المباشرة: تعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عملية التصنيع والتسويق والإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءا من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقا لوحدات القياس، وتشمل

¹ درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة ضمن نيل متطلبات شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص 189.

² نفس المرجع، ص 194.

الأعباء الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، إيجار المباني التأمينات، الكهرباء، المياه ولوازم الصيانة وغيرها.

2. خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة: تقسم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.

تعريف القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما¹:

✓ الأقسام الرئيسية: وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل على التكاليف وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس" وتتمثل هاته الأقسام في²:

قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.

✓ الأقسام المساعدة: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل:

الصيانة، النقل، الإدارة.

خامسا: تحديد وحدات العمل

يتم تحميل أعباء المراكز الرئيسية على المنتجات وفق وحدات عمل، والتي تحدد عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

سادسا: التوزيع الأولي

يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام³.

بعدها يتم استخدام مفتاح التوزيع فالمؤسسة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل ما يسمى بالتوزيع الأولي، لما تلجأ إليها أيضا لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية ما يسمى بالتوزيع الثانوي⁴.

¹. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 68.

². بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 17.

³. ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 38.

⁴. j. Trahand et les autre ; op. cit ; p18.

ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام ، لأن توزيع هذه الأعباء يركز أساسا حول الأداء القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

سابعاً: التوزيع الثانوي

هو توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى¹.

وهذا التوزيع يتخذ عدة طرق نذكرها:

1. **طريقة التوزيع المباشرة:** تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية².

2. **طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام لثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء، وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط وهو الاتجاه التنازلي³.

3. **طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل

¹ أحمد نور، مرجع سابق، ص98.

² بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص103.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص204-

تعدده إلى الأقسام الرئيسية، وعادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة للقسمين بطريقة المصفوفات، مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية¹.

ثامنا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية وقد أدت دورا بارزا في نشاط المؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، ورغم كل هذا كان لهذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب.

1. مزايا طريقة التكاليف الكلية: لها مجموعة من الإيجابيات نذكر منها²:

- ✓ تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
- ✓ دراسة تطور تكاليف أي منتج، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- ✓ إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار، ...)

2. عيوب طريقة التكاليف الكلية: لها بعض السلبيات نذكر منها³:

- ✓ الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
- ✓ قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل
- ✓ عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.
- ✓ أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف⁴.
- ✓ يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة، وطريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا⁵.

¹. Burlaud Alain et Claude simon ; op. cit ; p33.

². مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 117.

³. طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 102.

⁴. هلال رحوم، مرجع سابق، ص 208

⁵. جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009، ص 44.

✓ تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية¹.

الفرع الثالث: طريقة التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

أولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1. مفهوم الطريقة: يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة إنتاج، التوزيع أو أي مرحلة أخرى، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل².

2. مبدأ الطريقة: يمكن استعمال الطريقة في ربط التكاليف الثابتة بمستوى النشاط الطبيعي، وبالتالي فهي تسمح بتخصيص إلا جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف و الذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي، من هنا يمكن التحدث عن نمذجة التكاليف الكلية، من خلال إلغاء حجم النشاط على التكاليف³.

من شروط الأساسية لتطبيق الطريقة الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف الكلية و حساب حجم النشاط

ثانيا: الطريقة البسيطة

1. مبدأ الطريقة: وفق هذه الطريقة فان الفرق بين سعر البيع و التكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب نتيجة (ربح أو خسارة)

مادام جزء من الأعباء (الثابتة) لم يدرج في الحساب، وبالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال و التكاليف المتغيرة يسمى الهامش على التكلفة المتغيرة، و لحساب النتيجة نطرح منه الأعباء الثابتة.

2. مضمون الطريقة: تتميز هذه الطريقة بتقسيم الأعباء المتغيرة إلى:

¹. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص74.

². هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة

المحستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمدخضير، بسكرة، 2013/2012، ص53.

³. درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص201.

- أعباء متغيرة مباشرة : وهي التي تخص استهلاك المواد، اليد العاملة، و الطاقة ، يتم تخصيصها بشكل مباشر و دون صعوبة في تكاليف المنتجات .

- أعباء متغيرة غير مباشرة : وهي تلك الأعباء التي تستهلك في مختلف الأقسام و يتم تحميلها مروراً بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة ، الصيانة¹ الخ

ثالثاً: الطريقة المطورة

1. مبدأ الطريقة : تعتبر مكملة للأولى و أكثر دقة في النتائج ، حيث تقوم بالفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة و الثابتة غير مباشرة عكس الأولى ، و يعتمد تطبيقها على التمييز بين الأعباء المتغيرة و الثابتة.

2. التمييز بين الأعباء المتغيرة و الثابتة

✓ - الأعباء المتغيرة المباشرة : هي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط و يتم تخصيصها بشكل مباشر إلى كل منتج مثل (مواد أولية و لوازم ..)

✓ - الأعباء المتغيرة غير المباشرة : وهي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط فهي تحتاج إلى توزيع أولي لأنها تخص النشاط الإنتاجي الإجمالي مثل (صيانة، الكهرباء، ماء...)

✓ - الأعباء الثابتة المباشرة : وهي الأعباء المخصصة مباشرة لتكاليف الإنتاج مثل (اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم شهرية، اهتلاك الآلات المخصصة للإنتاج منتج واحد، تختفي هذه التكاليف بمجرد التحلي عن هذا المنتج

✓ الأعباء الثابتة غير المباشرة : وهي أعباء مستقلة عن مستوي النشاط، تنفق في آن واحد على مختلف المنتجات و الأقسام، وتشمل كل المصاريف العامة و الإدارية و جزء هام من المصاريف التجارية و كذلك تكاليف العملية الإنتاجية (مصاريف الدراسات و البحث) و مصاريف التموينات التي تمثل جزء هام من مجموع أعباء المؤسسة و هي في تزايد مستمر .

رابعاً: الطريقة التكلفة الهامشية

1. مفهوم الطريقة: هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج²

2. مبدأ الطريقة: يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية ، و إنما تحسب من اجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغير في نشاط المؤسسة، كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير

¹ نفس مرجع، نفس الصفحة .

² هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 63.

المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج و قبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء.¹

خامسا: طريقة التكاليف المباشرة

تستعمل هذه الطريقة في الحالة التي تكون فيها نسبة كبيرة من التكاليف المباشرة مع نسبة ضئيلة من التكاليف الغير مباشرة (غير مؤثرة)

1. مبدأ الطريقة : تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة على اعتبار أن إحداث التكاليف المباشرة من اجلها و يتم تحميلها بشكل مباشر على وحدات الإنتاج و التي تتمثل في (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة)، أما التكاليف الغير مباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي و بالتالي فان أساس تحليل و تقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، كما أن تكلفة الوحدة تبقي ثابتة و لا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، حيث يتم الاستغناء عن جدول توزيع الأعباء غير مباشرة، فهي تطرح من الهامش التكاليف المباشرة.²

2. طريقة حساب النتيجة التحليلية : تحسب كمايلي :³

✓ -حساب رقم أعمال الفترة

✓ -إحصاء و توزيع الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة، بالإضافة إلى الأعباء الأخرى

✓ -حساب الهامش على التكلفة المباشرة(و هو الفرق بين الهامش على التكاليف المباشرة و التكاليف الغير مباشرة)

سادسا: طريقة التكاليف المعيارية

1. مفهوم الطريقة: هي خطة تكاليف محددة مقدمة على أساس في وعملي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة لقياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا.⁴

¹ نفس المرجع، نفس الصفحة.

² سامية معقاسي، مرجع سبق ذكره، ص95

³ درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص (224-225)

⁴ جبرائيل كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار ثقافة لنشر و التوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الرابعة، 2011، ص 27.

2. مبادئ الطريقة: تقوم هذه الطريقة على عدد من النقاط وهي:¹

- ✓ العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب تقنية أو معايير محددة من جهة أخرى
- ✓ العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية (الحقيقية)، وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب والمصادر المسؤولة.
- ✓ العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بمياكل المؤسسة، ظروف السوق وتطور التقنيات معايير الجودة.
- ✓ العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.
- ✓ الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجاً لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول لمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

الفرع الرابع: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1. مفهوم الطريقة: يعرف بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة أولاً، ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات.²
2. أهداف الطريقة: هناك العديد من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وهي:³
 - ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف المباشرة بين المنتجات المختلفة.
 - ✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف.
 - ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
 - ✓ تساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
 - ✓ تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
 - ✓ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

¹ هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 66

² إلهام مجريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الوادي، 2014/2013، ص 33.

³ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 164-165.

3. خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساعد في تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق، فهو يساهم في تخفيض التكاليف بشكل ملموس، وذلك من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي المساعدة في تحديد تسعيره ولتطبيق هذا النظام يجب إتباع مجموعة من الخطوات التسلسلية:

المرحلة الأولى: تحديد والتعرف على الأنشطة و تحليلها

تعد هذه المرحلة بداية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، حيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية، حيث يتم التعرف على الأنشطة ومن ثم تحديدها،¹ وعلى العموم فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على تحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد مروراً بالعملية الإنتاجية و إنتهاءً بأنشطة وضع المنتج في السوق، وتعتبر هذه المرحلة مهمة في عملية تصميم النظام كونها تتضمن التخطيط والإعداد والربط بين جميع أقسام المنشأة الإدارية والمالية والهندسية والإنتاج، وإعداد خريطة التدفق الفنية والتنظيمية للمنشأة التي تبين بالتفصيل خطوات عملية التصنيع.²

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط:

تعرف تكلفة النشاط على أنها مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي تخص هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة).³

المرحلة الثالثة: اختيار مسببات التكلفة:

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط01، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 168.
² عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الاردن، و علاقته بالاداء المالي(التطبيق و نموذج مقترح للقياس)، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية علوم مالية و المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم مالية و المصرفية، عمان، الاردن، 2009 ص (57-58).
³ محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2005-2006م، ص 74.

تعتبر مسببات التكلفة العنصر الأساسي في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة،¹ كما يعتبر العامل الذي يترتب على وجوده حدوث تكلفة، إذ يتطلب استخدام نظام تكاليف الأنشطة فهما وتحديدًا للعوامل أو المتغيرات التي تنشئ نشاطًا ما ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط، ونظرًا لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مسببات التكلفة،² وإن أي تغيير في مسبب التكلفة يؤدي إلى تغيير في مجموع التكاليف.³ وعلى العموم هناك نوعين أساسيين من مسببات التكلفة⁴

1. **مسببات العمليات:** وهي تلك المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، حيث يتم استخدام هذا النوع عندما تحتاج المخرجات للقدر نفسه من النشاط، إلا أنها تكون أقل دقة لأنها تفترض إن المنتجات تستغرق نفس الوقت والجهد لإنجازها.

2. **المسببات الزمنية:** وهي تلك المسببات التي تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج أو خدمة معينة، وتستخدم عندما يكون هناك فارق زمني كبير لإنجاز النشاط.

المرحلة الرابعة: تجميع وتحديد المراكز:

تجميع الأنشطة على أساس مسبب التكلفة المشترك في مراكز تسمى مراكز التجميع، وكل مركز يضم النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة.⁵

المرحلة الخامسة: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

هذه العملية عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، وذلك حسب العلاقة التالية:⁶

$$\text{تكلفة الوحدة من المسببات} = \text{تكلفة النشاط أو مركز التجميع} / \text{حجم مسبب التكلفة لنفس المركز أو النشاط}$$

يستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية.

¹ نفس المرجع ص 64

² سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد 01، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، يناير 2007، ص ص (222-223).

³ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 84.

⁴ نفس المرجع ص ص (85-86).

⁵ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيب و تحسين الاداء، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2009، ص 105.

⁶ نفس المرجع، ص 110.

المرحلة السادسة: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء،¹ ويتم تحميل نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة ومراكز الأنشطة ذات الصلة بحيث يتحدد نصيب المنتج من كل نشاط وفق العلاقة التالية:²

$$\text{التكاليف غير المباشرة لوحدة المنتج} = \text{معدل تحميل النشاط (تكلفة الوحدة من المسببات)} \times \text{عدد وحدات مسبب النشاط}$$

وبعد ذلك يتم تحميل المنتجات بالأعباء.

تلعب إدارة الإنتاج دورا هاما في المؤسسة الإنتاجية وهذا ما يجعل لها مجموعة من الأهداف تتميز بها.

المطلب الثالث : الرقابة على الإنتاج

تلعب إدارة الإنتاج دورا هاما في المؤسسة الإنتاجية وهذا ما يجعل لها مجموعة من الأهداف تتميز بها.

الفرع الأول: تعريف إدارة الإنتاج

أن الإنتاج بمفهومه الواسع يشمل تنفيذ أنشطة جلب عوامل الإنتاج أو مدخلات العملية الإنتاجية وتحويلها إلى مخرجات إما إدارة الإنتاج فهي مجموعة من الأنشطة من تخطيط وتنظيم قيادة ومراقبة تهدف إلى المساهمة في تحقيق أهداف إستراتيجية للمؤسسة بالاستعمال الأمثل للموارد المادية والبشرية مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف القيود الداخلية و الخارجية المفروضة على المؤسسة ويمكن تعريف إدارة لإنتاج على أنها مجموعة الأنشطة لإدارية اللازمة لتصميم وتشغيل الرقابة على العملية التحويلية.³

كما تعرف بأنها السياسة المتعلقة بصنع القرار الإداري في مجال وظيفة إدارة الإنتاج وتعني الفعاليات المتعلقة بالحصول على عوامل الإنتاج واستخدامها لغرض صناعة بضاعة أو تقديم خدمة معينة.⁴

¹ .سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة نفضال)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص 108.

. حمادية سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص 63..²

³ . محمود توفيق ماضي، ادارة الانتاج و العمليات، الدار الجامعية لنشر و التوزيع مصر، 1999، ص 15

⁴ . خيضير كاضم محمود، هايل يعقوب فاحوري، ادارة الانتاج و العمليات، دار الصفاء لنشر و التوزيع، عمان، 2001، ص 22

الفرع الثاني: أهداف ودور إدارة الإنتاج

أولاً: أهداف إدارة الإنتاج

أن إدارة لإنتاج تلعب دورا فعالا في المؤسسة بالتالي أهدافها أساسا تخدم الأهداف العامة للمؤسسة ولا تتعارض معها ويمكن أن نحدد أهداف إدارة الإنتاج الأهداف كمية وأهداف نوعية:

1. الأهداف الكمية : تتمثل فيما يلي:

✓ تحقيق أكبر إنتاج ممكن بالاعتماد على الآلات والعمال والمواد الخام مع مراعاة الطاقات المستخدمة التي تؤثر على إيرادات المشروع وعلى تكلفة إنتاج الوحدة وبالتالي على السعر الذي يعرض به الإنتاج وبالتالي على مقدرة المؤسسة على المنافسة.

✓ التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مؤسسة ، من اجل اكتساب الميزة التنافسية خصوصا في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة أين تكون المؤسسة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق والتي لن تتأتى إلا من خلال الإنتاج بتكاليف منخفضة

2. الأهداف النوعية: تتمثل فيما يلي :

✓ تطبيق مواصفات الجودة التي يتوقعها المستهلك وهذا لتحسين القدرة على جلب الزبائن.

✓ تطوير طرق ووسائل الإنتاج بما يتماشى مع التطورات الحديثة.

✓ رفع الروح المعنوية للأفراد وإعطاء حوافز للعاملين.

الفرع الثالث: الرقابة على الانتاج

الرقابة من أهم الوظائف في المؤسسات لما لها من أثر على المردودية خصوصا في المؤسسات الإنتاجية وبالضبط الرقابة التي تخص مرحلة الإنتاج وتكالييفها.

الرقابة في مجال الإنتاج تتمثل في متابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام الواردة في جداول الإنتاج للتأكد من تنفيذها.¹

كذلك التكلفة الخاصة بهذا الإنتاج، وما مدى تماشيها مع التكلفة التي حددت في الخطة مقدما.

وتعرف الرقابة على الإنتاج بأنها مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تساعد على تنسيق أداء الأفراد، والمواد والآلات والمعدات لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاية الإنتاجية .¹

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجمعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص

وتعني الرقابة على الإنتاج تفحص كافة الأنشطة التي تستهدف إنتاج السلع المطلوبة بالكمية والتنوعية في الوقت المناسب وبأقل تكلفة.

وتختلف وظيفة الرقابة على الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى، وبالتالي لا يوجد نظام محدد للرقابة على الإنتاج يمكن تعميمه في جميع في جميع الوحدات الإنتاجية في قطاع الصناعة، حيث بحكم عملية اختيار النظام المناسب لمجموعة من الاعتبارات والأسباب يمكن تحديدها فيما يلي:

- ✓ حجم الوحدة الإنتاجية ومجالات نشاطها .
- ✓ درجة الدقة المطلوبة في متابعة الأنشطة والعمليات المنجزة.
- ✓ طبيعة وخصائص العملية الإنتاجية .
- ✓ نوع المنتج أو المنتجات المصنعة.

المبحث الثاني: دراسات سابقة

المطلب الأول : رسائل الدكتوراه

–رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة –اطروحة دكتوراه ، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2005/2004

تهدف هذه الدراسة الى البحث في كيف يكمن لنظام المحاسبة التحليلية ان يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار، وكيفية تأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير احسن في ضل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام ادوات التسيير وكذا اهمية نظام المحاسبة التحليلية ودوره في اتخاذ القرارات تم اجراء الدراسة من خلال اعتماد المنهج التحليلي لتفريغ الاستبيان الذي وزع على عدة مؤسسات وطنية عمومية و خاصة استخلص الباحث من هذه الدراسة ان التنظيم هز اساس نجاح اي مؤسسة اقتصادية و ان الوظائف التي تحتويها لا يمكن ان تعطي معلومات مفيدة الي اذا اعتمدت هي الأخرى على هذا التنظيم، كما ان يجب على المؤسسة ان تركز على الجانب الانساني اكثر من الجانب الانتاجي كما انه لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية ان يوفر المعلومات الكافية للمسييرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة الا ان اهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في انه يذهب الى اعماق التحليل في ما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنشطة

¹.فايز الرغبي، الرقابة الادارية في منشآت الاعمال، دار الهلال، عمان، 1991، ص 29

الفرعية الأخرى، كما بينت الدراسة ان المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ما زالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير و اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: رسائل الماجستير و رسائل الماجستير

-محمد الخطيب نمرن اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار-دراسة حالة مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي و الري الصغير بورقلة- مذكرة ماجستير، تخصص دراسات اقتصادية كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

تهدف هذه الدراسة الى اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة كواحدة من طرق محاسبة التحليلية في تحليل الأعباء لتوجيه السياسة السعرية في المؤسسة الجزائرية.

تم اجراء هذه الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري اما في الجانب التطبيقي تم اجراء دراسة ميدانية، حيث تم تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة في المؤسسة.

استخلص الباحث من هذه الدراسة ان معظم المسؤولين في المؤسسات يعتقدون ان المحاسبة التحليلية ماهي إلا وسيلة لحساب سعر التكلفة و عدم علمهم انها اصبحت من وسائل التخطيط و التسيير، كما ان المحاسبة التحليلية تشكل بعدا استراتيجيا للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، وذلك من خلال استعمالها في مجال تحديد الاسعار ، وان عدم استخدام المحاسبة التحليلية يرجع الى عدم تطور المؤسسات.

-ان تطبيق الاقسام المتجانسة يسمح بمعرفة الخلل في مراكز المسؤولية ومن ثم تصحيحه بهدف تحسين الاداء وزيادة الفاعلية.

-كما ان المؤسسة محل الدراسة في حاجة ماسة الى طريقة استخدام الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية وذلك من اجل ضبط و ترشيد التكاليف كون جل تكاليف المؤسسة غير مباشرة، ان هذه المؤسسة لا تعتمد على نظام المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة و سعر البيع وهذا ما ادى الى اتخاذ قرارات غير مجدية.

-بوناب بلال ، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج -دراسة حالة شركة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة-مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بكسرة، 2013/2014.

تهدف هذه الدراسة الى ابراز اهمية المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من اجل تقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع

استخلص الباحث من خلال دراسة موضوع البحث و مقارنة الجانب الميداني بالجانب النظري و التي اظهر غياب المحاسبة التحليلية من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة و ان نسبة كبيرة، من مسؤولي هذه المؤسسات ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس و طرق المحاسبة التحليلية فضلا عن ادراك دورها و اهميتها في مراقبة التسيير.

بن التومي الخير، بالعباسي فاتح، اهمية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة - حالة شركة انابيب و عتاد السقي بالرش-وحدة برج بوعريبيج-مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمى،

برج بوعريبيج، 2018/2017

تهدف هذه الدراسة الى مدى تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و مدى مواكبتها للتطورات الحاصلة في هذا المجال.

لقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري اما في الجانب النظري تم اجراء دراسة ميدانية، لتعرف على طريقة تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

أستخلص الباحث من هذه الدراسة ان المؤسسة لا تهتم بالتطور الحاصل في مجال المحاسبة التحليلية كونها مؤسسة عمومية، وتنتج حسب الطالبات و هي الوحيدة في مجالها فاربح مضمون، فالمؤسسة لا تطبق أي طريقة من الطرق الحديثة التي تتحكم في التكاليف.

المطلب الثالث: مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

من أهم مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي

- الفترة الزمنية التي تغطيها الدراسة الميدانية 2021/01/01 الى 2021/08/01 مكان هذه الدراسة يختلف عن الدراسات السابقة و الذي تم في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرو منزلية ولاية برج بوعريبيج

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية، وأن الرقابة على الإنتاج تعتمد على العديد من الطرق والأساليب والمحاسبة التحليلية من أهم المصادر المساعدة والمساهمة في تحسين الرقابة على الإنتاج وذلك من خلال تعدد الطرق المحاسبية وتقديمها لقاعدة بيانات تساعد في عملية الرقابة من خلال تحديد الانحرافات ومسبباتها كما تساهم في اتخاذ القرارات من طرف مسيري المؤسسة.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية في مؤسسة كوندور

تمهيد

لقد تنوعت وتعددت طرق محاسبة التكاليف لكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية وخاصة الأنظمة الحديثة إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الجزائرية، من هذا المنطلق سيتم عرض نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

ويتناول الفصل التطبيقي دراسة حالة مؤسسة كوندور الالكترونية بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بحيث بعد الحصول على البيانات الضرورية باستخدام المقابلة مع مسؤولي المؤسسة و الوثائق الممنوحة وبعد استعراض الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من حيث المفهوم و المبادئ، سيتم خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي له، وذلك بتطبيقه على مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية لمعرفة مدى تحكم محاسبة الأنشطة في تكاليف المؤسسة، و سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .

✓ المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء: الأجهزة الكهرومنزلية

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .

من خلال هذا المبحث سوف يتم تقديم مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية.

المطلب الأول: التعريف بميدان الدراسة

الفرع الاول: لمحة تاريخية:

مؤسسة كوندور "CONDOR" أو باسمها التجاري عنتر للتجارة "ANTER TRADE"، مؤسسة اقتصادية خاصة كبيرة الحجم تختص بإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية، تنتمي إلى مجموعة بن حمادي "GROUPE BEN HAMADI" شكلها القانوني أصبح في جوان 2002 هو "SPA" مؤسسة خاصة ذات الأسهم.

تنشط المؤسسة وفقا لأحكام القانون التجاري، حيث تحصلت على السجل التجاري في أبريل 2002، وبدأ نشاطها الفعلي في فيفري 2003، يتواجد مقرها التجاري بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج، تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 80104 م² وهي بملكية كاملة للمؤسسة، يبلغ عدد عمالها أكثر من 3473 عامل موزعين على الوحدات والمصالح حسب التخصص. مؤسسة كوندور هي إحدى المؤسسات المكونة لمجموعة بن حمادي التي تحتوي على عدة وحدات هي:

- ✓ مؤسسة "ARGILOR" وهي وحدة لإنتاج القمح الصلب ومشتقاته.
- ✓ مؤسسة "POLYBEN" وهي وحدة لإنتاج الأكياس البلاستيكية.
- ✓ مؤسسة "GEMAC" وهي وحدة لإنتاج البلاط ومواد البناء.
- ✓ مؤسسة "TRAVAUX COUVIA" وهي وحدة المشاريع البناء العملاق.
- ✓ مؤسسة "GEPATTE" وهي وحدة إنتاج العجائن.
- ✓ مؤسسة "HODNA METAL" لإنتاج الصفائح.

أما بالنسبة لاسم كوندور فيعتبر العلامة المسجلة للمؤسسة، حيث تم تسجيلها بهذا الاسم لدى الديوان الوطني لحماية المؤلفات ولإبتكارات في 30 أبريل 2003.

وكلمة كوندور تعني طائر من أكبر الطيور في العالم يعيش في أمريكا الجنوبية، وشعار المؤسسة هو "الحياة.... ابتكار " INNOVATION IS LIFE" واللون المميز للشركة هو اللون الأزرق¹.

¹الوثائق الداخلية للمؤسسة

تحصلت الشركة في جانفي 2007 على شهادة الايزو 9001 نسخة "VERSION2000ISO"، نشاطها في الإنتاج والتسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية والكهر ومنزلية.

وشهدت مؤسسة كوندور عدة مراحل حتى وصلت إلى ماهي عليه الآن، و أولى المراحل هي مرحلة الشراء للبيع أي شراء المنتج وإعادة بيعه، أما المرحلة الثانية هي مرحلة شراء المنتج مفككا كليا ومن ثم إعادة تركيبه مما خفض من سعر منتجاتها في السوق، والمرحلة الثالثة والجزهرية هي مرحلة الإنتاج في هذه المرحلة استفادت المؤسسة من المراحل السابقة فأصبحت تتحكم في تقنيات التركيب، فحددت المكونات التي يمكن شرائها محليا أو إنتاجها ذاتيا، وبدأت في الإنتاج المحلي.

تحصلت المؤسسة في جانفي 2007 على شهادة الإيزو 9001 نسخة 2000 " VERSION2000 ISO 9001"، لنشاطها والتسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية والكهر ومنزلية¹.

الفرع الثاني: لمحة جغرافية.

يتواجد مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج تتوزع فيها حسب الملحق رقم(02) يقدر رأس مالها ب : 4277.000.000 دج ، تقدر مساحتها الإجمالية ب 2م89700 منها 2م37178 تعمل على ترقية و تطوير نشاطها القاعدية و المتمثلة أساسا في تركيب و تصنيع المنتجات الكهر ومنزلية و الإلكترونية وهذا بموجب المرسوم الوزاري رقم 74/200 المؤرخ في 2000/04/02 المحدد للصناعة و الإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي (SDK ، CKD) منتج المؤسسة متنوع مثل (LED ، LCD)أجهزة التلفاز و الاستقبال الرقمي ، الثلاجات ، أجهزة الكمبيوتر ، الألواح الشمسية ، المكيفات الهوائية ، آلات الطبخ...إلخ.

تحتل المؤسسة بتشكيلة جهاز التلفاز مرتبة متقدمة ضمن مراتب المؤسسات الرائدة على مستوى الوطني .²

¹ الوثائق الداخلية للمؤسسة.

² الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الفرع الثالث: لمحة ديموغرافية:

أ- تطور اليد العاملة عبر السنوات:

جدول رقم(1): تطور القوى العاملة من 2012 الى 2018

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
عامل	3556	4306	4674	5484	6180	6221	6397

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

ملاحظة: ارتفاع عدد العمال في شركة كوندور الكترولنيك من 3556 موظفا في عام 2012 الى 6397 موظفا في فيفري 2018 وهو معدل النمو بنسبة 79.89%¹.

ب- ترتيب العمال حسب الاعمار.

الجدول رقم (2): يوضح ترتيب العمال حسب الاعمار :

نسبة	مجموع	الجنس		شريحة العمل
		رجال	نساء	
0.48	30	27	3	اقل من 20 سنة
5.96	373	296	77	20-24
22.83	1430	1118	312	25-29
24.13	1511	1311	200	30-34
19.81	1241	1093	148	35-39
13.92	872	784	88	40-44
7.68	481	433	48	45-49
2.84	178	154	24	50-54
1.41	88	79	9	55-59
0.62	39	33	6	60-64
0.32	20	19	1	65 او أكثر
100	6263	5347	916	مجموع

¹الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المصدر: اعداد الطالبين بالاعتماد على الموقع الالكتروني لمجمع كوندور

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور:

نتطرق بشكل مختصر لشرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة و قد تحصلنا على المعلومات من خلال المقابلة التي اجريناها مع المدير العام للمؤسسة و يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور مما يلي:

✓ **المدير العام:** هو الذي يشكل حلقة الوصل بين المنشأة والموظفين والاهداف الخاصة بها لأنه المسؤول عن العديد من المهام الخاصة بمجريات العمل لخبرته الكافية في اصول ومبادئ الادارة الصحيحة.

✓ **أمانة المديرية:** تعتبر من الوظائف الادارية المهمة في بيئة العمل حيث تعتمد السكرتارية للقيام بالعديد من الوظائف المهمة في بيئة العمل، ومنها: متابعة البريد، اي الاهتمام بالحصول على البريد الوارد بشكل يومي، مع ارسال البريد الصادر عندما يكون جاهزا في الوقت المحدد لذلك، استقبال الناس اي الحرص على تنظيم المواعيد، والتعامل مع الناس وفقا لجدول منظم يسمح لهم بزيارة المدير، اي الحرص على تطبيق كافة العمليات.

✓ **ادارة الجودة:** تهدف الى تحسين وتطوير ادائها بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات العميل.

✓ **ممثل الجودة:** هي مجموعة من المبادئ والادوات التي تهدف الى تحقيق رضا العميل من خلال التصميم النهائي للمنتج مثل جودة الخدمة والتكلفة وتطوير المنتج.

✓ **مديرية المحاسبة والمالية:** هي القلب النابض للمؤسسة حيث تترجم كل عمليات الانتاج والبيع الى اموال تسدد بها تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة او هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة.

✓ **مديرية الموارد البشرية:**

- توظيف العمال حسب طلبات هياكل المؤسسة.
- معالجة الشؤون القانونية للعمال.

✓ **مديرية خدمات ما بعد البيع:**

- توفير خدمات ما بعد البيع للزبائن في إطار الضمان.
- جمع المعلومات حول مختلف الأعطاب في المنتج.
- ✓ **مصلحة التسويق:** تتمثل مهامها فيما يلي:

- دراسة وجذب كل ما يتعلق بمعلومات السوق.
- القيام بحملات الإشهار في كافة وسائل الإعلام.

✓ **مصلحة البرمجة:** تهتم بنظام يتكون من اشخاص وسجلات البيانات وعمليات يدوية وغير يدوية حيث يقوم هذا النظام بمعالجة البيانات والمعلومات في المؤسسة.¹

فهي جملة العناصر المتداخلة التي تعمل مع بعضها البعض لجمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات المتوفرة والمتعلقة بسير المؤسسة وهيكلتها بشكل تقني لعدم اتخاذ القرار ولدعم التنظيم والتحكم في تحليل المنظمة المؤسساتية وبناء تصور حالي مستقبلي واضح عن سير تحقيق الاهداف التي وضعتها المؤسسة.

✓ **مصلحة الامن:** ويوكل لهذه المصلحة مهمة حماية املاك الشركة من الاتلاف بشتى انواعه وكل انواع الحوادث ودفع الجرم عن الشركة وكذا وضع الخطط والسياسات والاهداف وتنفيذ قوانين الخاصة بالمؤسسة التي تساعد على الارتقاء بالشركة او المؤسسة.

✓ **مصلحة البيع:** تتمثل مهامها في:

- الاستماع الى الزبون.
- تطوير عمليات البيع للحفاظ على الزبائن القداماء والحصول على الزبائن جدد.
- تفقد عمليات البيع وطلبات الزبائن والتكفل بتوفيرها.
- دراسة السوق وادارة مخزونه.
- الامداد والتكفل بالنقل.

✓ **مصلحة العتاد:** وهي المسؤولة عن إمداد المصالح الأخرى بالتجهيزات المكتبية اللازمة، والسيارات شاحنات النقل، البنزين الخ.

✓ **ممثل نائب المدير المكلف بوحدات الإنتاج:**

يتفرع لعدة وحدات للإنتاج المختلفة للأجهزة معرفة على حسب نوعها مثل:

✓ **وحدة البولسترين:** البولسترين هي مادة عازلة ويستخدم في العزل والتغليف والتعبئة.

- صنع صناديق التغليف لوحدي التلفاز والمكيفات الهوائية.
- تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة إلى الجودة.
- تلبية احتياجات وحدة التلفاز والمكيفات الهوائية.

✓ **وحدة البلاستيك:** تقوم هذه الوحدة بصنع كل المنتجات البلاستيكية في تركيب التلفاز والثلاجات وتلبية احتياجات وحدة الثلاجات ووحدة المكيفات الهوائية.

✓ **وحدة المكيفات والمواد البيضاء:** تقوم هذه وحدة ب:

- تركيب المكيفات الهوائية.
- تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة إلى الجودة.

¹ الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- تلبية احتياجات مصلحة البيع.
- ✓ وحدة الثلاجات: تقوم هذه الوحدة بـ:
- تركيب الثلاجات المختلفة.
- تطبيق كل الاحتياطات لوصول المؤسسة إلى الجودة.
- تلبية احتياجات مصلحة البيع.
- ✓ وحدة المنتجات السمرء: تقوم هذه الوحدة بـ:
- تركيب الهواتف وأجهزة السمع البصري (التلفاز - إلخ...).
- تطبيق كل الاحتياطات لوصول المؤسسة إلى الجودة.
- تلبية احتياجات مصلحة الزبائن.

المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهربائية
في هذا الفصل حاولنا إسقاط الجانب النظري على مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء: الأجهزة الكهربائية ، حيث كان من الضروري قبل اللجوء إلى تطبيق هذا النظام المعرفة الكاملة لمحيط المؤسسة ومعرفة مراحلها الإنتاجية.

المطلب الأول: تحديد مراكز التكلفة

تقسم وحدة المنتجات البيضاء إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية.

الفرع الأول: المراكز الرئيسية تتمثل في

1. مركز التموين: يتم في هذا المركز شراء و تخزين مواد الاولية .
2. مركز الإنتاج: يتم في هذا المركز إنتاج و تصنيع المنتجات البيضاء و استهلاك المواد الاولية.
3. مركز التوزيع: يتم في هذا المركز بيع و توزيع المنتجات البيضاء.

الفرع الثاني : المراكز الثانوية تتمثل في

1. مركز الإدارة: تضم الإدارة العامة للمؤسسة إدارة المالية و المحاسبة وإدارة الموارد البشرية.
2. مركز الصيانة: ويضم الوسائل العامة النظافة، الأمن.... إلخ.

الجدول رقم (3) توزيع التكاليف على مراكز التكلفة في وحدة المنتجات البيضاء

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المبلغ	رقم الحساب
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة.

المطلب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وفق مفاتيح التوزيع المتمثلة في النسب الظاهرة في الجداول التالية :

الفرع الأول التوزيع الأولي: حسب مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهربائية يتم توزيع الأعباء غير المباشرة كما يلي:

الجدول رقم (4) التوزيع الأولي بالنسب

التوزيع الأولي حسب النسب					
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	المراكز الحساب
5%	66%	15%	10%	4%	ح/607 المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات
11.62%	36.92%	4.24%	29.81%	17.41%	ح/61 الخدمات الخارجية
13.18%	27.9%	9%	8%	41.92%	ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

ح/63 أعباء المستخدمين	%12	%15	%1.64	%70	%1.36
ح/64 الضرائب و الرسوم المماثلة	%0.16	-	%0.18	%99.16	%0.5
ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى	%100	-	-	-	-
ح/68 المخصصات للإهلاكات و المؤونات	%1.77	%1.27	%4	%84.96	%8

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة.

إن الأعباء غير المباشرة توجه إلى الحسابات التحليلية وتوزع وفق محاسبة التكاليف على مستوى كل الأنشطة والمنتجات من خلال مفاتيح التوزيع والجدول التالي يمثل التوزيع الأولي بالقيم:

الجدول رقم(5) التوزيع الأولي بالقيم

التوزيع الأولي						
رقم الحساب	المبالغ	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية		
		الإدارة	الصيانة	التمويل	الإنتاج	التوزيع
ح/607	431134.28	17245.37	43113.42	64670.14	284548.62	21556.71
ح/61	5959489.07	1037547.0	1776523.6	252682.3	2200243.36	692492.6
		4	9	3		2
ح/62	8016161.13	3360374.7	641292.89	721454.5	2236508.95	1056530.03
		4		0		

130418.5 6	6712720.11	157269.4 4	1438440.0 2	1150752.0 1	9589600.16	ح/63
12673.95	2513498.80	4562.62	-	4055.66	2534791.05	ح/64
-	-	-	-	2526319.6 9	2526319.69	ح/65
281175.7 9	2986086.91	140587.8 8	44636.65	62210.14	3514697.41	ح/68
2194847. 66	16933606.7 5	1341226. 91	3944006.6 7	8158504.6 5	32572192.7 9	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (1) و الجدول رقم (4).

- الفرع الثاني التوزيع الثانوي: بعد التوزيع الأولي تأتي الخطوة التالية المتمثلة في التوزيع الثانوي ويتم فيه تحديد نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الثانوية من خلال معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة تم توزيع النسب كما يلي:

الجدول رقم (6) التوزيع الثانوي بالنسب المئوية

التوزيع الثانوي					
الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		العناصر
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	
2194847.66	16933606.75	1341226.91	3944006.67	8158504.65	التوزيع الأولي
%10	%75	%5	%10	(%100)	الإدارة
%10	%80	%6	(%100)	%4	الصيانة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (5) ومعلومات من المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أنه تم توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال نسب مئوية، وهي النسب المعتمدة من طرف المؤسسة على كل من قسم التموين والإنتاج، والتوزيع .

من أجل إيجاد المبالغ نتبع الخطوات التالية:

نرمز للإدارة بالرمز X ونرمز للصيانة بالرمز Y وعليه نجد:

$$X=8158504.65+0.04Y \dots\dots\dots(01)$$

$$Y=3944006.67+0.1X \dots\dots\dots(02)$$

تعويض المعادلة 01 في 02 نجد:

$$X=8158504.65+0.04(3944006.67+0.1X)$$

$$X=8316264.91+0.004X$$

$$X=8349663.56$$

$$Y=3944006.67+0.1(8349663.56)$$

$$Y=4778973.026$$

والجدول التالي يبين التوزيع الثانوي بالقيم بعد توزيع تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية نجد التكاليف الكلية لكل قسم أساس كمايلي:

- قسم التموين: 2045448.46 حيث كانت طبيعة وحدة قياسها: وحدة مشتراة و المقدرة ب: 21965.

- قسم الإنتاج: 27019032.83 حيث كانت طبيعة وحدة قياسها: وحدة منتجة والمقدرة ب: 31000.

- قسم التوزيع: 3507711.31 حيث كانت طبيعة وحدة قياسها: وحدة مباعة والمقدرة ب: 31000.

الجدول رقم (7) التوزيع الثانوي بالقيم

العناصر	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية		التوزيع
	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	
مجموع التوزيع الأولي	8158504.6	3944006.67	1341226.91	16933606.75	2194847.66
الإدارة	8349633.5	834966.35	417483.17	6262247.67	834966.35
الصيانة	191158.92	4778973.02	286738.38	3823178.41	477897.3
المجموع	00	00	2045448.46	27019032.83	3507711.31
طبيعة وحدة القياس	-	-	وحدة مشتراة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات القياس			21965	31000	31000
تكلفة وحدة القياس			93.12	871.58	113.15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (6) و معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أنه تم توزيع التكاليف غير مباشرة من الأقسام الثانوية إلى فروع رئيسية كما هو موضح في الجدول، بحيث تم توزيع تكاليف الأقسام والمتمثلة قسم الإدارة والصيانة على الأقسام الرئيسية والمتمثلة في كل من قسم التوين، الإنتاج والتوزيع.

الفرع الثالث: حساب مختلف التكاليف

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى حساب مختلف التكاليف الخاصة بمؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية والمتمثلة في تكلفة الشراء و الإنتاج.

أولاً: حساب تكلفة الشراء

1-تكلفة الشراء: هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملات مضافاً إليه الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة ومصاريف النقل..... الخ .

تحتسب تكلفة الشراء وفق العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة و غير مباشرة}$$

1-1 ثمن شراء المواد الأولية:

قامت مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية بشراء مجموعة من المواد الأولية واللوازم، وللقيام بعملية إنتاج المنتج المتمثل في هياكل معدنية .

حيث يحسب ثمن الشراء وفق العلاقة التالية:

$$\text{ثمن الشراء} = \text{كمية شراء المواد الأولية} \times \text{سعر شراء الوحدة}$$

الجدول رقم (8) : ثمن شراء المواد الأولية

النوع	F4500B	F4510G
التعريف	طباخة السفير 66 سوداء	طباخة السفير 66 رمادي
سعر الشراء بالدولار	107.00	107.00

116.3795	116.3795	سعر الصرف
12452.61	12452.61	السعر بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (03)

1-2 حساب تكلفة الشراء:

الجدول التالي يبين طريقة حساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة، علما أن ثمن الشراء تضمن مصاريف الشراء المباشرة.

الجدول رقم: (9) تكلفة الشراء طبخة السفير السوداء و الرمادي

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
273521578.65	12452.61	21965	ثمن الشراء
-	-	-	مصاريف مباشرة
23168462.35	1054.79	21965	مصاريف غير مباشرة
296690041 دج	13507.4	21965	تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدولين (8) و(7) و الملحق (3)

ثانيا: تكلفة الإنتاج

تكلفة الإنتاج هي التكلفة المتحصل عليها بعد عملية التحويل للحصول على المنتج أو تقديم خدمة .

حيث تحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة و غير

ت . ا . ت .

- يمر المنتج بأربعة ورشات وهي: ورشة التقطيع، التركيب والتلحيم والطلاء.

1- توزيع الأعباء غير المباشرة:

تم توزيع الأعباء غير المباشرة للإنتاج على الورشات كما يلي:

التقطيع: 40%، التركيب: 30%، التلحيم: 20%، الطلاء: 10%.

عدد ساعات العمل في اليوم: 7 ساعات و نصف ساعة ، تكلفة الساعة الواحدة هي : 222.27 دج.

عدد ساعات العمل: 173.33 ، عدد الوحدات المنتجة: 31000.

الجدول رقم : (10) توزيع الأعباء غير المباشرة لقسم الإنتاج

قسم الإنتاج				
المرآكز	التقطيع	التركيب	التلحيم	الطلاء
مجموع التوزيع الثانوي	10807613.13	8105709.84	5403806.56	2701903.28
طبيعة وحدات القياس	ساعات عمل مباشرة	عدد الوحدات المنتجة		
عدد وحدات القياس	173.33	31000	31000	31000
تكلفة وحدات القياس	62352.81	261.47	174.31	87.15

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة

2- حساب أعباء الإنتاج المباشرة:

الجدول رقم : (11) حساب تكلفة الإنتاج

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
2966900.41	13507.4	21965	تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
38526.05	222.27	173.33	مصاريف الإنتاج المباشرة
10807613.13	62352.81	173.33	مصاريف الإنتاج غير مباشرة:
8105709.84	261.47	31000	التقطيع
5403806.56	174.31	31000	التركيب
2701903.28	87.15	31000	التلحيم
			الطلاء
30024489.3	968.53	31000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (9) و(10)

3- حساب التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج:

التكلفة الوسطية المرجحة للمنتج = (مخزون أول مدة + الإدخالات) / بالقيمة / (مخزون أول مدة + الإدخالات) بالكمية).

وبما أنه لا يوجد مخزون أول مدة فإن التكلفة الوسطية المرجحة هي: 968.53.

- حساب سعر التكلفة: هو التكلفة الكلية التي يحملها منتج أو خدمة منذ الشروع في إنجازه إلى غاية بيعه وتسليمه للزبون .

ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة المنتجات المباعة} + \text{أعباء مباشرة وغير المباشرة للتوزيع}$$

بعد حساب تكلفة الإنتاج وبيان مختلف أعباء التوزيع، سيتم توضيح سعر التكلفة النهائي للمنتج، من خلال الجدول التالي:

علما أن المؤسسة تعمل حسب الطلبية أي ما ينتج يباع .

الجدول رقم (12) : حساب سعر التكلفة

المبلغ الإجمالي	السعر	الكمية	البيان
30024489.3	968.53	31000	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
-	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
3507711.31	113.15	31000	مصاريف التوزيع غير مباشرة
33532200.6	1081.68	31000	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدولين (11) و(7)

ثالثا: حساب النتيجة التحليلية: وهي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

الجدول رقم : (13) حساب النتيجة التحليلية

المبلغ الإجمالي	سعر الوحدة	الكمية	البيان
399714000	12894	31000	رقم الأعمال
35532200.6	1081.68	31000	سعر التكلفة
364181799.4	13975.68	31000	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة و الجدول رقم

(9)

ويظهر لنا من خلال الجدول أن النتيجة التحليلية كانت موجبة بمبلغ **366181799.4** دج وهذا ما يدل على أن المؤسسة حققت أرباح.

المطلب الثالث: حساب تكاليف المنتجات البيضاء بطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC

سنحاول في هذا المبحث إسقاط الجانب النظري على مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية، حيث سيتم عرض مراحل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب ما تم التطرق إليه سابقا، من خلال تتبع مراحل تطبيقه وتوضيح أهميته في تحسين أداء المؤسسة.

الفرع الأول: تحديد تكلفة أنشطة

تعتبر مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية مؤسسة متعددة الأنشطة، وطبيعة كل نشاط تختلف على الأخرى، وبما أن هذه الأنشطة تمثل جوهر طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، ففي هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة وتكلفتها.

أولا: تحديد مراكز الأنشطة

1-مركز نشاط الإدارة العامة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- تسير المصالح العامة .
- الإشراف على المستخدمين

- أمن وحفظ الصحة.
- تطوير الاعلام الآلي .

2-مركز نشاط الصيانة: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- الأمن و الصيانة .
- دراسة المعلومات التقنية المتعلقة بوسائل الإنتاج

3-مركز نشاط التوزيع: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- التسويق .
- الإرسال.
- الانجازات.

4-مركز نشاط التموين: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- تسيير المخزونات
- التموين والشراء .

5-مركز نشاط الإنتاج: يقوم هذا القسم بالأنشطة التالية :

- التوجيه العام.
- التقطيع والتجميع.
- التعبئة والتخزين
- إنتاج مواد مصنعة

ثانيا: تحديد تكلفة الأنشطة:

بعد تحديد مراكز الأنشطة لمؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية يتم الإنتقال إلى تطبيق النظام، من خلال تحديد تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة.

تحدد وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الإجمالية لمركز النشاط} \times \text{النسبة المخصصة للنشاط}$$

يبين الجدول التالي كيفية تحديد تكاليف كل نشاط، انطلاقاً من التكلفة الإجمالية لمركز النشاط التابع له، واعتماداً على المقابلة مع المحاسب المسؤول عن مصلحة المحاسبة تم وضع نسب تقديرية تمثل نسبة تكلفة النشاط من التكلفة الإجمالية لمركز النشاط التابع له.

في هذه المرحلة حاولنا الحصول على نسبة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، لكن تعذر علينا ذلك واعتمدنا على تكاليف الأقسام المعتمدة في المؤسسة واقترح نسبة لتكلفة كل نشاط من تكلفة مركز النشاط التابع له، وتم التوصل إلى الجدول التالي:

الجدول رقم : (14) تحديد تكلفة الأنشطة

مركز نشاط	التكلفة	الأنشطة	النسبة	تكلفة النشاط
الإدارة العامة	8158504.65	تسيير المصالح العامة	%43.5	3548949.52
		الأمن وحفظ الصحة	%6.5	530302.80
		الإشراف على المستخدمين	%40	3263401.86
		تطوير الإعلام الآلي	%10	815850.46
الصيانة	3944006.67	الأمن و الصيانة	%80	3155205.33
		دراسة المعلومات التقنية	%20	788801.33
التمويل	1341226.91	التمويل والشراء	%70	938858.83
		تسيير المخزونات	%30	402368.07
الإنتاج	16933606.75	التوجيه العام	%15	2540041.01
		التعبئة والتخزين	%40	6773442.7
		التقطيع والتجميع	%30	5080082.02
		إنتاج مواد مصنعة	%15	2540041.01

1097423.83	%50	التسويق	2194847.66	التوزيع
438969.53	%20	الإرسال		
658454.29	%30	الانجازات		

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على معلومات من مصلحة المالية و المحاسبة الجدول رقم (2-5)

الفرع الثاني: تحديد مسببات تكلفة النشاط

سنحاول في هذه المرحلة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط ، أي الحدث الذي أدى إلى نشوء تكلفة الأنشطة. وذلك من خلال إعداد مصفوفة بين أنشطة المؤسسة ومسبباتها، وذلك من أجل تحديد غرض التكلفة المتمثل في المنتج النهائي المقدم من طرف المؤسسة.

الجدول رقم : (15) مصفوفة بين الأنشطة ومسببات تكلفة كل نشاط

الكمية المنتجة	عدد الفواتير	عدد أيام العمل	عدد التدخلات	عدد العمال	كمية المواد الأولية	عدد الطلبات	عدد ساعات العمل	
							x	تسيير المصالح العامة
				x				الأمن وحفظ الصحة
							x	الإشراف على المستخدمين
							x	تطوير الإعلام الآلي
			x					الأمن و الصيانة
		x						دراسة المعلومات

								التقنية
	×							التمويل والشراء
					×			تسيير المخزونات
			×					التوجيه العام
						×		التعبئة والتخزين
×								التقطيع والتجميع
						×		إنتاج مواد مصنعة
			×					التسويق
	×							الإرسال
								الانجازات

المصدر: اعتماد على معلومات مقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة.

والجدول التالي يبين عدد المسببات لكل نشاط:

الجدول رقم : (16) عدد المسببات لكل نشاط

الكمية المنتجة	عدد الفواتير	عدد أيام العمل	عدد التدخلات	عدد العمال	كمية المواد الأولية	عدد الطلبيات	عدد ساعات العمل	
							173.33	تسيير المصالح العامة
				5				الأمن وحفظ الصحة
							173.33	الإشراف على

								المستخدمين
							173.33	تطوير الإعلام الآلي
			57					الأمن و الصيانة
		220						دراسة المعلومات التقنية
	122							التمويل والشراء
					21965			تسيير المخزونات
			57					التوجيه العام
						121		التعبئة والتخزين
31000								التقطيع والتجميع
						121		إنتاج مواد مصنعة
			57					التسويق
	122							الإرسال
		220						الانجازات

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات المقابلة في المؤسسة.

الفرع الثالث: حساب سعر التكلفة والنتيجة

أولاً: حساب التكاليف الكلية والنتيجة التحليلية

سيتم حساب التكاليف الكلية وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الكلية} = \text{مجموع التكاليف المباشرة} + \text{مجموع التكاليف غير المباشرة}$$

$$+ 1341226.91 + 3944006.67 + 8158504.65 + 850476.8 = \text{التكاليف الكلية} \\ = 2194847.66 + 16933606.75 = 33422669.44 \text{ دج.}$$

حساب النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - التكاليف الكلية

$$= 33422669.44 - 399714000 =$$

$$= 366291330.56 \text{ دج}$$

جدول رقم : (17) المقارنة بين الطريقة المطبقة بالمؤسسة مع طريقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

البيان	النظام التقليدي	نظام ABC	الفرق
التكاليف الكلية	33532080	33422669.44	-109410.56
النتيجة التحليلية	364181799.4	366291330.56	2109531.16

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول. (13)

نستخلص من النتائج السابقة، أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ساهم في تخفيض سعر التكلفة والرفع من النتيجة التحليلية، مقارنة مع طريقة التكاليف الكلية المطبقة بالمؤسسة.

حيث أن:

التكاليف الكلية انخفض من 33532080 دج إلى 33422669.44 دج.

بالإضافة إلى النتيجة التحليلية التي كان 364181799.4 دج ثم ارتفعت بمقدار 2109531.16 دج وهذا في صالح المؤسسة.

وهذا يدل على أن استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ساهم في تخفيض تكاليف المؤسسة وارتفاع مردوديتها ، لأنه يقدم معلومات مفصلة عن تكاليف كل نشاط ويقوم بتخفيض تكاليف الأنشطة غير مضيعة القيمة و يقوم بحذفها، ويرفع من تكاليف الأنشطة التي تعطي قيمة مضافة، على عكس النظام المطبق في المؤسسة الذي يقدم معلومات عن التكاليف بصفة إجمالية.

ومنه يتم استنتاج فعالية هذا النظام حيث يعتبر أداة فعالة تعمل على الرقابة على التكاليف ومنه وتخفيضها، من خلال اكتشاف النقائص التي تؤدي إلى تضخم التكاليف وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يؤدي إلى ترشيد القرارات وبالتالي تحسين أداء المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد المقارنة وتحليل النتائج تم التوصل إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له أهمية بالغة في تسهيل عملية تتبع التكاليف غير المباشرة، على عكس الطريقة المعمول بها في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية و التي تتخللها نقائص و عيوب كبيرة، وبعد تطبيق أسلوب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توصلنا إلى أنه أدى إلى تخفيض التكاليف و بالتالي تعظيم ربحيتها وتحسين أدائها بصفة عامة.

الخاتمة

الخاتمة

تواجه المؤسسة الإقتصادية مجموعة من التغيرات المستمرة، مما أدى إلى وجود مفاهيم جديدة وطرق حديثة للتسيير تمكن من إيجاد حلول للمشاكل التي تواجهها نتيجة التغيرات من جهة، وتحقيق أهدافها من جهة أخرى.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية السابقة تبين لنا أنه بوجود نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة يساعد على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية وضبط التكاليف وتحسين الرقابة على الإنتاج، وللمحاسبة التحليلية عدة أساليب من بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ويعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف وإعطاء النتائج بدقة وأكثر مصداقية.

ومن خلال ما تطرقنا إليه سابقا تم التوصل إلى بعض النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات ومعالجة الاشكالية المطروحة:

إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تطبق مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الأجهزة الكهرومنزلية طريقة التكاليف الكلية في تحديد النتيجة وتحليل وضعية المؤسسة وتوجيهها نحو الأفضل وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: من خلال الدراسة في مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الاجهزة الكهرومنزلية رأينا بأن المؤسسة تملك الإمكانيات ما قد يساعدها على تبني هذا النظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ويبقى العائق الوحيد لديها هو إيمان أصحاب القرار بمخرجات هذا النظام وتفضيل تطبيق طريقة التكاليف الكلية، وهذا ما يبطل صحة الفرضية الثانية.

نتائج الدراسة:

-عدم وجود قسم مختص بمحاسبة التكاليف مما يجعل عملية تحديد التكاليف تخضع لاعتبارات افتراضية و تقديرية .

-رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة و رغم تطورها، إلا أن المؤسسة محل الدراسة لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق نظام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و هذا راجع لنقص التأطير في التكاليف التي يتكلفها هذا النظام من أجل تصميمه.

- من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا أن طريقة ABC أكثر فعالية من الطريقة المطبقة في أداء المؤسسة محل الدراسة.

التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها و من خلال الدراسة التطبيقية يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلول لبعض المشاكل التي تعاني منها مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء الاجهزة الكهرومنزلية وهي:

- يجب على مؤسسة كوندور وحدة المنتجات البيضاء إعادة النظر في أنظمة التكاليف التي تستخدمها و ذلك من خلال إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- نوصي المؤسسة بتطبيق دورات تكوينية إبتداءً من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية ودور نظام ABC وآلية تطبيقه حتى يتحقق نجاحه.

آفاق الدراسة :

- من خلال الدراسة تبين لنا مواضيع تحتاج إلى منها:
- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية التخطيط و الرقابة على الإنتاج .
- دور الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة .

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

01- باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. -أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
2. -إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007
3. -إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط01، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
4. -بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002
5. -بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
6. -جبرائيل كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2011
7. -خضير كاضم محمود، هايل يعقوب فاحوري، ادارة الانتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2001
8. -عبد الفتاح الصحن، محمد السيدسرايا، فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الحميعي الحديث، الاسكندرية.
9. -فايز الزغبي، الرقابة الادارية في منشآت الاعمال، دار الهلال، عمان، 1991، ص 29
10. -كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
11. -محمد توفيق ماضي، ادارة الانتاج و العمليات، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 1999
12. -محمد تيسير عبد الحكيم الربجي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
13. -محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003
14. -ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزء الأول، الجزائر
15. -ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

16. -نور احمد، وعبيد حسين، والسيد شحاتة، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2007
- ب- الرسائل العلمية والأطروحات:
1. -محمد امين شنه، دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
 2. -مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005-2006.
 3. -إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، الوادي، 2013/2014
 4. -إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، الوادي، 2013/2014
 5. -أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة كاداة مساعدة على التسيير و تحسين الاداء، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2009،
 6. -جباب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009
 7. -حمادية سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011 .
 8. -خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007
 9. -درهمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004/2005.
 10. -ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002/2003

11. -سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة نפטال)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009
12. -سامية معقاسي، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة وهران، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أو الحاج، البويرة، 2015/2014.
13. طوايية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004-2003.
14. -عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة في الشركات الصناعية في الاردن، و علاقته بالاداء المالي(التطبيق و نموذج مقترح للقياس)، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية علوم مالية و المصرفية، الاكاديمية العربية للعلوم مالية و المصرفية، عمان، الاردن، 2009
15. -محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2005
16. -هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
- 02- باللغة الفرنسية:**

Burlaud alain et claude simon ;op. cit .17

op. cit 02j. Trahand et les autre ;

ج- المجلات والابحاث والدروس:

1. -سليمة طبايية، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة قلمة، 2015.
2. -سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد 01، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، يناير 2007

د) تشريعات وتنظيمات قانونية:

1. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق 25 مارس سنة 2009، النظام المحاسبي والمالي.


قائمة الملاحق

Direction Générale

Direction des Finances et Comptabilité

Les charges indirectes SPA CONDOR ELECTRONICS

Compte	Désignation	Montant
602	AUTRES APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES	183 185,60
607	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES	431 134,28
609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	- 15 947,94
611	SOUS-TRAITANCE GENERALE	4 546 607,79
613	LOCATIONS	657 942,31
615	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	349 647,25
616	Primes d'assurances	401 384,82
618	DOCUMENTATION ET DIVERS	6 906,90
622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET HONORAIRES	384 765,46
626	FRAIS POSTAUX ET DE TELECOMMUNICATIONS	159 415,51
628	COTISATIONS ET DIVERS	196 912,68
654	PERTES SUR CREANCES IRRECOUVRABLES	6 379,77
657	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	69 176,41
658	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	2 450 763,51
670	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES- CHARGES	1 032 825,41
681	DOTATIONS AUX AMORT, PROV ET PERTES DE VALEUR	3 514 697,41
627	SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILES	280 659,73
661	CHARGES D'INTERETS	2 646 578,39
666	PERTES DE CHANGE	31 947,45
668	AUTRES CHARGES FINANCIERES	2 228,57
623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS PUBLIQUES	4 568 687,41
624	TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORT COLLECTIF DU PERSONNEL	1 725 267,21
625	DEPLACEMENTS, MISSIONS ET RECEPTIONS	700 453,01
642	IMPOTS ET TAXES NON RECUPERABLES SUR CHIFFRE D'AFFAIRES	2 480 148,41
645	AUTRES IMPOTS ET TAXES (HORS IMPOTS SUR LES RESULTATS)	54 642,51
631	REMUNERATIONS DU PERSONNEL	8 673 025,21
637	AUTRES CHARGES SOCIALES	837 920,31
638	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL	78 654,41
Total		36 456 010,31



UNIVERSAL
FOR ENGINEERING INDUSTRIES (S.A.E.)

شركة يونيفرسال
للصناعات الهندسية
(ش.م.م)

CAIRO: 14/02/2018

SPA CONDOR ELECTRONICS,
Plot 70 Section 161
BORDJ BOU ARRERIDJ,
ALGERIE

COMMERCIAL INVOICE NO. 43A022018

DESCRIPTION OF GOODS:-
CKD 4500 GAS COOKERS.
CONTRACT: FOB ALEXANDRIA.
DETAILS AS FOLLOWS:

NO.	MODEL	DESCRIPTION	QTY.	UNITS / PRICE US	TOTAL AMOUNT US
1	F4500B CF05604	CKD Gas Cooker, 4 Burners ,Black	1500	107	160500
2	F4510G CF05604	CKD Gas Cooker, 4 Burners, Silver Side, Stainless Hob 304	3000	107	321000
TOTAL AMOUNT FOB					5 481,500

(SAY FOUR HUNDRED EIGHTY-ONE THOUSAND, FIVE HUNDRED US DOLLARS)

Payment : D/A 60 days from B/L Date.
Gross Weight : 247500 KG
Country of origin: Egypt
Country of export: Egypt
NIF: 000234046277228
PORT OF LOADING :DEKHEILA PORT,ALEXANDRIA
PORT OF DISCHARGE : ALGIERS PORT ,ALGERIA

Signature

SPA NATIXIS ALGERIE Agence
Bordj-Bou-Arreidj
23 Bd. Houari Boumedienne
ALGERIE



DOMICILIATION IMPORT

341301 2018/02/10 000531 VSD

Date 21/05/2018

LAFI Mezzali
Chargé d'Opérations
Technique

UNIVERSAL FOR ENGINEERING INDUSTRIES (S.A.E.)

Signature

BOUKENIA Salah
Directeur d'Agence

Office : 26 Syria St, El Mohandeseen, Giza . القاهرة ١٠٠ ش. سوريا - المهندسين - الجيزة .
 Tel : (02) 33382003/4/5/6 Fax : (02) 33385053 ش.بن. ٢٠١ / ٤ / ٦ / ٢٢٢٢١٠٢ (٢٠٢) ٢٢٢٢٢٢٢٢٢٢ (٢٠٢)

SARL SIROCO
LIGNE TRANSIT
 Commissionnaire Agréé N° 284/13
 Code fiscal n°: 001316009365846
 06Rue Sersent ADDOUNE ALGER

Alger le: 28/05/2018

CONDOR ELECTRONICS SPA
 07 ZA Route de M'SIRA
 BOUMEDJENI BOUMEDJENI
 NIF: 000234044377228

REP : 112/18

Facture 105/18

Grav: 1418
 Article: 855
 Réf: B/L N° CFA 0252761 CMA CGM ALGER-PORT

DESIGNATION	POIDS: Kg	NOMBRE: Colis
14 TC	247500	577 Colis
Calculé en CDD		

- Frais Programmation visite DCP & Douane
- Frais Programmation visite douane
- Frais visite DCP & Douane Manutention H
- Frais visite Douane
- Frais Déplacement 2IJ
- Frais Echange Documents
- Frais Magasinage
- Frais Scanner
- Formalités d'Escorte
- Commission de transit :
- Frais Scanner
- Autres frais
- Ouverture dossier
- Timbre 1%

DEBOURS	TRANSIT	OBSERVATIONS
		D1030 N°003805
		DU: 23/05/2018
		C.V
146 262,48		
	95 000,00	
	3 000,00	
146 262,48		



Total H.T 101 000,00
 TVA 17% 101 000,00
 Total T.T.C 247 262,48
 NET A Payer 247 262,48
 SAUF ERREUR OU OMISSION

Non Assujéti à la TVA

Arrivée la somme facture à la somme de : Deux Cent Quarante Sept Mille Deux Cent Sixante Deux Dinars & 48 Cts

Bureau ALGER-PORT **DOUANE ALGERIENNE**

Numéro 8249 **Date** 23/05/2018

QUITTANCE D & T Nature IMMEDIAT 1030

Références D-type Numéro Date 008805 23-05-2018

Partie Versante / Bénéficiaire SARL TRANSIT SIROCO P.C. CONDOR ELECTRONICS

Mode de Paiement C.BANR BEA 2987585 22/05/2018 11488714,00


VISA CAISSIER		Droits et Taxes		Autres recouvrements et opérations diverses	
	Code	Montant		Code	Montant
	915	568.879,00	227		10,00
	204	10.916.805,00	601		1.000,00
			600		20,00
			408		2.000,00
		11.485.684,00			3.030,00
Total				Total	


Montant Total en Lettres ONZE MILLE QUATRE CENT QUATRE VINGT HUIT MILLES ET CENT QUATORZE DINARS

*****11.488.714,00

Accédez aux pa

DOR ELECTRONICS
 Capital social de 2 450 000 000 DA
 Distribution et SAV d'appareils électroménagers, électroniques
 domestiques et panneaux photovoltaïques
 Vente de produits frigorifiques et de climatisation

 NO 1001-2008
 001 14001 2014
 01/04/15
 15/01/2017



Coût de revient Produits Blancs الملاحق (3)

Cours	Prix DA	Fret	DD	Frais d'approches	Coût d'achat
116,3795	12 452,61	189,28	252,84	612,67	13 507,39
116,3795	12 452,61	189,28	252,84	612,67	13 507,39
114,3001	4 686,30	146,22	2 383,53	283,75	7 499,80
52478%					