

نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج لمؤسسة صناعية

حالة الشركة الأوراسية للبسكويت (باتنة - الجزائر)

Proposed Cost Accounting System to Calculate the Cost of Production for an Industrial Enterprise State of the Eurasian Biscuit Company (Batna-Algeria)

عماد زودة*



imad.zouda@univ-batna.dz، جامعة الحاج لخضر - باتنة 1 (الجزائر)

تاريخ الإرسال: 2022-01-02	تاريخ القبول: 2022-04-06
ملخص تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نظام محاسبة التكاليف، من حيث التعريف لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة <i>Management Tools</i>، وخطوات تصميمه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الجزائرية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتطبيق هذا التصور على الشركة الأوراسية للبسكويت بمروانة ولاية باتنة. أظهرت نتائج الدراسة أن الشركة تعتمد أسعار تنافسية في عملية تسعير منتجاتها، غير أخذة في الحسبان ظروف الشركات الأخرى المنافسة سواء في نقل المواد الأولية أو التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع. الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف، تصميم نظام التكاليف، تكلفة الإنتاج، المؤسسات الصناعية. تصنيفات JEL : P42, O14, M41	Abstract This study aims to identify the cost accounting system, in terms of the definition of this type of cost management system, the steps of its design, and the extent to which it can be applied to Algerian industrial companies. To achieve these goals, the researcher applied this perception to the Eurasian Biscuit Company Batna. The results of the study showed that the company adopts competitive prices in the pricing of its products, not taking into account the circumstances of other competing companies either in the transportation of raw materials or technology used in the manufacturing process. Keywords: Cost accounting system, cost system design, production cost, industrial enterprises. JEL Classification Codes: M41, O14, P42.

*المؤلف المرسل

1. مقدمة

يشهد عالم الأعمال تحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة، شدة المنافسة، تطور سريع للتكنولوجيا، ظهور مؤسسات جديدة وموت مؤسسات قديمة، ظهور منتجات جديدة وموت منتجات قديمة، وغيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها، أو حتى التنبؤ بها.

يفهم من هذا أن نظم المعلومات الإدارية (أو كما يسميها البعض نظم المعلومات الوظيفية أو نظم معلومات التسيير) تقوم بدور بالغ الأهمية في تزويد المسيرين بالمعلومات التي يستعملونها في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تقود المؤسسة إلى برّ الأمان.

وأحد الأنظمة الجزئية من نظم المعلومات الإدارية نجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يكتسي أهمية بالغة كغيره من الأنظمة الجزئية داخل المؤسسة، حيث يعتمد على مخرجاته في اتخاذ العديد من القرارات، لذلك يعمل المسيرون دائما على جعله مواكبا للتغيرات الجديدة مما يكسبه صفة المرونة.

ويتكون نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة من نظام المعلومات المحاسبة المالية والذي تتوجه مخرجاته إلى أطراف خارجة عن المؤسسة كإدارة الضرائب، هيئات الإحصاء وغيرهم. والمحاسبة المالية يجبرها القانون، عكس محاسبة التكاليف والتي يكون وضعها في المؤسسة بصفة اختيارية لكنها جدّ مهمة في التسيير لهذا يسميها البعض كذلك بمحاسبة التسيير وإن كان في الحقيقة مصطلح المحاسبة الإدارية أشمل من مصطلح محاسبة التكاليف. إنّ نية الحصول على معلومات تكاليفية ذات جودة هي التي تفرض على المؤسسة تصميم النوع الثاني من نظم المعلومات المحاسبية وهو نظام معلومات محاسبة التكاليف، والذي توجه مخرجاته إلى المسيرين قصد اتخاذ القرارات اللازمة (سواء تدعيم القرار السابق، أو تغييره بقرار آخر) وتطبيق المساءلة لكل مركز يتحمل تكاليف معينة.

إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق، يسعى هذا البحث إلى الإجابة على الإشكالية التالية:

❶ ما هي خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف؟

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي أهمية وضع نظام محاسبة التكاليف؟
 - 2- إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف في تحديد سعر التكلفة، الرقابة و اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
 - 3- ماهي أسس وخطوات وضع نظام محاسبي في مجال التكاليف؟
- فرضيات الدراسة:**

- لكي نتمكن من مناقشة هذه الإشكالية، نضع عدد من الفرضيات:
- 1- تلعب أنظمة التكاليف دورا هاما في قياس ومتابعة عناصر التكاليف بالمؤسسات الصناعية.
 - 2- تطبيق نظام محاسبة التكاليف يحقق تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية، مما يؤدي إلى تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف.
 - 3- قد تختلف طرق حساب التكاليف من قطاع لآخر، إلا أن مبادئ تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقى موحدة لكل القطاعات.
- أهمية الدراسة وأهدافها:**

لاشك أن إتباع الأساليب العلمية والاقتصادية في إدارة المؤسسات يعد مطلبا ضروريا لنجاح المؤسسات، والجزائر عرفت في مرحلة سابقة نظاما اقتصاديا يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي وضمان الحماية بإجراءات قانونية ومالية، وتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن ظروف ذلك الواقع تغيرت بانتهاج الجزائر نظام اقتصاد السوق الذي فتح آفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية، الشيء الذي فرض على مسيري المؤسسات العمومية والخاصة على تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد اقتصادية منها محاسبة التكاليف.

منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مفهوم محاسبة التكاليف كنظام وأداة تساعد المديرين على اتخاذ القرار، مع محاولة تصميم نظام محاسبة التكاليف لمؤسسة صناعية.

2. محاسبة التكاليف - مقارنة نظرية -

1.2 تعريف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تأتي من أنها: "تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات." (فخر نواف، خليل الدليمي، 2002، صفحة 14).

ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة" (صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، 1997، صفحة 7).

2.2 وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدد من الوظائف يمكن إبرازها على النحو التالي:

1.2.2 الوظيفة التسجيلية:

وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

2.2.2 الوظيفة التحليلية:

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسيرها، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

3.2.2 الوظيفة التفسيرية:

وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة. (صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، 1997، صفحة 10).

4.2.2 إعداد الموازنات التقديرية:

تعرف الموازنة التقديرية بأنها الموازنة التي تحوي قيم محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلاً ويتم إعدادها بناءً على السلوك التاريخي للتكاليف إضافة إلى التنبؤ ببيانات يتوقع حدوثها مستقبلاً (عاطف الأخرس وآخرون، 2001، صفحة 14).

3.2 أهداف نظام محاسبة التكاليف

يعمل نظام محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية:

1.3.2 قياس التكلفة:

وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً ويساعد هذا في: (عبد المقصود ديبان وآخرون، 2004، صفحة 22)

- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من المنتج.
- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة.
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة.

- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.
- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل.

2.3.2 الرقابة على التكاليف:

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة.

◀ **الرقابة المانعة:** قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمن الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

◀ **الرقابة المصححة:** وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا.

3.3.2 اتخاذ القرارات:

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي: (غسان فلاح سلامة المطارنة، 2003، صفحة 17-18)

- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح.
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.
- التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد.
- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.

◀ تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

4.3.2 المساعدة في التسعير:

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة التسعيرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محددا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة (باسيلي، مكرم عبد المسيح، 2002، صفحة 21).

3. تصميم نظام محاسبة التكاليف للشركة الأوراسية للبسكويت

تعتبر الشركة الأوراسية للبسكويت أول شركة على مستوى ولاية باتنة وهي شراكة بين الإخوة خنفوسي، حيث تم إنشائها في سنة 1983 من طرف الدولة، إلى غاية سنة 1998 تم صدور قرار خصصتها، تقع الشركة بدائرة مروانة ولاية باتنة، على بعد 40 كلم عن ولاية باتنة.

إن الهدف من وضع النظام ليس حساب التكاليف في حد ذاته، لكن في استخدام معلومات هذا الحساب وبواسطة التحليل والمتابعة للتحكم في العناصر التكاليفية التي ساهمت بنسبة كبيرة في تكوين سعر التكلفة، بعبارة أخرى أن المشكل ليس معرفة كم بالضبط ستكون التكاليف ولا الحصول على تكلفة صحيحة، لكن يتمثل في الحصول أنيا على نظام معبر لقياس التكلفة، يسمح بتصور القرارات التي ستؤثر على مستوى الأعباء مستقبلا.

ومنه كلما كان حساب، تحليل ومتابعة التكاليف دقيقا وسريعا، كلما ساهم في: (Jean-Lue

Boulot et d'autres, 1986, p18)

- التحكم في التكاليف.

- الوصول إلى تخفيض عناصر التكاليف وبالتالي سعر التكلفة.
 - اتخاذ أفضل القرارات من خلال وضع التصحيحات في أوانها.
- عادة ما يتطلب إعداد نظام محاسبي المرور بثلاث مراحل أساسية:

1. دراسة أولية للمؤسسة.

2. وضع قائمة المعلومات والتي تتمثل في استقبال المعلومات ثم جمعها في وثائق خاصة.

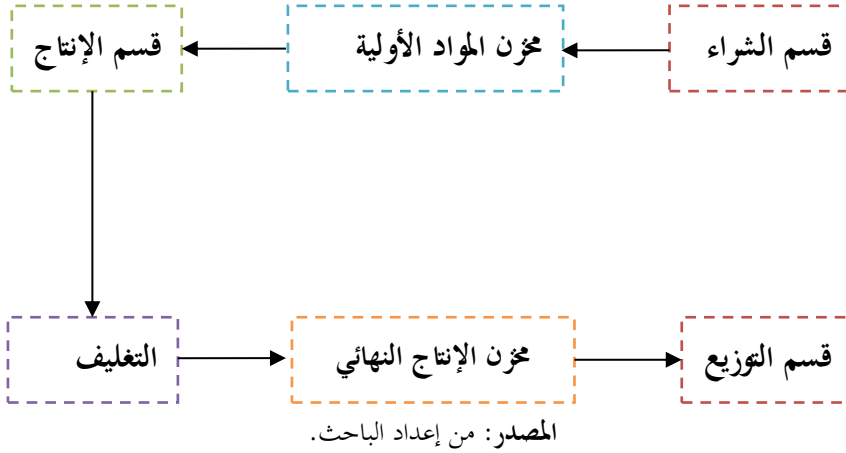
3. تسجيل وتحميل التكاليف.

1.3 دراسة أولية للمؤسسة:

تتم الدراسة الأولية انطلاقاً من الدورة الإنتاجية للشركة ككل والتي نوجزها بالنسبة للشركة الأوراسية

للبسكويت في الشكل الموالي:

الشكل 1: مراحل عملية الإنتاج داخل الشركة



◀ وعليه يمكن القول أن كل قسم من هذه الأقسام يتحمل مجموعة من التكاليف و التي يمكن شرحها فيما يلي:

1.1.3 تكاليف قسم الشراء (التموين):

يتحمل هذا القسم مجموعة من التكاليف و المتمثلة في سعر شراء المواد الأولية التي تدخل مباشرة في عملية الشراء، بالإضافة إلى تكاليف النقل سواء كانت وسائل النقل الخاصة بالشركة أو اللجوء في بعض الحالات إلى استئجار شاحنات الغير نظرا لقلة وسائل النقل الخاصة بها، وكذلك أجور العمال الذين يتولون عملية الشحن و النقل.

2.1.3 تكاليف المخزن:

للمخازن أهمية كبيرة في الشركة، حيث أنها تخفض المخاطر التي تلحق بالمواد الأولية وبالمنتجات النهائية، فمثلا في حالة توقف الآلات عن الإنتاج أو تعرضها للعطب فإن المنتج يكون محفوظا في مخازن المنتجات النهائية بطريقة تجنبه التلف. فتكاليف التخزين قد ترتفع في حالات معينة كبقاء المنتج لمدة طويلة في المخزن، زيادة على هذا فإن الشركة تتحمل تكاليف العمالة الخاصة بمراقبة المخزون، حيث تقوم هذه العمالة بنقل المنتج من قسم الإنتاج إلى المخزن، و نفس الشيء بالنسبة للمواد الأولية الداخلة في صنع المنتج، وللشركة مخازن مكيفة لتفادي تلف المنتج بسبب الرطوبة.

3.1.3 تكاليف قسم الإنتاج:

تتم في هذا القسم مختلف العمليات الإنتاجية من عجن و تشكيل البسكويت و طهيه، حيث يتحمل هذا القسم عدة تكاليف و المتمثلة في تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة إضافة إلى مصاريف الإنتاج المباشرة و التي تضم كل من تكاليف اليد العاملة، الإهلاكات، المصاريف المالية و مصاريف مختلفة، وكذا المصاريف غير المباشرة التي لا تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية، كالمصاريف الخاصة بقسم المحاسبة.

4.1.3 تكاليف قسم التوزيع:

بعد الانتهاء من عملية الإنتاج لا بد من القيام بعملية توزيع المنتجات على مختلف المناطق والولايات، وهذا ما يجعل الشركة تتحمل مجموعة من التكاليف الخاصة بالنقل و تشمل هذه التكاليف كل من تكاليف الصيانة، البنزين، قطع الغيار و العمالة، إضافة إلى التأمين و إهلاك معدات النقل (الشاحنات). لكن الشركة تسعى دوما إلى تخفيض تكاليف النقل إلى أدنى مستوى ممكن خاصة عندما تتولى الشركة عملية نقل البضاعة إلى الزبائن في المناطق البعيدة.

● ولحساب هذه التكاليف نقترح تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة التكاليف الكلية)، وهذا يتطلب تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.

لقد اعتبرنا كل المصاريف الخاصة بمنتجات البسكويت والكرème فقط مصاريف مباشرة، على أن يتم توزيعها على مختلف أنواع البسكويت قصد حساب تكلفة إنتاج كل نوع. في حين اعتبرنا المصاريف التي تخص في آن واحد كل أنواع البسكويت المنتجة مصاريف غير مباشرة.

2.3 حساب التكاليف المباشرة للشركة

يعتبر المصروف مباشرا إذا كان يخص منتج واحد (مجموعة من المنتجات بالنسبة لشركتنا). في هذا الصدد سوف نهتم بحساب التكاليف التالية:

1. تكلفة شراء المواد الأولية.

2. تكلفة الإنتاج.

3. تكلفة اليد العاملة المباشرة.

4. مصاريف الإنتاج الأخرى.

1.2.3 حساب تكلفة شراء المواد الأولية:

يتم حساب هذه التكلفة انطلاقاً من سعر الشراء ومصاريف التمويل المتعلقة بشراء وتخزين المواد الأولية، يمكن معرفة سعر شراء المواد الأولية بالرجوع إلى الفواتير التي يرسلها الموردون، هذه الفواتير تسمح بمعرفة الكميات المشتراة، السعر الفردي لها والمبلغ الإجمالي لقيمة المشتريات.

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف التمويل

نقترح أن تحسب هذه التكلفة وكل التكاليف الأخرى مرة كل شهر في بداية الأمر، قصد التمكين من متابعتها وتدقيق الحسابات فيها، على أن تقلص هذه الفترة في مراحل متطورة من تطبيق النظام.

2.2.3 حساب تكلفة منتجات المؤسسة:

أ. حساب تكلفة إنتاج العجين:

- تكلفة المواد الأولية المستعملة.
- مصاريف اليد العاملة المباشرة.
- مصاريف أخرى مباشرة للإنتاج.

ب. تكلفة المواد الأولية المستعملة:

بما أن المعلومات المتعلقة بتكلفة إنتاج العلب الواحدة من البسكويت غير متوفرة لدى الشركة، وبالاكتفاء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الخاصة بالكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج عججين كل نوع من البسكويت.

3.2.3 مصاريف اليد العاملة المباشرة:

يتطلب حساب مصاريف اليد العاملة المباشرة في قسم تحضير العجينة تحديد ومعرفة مايلي:

- عدد العمال المنتجين في ورشة العجن.
- قيمة الأجر الشهري لكل عامل.
- عدد الساعات المخصصة لكل نوع.

يتكون هذا القسم من ورشة واحدة بها آلة عجن و ثلاث (03) عمال منتجين، وينتج خمسة أنواع من العجينة (لكل نوع من البسكويت)، لذا فإن مصاريف اليد العاملة في هذا القسم هي مصاريف غير مباشرة، تخصص مباشرة لكل نوع من البسكويت (لأن كل نوع من العجين يخصص لنوع واحد من البسكويت)، وذلك بتسجيلها في البطاقة الخاصة بحساب تكلفة إنتاجه.

يتطلب حساب مصاريف اليد العاملة المباشرة في هذا القسم تحديد ومعرفة مايلي:

- قيمة الأجر الشهري لكل عامل.

- عدد الساعات المخصصة لكل نوع (أي لكل عجينة).

تقسم مصاريف هؤلاء العمال على مختلف الأنواع المنتجة من العجين وذلك حسب أيام إنتاج كل نوع من العجين.(لأن في شركتنا يتم إنتاج كل نوع من العجين في يوم على حدا، أو حسب حجم الإنتاج).

نتحصل على تكلفة ساعة العمل بقسمة الأجر الشهري لكل عامل على عدد ساعات العمل الفعلية له. في نهاية كل شهر ترصد مصاريف اليد العاملة المباشرة الخاصة بكل نوع من البسكويت في البطاقة الخاصة بحساب تكلفة إنتاجه.

4.2.3 حساب مصاريف الإنتاج المباشرة الأخرى:

تتمثل هذه المصاريف في كافة المصاريف المباشرة الأخرى غير مصاريف المادة الأولية واليد العاملة

المباشرة، وتعتبر مباشرة لأنها تخص منتجا واحدا فقط. من بين هذه المصاريف نذكر على سبيل المثال:

مواد ولوازم مستهلكة، صيانة وتوصيليات.

يتم تحميل هذه المصاريف على المنتجات، بقسمتها على الكميات المنتجة (من أنواع العجين).

3.3. حساب التكاليف غير المباشرة للشركة

بعد حساب التكاليف المباشرة، ننتقل إلى حساب التكاليف غير المباشرة، التي تتميز بكونها مشتركة بين عدة منتجات، مما يستوجب معالجتها قبل تحميلها على المنتجات.

تتم هذه المعالجة من خلال متابعة التسلسل المنطقي لمختلف مراحل طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة التكاليف الكلية) وهي على الترتيب:

- تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة.
- توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام.
- تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات.

1.3.3 تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة:

تتوقف عملية تجزئة الشركة إلى أقسام متجانسة على عدة عوامل منها:

- حجم الشركة ومدى تشعب وظائفها.
- مدى حاجة الشركة إلى معلومات تهمها في مجال التحليل.
- مراحل التصنيع بالشركة.
- الهيكل التنظيمي للشركة.

قلة الأقسام قد تؤدي إلى نقص في التحليل وكثرتها قد يؤدي إلى تعقيد في أعمال توزيع الأعباء. لأن كثرة الوثائق من المحتمل أن تسبب في حدوث خلط وتداخل أثناء المعالجة. لذا سنحاول مراعاة كل هذا عند تجزئة الشركة الأوراسية للبسكويت إلى أقسام متجانسة.

تتم عملية الإنتاج في الشركة محل الدراسة في ثلاث مراحل مهمة، وهي: العجن، الطهي، الجمع والتغليف. تستعمل مرحلة العجن مواد أولية لصناعة العجين، هذا الأخير يعتبر المادة الضرورية للمرحلة الثانية وهي مرحلة الطهي لإنتاج البسكويت، الذي يمثل المنتج النهائي للشركة.

تدعم الوظائف الإنتاجية السابقة بوظائف مساعدة وهي: وظيفة الصيانة، المالية ووظيفة المستخدمين. تشكل كل من وظائف التموين، الإنتاج و التوزيع (التسويق) أقساما رئيسية للشركة، في حين تمثل الوظائف المساعدة أقساما ثانوية لها.

2.3.3 الأقسام الرئيسية للشركة:

قسم التموين، قسم العجن، قسم الطهي، قسم التعبئة وقسم التسويق (التوزيع). تتميز هذه الأقسام بكونها ليست أقساما لتجميع الأعباء غير المباشرة، لأن مصاريفها في غالب الأحيان هي مصاريف مباشرة تم معالجتها في مراحل سابقة، لكن وجدت كأقسام رئيسية لغرض استقبال الأعباء غير المباشرة الآتية من الأقسام الثانوية أثناء عملية التوزيع الثانوي لا غير.

3.3.3 الأقسام الثانوية للشركة:

الشركة تتكون من الأقسام الثانوية التالية:

- قسم الإدارة: يضم هذا القسم الدوائر التالية: الإدارة، مصلحة المستخدمين ومصلحة المحاسبة العامة.
- قسم التقنية: يضم هذا القسم عدة أقسام تم تجميعها في قسم واحد، نظرا لتشابه أعمالها كالكهرباء، الصيانة والتنظيف.

بعد تحديد مختلف الأقسام المكونة للشركة محل الدراسة، يأتي دور توزيع الأعباء غير المباشرة.

4.3.3 توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام:

قبل إجراء عملية توزيع الأعباء غير المباشرة، يجب التمييز بين الأعباء التي تعتبر مباشرة على الأقسام وبالتالي تخصص مباشرة لها، وبين تلك المشتركة بين الأقسام وهذا يتطلب توزيعها وفق مفاتيح توزيع معينة. يتم توزيع هذه الأعباء على مرحلتين:

- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة - التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة.

5.3.3 التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

يتم تجميع الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها في جدول خاص، ثم توزع على الأقسام بواسطة مفاتيح توزيع.

نقترح توزيع هذه الأعباء في الشركة محل الدراسة على النحو التالي:

مصاريف المواد واللوازم المستهلكة: يتم معرفة تكلفة هذه المواد من خلال إيصالات الخروج وفق النموذج التالي:

الشكل 2: نموذج عن وصل الخروج

الشركة الأوراسية للبسكويت						القسم:..... الشهر:.....		وصل الخروج	
مواد ولوازم مستهلكة		الكمية	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي	ملاحظات			
الاسم	المرجع	المستهلكة	المعاداة						
تأشيرة رئيس المخزن									

المصدر: من إعداد الباحث.

يجب أن يرسل رئيس المخزن نماذج عن هذه الإيصالات لمصلحة المحاسبة، يوضح من خلالها الكمية المستهلكة من المواد واللوازم، ومنها تستطيع المصلحة (مصلحة المحاسبة) أن تحسب تكلفة هذه المواد لكل قسم استفاد منها.

مصاريف الخدمات: من بين هذه المصاريف نذكر مايلي:

الوثائق وأجور المؤمنين: تخصص هذه المصاريف بشكل مباشر لقسم الإدارة.

صيانة تصليح: يتم توزيع هذه المصاريف حسب ساعات الاستفادة من خدمة الصيانة مثلاً.

الاستفادة من المياه: يتم توزيع هذه المصاريف حسب مفاتيح تم تحديدها انطلاقاً من طاقة كل قسم واستهلاكه للمياه، فكان توزيع حصة المياه على الأقسام المستفيدة كمايلي:

قسم الإدارة: 10 % - قسم العجن: 60 % - قسم الصيانة والتنظيف: 30 %

الاستفادة من الغاز: يتم توزيع مصاريف الغاز على أساس استهلاك الأقسام المستفيدة والتي كانت كمايلي: - قسم الإدارة: 20 % - قسم الطهي: 80 %

الاستفادة من الكهرباء: نظراً لغياب العدادات الكهربائية على مستوى كل قسم، نقترح أن يتم توزيع مصاريف الكهرباء على أساس طاقات الاستهلاك الموجودة في كل قسم.

التنقلات والاستقبالات: يتم توزيع هذه المصاريف على أساس جدول الاستفادة من مصاريف المهمات، وتتولى مصلحة المحاسبة العامة إعداد هذه الجداول.

مصاريف المستخدمين: يتم معرفة وتوزيع هذه المصاريف على الأقسام المستفيدة بالرجوع إلى كشوف الأجور.

مصاريف الضرائب والرسوم: تخصص هذه المصاريف لقسم الإدارة.

المصاريف المالية: تخصص مباشرة لقسم الإدارة.

مصاريف مختلفة: توزع مصاريف تأمينات وسائل النقل على قسمي الإدارة والتموين، أما التأمينات الأخرى فتوزع على الأقسام حسب قيم الآلات والمباني المؤمن عليها.

مخصصات الإهلاك: توزع هذه المصاريف على الأقسام التي لديها استثمارات تملك، فهناك ما يوزع على أساس المساحة كإهلاك المباني، وهناك ما يوزع على أساس نسب مئوية من القيمة الأصلية مثل إهلاك المعدات.

بعد الانتهاء من عملية التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام نكون قد تحصلنا على مجموع يمثل التكلفة الناتجة عن كل قسم.

6.3.3 التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

تتمثل هذه العملية في تفريغ الأقسام الثانوية وتحويل أعبائها إلى الأقسام الرئيسية. فتحليل الأعباء يهدف أساساً إلى إرجاع الأعباء إلى مصادرها التي حدثت فيها (الأقسام الرئيسية)، قبل تحميلها على المنتجات. (إسماعيل حجازي، معالم سعاد، 2013، صفحة 68).

عند البدء في عملية التوزيع يجب أن نبدأ بالأقسام الثانوية التي يستفيد من خدماتها أكبر عدد من الأقسام الرئيسية.

وبالنسبة لشركتنا فإن قسم الإدارة هو الذي يستفيد منه كل من الأقسام الثانوية والرئيسية، لذا سنبدأ به عملية التوزيع الثانوي.

قسم الإدارة: يقدم هذا القسم خدمات لجميع الأقسام ونقترح أن توزع مصاريفه على الأقسام بالنسبة لعدد عمال كل قسم، لأن العنصر البشري هو أكثر العناصر المستفيدة من خدمات الإدارة.

قسم التقنية والصيانة: توزع مصاريف هذا القسم على أساس معدل ساعات الخدمات المقدمة لكل قسم. نشير هنا إلى أن قيمة الخدمات المتبادلة في مابين الأقسام الثانوية تكاد تكون منعدمة، لذا ارتأينا عدم أخذها بعين الاعتبار.

7.3.3 تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات:

بعد تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية وتحديد تكاليف هذه الأخيرة، نتولى فيما يلي

تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات. يتم هذا التحميل على مراحل:

◀ تحديد وحدات العمل للأقسام الرئيسية.

◀ تحديد تكلفة وحدة العمل.

◀ تحميل تكاليف الأقسام على المنتجات.

تحديد وحدات العمل للأقسام الرئيسية:

وحدة العمل هي الوحدة التي تقيس نشاط القسم وتستعمل لتحميل تكلفة هذا القسم لتكلفة أو سعر تكلفة المنتجات (محمود محمود السجاعي، 2005، صفحة 217). بالنسبة للشركة محل الدراسة، فلقد وقع الاختيار على وحدات العمل التالية:

- قسم التموين (الشراء): الكمية المستهلكة من المادة الأولية والمواد واللوازم الأخرى.
- قسم العجن: نقترح الكمية المنتجة من العجين كوحدة عمل (كغ).
- قسم الطهي والتجميع: نقترح الكمية المنتجة (علب بسكويت) كوحدة عمل.
- قسم التسويق: يتم اختيار 100 دج من رقم الأعمال كوحدة عمل.

تحديد تكلفة وحدة العمل:

بعد تحديد قيمة التكاليف الإجمالية للأقسام الرئيسية بالدينار وعدد الوحدات المستعملة في كل قسم، نستطيع تحديد تكلفة وحدات العمل كمايلي:

تكلفة وحدة العمل = التكلفة الإجمالية للقسم / عدد وحدات العمل في القسم

ج . تحميل تكاليف الأقسام على المنتجات:

يتم تحميل تكلفة القسم الرئيسي على أساس طبيعة وحدات العمل المستعملة فيه كمايلي:

قسم التموين (الشراء): تحمل تكلفة قسم التموين لتكاليف شراء المواد الأولية والمواد واللوازم المستهلكة. الأقسام الإنتاجية (العجن، الطهي والتجميع): يتم تحميل تكلفة كل قسم إنتاجي للأنواع المنتجة فيه كأنواع العجين كمايلي:

تكلفة وحدة العمل x الكمية المنتجة من كل نوع

قسم التسويق: تحمل تكلفته للوحدات المباعة من مختلف المنتجات وفق الصيغة التالية:

تكلفة وحدة العمل x عدد الوحدات المباعة من كل نوع من أنواع المنتجات

بهذا تنتهي عملية تحميل الأعباء غ المباشرة على المنتجات ويمكن أن نوجز المراحل السابقة:

الشكل 3: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

طبيعة الأعباء	المبلغ الإجمالي	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية			
		الإدارة	التقنية	التموين	العجن	الطهي	التجميع
مجموع التوزيع الأولي							
الإدارة							
	التقنية						
مجموع التوزيع الثانوي							
طبيعة وحدة العمل							
	عدد وحدات العمل						
	تكلفة وحدة العمل						

المصدر: من إعداد الباحث.

◀ لغرض حساب تكلفة إنتاج كل نوع من الأنواع المنتجة من البسكويت، يجب إضافة الأعباء غير المباشرة الخاصة به إلى الأعباء المباشرة وذلك في البطاقة الخاصة بحساب تكلفة إنتاج كل نوع من المنتجات.

◀ ولغرض حساب سعر تكلفة كل منتج يجب إضافة مصاريف التوزيع الخاصة بكل منتج إلى تكلفة إنتاجه.

4.3 حساب سعر تكلفة منتج بسكويت كاسكروت

1.4.3 تكلفة شراء المواد الأولية:

اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف محاسب الشركة تم حساب تكلفة شراء المواد الأولية:

الجدول 1: تكلفة شراء المواد الأولية ومواد التغليف

البيان	الكمية	سعر شراء الوحدة الواحدة (دج)	الإجمالي (دج)
فريضة	100 كغ	35	3500
مواد دسمة	1 كغ	150	150
سكر	100 كغ	72	7200
سائل الغليكويز	1 كغ	45	45
بيكاربونات الأمونيوم	1 كغ	27	27
بيكاربونات الصوديوم	1 كغ	35	35
ملح	1 كغ	12.25	12.25
عطر الفانيليا	1 كغ	180	180
حليب (غرة)	1 كغ	240	240
ميتابسيلفيت	1 كغ	70	70
حمض التاتريك	1 كغ	220	220
الماء	1 لتر	3.40	3.40
مواد التعبئة (التغليف)	1 كغ	400	400

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف محاسب الشركة.

2.4.3 تكلفة إنتاج علبة واحدة من منتج بسكويت كاسكروت:

اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف محاسب الشركة تم حساب تكلفة إنتاج علبة واحدة من

منتج كاسكروت كمايلي:

جدول 2: تكلفة المواد المستعملة لإنتاج عجينة بسكويت كاسكروت

المبيان	تكلفة إنتاج العلبة الواحدة (دج)
فرينة	7.5955
مواد دسمة	3.2552
سكر	4.0625
سائل الغليكويز	0.1367
بيكاربونات الأمونيوم	0.1054
بيكاربونات الصوديوم	0.0455
ملح	0.0170
عطر الفانيليا	0.0781
حليب (غبرة)	0.6261
ميتايسيلفيت	0.0061
حمض التاتريك	0.0764
الماء	0.2184
يد عاملة مباشرة	0.1928
غلاف العلبة	0.2184
المجموع	16.6341

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف قسم الإنتاج.

◀ حيث أن معدل العلب الذي يتم إنتاجه من العجين الواحد = 1152 علبة. و منه لحساب تكلفة

إنتاج العلبة الواحدة من البسكويت نقسم الإجمالي على عدد العلب.

مثلا: تكلفة مادة الفرينة المستعملة لإنتاج العلبة الواحدة = $1152 / 4500 = 7.5955$ دج. ويمكن

تلخيص النتائج المتحصل عليها في جدول التكاليف المباشرة التالي:

التكاليف المباشرة:

يمكن تلخيص التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت في الجدول 3.

جدول 3: التكاليف المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت

البيان	تكلفة إنتاج العلبة الواحدة (دج)
يد عاملة غير مباشرة	0.2834
الضمان الاجتماعي	0.0673
الكهرباء	0.1567
الهاتف	0.0875
الغاز	0.3478
النقل	0.1246
البنزين	0.5830
المجموع	1.6503

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف قسم الإنتاج.

التكاليف غير المباشرة:

يمكن تلخيص التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت في الجدول 4.

جدول 4: التكاليف غير المباشرة لإنتاج علبة واحدة من بسكويت كاسكروت

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف قسم الإنتاج.

◀ وعليه فإن تكلفة إنتاج العلبة الواحدة من بسكويت كاسكروت = التكاليف المباشرة + التكاليف غير

$$\text{المباشرة} = 16.4341 + 1.6503 = 18.0844 \text{ دج}$$

من خلال جدول التكاليف المباشرة (جدول 3) نلاحظ أن تكلفة كل من الفرينة، المواد الدسمة والسكر

تمثل: $(4.0625 + 3.2552 + 7.5955) / 18.0844 = 82.46\%$ من إجمالي التكاليف وهي

نسبة مرتفعة.

أما بالنسبة لسعر بيع العلبة الواحدة من بسكويت كاسكروت هو:

بما أن الشركة يتم تحديد هامش الربح فيها بطريقة جزائية، و من خلال المعلومات المقدمة من طرف

المحاسب فإن سعر بيع العلبة الواحدة = 26 دج (TTC). و بما أن معدل TVA = 19%.

فإن سعر البيع خارج الرسم (HT) = $1.19 / 26 = 21.85$ دج.

ونعلم أن: سعر البيع = التكلفة الإجمالية + هامش الربح. كما هو موضح في الجدول التالي:

البيان	المبلغ (دج)
التكلفة الإجمالية	18.0844
هامش الربح	3.7656
سعر بيع العلبة الواحدة	21.85

◀ من خلال تحليلنا للنتائج توصلنا إلى معرفة العناصر التي لها أكبر مساهمة في التكاليف، فمثلا مساهمة كل من الفرينة، المواد الدسمة والسكر بنسبة 82.46% من إجمالي التكاليف و هي نسبة مرتفعة، و هو ما يلزم الشركة ضرورة تعقب تطورات أسعار المواد الأولية الثلاث في السوق مع الاهتمام أكثر بتسيير مخزوناتها.

ويتم تحديد السعر بإضافة هامش الربح إلى مجموع التكاليف، لكن هذا الهامش يتغير بتغير هذه الأخيرة، فكلما استطاعت الشركة التحكم في تكاليفها كلما ارتفع هامش الربح والعكس. وباعتبار أن تحديد السعر يتأثر بعامل المنافسة حيث تقوم الشركة بوضع سعر أقل من أسعار منافسيها. إذا فما عليها سوى التحكم في التكاليف من أجل ضمان هامش الربح المرغوب تحقيقه.

4. خاتمة

سمحت هذه الدراسة بالكشف عن آلية تسيير غفل عنها كثير من المسيرين الجزائريين على وجه الخصوص، بسبب تجاهلهم أو جهلهم لأهميتها وذلك لأسباب عدة، منها ما يعود إلى عدم الترويج لها، ومنها ما يتعلق بارتفاع تكلفة وضع نظام محاسبة التكاليف، ويفضلون في هذه الحالة الاكتفاء بشبه طريقة

لحساب التكاليف، أما الأسعار فيحددها السوق. وهم يعلمون أنهم غير قادرين على الضغط عن هذه الأسعار إلا عن طريق تقليص التكاليف فقط.

اختبار فرضيات الدراسة:

- أ. من خلال الجانب النظري اتضح أن نظام التكاليف يلعب دورا هاما في متابعة عناصر التكاليف.
- ب. تطبيق نظام محاسبة التكاليف يحقق تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية، من خلال توفير المعلومات التكاليفية بشأن المنتجات المربحة والمنتجات ذات المردودية الضعيفة، لغرض اتخاذ القرارات، تسعير المنتجات والرقابة على التكاليف.
- ت. مبادئ تصميم نظام محاسبة التكاليف هي نفسها لكل القطاعات، رغم اختلاف طرق حساب التكاليف من قطاع لآخر.

نتائج البحث:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أ. كغيره من الأنظمة، يحتاج نظام محاسبة التكاليف إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة والمخرجات، كما تسمح له بالتأقلم مع كل التحولات التي قد تفرض على المؤسسة كالمنافسة، التطور التكنولوجي، الإستراتيجية، مسارات العمل، أنواع الأنشطة...، كما يحتاج هذا النظام إلى مساهمة الجميع في تأسيسه، وإلى القدرة على التعديل كل ما دعت الضرورة إلى ذلك، وإلى المرونة في الاستغلال وبساطة طريقة التشغيل.
- ب. مما توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أنها مازالت تجهل فائدة نظام محاسبة التكاليف كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار.
- ت. إن مسؤولية الإغفال عن وجود نظام محاسبة التكاليف على مستوى هياكل المؤسسات لا ترجع فقط لهذه الأخيرة، وإنما أيضا للمختصين في هذا الميدان الذين لم يبذلوا أي جهد لإظهار الفائدة

من اكتسابه، حتى أن مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية الموجودة عبر الوطن، لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية (القانونية)، ولا تساهم على الإطلاق في مساعدة المؤسسات لشرح مضمون وفائدة نظام محاسبة التكاليف.

التوصيات:

على أساس النتائج التي توصلنا إليها، يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسساتنا الاقتصادية:

أ. بالرغم من أن بعض المؤسسات الوطنية، خاصة منها العمومية، لها إمكانيات مادية ومالية معتبرة، إلا أن استغلالها لضمان مستقبلها غير كاف بالصورة التي تظهر بها حاليا. لذلك، من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الإمكانيات حتى تكون ذات مردودية أكبر.

ب. إن استغلال الإمكانيات لا يعني فقط زيادة الإنتاج كما وكيفا، بالرغم لما للنوعية من أهمية. فمن باب أولى أن تستثمر هذه المؤسسات إمكانياتها في اكتساب أنظمة معلومات متطورة، تعتمد على التكنولوجيات الحديثة لترقى إلى مستوى المؤسسات الأجنبية ذات سمعة عالمية.

ت. ملئ الفراغات القانونية فيما يتعلق باكتساب نظام محاسبة التكاليف من طرف المؤسسات الاقتصادية. إن إعداد مشروع مخطط محاسبي متكيف مع المعايير المحاسبية الدولية لا يجب أن يغفل الجانب الاقتصادي، والاهتمام فقط بالجانبين المحاسبي والمالي. وإذا كانت محاسبة التكاليف أداة مرتبطة بإستراتيجية المؤسسة، فهذا لا يعني إبعادها عن كل مضمون قانوني.

ث. ألم يحن الوقت إذا، لإعادة النظر في كفاءات التسيير وتسليح المؤسسات بكل الآليات التي ستمكنها من مواجهة المستقبل؟

5. قائمة المراجع:

Jean-Lue Boulot et d'autres. (1986). *Analyse et controle des couts*. France: Publi-union.
(2002). *Tous gestionnaires*. Paris : Xavier Bouin, François-Xavier Simon Dunod.

إسماعيل حجازي، معاليم سعاد. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.

باسيلي، مكرم عبد المسيح. (2002). محاسبة التكاليف - رؤية إستراتيجية. مصر: المكتبة العربية.
صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل. (1997). محاسبة التكاليف الفعلية. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل. (1997). مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملي. عمان: دار زهران.

عاطف الأخرس وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار الطبعة 1). عمان: دار البركة للنشر والتوزيع.

غسان فلاح سلامة المطارنة. (2003). مقدمة في محاسبة التكاليف (الإصدار 1). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
عبد المقصود دبيان وآخرون. (2004). مبادئ محاسبة التكاليف. مصر: الدار الجامعية.
فخر نواف، خليل الدليمي. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار 1). عمان: الدار العلمية الدولية.

**Proposed Cost Accounting System to Calculate the Cost of Production
for an Industrial Enterprise
State of the Eurasian Biscuit Company (Batna-Algeria)**

ZOUDA Imad*

University of Batna 1 (Algeria)

imad.zouda@univ-batna.dz



Received: 02-01-2022

Accepted: 06-04-2022

Abstract:

This study aims to identify the cost accounting system, in terms of the definition of this type of cost management system, the steps of its design, and the extent to which it can be applied to Algerian industrial companies.

To achieve these goals, the researcher applied this perception to the Eurasian Biscuit Company Batna.

The results of the study showed that the company adopts competitive prices in the pricing of its products, not taking into account the circumstances of other competing companies either in the transportation of raw materials or technology used in the manufacturing process.

Keywords:

Cost accounting system;
Cost system design;
Production cost;
Industrial enterprises.

JEL Classification Codes: M41, O14, P42.

* Corresponding author