



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة ومراجعة
تحت عنوان

أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار
-دراسة حالة مؤسسة SARL MIM-

إشراف الأستاذة :
- د / بوسبعين تسعديت

من اعداد الطالبين :
- ولد سعيد ايدير
- رمضاني العيفة

أعضاء اللجنة المناقشة :

رئيسا	جامعة البويرة	د / قاسمي آسيا
مناقشا	جامعة البويرة	د/ يحيايوي أحمد
مشرفا	جامعة البويرة	د / بوسبعين تسعديت

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاهداء (1)

اهدي عملي هذا :

الى اللذين قال الله سبحانه و تعالى : " و بالوالدين احسانا" اللذين برفقتهما
اشعر انني داخل جنة الله على الارض ، و في بعدها اشعر ان دعواتهم لي بالتوفيق
و الخير كأجنحة الملائكة تحيطني و تحرسني من كل جانب الى امي و ابي.
و الى الشموع التي اضاءت مشوار حياتي الى من حوهم قلبي و عجزت الكلمات
عن وصفهم الى اخوتي .

ايدير



الاهداء(2)

بسم الله والصلاة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا مُحَمَّد - صلى الله عليه وسلم - أما
بعد :

بينما أشاهد الآن أول أزهار الثلج تزهر عالمنا في هذه اللحظة وعلى هذا الطريق يقترب
الفصل الذي اضطررت لترككم فيه ، كنت دائما أصلي من أجل أن تستمر هذه الأيام الى
الأبد ولكن الآن وصلنا الى نهاية المشوار ولا أجد إلا كلمات لأشكركم بها :

أهدي هذا العمل البسيط الى نجمي الساطع الذي أنار دربي أبي الحبيب والى الشمس
المنيرة التي غطتني بدفئها وحنانها أمي الحبيبة والى نجومى البراقة أخوتي والى أصدقائي وكل
من يعرفني، وتشاركت معه الذكريات الجميلة على خشبة المسرح .

وفي الأخير تقبلوا مني فائق عبارات الاحترام والتقدير وشكرا...

رمضاني العيفة



كلمة شكر

نشكر الله عزوجلّ على توفيقنا في إنجاز هذا العمل.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة "بوسبعين" على قبولها الإشراف على هذا البحث

وتوجيهاتها وإرشاداتها ولنصائحها ،

و المؤطر داخل المؤسسة المستقبلية السيد شعلال لخضر

كما نتقدم بالشكر الجزيل الى السيد توفيق مرزوق الذي كان معنا

طوال فترة التربص ،

كما نتقدم بتشكراتنا إلى زملائنا وزميلاتنا

كما نشكر كل من ساعدنا من بعيد أو قريب لإنجاز هذا العمل.



ملخص:

تهدف هذه الدراسة لتوضيح ضرورة استخدام محاسبة التكاليف في القطاع الإنتاجي نظرا لدور الفعال الذي تلعبه في نجاح المؤسسات ، باعتبارها فرعا من فروع المحاسبة فمحاسبة التكاليف تسجل التكاليف في سجلات خاصة و التي تختلف عن سجلات المستخدمة في المحاسبة المالية ، كما يمتد دورها أيضا الى توفير معلومات التكاليف الملائمة وتوصيلها الى ادارة المنشأة بكافة مستوياتها لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة . و من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة SARL MIM توصلنا الى نتائج مهمة من أجل تسيير أكثر فعالية في المؤسسة ، فاستخدام محاسبة التكاليف أضحي ضروريا لها من أجل التقييم الأمثل للتكاليف و المحزونات وسعر تكلفة المنتج ، كما أن تنوع طرقها (التقليدية و الحديثة) يمكنها من توفير معلومات متنوعة للمسيرين، ولضمان فاعلية أكبر لمحاسبة التكاليف و جب مدها بمدخلات حقيقية من أجل الوصول الى النتائج المرغوبة وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة .

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف ، طرق محاسبة التكاليف ، سعر التكلفة ، اتخاذ القرار.

Résumé :

La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité financière générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coût pour arriver à un coût de revient final et constitue, à ce titre un véritable outil de prise de décision au sein de l'entreprise. Elle existe de nombreuses méthodes permettant de calculer les coûts en comptabilité analytique (Méthode classique et méthodes modernes). Après notre étude effectuée au sein de la SARL MIM et sachant que cette dernière n'applique aucune méthodes de la comptabilité analytique vu qu'aucun texte ne la rend obligatoire, on a pu constater que cette entreprise à du mal à évaluer ses différents coûts et stocks, et aussi un écart important entre le résultat de la comptabilité analytique et celui de la comptabilité financière générale. Donc l'entreprise est dans l'obligation d'appliqué la comptabilité analytique pour une meilleure identification des coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise et déterminer les bases d'évaluation de certain éléments de bilan.

Les Mots clés : la comptabilité analytique, les méthodes de comptabilité analytique, coût de revient, prise de décision.

الفهرس العام

أ.....	المقدمة العامة
	الفصل الاول : عموميات حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار
07.....	المبحث الاول : ماهية محاسبة التكاليف
07.....	المطلب الاول : المطلب الاول : محاسبة التكاليف ، مفهوم ، أهداف والوظائف
11.....	المطلب الثاني : تصنيف عناصر التكاليف
17.....	المطلب الثالث : العناصر المكونة للتكاليف والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية
24	المبحث الثاني : الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف
24.....	المطلب الاول : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
35.....	المطلب الثاني : الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
41.....	المطلب الثالث : المقارنة بين الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف
51.....	المبحث الثالث : مدخل عام لاتخاذ القرار
51.....	المطلب الاول : مفهوم و أهمية اتخاذ القرار
53.....	المطلب الثاني : عناصر و تصنيفات اتخاذ القرار
57.....	المطلب الثالث : مراحل اتخاذ القرار و صعوباته
62.....	المبحث الرابع : علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار
62.....	المطلب الأول : أثر الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في اتخاذ القرار
65.....	المطلب الثاني : علاقة الطرق الحديثة باتخاذ القرار
69.....	المطلب الثالث : أدوات مراقبة التسيير المساعدة على تحديد التكاليف لإتخاذ القرار

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة SARL MIM لإنتاج للمشروبات غير الكحولية

78.....	المبحث الاول : تقديم مؤسسة "SARL MIM "
78.....	المطلب الاول : النشأة والتعريف بمؤسسة "SARL MIM"
78.....	المطلب الثاني : التعريف بالوحدة التي يتواجد فيها مركز العمل موضوع الدراسة.
79.....	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، أهم منتجاتها و أهدافها.
83.....	المبحث الثاني : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في مؤسسة "SARL MIM "
83.....	المطلب الاول : توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة.
88.....	المطلب الثاني : حساب مختلف تكاليف المنتج.
90.....	المطلب الثالث : حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمنتوج العصير.
96.....	الخاتمة العامة
100	قائمة المراجع
105.....	الملاحق

فهرس الأشكال و الجداول :

1- فهرس الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
10	وظائف محاسبة التكاليف	01
11	التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف	02
13	التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف	03
16	رسم بياني يبين مختلف التكاليف تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستو النشاط	04
18	الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة	05
23	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	06
36	مبادئ الطريقة ABC	07
37	أهداف الطريقة (ABC)	08
53	أهمية عملية إتخاذ القرار	09
57	بدائل إتخاذ القرار و درجة قبوله	10
79	الميكمل التنظيمي لمؤسسة "SARL MIM"	11
80	تفرع خدمات العمال	12
81	آلة النفخ نصف آلية	13
81	آلة خلط مكونات المنتج	14
81	آلة التعبئة	15
81	كيفية حزم المنتج	16
81	آلة وضع بطاقة القارورة وتاريخ الصلاحية	17
81	آلة وضع غطاء القارورة	18

2- فهرس الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
20	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	01
21	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	02
41	المقارنة بين الطريقة ABC والطرق التقليدية	03
43	المقارنة بين طريقة التكلفة المستهدفة و الطرق التقليدية	04
84	توزيع مختلف الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام (المساعدة و الأساسية)	05
85	توزيع الأعباء غير المباشرة	06
87	جدول يبين المشتريات السنوية للمواد الأولية واللوازم و المبيعات السنوية لمؤسسة SARL MIM	07
88	بطاقة تبين مختلف المخزونات (مشتريات المادة الأولية و اللوازم ، الإنتاجات)	08
88	تكلفة شراء المادة الأولية و اللوازم	09
89	بطاقة الجرد الخاصة بمخزون المادة الأولية و اللوازم لمؤسسة SARL MIM	10
89	تكلفة انتاج الحزمة الواحدة من العصير	11
90	بطاقة الجرد الخاصة بالإنتاج التام الصنع لمؤسسة SARL MIM	12
91	حساب سعر التكلفة للحزمة الواحدة من منتج العصير	13
91	حساب النتيجة التحليلية السنوية لمنتج العصير	14
92	نسب مردودية مؤسسة SARL MIM	15

3- قائمة الرموز والاختصارات:

الرمز	مدلولها باللغة الفرنسية	مدلولها باللغة العربية
ABC	Activity Based Costing	التكلفة على أساس النشاط
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
JIT	Just In Time	الإنتاج في الموعد المحدد

4- قائمة الملاحق:

الرقم	الملحق	الصفحة
01	الميزانية المحاسبية لسنة 2012-2013	106
02	جدول حسابات النتائج لسنة 2012-2013	107
03	اليومية الفرعية للمبيعات السنوية للمؤسسة لسنة 2013	108
04	اليومية الفرعية لمشتريات المادة الأولية لسنة 2013	116
05	بطاقة جرد المخزون للمواد الأولية والمنتج لسنة 2013	124
06	بطاقة الأجور وساعات العمل لقسم الإنتاج لسنة 2013	126

مقدمة عامة

مقدمة:

تعتبر محاسبة التكاليف من أدوات مراقبة التسيير ، لاسيما في المؤسسات الإنتاجية وتنبع أهمية هذه الأداة في كونها المزود الرئيسي للمعلومات التكلفة التي تستخدمها الإدارة في تسعير المنتجات و الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسات الإنتاجية ، إضافة الى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة .

باعتبار المحاسبة نظام يسمح بجمع المعلومات وتدوينها و التعبير عنها من خلال قوائم و جداول يستفيد منها متخذ القرار مهما كان المستوى الإداري الذي ينتمي اليه ، فبدون هذه المعلومات الإحصائية لا يمكن للإدارة أن تتخذ القرارات المناسبة . في بداية الأمر كانت محاسبة التكاليف مقتصرة على المؤسسات الصناعية دون غيرها نظرا للإسقاطات التي جاءت بها الثورة الصناعية اذ اتسع حجم المؤسسة و ساد مع ذلك التنوع في النشاطات الممارسة ، نظرا للانفتاح و العولمة وزيادة حدة المنافسة وتعقد المصالح وتنوع الاتفاقيات و الآثار التي تحدثها الأسعار على حجم العرض خاصة عندما يتعلق الأمر بالشروط الدولية التي تفرضها بعض المنضمت مثل منظمة التجارة الدولية مما دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات الى الاهتمام بمختلف التكاليف بهدف الحد من الاستعمال غير الرشيد في عناصر الإنتاج ومحاولة استخدام طرق حديثة لحساب التكاليف .

تقدم محاسبة التكاليف نظرة مفصلة عن كل نشاط داخل المؤسسة كما تعتبر تقنية لتشخيص مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة ، تعمل على استكمال المحاسبة العامة من خلال اعطائها أسس تقييم بعض عناصر الأصول ، يتمثل هدفها في تحليل النتائج ، إظهار مختلف العناصر المكونة لها و المساهمة في اتخاذ القرار .

وبالرغم من الأهمية التي تكتسبها محاسبة التكاليف و المزايا التي تقدمها إلا أن هناك عزوف شديد من مؤسساتنا في تطبيقها وهذا راجع لكونها غير الزامية في التشريع المعمول به ، و بعد صدور قانون المالية لسنة 2017 تضمنت المادة رقم 169 مكرر إجبار المؤسسات الوطنية التي لها شراكة أجنبية بالاعتماد على محاسبة التكاليف في تحديد سعر التكلفة.

1. إشكالية البحث :

على ضوء ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية

● ما هو أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ؟

2. الأسئلة الفرعية :

- ما المقصود بمحاسبة التكاليف ، و ماهي الطرق المعترف بها لحساب سعر التكلفة في المؤسسة الاقتصادية ؟
- فيما تتمثل عملية اتخاذ القرار ، و ماهي مراحلها ؟
- ما نوع الطريقة المطبقة من قبل المؤسسة محل الدراسة في حساب تكاليفها ، و ما هي القرارات التي يمكن

استخلاصها بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة فيها ؟

3. الفرضيات :

لغرض الإجابة على الأسئلة المطروحة يمكننا الانطلاق من الفرضيات التالية:

- تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل وتحليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف إنتاج منتجاتها، وتتميز بطرقها التقليدية و الحديثة لحساب سعر التكلفة .

- يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف معين وتتمثل مراحلها في تحديد المشكلة ، توليد و تقييم البدائل و اتخاذ أفضل بديل .

- مؤسسة SARL MIM لا تطبق أي طريقة من محاسبة التكاليف، و القرارات التي يمكن استخلاصها من كافة طرق محاسبة التكاليف هي قرارات التسعير ، قرارات في مجال التخطيط وقرارات في مجال التطوير وتصميم المنتجات و تخفيض التكاليف .

4- حدود البحث :

يتعين تنفيذ أي بحث علمي بطريقة جيدة ، وضع الحدود التي لا يجوز تجاوزها قصد تحقيق أهداف الدراسة وهذا بالتعرض للحدود المكانية و الزمنية .

- الحدود المكانية: تمت الدراسة في المؤسسة الإنتاجية SARL MIM للمشروبات غير الكحولية .

- الحدود الزمنية: شملت دراستنا بيانات تكاليف سنة 2013 للأقسام الرئيسية و الثانوية عند تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة.

5- المنهج المتبع:

و بهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل إيضاح و محاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي و التساؤلات الفرعية.

كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة، كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص محاسبة التكاليف في المؤسسة المستقبلية شكلا و مضمونا.

6- أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في:

- محاسبة التكاليف أداة هامة في مراقبة التسيير بحيث تساعد المسير في اتخاذ القرارات ووضع السياسة المناسبة للوصول لأهداف المؤسسة.

- الأهمية البالغة لمحاسبة التكاليف ودورها في البيئة الاقتصادية.

- إبراز ضرورة و حتمية وجوب تبني هذا النوع من المحاسبة، رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية و ذلك لأثرها العميق في اكتشاف الثغرات و النقائص التي قد تتم بقصد أو بدون قصد، سواء على مستوى مراكز المسؤولية أو مراكز الإنتاج.

7- أسباب اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار الموضوع مايلي:

- الميول الشخصي، ومجال التخصص.
- الرغبة في معرفة كيفية تعامل المؤسسات الاقتصادية مع مختلف تكاليفها للوصول إلى مرحلة تسعير منتجاتها.

8- أهداف البحث:

تهدف من خلال البحث:

- التعرف على محاسبة التكاليف وكيفية تطبيقها داخل المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على الطريقة التي تستعملها المؤسسة محل الدراسة في تحديد تكاليف الإنتاج.
- دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في المؤسسة محل الدراسة.

9- الدراسات السابقة

- أقاسم عمر، الإمداد الشامل- مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، أطروحة دكتوراء في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بالقائد- تلمسان، 2010.

- حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و امكانية تطبيقها في الشركات الصناعية الجزائرية ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، مذكرة منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3، 2011.

10- هيكل الدراسة:

بما أن مساهمتنا ستكون بمحاولة التعريف بدور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار ، و إبراز أهميتها و ضرورة وجودها في المؤسسة الاقتصادية، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصل نظري و دراسة حالة.

- المقدمة: تضمنت الإشكالية ، و التساؤلات، بالإضافة إلى الفرضيات التي انطلقنا منها للإجابة على الإشكالية المطروحة، كما تضمنت أهداف الموضوع، إلى جانب الدراسات التي تناولت الموضوع وتقسيمات البحث.

- الفصل الأول: حيث تناولنا في هذا الفصل أربع مباحث، المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف (المفهوم ، الأهداف والوظائف). أما المبحث الثاني سنعرض من خلاله مختلف طرق محاسبة التكاليف (الطرق التقليدية والحديثة). والمبحث

الثالث عبارة عن مدخل عام لعملية اتخاذ القرار، وفي المبحث الأخير سنحاول إظهار العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار.

- **الفصل الثاني:** وهو الفصل التطبيقي الذي سنعرض فيه الدراسة الميدانية، ونتطرق فيه إلى كيفية استخدام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات في مؤسسة SARL MIM وذلك باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة.

- **الخاتمة العامة:** لقد تم من خلالها عرض أهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من الدراسة و هذا بعد اختبار صحة الفرضيات.

الفصل الأول: الفصل الأول:

عموميات حول محاسبة التكاليف و اتخاذ القرار

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف أداة لمراقبة التسيير وهي بمثابة عنصر هام وحيوي في الحياة الاقتصادية، وتتميز باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية والتي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

كما تقوم أيضا بدور مهم في إعداد القوائم المالية لأن تكلفة المنتج تعتبر عنصرا أساسيا في تحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الإنتاجية، كما تقوم بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

تعتمد محاسبة التكاليف على مجموعة من الطرق منها طرق تقليدية و طرق حديثة، وذلك لإمداد المؤسسة وخاصة الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول إلى أقصى كفاية ممكنة، رغم اختلاف هذه الطرق في كيفية تحديد التكاليف. كما تتميز محاسبة التكاليف بتوفير معلومات ذات قيمة لإفادة إدارة المؤسسة، وذلك لمساعدتها في ممارسة وظائفها، كما يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

يتميز نظام معلومات التكاليف على أنه مصدر مهم من مصادر المعلومات في العديد من القرارات الإدارية (قرارات التسعير وتحديد الميزج الأمثل للمنتجات وقياس تكلفة العمليات داخل المؤسسة وتقييم نتائجها) ، من أجل ذلك يجب تحديث هذه الأنظمة حتى تزود الإدارات المختلفة بالمعلومات التكلفية المناسبة لعمليات اتخاذ القرارات وتخطيط التكاليف والرقابة عليها ، ونظرا للأهمية البالغة التي تتمتع بها محاسبة التكاليف داخل المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث أساسية هي:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف

المبحث الثالث: مدخل عام لاتخاذ القرار

المبحث الرابع: علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف طريقة ضرورية وحيوية لاستقرار واستمرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة ، كما أن هذه المحاسبة تهتم بقياس التكلفة بما يخدم أغراضا معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف الوظائف التسييرية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة، ومن خلال هذا المبحث يمكننا إبراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وعرض أهدافها ووظائفها، وتصنيف عناصر التكاليف، ودراسة العناصر المكونة للتكاليف والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف ، مفهوم ، أهداف ووظائف

تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً هاماً في المحاسبة المالية، ونظراً لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجيين إلى البيانات وعجز المحاسبة المالية عن تقديم هذه البيانات ظهرت محاسبة التكاليف، ولقد تطرقنا من خلال هذا المبحث إلى مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها ووظائفها.

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

لقد تعددت أسماء ومعاني محاسبة التكاليف ، هناك من يسميها بالمحاسبة التحليلية أو بالمحاسبة الصناعية وتعتبر محاسبة التكاليف من أهم الحسابات ، ومحاسبة التكاليف مجموعة من التعاريف نذكر منها:

"محاسبة التكاليف هي المحاسبة الإدارية مضافاً إليها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية".¹

"وتعتبر المحاسبة التحليلية على أنها تقنية كمية للتسيير والتي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج، حتى مرحلة التوزيع، وكذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعية".²

"وتعرف المحاسبة التحليلية على أنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات".³

¹ Daniel Boussard, Comptabilité analytique, Chihab, Alger, 1995, p3.

² Mohamed Zaatri, Comptabilité analytique, anale, cmtc, session 76, p83.

³ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1999م، ص08.

"والمحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير، تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها ثم تحميلها".¹
 من خلال التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف يمكننا استنتاج أن "محاسبة التكاليف هي أداة الإدارة. ومحاسبة التكاليف هي تقنية تخصيص المصاريف وتخصيص المنتجات المتعلقة بتشغيل المؤسسة، من أجل تحديد التكاليف المختلفة والنتائج التحليلية المختلفة، مما يتيح التحكم والتحليل وصنع القرار".

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف

لقد نظر البعض إلى محاسبة التكاليف نظرا ضيقا، على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، بل هي أوسع وأشمل من ذلك بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وذلك من أجل التعرف على نقاط القوة والعمل على دوامها ومعرفة نقاط الضعف والعمل على القضاء عليها أو تحسينها. ويمكننا من خلال التعاريف السابقة ووجهة نظر بعض الباحثين أن نشير إلى بعض هذه الأهداف فيم يلي:²

- تحليل النتائج و إظهار مختلف العناصر المكونة لها، هذا ما يسهل عملية مراقبة المردودية، كما أنها تمد الإدارة بمجموعة من العناصر التي تدخل ضمن تسيير المؤسسة.

- تكمل المحاسبة العامة من خلال تقديمها لبعض عناصر الأصول مثل مخزونات المنتجات المصنعة.

- تقديم المعلومات الخاصة لإعداد التقديرات المتعلقة بتكاليف الإنتاج، وكذلك تمكن من تحليل ودراسة مختلف التكاليف وذلك بتحديد الانحرافات المحققة خلال دورة الاستغلال وكذا تقييم المخزونات التي تظهر خلال عملية الإنتاج.

وتتميز محاسبة التكاليف ببعض الأهداف الأخرى والمتمثلة في:³

- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.

- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام و الأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك ل أغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية.

- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

- المساعدة على رسم البيانات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي.

¹ سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، جزء 01، دار الأفاق، سنة 1991م، ص 12.

² C. Caujet, C. Roule, r Comptabilité analytique de gestion, (T1) 3^{ème} ed, paris, 1996, pp3-4

³ محمد العشماوي، "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ط1، 2011، ص ص 35-36.

- مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمنشأة و رفع وتحسين كفاءتها الإنتاجية.

- وضع التقديرات وتحديد التكاليف النمطية التي ترسم على أساسها السياسات المستقبلية لنشاط المنشأة.

ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف

لقد تعددت وظائف محاسبة التكاليف والمتمثلة في خمسة وظائف، نذكرها كالآتي:¹

1- الوظيفة التسجيلية

هي أول الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وأن هنالك طريقتين للتسجيل، إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور و مصروفات).

2- الوظيفة التحليلية

تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتزنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

3- الوظيفة الرقابية

تعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات بأنواعها إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو تكون انحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة للحد من هذه الانحرافات، سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة، لأن الانحرافات الملائمة مثلا قد تكون ملائمة ظاهريا لكن بالحقيقة هي انحرافات غير ملائمة.

¹إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009، ص 24.

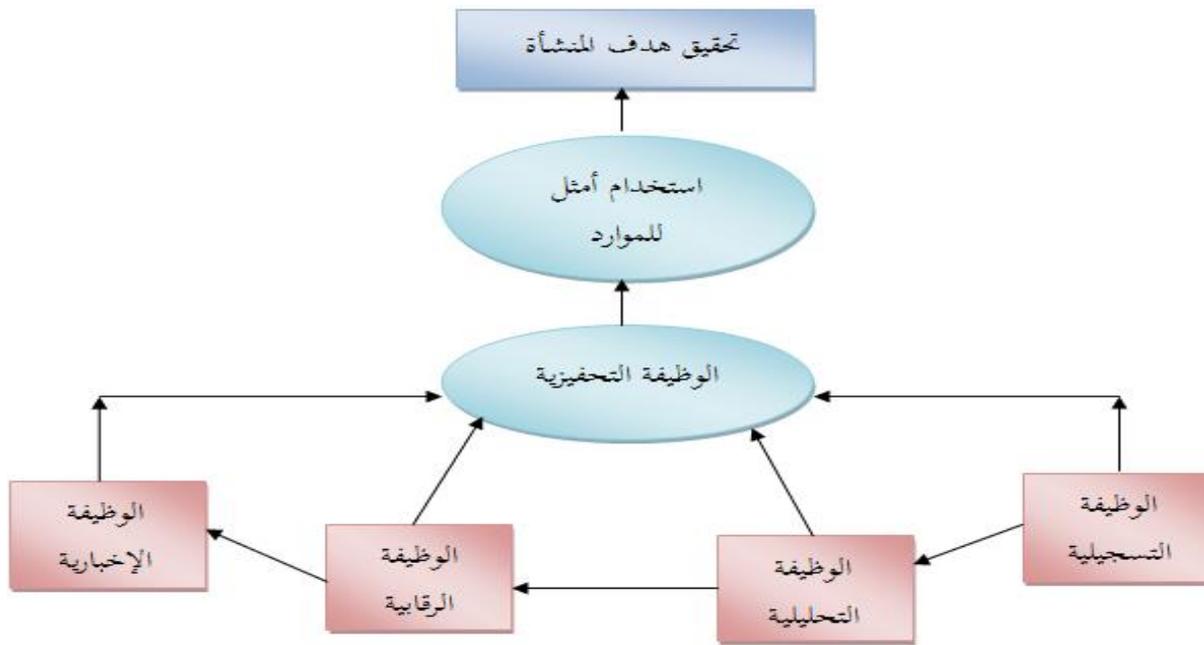
4- الوظيفة الاختيارية

هذه الوظيفة تربط بالوظيفة السابقة، بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

5- الوظيفة التحفيزية

إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق....، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.

الشكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، 2009م، ص 24.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن تحقيق هدف المؤسسة يتطلب توفير معلومات محاسبية ومالية، ومعالجتها ثم تمريرها من وظيفة إلى أخرى (الوظيفة التسجيلية، التحليلية، الرقابية، الإخبارية وأخيرا التحفيزية)، وذلك من أجل الاستخدام الأمثل للموارد واتخاذ قرارات حالية ومستقبلية تساهم في استقرار المؤسسة واستمرارها وتعظيم الأرباح لها.

المطلب الثاني: تصنيف عناصر التكاليف

يمكننا من خلال كلمة تصنيف أن نميز أنه لكل عنصر أهمية رئيسية وأساسية بالنسبة لإدارة المؤسسة الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج، ويمكننا تبويبها إلى تبويب طبيعي وآخر وظيفي وتصنف أيضا حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، النشاط، الفترة المحاسبية واتخاذ القرار).

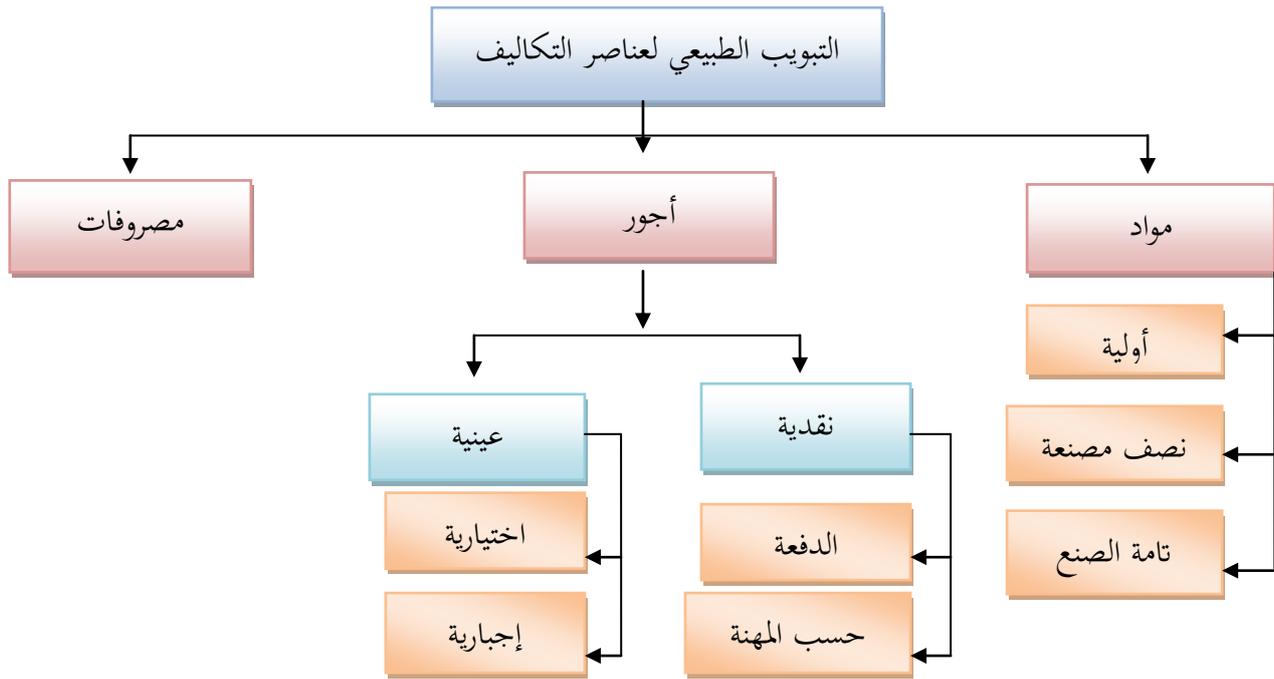
الفرع الأول: التصنيف الطبيعي والوظيفي لعناصر التكاليف

وستتناول التصنيف الطبيعي والوظيفي فيما يلي:

أولا: التصنيف الطبيعي لعناصر التكاليف

يهدف هذا التبويب إلى حصر تكلفة كل عنصر من عناصر التكلفة للوحدة الاقتصادية ككل، وعناصر التكلفة هي مواد وأجور ومصاريف، ويأخذ هذا التبويب الشكل التالي¹

الشكل رقم 02: التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف



المصدر: محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 20.

من الشكل أعلاه يتضح أن للتبويب الطبيعي يحتوي على ثلاث عناصر وهي المواد، الأجور، والمصروفات. ويمكننا شرحها كما يلي:

¹ محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 4.

1- عنصر المواد: هو كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية بهدف تمشية أعمالها ونشاطاتها، ومن الممكن أن يأخذ عنصر عدة أشكال وهي:

- مواد خام: وتتمثل في مختلف المواد الأولية بمختلف أنواعها وتعتبر من بين العناصر الأساسية للعملية الإنتاجية.
- مواد نصف مصنعة: ويقصد بها المواد الوسيطة التي تستخدم في إنتاج منتج معين.
- مواد تامة الصنع: هي مواد لا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في بداية المرحلة فقط بل يمكن إضافتها في منتصف أو نهاية العملية الإنتاجية.

ويطلق على هذه العناصر من لحظة الشراء إلى أن تصبح مواد جاهزة للاستخدام "تكلفة عنصر المواد".

2- عنصر الأجور: تمثل الأجور العنصر الإنساني داخل الوحدة الاقتصادية، وهو من العوامل المهمة والمؤثرة على سير ونشاط العمليات للوحدات الاقتصادية كما تلعب دورا كبيرا في إحداث ربحية أو خسارة للمنشأة، لذا كان الاهتمام بهذا العنصر ضروري ولازم، وتأخذ الأجور إما شكل نقدية أو على شكل مزايا عينية.

أ- الأجور النقدية: هي المبالغ والعوائد التي يتقاضاها المنتسب (العامل والموظف) نظير ما يقدم من خدمات من قبله، وهي إما أن تدفع شهريا أو أسبوعيا أو يوميا أو بالساعات أو أن تدفع على أساس نوع المهنة والمهارة.

ب- المزايا العينية: فهي كافة الخدمات التي تقدم للمنتسبين بهدف تحفيز حب العمل لديهم وهي إما أن تكون إجبارية (مساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي والتقاعد)، وإما أن تكون اختيارية (خدمات نقل، إسكان، صحية، والرعاية الاجتماعية).

ويطلق على هذه النفقات التي أنفقت على هذه العناصر "بتكلفة عنصر العمل أو الأجور".

3- عنصر المصروفات: وهي الخدمات اللازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج وتشمل الخدمات على كافة المصاريف التي تنفق داخل الوظيفة الصناعية أو الإدارية أو التسويقية أو مجموعها. ويطلق على جميع النفقات "بتكلفة عنصر الخدمات".

$$\text{تكلفة المواد} + \text{تكلفة الأجور} + \text{تكلفة المصاريف} = \text{التكلفة الكلية للوحدة الاقتصادية}$$

ثانيا: التوزيع الوظيفي لعناصر التكاليف

إن الغرض الأساسي من هذا التوزيع هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المنشأة هي:

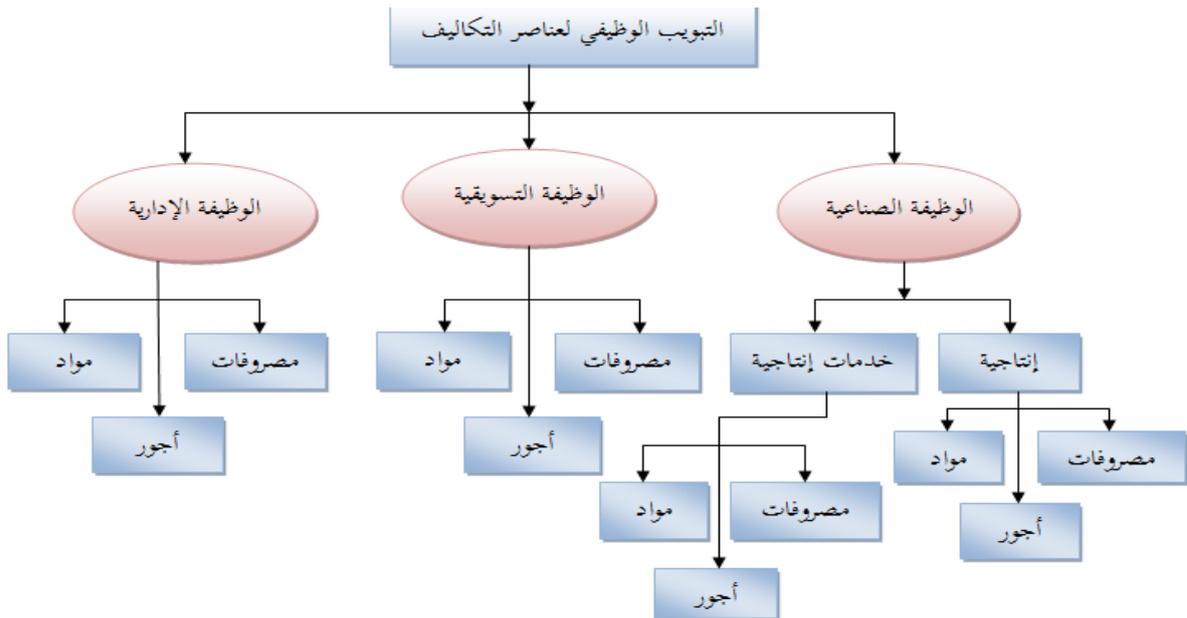
1- الوظيفة الصناعية : تتخصص هذه الوظيفة بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، وتتميز هذه الوظيفة بوجود نوعان من مراكز التكلفة وهي المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية مثل (مراكز الغزل ومراكز النسيج) في منشأة الغزل والنسيج حيث المركز الأول يحول الخيوط إلى الغزل والمركز الثاني يحول الغزل إلى نسيج، ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية مثل مركز وأقسام اللحام..... إلخ، لذا فإن ما ينفق من عناصر التكاليف وبالاعتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها ويمكن تحديد المراكز الإنتاجية من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

2- الوظيفة التسويقية : تهدف هذه الوظيفة إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وأن هذه الوظيفة أيضا ينفق عليها (مواد التعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم) وأجور العاملين في هذه الوظيفة، كأجور رجال البيع وأجور العاملين داخل معارض البيع، إضافة إلى المصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان.

3- الوظيفة الإدارية : هي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد والأجور التي تدفع للموظفين داخل الإدارة العليا وبقية الإدارات والمصروفات الإدارية فهي بقية ما ينفق على هذه الوظيفة مثل مصاريف الكهرباء والتبريد ومصاريف الهاتف.

ويمكننا توضيح الوظائف السابقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 03 : التوزيع الوظيفي لعناصر التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 36.

من خلال الشكل السابق يظهر أن التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة يتميز بثلاث وظائف وهي الوظيفة الصناعية والتسويقية والإدارية ولكل وظيفة مصروفات ومواد وأجور تتحملها المؤسسة من أجل الوصول إلى التكلفة النهائية للمنتج.

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف حسب علاقتها

كما تصنف التكاليف حسب علاقتها فيما يلي:

أولاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

يمكننا تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمنتج وفق هذا التصنيف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة

ويمكننا شرحها في النقاط التالية:¹

1- الأعباء المباشرة: هي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

2- الأعباء غير المباشرة: هي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض هذه التكاليف:

أ- تكلفة المواد غير المباشرة: هي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر، أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلاً: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود،.... الخ.

ب- ساعات العمل غير المباشرة: قد تكون رواتب وأجور (مدير المصنع ، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

ج- تكلفة الإنتاج غير المباشرة : وتضم كل من:

- تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية.

- تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة.

- نفقات نقل وخبز المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم.

- نفقات إعدادية وصيانة خاصة، نفقات التشغيل.

ثانياً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

ويكون تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط في هذا التصنيف إلى التكلفة المتغيرة والتكلفة

الثابتة والشبه الثابتة والمتدرجة ويمكننا تلخيصها في المفاهيم التالية:

¹ j.Trahand, B.Morad, E.C, Charles, comptabilité de gestion: Cout, activité, réparation' Press universitaire Gronble, Paris, 2000, P 13.

1- التكلفة المتغيرة : هي التكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل استخدام الطاقات والإمكانات المتاحة لديها وتتأثر بتقلبات كمية الإنتاج أو الخدمات زيادة أو نقصان ولا توجد علاقة بين التكلفة المتغيرة ومرور الزمن ، فمرور الزمن لا يخلق التكلفة المتغيرة وإنما يخلقها حدوث الإنتاج.

2- التكلفة الثابتة : ترتبط التكلفة الثابتة بعامل الوقت والسياسة الإدارية للوحدة الاقتصادية وذلك في حدود الأجل القصير إذ أنه في المدى الطويل تصبح كل عناصر التكلفة متغيرة ، سواء نتيجة لتغير السياسة الإدارية أو تبعا للتغير في الأحوال الاقتصادية والتي تؤثر بدورها في المشروع وعناصره وهناك مجموعة من القيود التي تحكم التكاليف الثابتة والتي يمكن إبرازها في النقاط التالية:

- تعتبر التكاليف ثابتة في نطاق تغيرات محدودة في حجم الوحدات السلعية.

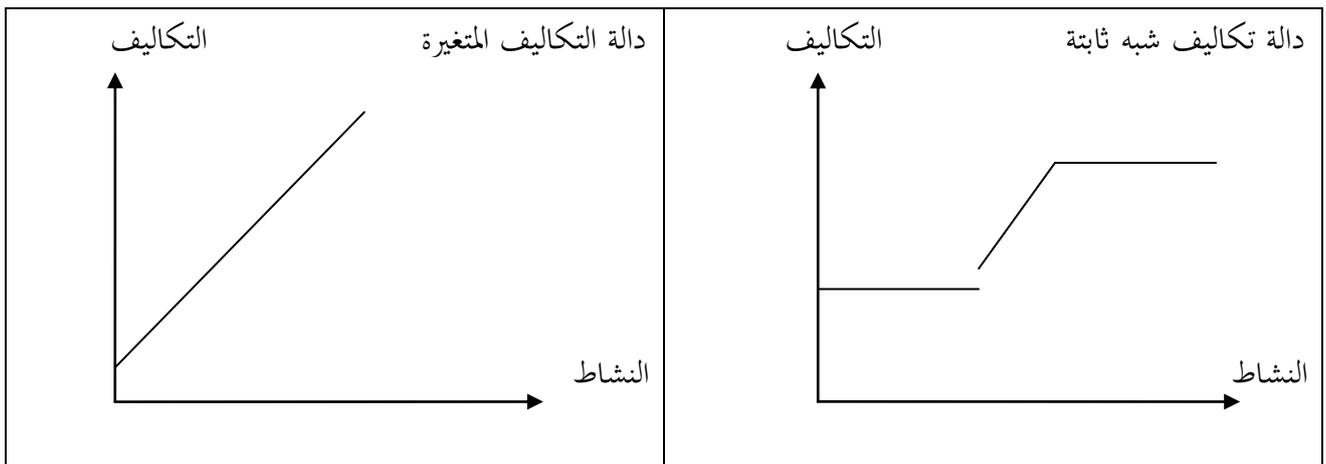
- تعتبر التكاليف ثابتة على أساس بقاء الأسعار المتوقعة لعوامل الإنتاج المستخدمة دون تغير .

- تتعلق التكاليف الثابتة بالمصنع وآلاته ونظامه وطرقه وسياسته التي وضعت وحددت.¹

3- التكلفة شبه ثابتة : هي تكاليف تتغير حسب تغير حجم الإنتاج ولكن بمعدل اختلاف لا يساوي معدل اختلاف حجم الإنتاج ومن الأمثلة عليها تكاليف الصيانة حيث توجد صيانة دورية بغض النظر عن حجم الإنتاج بالإضافة إلى تكاليف صيانة كلما تم إنتاج حجم معين.²

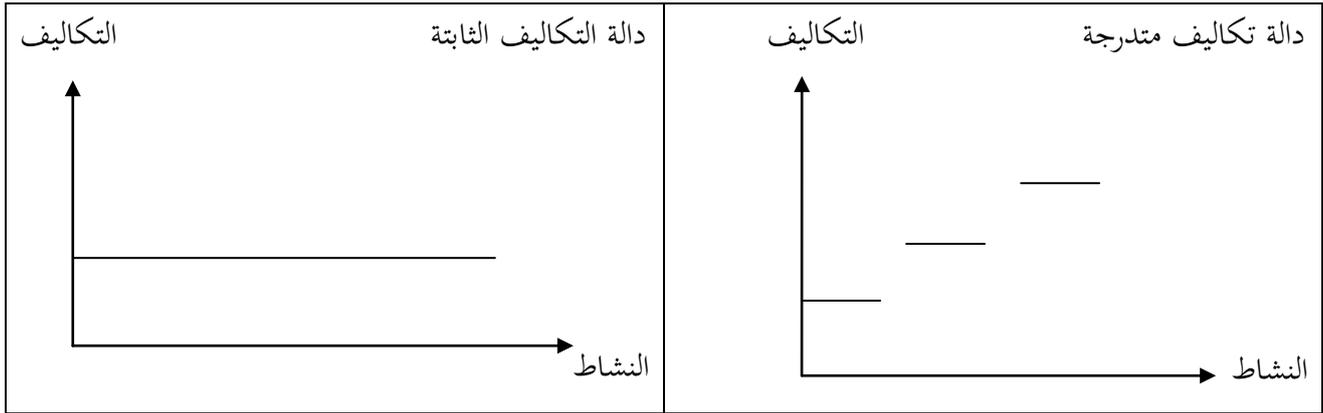
4- التكاليف المتدرجة : هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.

الشكل رقم 04 : رسم بياني يبين مختلف التكاليف تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستو النشاط



¹ علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، بدون سنة نشر، ص 232-233.

² ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، 2003، ص 16.



المصدر : مُجّد تيسير عبد الحكيم ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الرابعة ، ص 50.

يوضح الشكل مجموعة من الدوال سواء التكاليف الثابتة أو شبه الثابتة أو المتغيرة أو المتدرجة ، وتبين هذه الدوال مسار التكاليف حسب حجم النشاط أو حسب قيمة الإنتاج ، ولكل دالة اتجاه معين حسب كل تكلفة.

ثالثا : تبويب التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية

تقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية وفق التصنيف الموالي:

- 1- التكاليف الإدارية : وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالبا ما تكون سبب في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب ، الأجور الفواتير.
- 2- التكاليف الرأسمالية : ومن مجموعة النفقات التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث والأراضي.¹

رابعا: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية

يمكننا تقسيم عناصر التكاليف لغرض اتخاذ القرار إلى تكلفة ملائمة وبديلة وتفاضلية وأخيرا إلى التكلفة المستغرقة ، وأجزائها في الشرح حسب المعلومات المتوفرة لكل تكلفة كالتالي:²

- 1- التكلفة الملائمة (المناسبة) : هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة ملغية، فمثلا لو قررت المنشأة إنتاج سلعة جديدة فإن جميع تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تكلفة مناسبة إذ أنه في حالة إلغاء قرار إنتاج هذه السلعة الجديدة فإن تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تصبح ملغية.
- 2- تكلفة الفرصة البديلة : هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر، فمثلا لو اختارت الشركة البديل (أ) ورفضت البديل (ب) الذي يحقق أرباحا مقدارها 12000 دينار فإن تكلفة الفرصة البديلة هي 12000 دينار.

¹ رضوان مُجّد العناني، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 82.

² خديجة ذيب، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، مذكرة ماستر، كلية العلوم التجارية، أم البواقي، 2016، ص 24.

3- التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار أحدهما ، فمثلا إذا كانت تكاليف 60000 دينار وأصبحت تكاليف الإنتاج 70000 دينار وتقرر زيادة الإنتاج بنسبة 10% التكلفة التفاضلية هي 10000 دينار.

4- التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب امتلاك أو إطفاء لهذه الأصول ، فمثلا تعتبر تكلفة المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة.

المطلب الثالث:العناصر المكونة للتكاليف والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

لقد تم تقسيم العناصر المكونة للتكاليف إلى تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، وتكلفة التوزيع ، كما نبين أيضا في هذا المطلب مكونات سعر التكلفة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال (الأعباء المعتبرة وغير المعتبرة والعناصر الإضافية). كما نوضح أيضا العلاقة بين المحاسبة محل الدراسة والمحاسبة المالية والإدارية وإبراز الاختلافات والتشابهات القائمة بينهم.

الفرع الأول: العناصر المكونة للتكاليف

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف ، وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف ، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل لهذه الأعباء وإضافة أخرى كما يأتي:¹

أولا : الأعباء المعتبرة : تدخل في تكوين التكلفة النهائية ، تتمثل في المصاريف حسب طبيعتها ، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة العامة من المخطط المحاسبي الوطني وكذلك في النظام المحاسبي المالي الجديد.

ثانيا: العناصر التي تستبعد من التكاليف ، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتيب كما يلي:

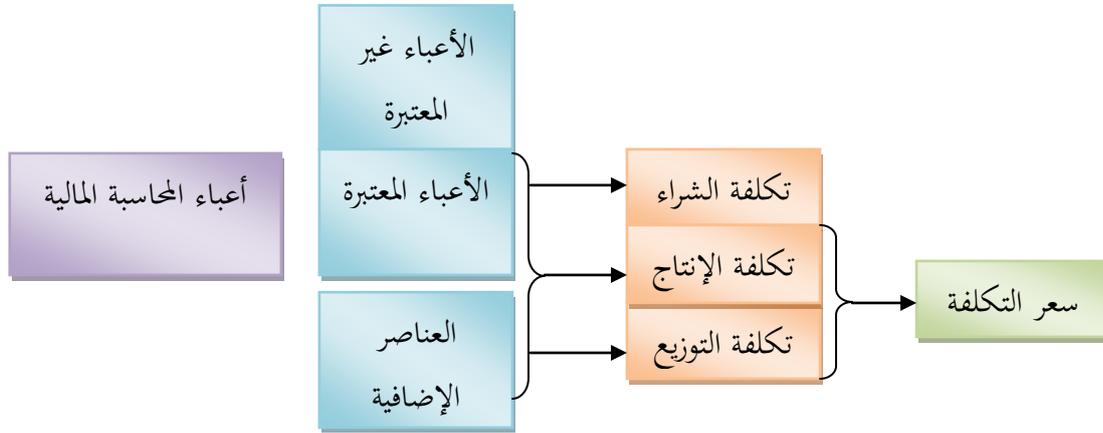
1- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي ، مثل المصاريف الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول.

2- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي ، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدني قيم الأصول.

ثالثا : العناصر الإضافية : هي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية ، ولكنها تحسب ضمن التكاليف في محاسبة التكاليف ، وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص ، وكذلك أجرة صاحب المؤسسة (أجرة عمل

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية، الدار المحمدية، الجزائر، 2010، ص ص 119-120.

المستغل)، وتنقسم العناصر الإضافية إلى عنصرين الأول مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص والثاني الدفع لأعمال صاحب المشروع، والشكل الأتي يوضح العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة:
 الشكل رقم 05 : الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة



محاسبة التكاليف للاستغلال = المحاسبة المالية - الأعباء غير المتعتبرة + الأعباء الإضافية.

محاسبة التكاليف للاستغلال = نفقات الشراء + نفقات الإنتاج + نفقات التوزيع.

Source: N. Lotmani, B. Rebaine, La comptabilité Analytique, Edition El Maktaba El Assria, Alger, sans date, P 13.

الفرع الثاني : سعر التكلفة

هو مجموع عناصر الأعباء التي تتعلق بالمرحلة النهائية لمنتج أو خدمة معينة، حيث نفقات التوزيع تكون محتواة.¹
 سعر التكلفة هو مجموع أعباء تختلف من مؤسسة إلى أخرى كالآتي:

من أجل المؤسسة التجارية

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف البيع

¹ N. Lotmani, B. Rebaine, op cit, P 06.

من أجل المؤسسة الصناعية

$$\text{تكلفة شراء المادة الأولية} = \text{ثمن شراء المادة الأولية} + \text{مصاريف الشراء}$$

$$\text{تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

$$\text{سعر التكلفة للمنتجات المباعة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{مصاريف البيع}$$

الفرع الثالث : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

تحتاج المؤسسة في عملية اتخاذ القرار إلى معلومات مالية وغير مالية تساعد على التحليل السليم ومعالجة المشكل المطروح بالمفاضلة بين مختلف البدائل ، في ظل تخفيض درجة عدم التأكد ، فالمحاسبة توفر المعلومات اللازمة لهذه العملية ، في شكلين رئيسيين هما المحاسبة المالية والإدارية ، ومحاسبة التكاليف وصلا بينهما.

أولا : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وأوجه الشبه والاختلاف

إن الأغلبية يقعون في الخلط بين العلاقة وأوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية لذا سنحاول من خلال هذا الفرع أن نبين المعنى الحقيقي للعلاقة وأوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبتين.

1- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية : يوجد ارتباط وثيق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث أن هذه الأخيرة هي أول فرع من فروع علم المحاسبة ظهورا ، ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على عدم توفير المعلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية ، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة التكاليف مستقل يوفر معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات وترشيدها ، إضافة إلى وجود هذا النظام الذي يوفر معلومات لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.¹

وبما أن محاسبة التكاليف هي امتداد للمحاسبة المالية ، إذا فهما متكاملتان ، إذ توفر كلاهما معلومات قد تحتاجها الأخرى وسيتم فيما يلي عرض مختلف نقاط الترابط بين المحاسبتين.

- تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية ، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في

¹ شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 38.

الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاون منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتراة ، وأجور العمال المدفوعة ، وتكلفة المواد الموجودة ، وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى ، وجميع هذه العمليات تثبت أولا في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف.

- يتعاون كلاهما في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.¹

2- المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية (أوجه الشبه والاختلاف)

تسعى المحاسبة المالية لإظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل عام دون الدخول إلى تفصيلات متعددة بسبب أن القوائم المالية تحمل صفة العموم لأنها تنظر إلى الشركة كوحدة واحدة، في حين تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، أو الخدمة المقدمة والعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركة.

ومن خلال ما ذكرناه سابقا يمكننا أن نبين المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في جدول، من خلاله سنحاول إظهار أوجه الشبه والاختلاف، كما يبينه الجدول التالي:

أ- أوجه التشابه بينهما:

الجدول رقم 01: أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه التشابه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	- تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في بداية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	- تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
2- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	- تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	- تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: خديجة ذيب، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، مذكرة ماستر، عين مليلة، 2016، ص12.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2002، ص 19.

من خلال الجدول نستنتج أن محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس السياسات والإجراءات المحاسبية ، حيث تقدم محاسبة التكاليف بيانات متعلقة بالمنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة إلى المحاسبة المالية ، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي لتوضيح المركز المالي.

ب- أوجه الاختلاف بينهما:

الجدول رقم 02: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- مستخدموا التقارير المالية	- أطراف داخلية في المؤسسة. - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	- أطراف خارجية للمؤسسة وتشمل ملاك المؤسسة ، الدائنون ، المستثمرون ، الجهات الحكومية.
2- التقارير	- تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة المؤسسة إليها ، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	- تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية ، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
3- معايير إعداد التقارير	- لا يتم إعداد التقارير وفقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها ، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة.	- يتم إعداد التقارير وفقا للمعايير المتفق عليها.
4- المعلومات التاريخية والمستقبلية	- تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل ، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما يحدث في المستقبل، حتى يمكن من اتخاذ القرارات لذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	- تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
5- كمية البيانات والمعلومات	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط الذي تقوم به المؤسسة.	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية بالقيمة فقط.

المصدر : خديجة ذيب ، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ، مذكرة ماستر ، عين مليلة ، 2016 ، ص 13.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن الاختلاف قائم أساسا على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص القائمين بهذه التقارير والمعايير التي تم اتخاذها في إعداد التقارير وكذلك نوع وكمية المعلومات المنتهجة من طرف محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يطلق مصطلح محاسبة التكاليف على مجموعة الطرق والأنظمة المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو أية عملية من العمليات أو محور آخر مثل قسم في منشأة معينة وما شابه، وقد تم تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف في البداية على المنشآت الصناعية التي يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى بضاعة تامة الصنع. يمكن النظر إلى محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف لغرضين رئيسيين وهما:

1- احتساب التكاليف لغايات إعداد القوائم المالية وتقارير الضريبة ويعكس ذلك الدور التقليدي لمجال محاسبة التكاليف لخدمة الجهات الخارجية عن المنشأة.

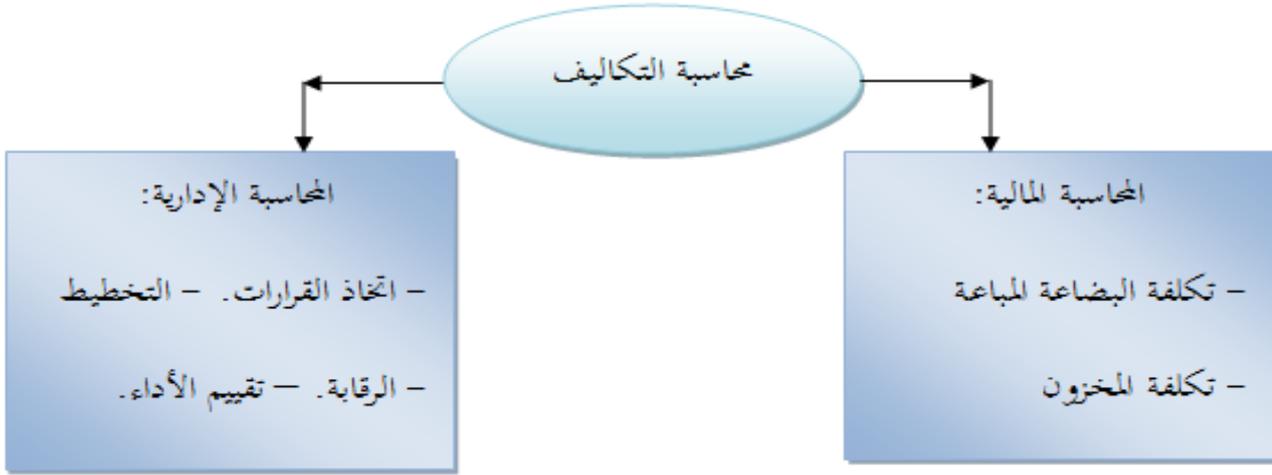
2- توفير معلومات التكاليف لاستعمالها من قبل إدارة المنشأة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

يعكس هذا الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف لخدمة الجهات الداخلية في المنشأة أما المحاسبة الإدارية فهي أحد فروع المحاسبة الذي يعني بتزويد المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض التخطيط والمفاضلة بين البدائل المختلفة والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة، وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية تخدم بشكل كبير الجهات الداخلية، ومن هنا نستطيع القول بأن القاسم المشترك بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتمثل في استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لاتخاذ قراراتها المناسبة.¹ كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة وكذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة التي تعتمد بالأساس على نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي اهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة من التكاليف غير المباشرة إضافة إلى ما تتحمله هذه المنتجات من تكاليف مباشرة كما أن هذا النظام يعزز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تخفيض التكاليف.² ومن خلال ما سبق نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية عن طريق الشكل التالي:

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر - الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 13.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص 29.

الشكل رقم 06 : العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر : سالي ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010 ، ص 21.

يبين الشكل أعلاه العلاقة الوطيدة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية وذلك من خلال بعض النقاط الموضحة في الشكل أعلاه ، أي أن المحاسبة المالية تكمن علاقتها بمحاسبة التكاليف في بعض النقاط كتكلفة البضاعة المباعة ، وتكلفة المخزون. أما المحاسبة الإدارية تكمن علاقتها بمحاسبة التكاليف في بعض النقاط المذكورة في الشكل كاتخاذ القرارات ، التخطيط ، الرقابة ، وتقييم الأداء ، وهذا يبين أن العلاقة بين المحاسبات الثلاث علاقة تكامل فيما بينهم كل واحدة تخدم الأخرى .

المبحث الثاني : الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بتنوع طرق حساب مختلف التكاليف و التكلفة النهائية ، حيث نجد أن كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف ، ويكمن جوهر الاختلاف في الدقة ، فنجد الطرق الحديثة أكثر دقة من نظيراتها التقليدية في حساب مختلف التكاليف . و من خلال هذا المبحث سنحاول عرض مختلف الطرق التقليدية و الطرق الحديثة بأكثر دقة.

المطلب الأول : الطرق التقليدية لحساب التكاليف

لقد ظلت الطرق التقليدية لحساب التكاليف من الطرق الأمتثل لحساب التكاليف لعدة سنوات ، فقد ظهرت في ظل محيط اقتصادي قليل التعقيد وبعيد عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم ، و إطلاق مصطلح " التقليدية" على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها غير قابلة للتطبيق حاليا في المؤسسات لغرض اتخاذ القرارات المختلفة أو اعداد القوائم المالية و تقييم المخزون السلعي ، بل على العكس فهذه الطرق مازالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن المعلومات و النتائج التي تقدمها بالسبب تغير الاطار الاقتصادي و الاجتماعي للمحيط و الذي أصبح أكثر تعقيدا و أقل ملائمة له.

من أهم هذه الطرق نجد :

- ◆ طريقة التكاليف الحقيقية ;
- ◆ طريقة التحميل العقلاني ;
- ◆ طريقة التكاليف المتغيرة ;
- ◆ طريقة التكاليف المعيارية ;

الفرع الأول : طريقة التكاليف الحقيقية¹.

تعتبر هذه التقنية أقدم طريقة لحساب التكاليف حيث تعود أصولها الى الفترة ما بين الحربين العالميتين سنة 1947 لأعمال العقيد الفرنسي " RAIMAILLINO " في اللجنة العامة لتنظيم العلمي .

يتم إعداد هذه الطريقة عبر المراحل التالية :

- معالجة الأعباء المباشرة : الأعباء المباشرة هي أعباء خاصة بتكلفة وحيدة و بالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط ، مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج ، و أجور اليد العاملة المباشرة .
- معالجة الأعباء الغير مباشرة : تعرف الأعباء الغير مباشرة بأنها الأعباء التي لا يمكن أن تكون مباشرة في

¹ عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الأهلية للنشر و التوزيع ، عمان ، 1991 ، ص 45

التكلفة ، لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام ، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الاجمالي .
 - تحميل أعباء المنتجات الرئيسية على المنتجات : وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلبيات .

● طريقة الأقسام المتجانسة : ولتطبيق طريقة التكاليف الحقيقية يجب الاعتماد على طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة كما يلي :

أ-تعريف القسم المتجانس : عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة من الوسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك وبعبارة أخرى القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي يمكننا من تجميع أو حصر الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات . وتعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على تحديد مختلف الوظائف التي تتكون منها المؤسسة ثم محاولة حصر الأعباء التي تعود الى كل قسم ثم تحميل هذه الأعباء على المنتجات بالتناسب مع وحدات العمل المستعملة و المستهلكة . وتنقسم الى مصاريف المباشرة و مصاريف غير مباشرة و هي كالآتي¹ :

○ مصاريف المباشرة : أعباء خاصة بتكلفة وحيدة وبالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط ، مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج ، و أجور اليد اليد العاملة المباشرة .
 ○ مصاريف غير مباشرة : هي المصاريف التي تخص في آن واحد أكثر من منتج مثل مصاريف الكهرباء .
 ب- منهج الطريقة :

عندما نقوم بتعرف على المبلغ الاجمالي للتكاليف المتعلقة بقسم و عدد وحدات القياس الناتجة عن هذا القسم نحصل على تكلفة وحدة القياس .

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{إجمالي المصاريف الغير مباشرة للقسم}}{\text{عدد وحدات العمل "القياس"}}$$

عدد وحدات العمل هي الوحدات التي استهلكها القسم المعني .

ج-تصنيف الأقسام :

تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيمها ، غير أنه يمكن تقسيمها و تصنيفها بصفة عامة الى ثلاثة أنواع هي ومكوناتها كالتالي :

1- الأقسام الرئيسية : هي تلك الأقسام التي تختص بنشاطاتها في التموين و الإنتاج و التوزيع وبذلك يمكن تقسيمها الى:

¹ خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس و تحليل ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2005 ، ص 12 .

○ أقسام الإنتاج : المصانع ، المعامل .

○ أقسام التوزيع : إدارة المبيعات ، مصلحة الشحن و النقل

2- الأقسام الثانوية : يمكن أن تتكون من ¹ :

قسم الصيانة ، قسم الكهرباء ، قسم نقل العمال ، وهذه الأقسام تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى .

3- الأقسام الإدارية و المالية : هذه الأقسام تتمثل في النشاطات العامة مثل الإدارة ، المحاسبة أو التسيير المالي للمؤسسة .

○ تحديد مفاتيح التوزيع و وحدات القياس :

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع و التي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة وكذلك على وحدات قياس لتحميل الأعباء الغير مباشرة على التكاليف ، وحتى نتعرف على طبيعة هذه المفاتيح و وحدات العمل سنقوم بدراسة و تحليل كل منها .

○ مفاتيح التوزيع : نسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير مباشرة (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز و كذلك توزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية ، و يمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع هما :

- مفاتيح التوزيع الأولي : وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع ، و تستعمل لتوزيع الأعباء على مختلف المراكز (التوزيع الأولي) . فمثلا يمكن استعمال المساحات المستعملة لتوزيع أعباء المباني كذلك قوة المصايح المستعملة في المراكز لتوزيع أعباء الكهرباء .

- مفاتيح التوزيع الثانوي : و تستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية .

○ وحدات القياس : وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس قياس :

- ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع آلي .

- ساعة دوران الآلات .

- حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية) .

- عدد الوحدات المنتجة .

○ اختيار وحدات القياس : إن وحدة القياس المختارة امراكز التحليل الأساسي يجب أن تتوفر على الشروط التالية :

- أن تكون ملائمة لنشاط المراكز .

¹ خليل عواد أبو حشيش ، نفس المرجع أعلاه ، ص 13 .

- تسمح بمراقبة المردودية الإنتاجية .

○ ولتحديد وحدة قياس مناسبة يجب :

- اختيار وحدات القياس التي يمكن أن تكون ملائمة لمركز التحليل .

- الأخذ برأي الأخصائيين فيما يخص وحدة القياس المختارة .

- مقارنة رأي الأخصائيين مع النتائج التي يمكن أن نحصل عليها من المعالجة الإحصائية لاختيار أفضل وحدة قياس للمركز .

○ توزيع الأعباء على الأقسام :

إن توزيع الأعباء العائدة لكل قسم يتطلب مسبقاً تحديد الأعباء العائدة لكل فترة زمنية محددة عادة بفترة شهر .

○ تحديد أعباء المدة :

هناك بعض النفقات أو الأعباء تدفع كل 3 أشهر (إيجار) أو كل سنة (أقساط التأمين) وهناك نفقات أخرى لا يتم تسجيلها إلا في نهاية السنة (الإهلاكات) .

ولمعرفة النفقات التي يجب تحميلها على الأقسام كل شهر لا بد من إعادة النظر في النفقات المسجلة في المحاسبة أي الاعتماد عليها .

و الطريق المستعملة بالنسبة لمثل هذه النفقات هي تحديد قيمتها السنوية ثم توزيعها الى ثابتة ومتغيرة بالنسبة للنفقات

المتغيرة يتم تعديلها بالاستناد الى تقديرات السنوات السابقة ثم يحمل $\frac{1}{12}$ منها سعر التكلفة الشهري .

○ التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة¹ :

نقوم في هذه الحالة بإعادة ترتيب الأعباء و التي تكون مرتبة حسب طبيعتها ، حسب اتجاهها أي حسب الوظائف وذلك باستعمال مفاتيح توزيع مناسبة .

○ التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة :

إن توزيع الأقسام المتجانسة الى أقسام أساسية و أقسام مساعدة يؤدي الى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية ، وبالتالي تحمل كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وذلك حسب نسب استفادتها من خدماتها و التي تقاس بواسطة نسب مؤوية و هذا التوزيع يتخذ نوعان :

- التوزيع التنازلي :

¹ صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وارد ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي ، دار زهران ، الأردن ، 1997 ، ص 79 .

وهو توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الثانوية من قسم الى قسم موالي دون أن يقدم هذا الأخير خدمات للقسم الأول.

- التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام :

ويكون هذا التوزيع نتيجة تبادل خدمات بين الأقسام ، فمثلا قسم الإدارة في مؤسسة معينة يساهم في نشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة ، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام ، ولكي نعرف مجموع القسم الأول يجب معرفة مجموع القسم الثاني و العكس صحيح ، ولحل هذه الاشكالية نستعمل عدة طرق من بينها :

← طريقة التكاليف النظرية¹ :

هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة ، يمكن أن تحدد بواسطة حساب جبري ، وتعديل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم و الملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها الى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في تكاليف الأقسام لفترة مقبلة .

← الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة :

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي ، وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ، ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالتغيرات للمبالغ المحولة بينها ونحصل على معادلات من الدرجة الأولى . كما أن هنا هناك طريقة أخرى (طريقة المصفوفات) وهي تستعمل في حالة ما إذا كان التبادل بين أكثر من قسمين أين تصبح الطريقة الجبرية غير ملائمة .

← التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية :

إن التبادل الخدمات بين الأقسام لا يقتصر على الأقسام الثانوية فقط بل يمكن أن يكون هناك تبادل بين الأقسام الأساسية ، ولحل مشكلة هذا التبادل نلجأ الى نفس الطرق المستعملة في حساب التبادل بين الأقسام الثانوية .

○ تحميل الأعباء الغير مباشرة على التكاليف² :

بعد الوصول الى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا أن من الممكن أن يكون بعضها حقيقيا أو جزء من هيكل المؤسسة ، وبعضها قد يكون نظريا ، وكلها تعتبر مراكز تجميع الأعباء و تحليلها ، ثم تحميلها على التكاليف . هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة قياس اذا يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات ، وبضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية ، نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتج أو الطلبية من أعباء القسم .

¹ صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وارد ، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص 144 .

² إسمايل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق ، حامد للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2007، ص 145- 146 .

-ملاحظات حول طريقة الأقسام المتجانسة :

تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائية ، ولكن لا تحسب هذه الأعباء إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال ، وذلك فإنه توجه عدة انتقادات لهذه الطريقة نذكر منها مايلي :

1- تعتبر طريقة طويلة في الحسابات وتستغرق وقت كبير لتوزيع و تحميل الأعباء المباشرة و الغير مباشرة .

2- تعتمد الطريقة على حسابات تقريبية فيما يخص التوزيع و التحميل ، كما أن هذه الطريقة لا تفرق بين

التكاليف الثابتة و المتغيرة فهي تأخذها كلها دون تغيير مستوى النشاط وهذا ماقد يؤثر على التكاليف و التكلفة النهائية

الفرع الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (الطريقة الجزئية) :

بعد التطرق الى طريقة الأقسام المتجانسة لاحظنا أن هذه الأخيرة تعتمد على حساب التكاليف دون التمييز

بين التكاليف الثابتة و المتغيرة . تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة للطريقة المدروسة سلفا من قبل

بعض المحاسبين ، وسنقوم في هذا الفرع بعرض مفهوم هذه الطريقة و الإيجابيات التي أتت بها الطريقة و سلبياتها .

● تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

تقوم هذه الطريقة بتقسيم التكاليف الى متغيرة وثابتة وحساب التكاليف الثابتة على أساس حجم النشاط أو

الإنتاج العادي ، مما يجعل تكلفة الوحدة الثابتة لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ومنه الحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب

من الثبات .

ويمكن تعريفها على أنها طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم التكاليف الى مصاريف متغيرة و

مصاريف ثابتة ل يتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة .

● المصاريف الثابتة و المصاريف المتغيرة :

○ المصاريف الثابتة : تشمل الأعباء التي لا تتغير بصفة ملموسة بتغير حجم النشاط مثل : الكراء ، الإهلاكات

، مصاريف التأمين ... وهذا النوع من المصاريف تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى النشاط الاقتصادي.

○ المصاريف المتغيرة : تتضمن الأعباء التي تتغير بتغير حجم النشاط وتغير نوعيته مثل المواد الأولية المستعملة ،

اليد العاملة ، الطاقة المستهلكة... الخ .

● مبدأ الطريقة :

أ-معامل التحميل العقلاني :

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

ب- الأعباء الثابتة الواجبة التحميل :

(الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء الثابتة الإجمالية الحقيقية) × معامل التحميل العقلاني .

ج- الفرق على الأعباء الثابتة المحملة :

الفرق على الأعباء الثابتة المحملة = أعباء الثابتة الواجبة التحميل - الأعباء الثابتة الحقيقية .

إذا كان معامل التحميل العقلاني < 1 ← الفرق موجب ← ربح فعالية

إذا كان معامل التحميل العقلاني > 1 ← الفرق سالب ← تكلفة بطالة

إذا كان معامل التحميل العقلاني $= 1$ ← الفرق معدوم ← الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء

الثابتة الحقيقية

● مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة : يمكن تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة من خلال عرض مختلف مزايا و عيوب هذه الطريقة و المتمثلة فيما يلي :

○ المزايا : تتمثل في :

- تسمح طريقة التحميل العقلاني باستبعاد التغيرات و الأعباء الثابتة على التكاليف وسعر التكلفة .

- تسمح هذه الطريقة بتقييم جميع التغيرات الخاصة بالنشاط .

- تعتبر وسيلة لحساب سعر التكلفة عقلايا لتحديد التكاليف التقديرية .

○ العيوب : تتمثل في :

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات .

- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة الى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة .

- مشكلة تقييم المخزونات النهائية و أثرها على النتيجة .

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المتغيرة

تعد هذه الطريقة أكثر ملائمة من حيث استعمالاتها في التحليل و التسيير الاقتصادي للمؤسسة ، و إيجاد

المؤشرات التي تستخدمها الادارة في مجالات التخطيط و الرقابة و التسيير بصفة عامة ، و عليه سنقوم بعرض هذه الطريقة من خلال مفهومها و مبادئها مع ايضاح مزاياها و سلبياتها .

● مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة .

عرفت طريقة التكاليف المتغيرة على أنها طريقة تفيد في تحليل و دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة

في تحليلها على المردودية وحدود الربح¹. بحيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط ، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة أهما تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الانتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة الى حساب الأرباح و الخسائر² .

إن فكرة فصل التكاليف الثابتة من المتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة يفيد في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلقة بالنشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط و تحليله .

● مبادئ الطريقة :

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكرها كما يلي³:

- 1-الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة .
- 2-لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة .
- 3-التكاليف الثابتة للإنتاج ، الإدارة و المبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة ، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها .
- 4-تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط و يجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة .

● مزايا و عيوب طريقة التكاليف المتغيرة : تتمثل مزايا و عيوب الطريقة التكاليف المتغيرة فيما يلي :

○ المزايا : تتمثل فيما يلي :

- تسمح بتحديد عتبة المردودية ، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على انتاج منتج رغم تحقيقه خسارة .
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات ، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج⁴ .
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها⁵ .

○ العيوب : تتمثل فيما يلي :

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل ، فمزال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب

¹ رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 65 .

² يحيى التكريتي اسماعيل ، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص 65 .

³ ساحل فاتح ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، ص 65 .

⁴ حاي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و امكانية تطبيقها في الشركات الصناعية الجزائرية ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، مذكرة منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3، 2011 ، ص 54 .

⁵ نور أحمد و حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، 2003 ، ص 141 .

وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف الغير مباشرة المتغيرة .

-ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف و حجم الانتاج و المبيعات ، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة النشاط ، ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة من الزمن ، وحين يصل الى التويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي الى إعادة تبويبها من جديد¹ .

-إذا كان الانتاج المباع أقل من الانتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة ، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط² .

الفرع الرابع : طريقة التكاليف المعيارية

تسمح طريقة التكاليف بمراقبة مختلف التكاليف و سعر التكلفة من خلال تحديد معايير لاستعمال وقياس

مختلف عناصر التكاليف .

● مفهوم طريقة التكاليف المعيارية³ :

هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الانتاج وتنقسم الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة .

المصاريف المباشرة تخص مصاريف المواد الأولية و اليد العاملة ، غير المباشرة و تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها الى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة .

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية ، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة ، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع .

● أسس طريقة التكاليف المعيارية⁴ :

يمكن تلخيص أسس طريقة التكاليف المعيارية في النقاط التالية :

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط و العناصر المكونة له من حيث الكمية و السعر و الطاقة الإنتاجية و الموازنة المناسبة له ، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة و طبيعة العمليات الإنتاجية و ما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية ، أو وفق معايير محددة من جهات أخرى .

¹ رجراج عبد الزوهرير ، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001 ، ص 56 .

² حاي أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 54 .

³ سليمان قدام ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، سوريا ، 1978 ، ص 153 .

⁴ سليمان قدام ، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص 153 .

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية .
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بمياكل المؤسسة ، ظروف السوق ، تطور التقنيات و معايير الجودة
- أهداف التكاليف المعيارية : تتمثل في :
 - 1- البرمجة : يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية ، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية و ليس على ما حدث فعلا .
 - 2- الرقابة : نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية .
 - 3- التسعير : يمكن استعمال طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات .
 - 4- الإعلام : تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية و كشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة و تحليل الفروق .
- تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

سنقوم في هذا الفرع بعرض مزايا و عيوب طريقة التكاليف المعيارية .

○ مزايا طريقة التكاليف المعيارية :

من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية مايلي¹ :

 - 1- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات .
 - 2- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الانتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به ، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية .
 - 3- تزويد الادارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها و الانحرافات ، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة .
 - 4- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا ما يمكن الادارة من اعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الانتاجية ، و العمل على ملاحظة أي انحراف ، ورصد كل المؤشرات و تقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة .

¹ Gérard , MELYON , Comptabilité analytique , Bréal , Paris, France ,2001 , P207 .

○ عيوب الطريقة :

على الرغم من الايجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي¹ :

1- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام و عدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة و من ثم تكون مصدر لمعلومات و تحاليل مظلمة و اتخاذ قرارات غير صائبة .

2- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الانتاج النمطي و بعض الأنشطة الخدمية .

3- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة .

4- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة الى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير و تعديل المعايير المعتمدة .

¹ حاي أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 59 .

المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

لقد تطورت بيئة الأعمال في شتى المؤسسات خاصة الصناعية منها، مما أدى بالطرق القديمة والتي سبق ذكرها في المطلب الأول إلى عدم مواكبة هذه التطورات، مما يؤدي بها إلى تقديم معلومات مضللة قد ينتج عنها قرارات خاطئة، وجراء الدخول في عصر التكنولوجيا والمعلومات والتطورات الصناعية تم ظهور طرق حديثة في محاسبة التكاليف وذلك نتيجة لقصور الطرق التقليدية ومحاولة تغطية هذا القصور. وقمنا بتخصيص هذا المطلب ودراسة طريقتين حديثتين في محاسبة التكاليف وهما: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة.

الفرع الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تعتبر طريقة التكاليف على أساس النشاط تقنية لحساب وتحليل التكاليف، ظهرت في مؤخر في الولايات المتحدة الأمريكية. وترمي إلى إضعاف الطريقة التقليدية الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل التي فقدت أهميتها CAM.I في سياق تطور أساليب الإنتاج. ويعود الفضل في نشر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لأعمال وذلك انطلاقاً من الهدف الأساسي الذي تميزت به هذه Kaplan و Cooper وهذا من قبل الباحثين الأمريكيين الطريقة وهو "أفضل معرفة لسعر التكلفة"¹.

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لقد تعدد تعريف هذه الطريقة من طرف الباحثين فلذا ارتأينا إلى اختيار البعض منها وإيجازها فيما يلي:

"لقد أشار بعض الباحثين على أنه نظام يقوم بتنقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم تخصيص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلف مثل المنتجات والخدمات والزبائن"².

"وتعرف هذه الطريقة بأنها تقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومنه فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات. وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة للمؤسسة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة"³.

"وهي نظام كلفي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات وهو يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات".

1 R. Cooper, R. Kaplan, Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard Business Review, N°62, automne, 1991.

2 فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين طاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 28.

3 أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 340.

من خلال ما سبق يمكننا استنتاج على أنها "طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً مما تستخدمه على هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة".

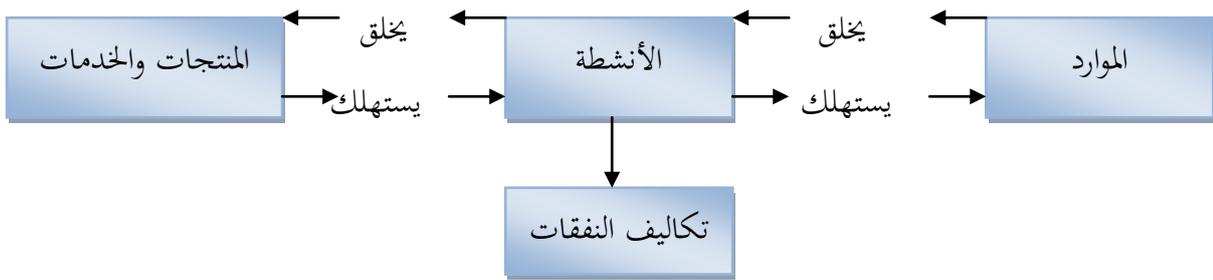
ثانياً: مبادئ الطريقة (ABC)

يمكننا الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية في هذا النظام قبل وأثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتقوم هذه الطريقة على مبدئين يعمل عليهما وهما كالأتي:¹

- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- وأن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

وكما نوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 07: يوضح مبادئ الطريقة



المصدر: مليكة مُجدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات- تقرت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 05.

ثالثاً: أهداف طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة

يسعى هذا النظام لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكننا حصرها في النقاط التالية:²

1- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

¹ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 364.

² هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف- التكاليف التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 27.

2- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

3- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

- إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.

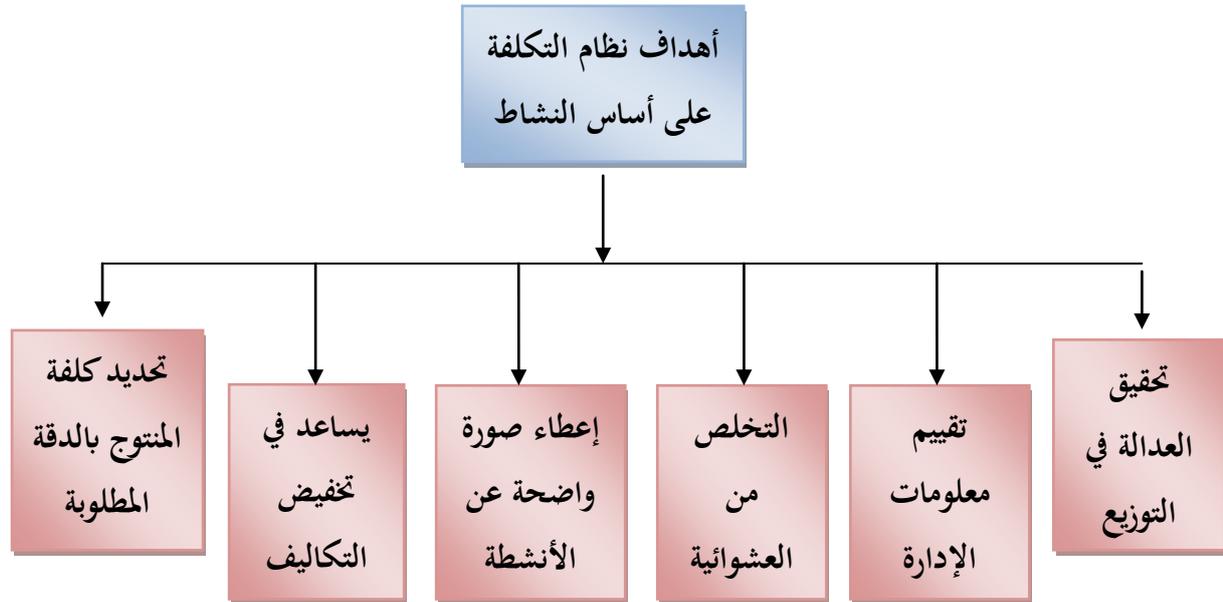
- إجراء تعديل في تصميم المنتج.

- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

- تغيير نسبة التشكيل البيعي.

4- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم الكيان وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من أنشطة مختلفة.

شكل رقم 08: يوضح أهداف الطريقة (ABC)



المصدر: إسماعيل بحى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص 165. يوضح الشكل أعلاه مجموعة من الأهداف التي تتميز بها هذه الطريقة على مختلف الطرق الأخرى سواء التقليدية أو الحديثة، ومن خلال الشكل يظهر أن هذه الطريقة تتميز بتحقيق العدالة في التوزيع، وتقييم معلومات الإدارة، كما أنها تتخلص من العشوائية في اتخاذ القرارات، وإعطاء صورة واضحة عن الأنشطة وتساعد أيضا في تخفيض التكاليف وتحديد

كلفة المنتج بدقة، وهذا ما تسعى لأجله جميع المؤسسات خاصة الصناعية أو الإنتاجية منها فهي تبحث على المنافسة والبقاء وتعظيم الأرباح.

رابعا: أهمية و خصائص طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

1- أهمية الطريقة (ABC)

للطريقة أهمية بالغة في المؤسسة يمكننا إيجازها في بعض النقاط التالية:¹

- تساعد هذه الطريقة في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وأي تخفيض في التكلفة، أو نشاط، أو إيقاف الأنشطة الزائدة، وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.

- تعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف وبمساعدة هذا النظام فقد يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن، أي تخفيض الكلف وخصوصا كلفة وحدة العامل الموجه فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص (العامل الموجه لكلف الفحص).

- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية نوعا وكما، والتي تمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي (أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي على مختلف الكلف cost pool يعني وجود مجمع كلف واحد) الخاصة بالقسم والمستلمة بغض النظر عن الأنشطة وتربط هذه الكلف بأساس تحميل واحدة تتباين قدرته التأثيرية في أنواع الكلف.

- تساهم هذه الطريقة في زيادة كفاءة أداء الأنشطة، واتخاذ الإدارة القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

- تساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بهدف تخفيض الكلف حيث (JIT) إدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، تساعد في معالجتها وتخفيض تكلفتها.

2- خصائص الطريقة (ABC)

¹ أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمالية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 48.

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الخصائص يمكننا التطرق إليها في النقاط التالية:¹

- 1- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وكم يلزمها من موارد.
- 2- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.
- 3- قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيدا للرقابة على النتائج أكثر من الرقابة على الأسباب كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.
- 4- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام مسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.
- 5- زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.
- 6- الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكليفية دقيقة وواقعية حول استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف، الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.
- 7- إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعا من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية إحساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وهياكل تكاليف هذه الأنشطة وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضمنا لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.
- 8- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أداؤها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضا من خلال التخلص من الأنشطة التي تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.

خامسا: مزايا وعيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والفرق بينه وبين الطرق التقليدية

² محمد العشموي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، 2011، ص 286.

1- مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

تقوم هذه الطريقة على فرض أساسي، وهو أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد ولذلك فإن التركيز على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى التوجيه في إدارة تكاليف المؤسسة، كما تقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة، وكما يعد استخدام هذه الطريقة ضروريا لكونها تحقق العديد من المزايا يمكننا التطرق إليها في النقاط التالية:

- توفر مقاييس الأداء غير المالي من غير المؤشرات الغير المالية لقياس مسبب التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس تكلفة الوقت والجودة.
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم.
- كما تساعد على إعداد الموازنة المبنية على إدارة الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- توفير بيانات التكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة والسلعة المقدمة.
- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن الطريقة يمكن أن توفر تخطيط جيد ومفصل لعمل المؤسسة، فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.
- تساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوب للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية والغير ضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.¹

2- عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

- نظرا لوجود العديد من المزايا إلا أنها لا تخلو من العيوب، ولذلك يمكننا الإطلاع عليها من خلال النقاط التالية:
- صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة.
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة.
- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد الأنشطة المستهلكة لها، وتحديد مسبب من مسببات التكلفة.

¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف التطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 27.

- توجد صعوبة في توزيع التكاليف الغير مباشرة بدقة على الأنشطة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك المباني، أو التأمين... إلخ¹

المطلب الثالث: المقارنة بين الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف

سنتناول في هذا المطلب المقارنة بين الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك بالاعتماد على عدة معايير.

الفرع الأول: الفرق بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة والطرق التقليدية

يمكننا عرض أوجه الاختلاف بين هذه الطرق، بحيث يمكن القول أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتشابه مع الطرق التقليدية في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة، ويمكن تبيان الفروق الجوهرية بين هذه الطرق من خلال الجدول التالي

جدول رقم 03: المقارنة بين الطريقة محل الدراسة والطرق التقليدية

معيار الاختلاف	طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الطرق التقليدية
- مبدأ الطريقة	تقوم هذه الطريقة على مبدئين أساسيين هما: - توزيع الموارد على الأنشطة. - لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة.	تقوم هذه الطرق بتحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة مبدأ مفاده تخصيص هذه التكاليف على مراكز التحميل، ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات التحميل.
- هدف الطريقة	هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال هذه الطريقة هما: - تصميم هيكل تكاليفي. - التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.	يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لغرض تقويم المخزون، ولا توفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.
- السيطرة على التكاليف	بسبب تحميل التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة، فإن عملية السيطرة في هذه الطريقة	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي السيطرة على التكاليف

¹ نارمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 50.

<p>في هذه الطرق تكون ضعيفة.</p>	<p>سهلة وعالية الكفاءة.</p>	
<p>تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في هذه الطرق بثلاث مراحل أساسية هي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التحميل (الأقسام المساعدة والأساسية). - يتم تخصيص تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية. - يتم تخصيص تكاليف الأقسام الأساسية على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده. 	<p>تمر مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في هذه الطريقة بثلاث مراحل أساسية هي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها. - تحديد تكاليف الأنشطة. - تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات. 	<p>- مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة</p>
<p>غالبا ما تتحدد في أحد الأسس التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ساعات عمل مباشرة، وساعات دوران الآلات، وكلاهما أساس الزمن. - تكلفة الأجر المباشرة، تكلفة المواد المباشرة والتكلفة الأولية وهما الأساس المالي. 	<p>يصعب في إطار هذه الطريقة حصر أو تحديد مسبب التكلفة، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط نفسه.</p>	<p>- نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة</p>
<p>قد يستخدم أساس تحميل معين (قسيمة المواد المباشرة مثلا أو ساعات العمل المباشرة) الذي لا توجد بينه وبين تكلفة الوعاء علاقة ارتباطيه قوية.</p>	<p>يتم استخدام مسبب التكلفة، وهذه المسببات تعد بمثابة أساس تحميل تكاليف الأنشطة على الوحدات، وغالبا ما يكون هناك علاقة ارتباطيه قوية بين التغير المستخدم من مسبب التكلفة وبين تكلفة النشاط.</p>	<p>- أساس التحميل وعلاقته بالتكاليف غير المباشرة</p>
<p>غالبا ما يتم تضمين الوعاء الواحد بالتكلفة التي حدثت داخل مركز إنتاجي أو خدمي معين.</p>	<p>غالبا ما يتضمن الوعاء الواحد التكلفة المرتبطة بنشاط واحد فقط.</p>	<p>- نوعية التكلفة التي يتضمنها الوعاء</p>
<p>عدد محدود من الأوعية التكاليفية التي تعمل</p>	<p>عدد كبير من الأوعية التكاليفية التي تعمل على</p>	<p>- عدد الأوعية</p>

المخصصة لاستيعاب التكلفة غير المباشرة	استيعاب التكاليف غير المباشرة، ولذا فعدد الأوعية في هذه الطريقة أكبر من عدد الأوعية في الطرق التقليدية.	على استيعاب بنود التكاليف غير المباشرة.
- اتخاذ القرار	تتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية، الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.

المصدر: من إعداد الطالبين وذلك بجمع المعلومات من عدة مراجع

الفرع الثاني: الفرق بين طريقة التكلفة المستهدفة والطرق التقليدية

من خلال هذا الجدول أردنا أن نوضح الاختلاف بين الطريقة محل الدراسة والطرق التقليدية، والجدول التالي

يبين الاختلاف بينهم في بعض المعايير كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 04 : المقارنة بين طريقة التكلفة المستهدفة و الطرق التقليدية

معايير المقارنة	طريقة التكلفة المستهدفة	الطرق التقليدية للتكاليف
- العامل المتحكم	- السعر	- التكلفة
- معادلة القياس	- السعر - الربح = التكلفة	- التكلفة + الربح = السعر
- أسلوب تصميم المنتج	- الهندسة المتزامنة	- الهندسة المتتالية
- البيئة الصناعية	- حديثة	- تقليدية
- دورة حياة المنتج	- قصيرة	- طويلة
- التكنولوجيا	- عالية	- بسيطة
- المنافسة	- شديدة وحادة	- ضعيفة
- سلسلة القيمة	- متكاملة قبل وأثناء وبعد الإنتاج	- داخلية أثناء الإنتاج
- تخطيط التكلفة	- الاهتمام بالسوق التنافسي	- إهمال اعتبارات السوق
- مراحل خفض التكلفة	- خفض التكلفة في مرحلة التصميم	- خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع
- أسلوب التغذية	- التغذية ممتدة قبل حدوث التكلفة تؤثر على 80 بالمئة من إجمالي	- التغذية العكسية بعد حدوث

<p>التكلفة تؤثر على 20 بالمئة من إجمالي التكاليف</p> <p>-لا تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة قياس ورقابة التكلفة وترشيد القرارات في مرحلة التشغيل محاسب التكاليف</p> <p>-ثانوي وهامشي</p> <p>-تحليل التعادل، التحليل التفاضلي للتكلفة، مراكز التكلفة.</p> <p>-مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين</p> <p>"Value Added"</p>	<p>التكاليف</p> <p>-تراعى عند محاولة تخفيض التكاليف إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي</p> <p>-فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة</p> <p>-رئيسي وأساسي</p> <p>-القيمة، تحليل تكاليف الوظائف، جداول التكلفة، تحليل العوامل المحركة للتكلفة.</p> <p>-مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة داخل وخارج المنظمة</p> <p>"Value chain"</p>	<p>- القرارات المصححة</p> <p>- رغبات المستهلك</p> <p>- الهدف</p> <p>- العلاقة بالموردين والعملاء</p> <p>الأدوات المساعدة</p> <p>مداخل القيمة</p>
--	---	--

المصدر: مُجد العشماوي، محاسبة التكاليف للمنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، 2011، ص 347.

إن الجدول أعلاه يبين مختلف الاختلافات بين طريقة التكلفة المستهدفة والطرق التقليدية كما بيناه في هذا الجدول وذلك بالمقارنة من خلال عدة معايير وملاحظة الفروق الموجودة بين هذه الطريقة والطرق التقليدية، ويبين الجدول أعلاه أن ظهور طريقة التكلفة المستهدفة كان ناتجا لحداثة التكنولوجيا وتطور المؤسسات من الناحية الصناعية مما أدى بالطرق القديمة إلى عدم مواكبة هذه التطورات الأمر الذي أدى بالمؤسسات إلى تغيير طرق حساب أو معالجة التكاليف من الطرق التقليدية إلى الطرق الحديثة.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة

تعتبر طريقة التكاليف المستهدفة من الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، ونشاط هذا النظام لا يقتصر على التكاليف فحسب، إنما يعتادها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم، وكذلك يعتبر من أهم نظم إدارة التكاليف المبتكرة ويفترض العميل فيه من أجل تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

من خلال الدراسات السابقة تعددت تعريف طريقة التكلفة المستهدفة، وتعددت أفكار الباحثين فيها كل حسب رأيه في هذه الطريقة ولذلك قمنا باختيار بعض المفاهيم من هذه الدراسات وهي كالتالي:

" التكلفة المستهدفة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".¹

" والتكلفة المستهدفة عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب".²

" وتعرف على أنها تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجية من أجل أن يكون بالإمكان في نهاية المطاف تصنيعه بالتكاليف التي تمكن الشركة من الحصول على الربح المطلوب عند بيعه بالسعر الموجه من قبل السوق".³

" والتكلفة المستهدفة نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العمل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير".⁴

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة وهي:

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

1 راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة- الجزائر، 2008، ص 50.

2 R. Cooper, R. Kaplan, Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard Business Review, N°62, automne, 1991.

3 مشاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة- دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الكهربائية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن عشر- العدد سبعة وستون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص 432.

4 أقاسم عمر، الإمداد الشامل- مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، 2010، ص 286.

ثانيا: خصائص طريقة التكلفة المستهدفة

يمكننا استخلاص عدة خصائص من خلال التعاريف السابقة وإيجازها في النقاط التالية:¹

- 1- يعتبر مدخلا مدعما لخفض التكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج سواء أن كان منتجا جديدا أم قديما، وعليه فإنه يعتبر مدخلا مدعما للابتكار والإبداع.
- 2- يركز على تحقيق الخفض الاستراتيجي للتكلفة منذ المرحلة لدورة حياة المنتج وذلك بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج والسعي المستمر لتخفيضها.
- 3- يتطلب تطبيقه وجود تنسيق وتعاون كامل بين الأقسام والإدارات في المؤسسة.
- 4- لا يهدف إلى الرقابة على التكلفة، بل يهدف إلى تخطيط وإدارة التكلفة وذلك بتحديد تكلفة مستهدفة لوحدة المنتج والسعي المستمر لتخفيضها.
- 5- يساعد على تحقيق درجة الجودة المطلوبة ويتمشى أكثر مع المؤسسات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة وذات دورة حياة قصيرة على عكس المؤسسات التي تنتج منتجات محدودة وبكميات كبيرة.
- 6- يستلزم تطبيقه اللجوء إلى أساليب متعددة مثل سلاسل القيمة وهندسة القيمة ومجموع أنشطة المؤسسة كأنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، بذلك يمكن خفض التكلفة دون التأثير على جودة وخصائص المنتجات وبذلك تنتفع الشركة ككل من خلال خفض التكلفة في مجالات غير الإنتاج.
- 7- يدعم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات بين المستهلكين.

ثالثا: أهداف طريقة التكاليف المستهدفة

الهدف الرئيسي لهذا النظام أنه يسعى إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، والجودة العالية وإشباع رغبات العميل أثناء طرح المنتج في السوق، حيث:

"الأغراض الأساسية للتكاليف المستهدفة هي ملاحظة الجودة وإشباع حاجات العميل وطرح المنتج الجديد في الوقت المحدد".

"و أهداف التكاليف المستهدفة تكمن في الربحية المحسنة، وتحسين العمليات، وتطوير المنتج والسعر المعمول عليه، وتنسيق أفضل للإنتاج والتسويق".

1 ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد التاسع، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، بدون سنة، سطيف، ص 211.

"والتكاليف المستهدفة تهدف أيضا إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة بين الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلي والخارجية".
 "كما تسعى إلى تحقيق خفض في التكاليف التي يتحملها المستهلك إلى أدنى قدر ممكن، فضلا عن تخفيض التكاليف التي يتحملها المنتج إلى أدنى قدر ممكن".

كما يمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط التالية:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق.
- إنتاج المنتجات بالجودة للمنافسة والتي تراعي احتياجات العميل.
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية إلى غاية البيع وخدمات ما بعد البيع.¹

رابعا: مبادئ تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

إن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة تتمثل فيما يلي:²

1- السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، ويعبر عنه بالمعادلة التالية:

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

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

3- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك يجب أن تتم التغيرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

¹ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية، الطبعة الأولى، 2009، ص 265.

² راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، حاج لخضر، باتنة- الجزائر، 2007-2008، ص 43.

4- فريق أعضاؤه من فرق مختلفة: ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسئول عن كامل العملية من المشروع، ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة، مثلاً: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

5- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كاملة لدورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

6- إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

خامساً: مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

تمر طريقة التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل، وفي حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة تتطلب وجود مرحلة رابعة وهي كالتالي:

المرحلة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف، وهو السعر الذي يكون العملاء على استعداد لسداده مقابل الحصول على المنتج.

المرحلة الثانية: خصم هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثالثة: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج.

المرحلة الرابعة: في حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة يتم دراسة الطرق المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية.¹

سادساً: مزايا وعيوب طريقة التكلفة المستهدفة والفرق بينها وبين الطرق التقليدية

1- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة

لقد تعددت مزايا هذه الطريقة وتنوعت المكاسب التي تجنيها المؤسسة من خلال تطبيقها، لذا نذكر بعض من هذه المزايا في النقاط التالية:²

- هي أداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الإدارة بالتكاليف، وبالتالي التركيز على الهامش الربحي مما يوقى الوضع التنافسي للشركة.

- التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الإستراتيجية للشركة كالحصة السوقية والأرباح.

1 حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر- سعيدي، 2013، ص 80.

² محمد سعاد جاسم، المقارنة المرجعية في ظل تقنية التكلفة المستهدفة، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2011، ص 34.

- تكاليف المنتجات الجديدة باستخدام هذا الأسلوب تحدد من خلال وجهة نظر الزبائن، حيث تراعي متطلباتهم للجودة والتكلفة معاً، والتي تشمل وظائف المنتج والتكاليف الكلية، وطريقة التسليم.
- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية كالموردين والعملاء.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيلية سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة.
- عمليات التكلفة المستهدفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في المؤسسة، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة، مما يقود إلى حد من الفجوة من المعلومات بين الأقسام المختلفة، مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنجاح العمل.
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات، مما يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار.
- تتمتع هذه الطريقة بالمرونة، حيث استخدمت من قبل المؤسسات لبناء مشروعات جديدة بهدف إدارة الأرباح من خلال خفض التكلفة باستخدام أنظمة صناعية مرنة، هذه العناصر هي بعض المبررات التي دعمت تبني تقنية التكلفة المستهدفة.

2- عيوب طريقة التكلفة المستهدفة

- على الرغم من وجود مزايا في هذه الطريقة إلا أن هناك عيوب فيها، ويمكننا إدراجها في النقاط التالية:
- تتمثل أهم نقطة ضعف لطريقة التكلفة المستهدفة في فرضها ضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح مستحيل.
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم طريقة التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابياً بدرجة تعقيدها وسلبياً بدرجة القياس، فكلما أصبحت الطريقة أكثر تعقيداً ومتضمنة لمتغيرات وقياسات أكثر كلما أصبحت أكثر صعوبة للفهم.
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولاً عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحاً قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالباً ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.
- عندما تكون الطريقة مفهومة، متكاملة وفعالة ومتعلقة بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيماً أساسياً حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع ثمن مقابل الحصول على التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- وهناك مشكل آخر أيضا يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبني عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى منافسين حاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة، وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في هذه الفرضيات التي تقوم عليها.
- مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.¹

¹ راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

المبحث الثالث : عملية اتخاذ القرار

مهما اختلفت طبيعة الإنسان و مركزه الاجتماعي و الثقافي أو وضعه الاقتصادي و التعليمي فإنه يتخذ نتيجة للفترة مجموعة من القرارات بعيدا عن المناهج العلمية ، معتمدا على الحدس و الأحكام الشخصية ، كما أن الفرد يتخذ قرارات مختلفة في حياته اليومية ، ومنه فعملية اتخاذ القرارات تتغلغل و بصورة مستمرة في نشاط المؤسسة و في جميع عناصر العملية الإدارية من تخطيط ، تنظيم ، توجيه و رقابة. وهي لا تقتصر على عامل دون غيره أو مستوى إداري دون سواه، فأى إداري يتوجب عليه أن يمارسها لأداء مهامه، و كي يتسنى له اتخاذ قرارات يتطلب توفر لديه المعلومات الدقيقة في المكان و الزمان المناسبين. و سنحاول في هذا المبحث تقديم دراسة مفصلة عن عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول : مفهوم و أهمية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من المسائل المهمة جدا في حياة الأفراد و الجماعات ، فهي وظيفة تتطلب قدرات فكرية و انفعالية ، الأمر الذي دفع الباحثين الى دراسة العملية بمختلف أبعادها و جوانبها و مهارتها .

الفرع الأول : مفهوم اتخاذ القرار

1-تعريف القرار: يعني مفهوم القرار انه الاختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر¹.

وبذلك يتضح أن العناصر التي يلزم أن تتوافر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات هي :

- عملية الاختيار : تعتبر عملية نسبية فليس هناك حرية مطلقة للاختيار إذ غالبا ما تتم الاختيارات في ظل قيود قانونية و سياسية و اقتصادية .

- وجود بديلين على الأقل متميزين : إذ يعتبر جوهر عملية اتخاذ القرار ، اذا لم توجد بدائل لن يكون هناك مشكلة تستدعي اتخاذ القرار . و لهذا يجب أن تكون هذه البدائل متميزة ، بمعنى أن تؤدي الى نتائج مختلفة .

2-تعريف اتخاذ القرار:

وردت تعريفات كثيرة لعملية اتخاذ القرار من بينها ما يلي:

عملية اتخاذ القرار تعرف بأنها إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن أتباعها. أو اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة، وفقا لتوقعات

¹ نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 1997 ، ص 14 .

متخذ القرار¹ .

يقصد بعملية اتخاذ القرار تحقيق مجموعة من الأهداف أو هدف معين و بذلك يتضح أن للقرار عناصر لابد أن تتوافر حتى يمكن القول بأن هناك قرارات و هي :

-عملية المفاضلة أو الاختيار .

-وجود على الأقل بديلين متميزين .

-وجود هدف أو عدة أهداف.

الفرع الثاني : أهمية اتخاذ القرار

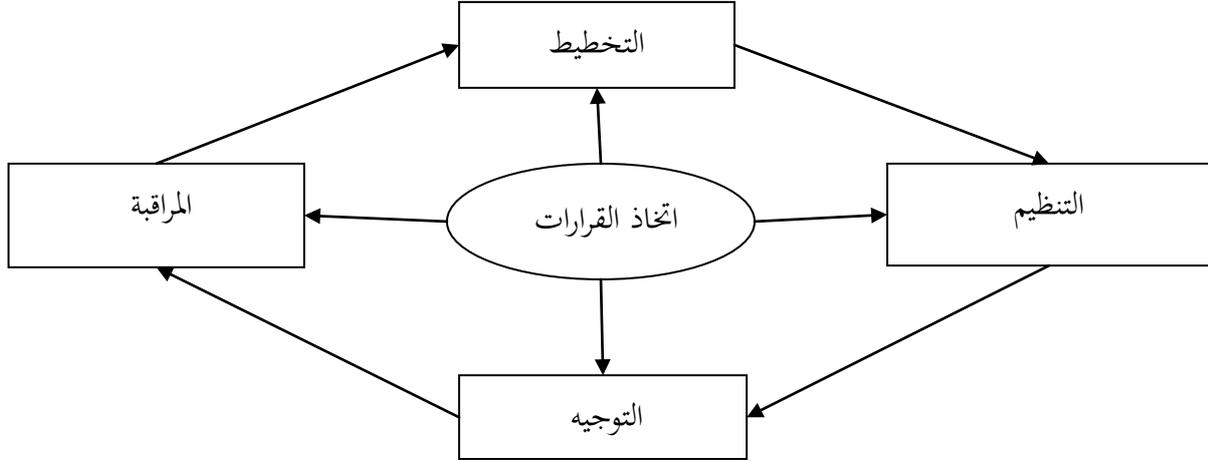
يعتبر موضوع اتخاذ القرار جل ومحور العمل الاداري ،فهو يتخذ قرارا عندما يوقع رسالة أو يوافق على إجازة موظف ، أو يجيب على استفساره أو يطلب من أحد موظفيه أداء عمل ما ، أو يقوم بتشكيل لجنة ، أو تعيين رئيس قسم ، أو ترقية موظف أو ايفاده في برنامج تدريبي أو تغيير اسلوب العمل ... وهكذا فإن اتخاذ القرارات هو من مهام الأساسية للمدير أو الرئيس ، ويعتبر الكثير من الكتاب و مفكري الادارة أن عملية اتخاذ القرارات أهم عنصر في عمل و حياة المنظمات ، وهي قلب الإدارة النابض الذي يحقق للمنظمة البقاء ، و النمو و الازدهار ، وتأسيسا على ما سبق تتضح بصورة جلية أهمية اتخاذ القرارات الصائبة السليمة الرشيدة ، فالقرارات التي يتخذها المدير تؤثر كثيرا على وضعه الوظيفي وتقدمه وتؤثر ايضا على الجماعة التي يشرف عليها ولها تأثيرها على عمل المنظمة عامة² .

تزداد أهمية عملية اتخاذ القرار مع زيادة تعقد اعمال المنظمات و توسعها و تنوعها ، و تزداد التحديات التي تواجهها المنظمات من تغيرات متسارعة ، منافسة و حادة ، تسارع ظاهرة العولمة "Globalization" وقد أصبح أساس الحكم على الاداري الناجح هو كفاءته و مقدرته في اتخاذ القرارات الصائبة السليمة ، و الإخفاق في ذلك يعني تجمد العمل و شل النشاط وبالتالي اضمحلال المنظمة و فنائها . وهكذا ترتبط كفاءة المنظمة و فاعليتها بكفاءة و سلامة القرارات التي تتخذ في مستوياتها المختلفة . كما تبين أهمية عملية اتخاذ القرار من خلال الشكل التالي :

¹ علي الشراوي ، العملية الإدارية-وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية، 2002، ص 128 - 129.

² حسين حريم ظاهر كلالدة و آخرون ، أساسيات الإدارة ، دار الحامد ، عمان - الأردن ، 1998 ، ص 13 .

الشكل رقم 09 - أهمية عملية اتخاذ القرار



المصدر: معوشي عبد الرزاق و آخرون، مذكرة دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، المدينة، 2001، ص 29
 من خلال الشكل نلاحظ أن عملية اتخاذ القرار هي أساس عمل المنظمة ، والتي من خلالها يمكن إنجاز كل أنشطة الأخيرة و تحديد مستقبلها ، ولا يمكن أداء أي وظيفة بالمنظمة ، أو أداء أي وظيفة ادارية ان لم يصدر (كالتخطيط ، التنظيم ، التوجيه ، المراقبة) ما لم يصدر بصدها قرار يحدد من يقوم بها متى وأين... وغير ذلك .

المطلب الثاني : عناصر و تصنيفات اتخاذ القرار

يتضمن أي قرار عناصر أساسية لا بد من اجتماعها حتى نحصل على قرار ناجح ، كما أن عملية تصنيف القرارات تخضع لاعتبارات و عوامل متعددة نابعة من طبيعة عملية اتخاذ القرارات و تعدد جوانبها ، و من خلال هذا المطلب سنحاول عرض عناصر اتخاذ القرار و تصنيفاته .

الفرع الأول: عناصر اتخاذ القرار

يتكون أي قرار من ثلاث عناصر أساسية وهي¹:

أ. الاختيار (**Choice**) : يشمل أي قرار ضمناً على فكرة الاختيار ، و الاختيار هو مبدأ نسبي يختلف باختلاف الظروف التي يتم فيها ، فنجد أن الاختيار في ظروف قاهرة قد يختلف بدرجة كبيرة عنه في ظل ظروف غير قاهرة ، ففي الحالة الأولى تكون حرية الفرد في الاختيار مقيدة بينما تكون حرية الفرد في الاختيار أكبر في الحالة الثانية . و يمكن أن ندرك نوعية الاختيار وجودته في كلا الحالتين.

ب. البدائل (**Alternatives**) : القرار ما هو إلا اختيار من بين مجموعة من البدائل و يشمل العديد من

¹ اسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون ، المحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، 1994 ، ص

القرارات الادارية على فكرة "هذا أم ذاك" هل تشتري الآلة "أ" أم الآلة "ب"؟ هذا النوع من التفكير هو طريقة عادية لتبسيط مشاكل معقدة، ولا تعني هذه الأمثلة أن جميع المشاكل الإدارية تشتمل على بديلين فقط، فقد تكون هناك بدائل عديدة يمكن أخذها في الاعتبار، بعض هذه البدائل قد لا تكون معروفا للإدارة، لذلك فإن عملية اتخاذ القرارات تتضمن عادة خطوة أساسية وهي تحديد البدائل الملائمة ومحاولة التعرف على أي بدائل أخرى والتي تكون غير معروفة.

ج. الأهداف أو الحواجز (Objectives): من المفهوم ضمينا أن أي قرار ينبع من الأهداف أو حواجز معينة، ذلك أن القرارات يفترض فيها دائما أنها تؤدي إلى تحقيق أهداف محددة بطريقة فعالة وبدرجة من الكفاءة ومن المفترض أيضا أن الحافز وراء أي قرار هو تحقيق هدف معين، لذلك يتعين على الإدارة أن تختبر قراراتها على ضوء نظام الأهداف التي تساءل في تحقيقها.

الفرع الثاني: تصنيفات اتخاذ القرار

اختلفت معايير التصنيف و تباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف إلى الجانب أو المعيار الأكثر أهمية بالنسبة له و تأثيرا بالنسبة له، ومن هذه التصنيفات ما يلي:

أولا: القرارات المبرمجة و غير المبرمجة

تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة يقينها، ويرجع ذلك إلى مدى تكرر حدوثها. فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرارات خبرة ومعرفة أكبر بهذه المشاكل. وتخضع القرارات المتخذة في هذا النوع لمجموعة من القواعد و السياسات و الإجراءات وهذا ما جعل البعض يطلق عليها اسم القرارات المبرمجة، أو القرارات العامة المتكررة. بينما يفضل آخرون تسميتها بالقرارات الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الأدنى من اللاتأكد. و يستخدم هذا النوع من القرارات عادة في المستويات التشغيلية الدنيا، بالاعتماد على قنوات معلوماتية جاهزة وفق معايير ثابتة. لا تحتاج هذه القنوات إلى معلومات جديدة لذلك يمكن برمجة هذا النوع من المعلومات عن طريق نظم المعلومات التقليدية¹.

أما النوع الثاني من هذا الصنف فيعكس الأول في تسمياته، صفاته، مستويات تنفيذه و نوع المعلومات التي يحتاجها. ويطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها القرارات غير المبرمجة أو الفريدة من نوعها أو غير الروتينية تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام أو أسلوب واضح لمعالجتها،

¹ إيهاب صبيح محمد رزق، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 2001، ص 154.

وذلك بسبب طبيعتها الجديدة وغير المتكررة و غير المألوفة ، مثل القرارات الإستراتيجية كقرارات التوسع و الاندماج أو دخول أسواق جديدة ...، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا . تعتبر القرارات غير المبرجة قرارات مركبة لأنها تعتمد على القواعد و الإجراءات فقط ولكنها تستخدم أيها الاجتهاد و الأحكام الشخصية . ويرجع ذلك الى نقص المعلومات التي تجعل متخذ القرار في حالة من اللاتأكد . إذن فهي تتطلب نظام معلومات جيد إضافة الى الخبرة و مهارة المديرين¹ ثانيا : تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية .

يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة الى أخرى ، ويكون التصنيف الأكثر شيوعا في هذا السياق كالتالي² :

1- القرارات الإستراتيجية : ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا ، وهذا ما يضيف عليها درجة عليا من المركزية . و تحدد هذه القرارات أهداف المنظمة الناجمة عن الخطط طويلة الأمد . وتطابق في مصدرها و صفاتها القرارات غير المبرجة و القرارات الفريدة من نوعها . و ما يميز هذا النوع أنه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل و لتحقيق التكيف بين المنظمة بيئتها. و قد حدد "MINTZBERG HENRY" خصائصها في بحثه " هيكل عمليات القرار غير المهيكلة " بأنها جديدة ، معقدة و ذات نهاية مفتوحة و بأنها قرارات لا تصنع كثيرا تحت ظروف اللاتأكد ولكنها تصنع في ظل حلة مستمرة من الغموض ، أين يكون لا شيء معطى تقريبا و لا شيء محدد بسهولة. كما تتميز بالندرة وتتطلب الأولوية في التنفيذ و درجة عالية من الالتزام . بالإضافة إلى تميزه بارتفاع درجة المخاطرة والتكلفة والعائد.

2- القرارات الإدارية و التنظيمية : يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى ، حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرجة و جزء من القرارات المبرجة و جزء من القرارات العامة . فما يعود الجزء المتبقي منها للقرارات التشغيلية . تهتم قرارات هذا المستوى بفاعلية وكفاءة الاستخدام و الرقابة على الوحدات الإدارية و أدائها في اطار سياسات و أهداف القرارات الإستراتيجية .

3- القرارات التشغيلية : تتصف هذه القرارات بالتركرار و الروتينية و تتضمن تنفيذا للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا و الوسطى ، و ذلك بإصدار قرارات تفصيلية . وهذا ما يجعلها تتصف بدرجة عالية من اللامركزية .

¹موفق حديد ، الإدارة - المبادئ و النظريات و الوظائف ، دار الحامد للنشر و التوزيع 2001 م ، ص 272 .

² جمال الدين محمد المرسي و مصطفى محمود أبو بكر ، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الاستراتيجية -منهج تطبيقي ، الدار الجامعية 2007 م ص

وهناك من يضيف مستوى رابع للمستويات الإدارية وبالتالي يقابله نوع رابع من القرارات و هو القرارات المعرفية. وتتم هذه القرارات بانتقال المعلومات بين الأجزاء المكونة للمنظمة، و أساليب الاتصال المستخدمة في هذا الانتقال، كما تتم بتقييم الأفكار الجديدة. يتميز هذا التصنيف عن التصنيف الأول في أنه يتضمنه ، إضافة الى أنه يحدد الجهة المسؤولة عن كل صنف و مراكز اتخاذ القرار فيها .

ثالثا : القرارات المتوقعة وغير المتوقعة

تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين القرارات المفاجئة وغير المفاجئة لمتخذ القرار ، حيث يكون عنصر المفاجئة مرتفعا بالنسبة للقرارات غير المتوقعة ، بسبب عدم توفر الوقت الكافي لمتخذ القرار للقيام اللازمة ، مما يجعله يقوم بهذه العملية تحت تأثير الضغوط . أما القرارات المتوقعة ما تستمد من الخطط المقررة مسبقا أو أن تكون ناتجة عن تنفيذ الخطة . و يتعرض متخذ القرار في هذه الحالة الى ضغوط أقل. إن طبيعة القرارات من حيث درجة وقعها تتطلب مواصفات معينة من المعلومات التي تتلاءم مع حاجة متخذ القرار و ظروف اتخاذه له ¹ .

رابعا : تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني

تصنف القرارات وفق المدى الزمني الى قصيرة و طويلة الأجل. وتتلاءم القرارات طويلة الأجل مع القرارات الإستراتيجية وتتفق معها في ميزاتها وخصائصها . تتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل ، مما يطبعها بطابع اللاتأكد و احتمالات التغيير . وهذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير، وقليلة الكفاية و الدقة. بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل بقصر مداها وارتفاع درجة اليقين بها، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي نحتاجها، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها².

خامسا : تصنيف القرارات وفقا لمدى جودتها

إن نجاح أي قرار يعتمد على نجاح تنفيذه ، وهذا لا يتحقق إلا بقبوله من طرف المنفذين ، ويضاف الى ذلك عامل آخر يساهم في فعالية القرار وهو الجودة. و الجودة هي الطريقة الجديدة في اتخاذ القرار التي يقترحها الخبراء في المنظمة ويعتبرونها مثالية ، إلا أنها لا تكون كذلك إلا إذا قبل بها المنفذون .

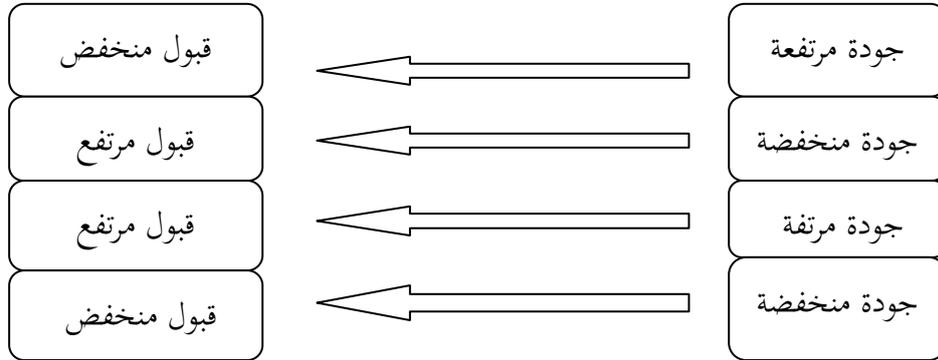
وفقا لهذا التحليل يحدد متخذ القرار درجة قبول وجودة القرار قبل اتخاذه بناء على البدائل التالية ³ :

¹ ثابت عبد الرحمان إدريس ، إدارة الأعمال -نظريات ونماذج وتطبيقات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2005 م ، ص 247- 248 .

² ثابت عبد الرحمان إدريس ، نفس المرجع المذكور أعلاه ، ص 249 .

³ علي الشرقاوي ، العملية الإدارية -وظيفة المديرين ، مرجع سابق ، ص 153 .

شكل رقم 10 : بدائل اتخاذ القرار و درجة قبوله



المصدر : من اعداد الطالبين

بمعنى أن القرار يمكن أن يكون مثاليا وغير مقبول من طرف العمال في الحالة الأولى . ويتسم في الحالة الثانية بقلّة جودته إلا أنه يكون مقبولا من قبل المنفذين. وهما حالتان نسبيتان يختار متخذ القرار بينهما بما يتلاءم مع الهدف المراد تحقيقه. أما في الحالة المثلى بالنسبة لمتخذ القرار ، أما الأخرى فقليلة الجودة وعديمة القبول. تميل معظم التصنيفات للفصل بين اتخاذ القرار في حالات اليقين، الشك وعدم اليقين، وتكمن أهمية الفصل بين الأنواع المختلفة من القرارات في اختلاف الأساليب التي يتطلبها كل نوع.

المطلب الثالث : مراحل اتخاذ القرار و صعوباته

يواجه متخذ القرار عدة صعوبات خلال هذه العملية و التي بدورها تمر بعدة مراحل قبل الوصول الى قرار نهائي. من خلال هذا المطلب سنحاول عرض مختلف الصعوبات التي تعترض متخذ القرار و عرض مراحل عملية اتخاذ القرار.

الفرع الأول : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار و الصعوبات التي تواجهه

أولا : العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار :

تقع مسؤولية اتخاذ القرار في كافة المراحل السابقة على فرد واحد أو جماعة وفي معظم الحالات ، يأتي القرار نتيجة الجهود أكثر من شخص واحد ونتيجة لدراسة و لأبحاث لجنة أو عدد من اللجان المعدة و المشكلة لهذه الغاية . وقد تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعيقها عن الصدور بالصورة الصحيحة ، أو قد تؤدي الى التأخر في إصدارها ، أو تلقى الكثير من المعارضة سواء المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم ، أو من المتعاملين مع المنظمة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم . ومن هذه المؤثرات¹ :

¹أيوب ناديا ، نظرية القرارات الادارية ، مطابع جامعة دمشق ، سوريا ، 1994 ، ص 29 .

أ- **تأثير البيئة الخارجية :** إن المنظمة تشكل خلية من خلايا المجتمع فهي تتأثر به بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ومن أهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار الظروف الاقتصادية ، سياسية ، اجتماعية ، تقنية ، والقيم والعادات ، ويضاف إليها مجموع القرارات التي تتخذها المنظمات الأخرى في المجتمع سواء كانت منافسة للتنظيم أو متعاملة معه . إذ أن كل قرار يتخذ في منظمة ما لا بد أن يتأثر ويعمل ضمن إطار القرارات التي اتخذتها المنظمة الأخرى كالمؤسسات و الوزارات و التنظيمات المتعددة .

ب- **تأثير البيئة الداخلية :** يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها و المتعاملين معها ويظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المنظمة ، الناحية الثالثة تتعلق بالموارد المالية و البشرية والفنية .

ومن العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار تلك التي تتعلق بالهيكل التنظيمي و طرق الإتصال و التنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة و إمكانيات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوافر مستلزمات التنفيذ المادية و المعنوية و الفنية .

ج- **تأثير متخذ القرار :** تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته و أنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع العائلية أو الاجتماعية أو الاقتصادية ، مما يؤدي الى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار و التي هي المجازفة و الحذر ، التسرع ، التهور . كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات و مهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر في اتخاذ القرار . وتختلف درجة هذا التأثير باختلاف نوعية المديرين ، إذ نجد أن بعض المديرين ينتابهم الارتباك عند تحديد المشكلة أو تحديد البدائل وبعضهم الآخر يتردد في اتخاذ القرار ، كما أن بعضا منهم يكون متسرعاً في الاستجابة لشروط اتخاذ القرار ومتطلباته ، بينما يتعامل بعضهم بحذر وببطء دون تهور لتجنب الوقوع في الأخطاء .

الفرع الثاني : مراحل اتخاذ القرار

يمكن تلخيص خطوات اتخاذ القرار وحل المشكلات على النحو التالي :

أولاً : **تحديد المشكلة وتحليلها :** في هذه الخطوة لا بد من تحديد و تعريف المشكلة و القضية بدقة مع تحديد الأهداف المراد الوصول إليها سواء كان ذو بعد واحد مثل : تعظيم الربح أو ذو بعدين مثل : زيادة المبيعات

وتحقيق أقصى ربح و يمكن تقسيم المشكلات الى ¹ :

-المشكلة ذات الحل الوحيد بحيث يراعي الكثيرون أنها ليست مشكلة أصلا .

- المشكلة ذات الحلول غير المتوقعة .

- مشكلات لا يمكن اثبات صحة حلها إلا بعد التنفيذ .

- مشكلات معالجتها غير واضحة تتطلب حلول إبداعية .

ثانيا : توليد البدائل وتحديدها : إن اتخاذ القرار الفعال يتطلب تحليلا علميا و عدة بدائل لاختيار من بينها حيث أنه كلما زادت أهمية خلق بدائل عديدة و كل هذا العمل يحتاج الى وقت وصبر و ممارسة ² .

ثالثا : تقييم البدائل : بمعنى تحديد المزايا و العيوب المتوقعة لكل حل بديل وهذه الخطوة بطبيعتها تلتزم التنبؤ بالمستقبل لأنها لا تظهر إلا في المستقبل و تضم عملية التقييم ما يلي :

- تحديد العوامل الإستراتيجية لكل بديل و التي يركز عليها عند القيام بعملية التنبؤ .

- التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل .

رابعا : اتخاذ أفضل بديل : تعتبر من العمليات الحساسة في اتخاذ القرار حيث فيها يتم اختيار بديل من بين البدائل المقبولة وهناك ثلاث معايير للاختيار هي ³ :

- **المخاطر :** يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر و المكاسب المتوقعة لكل

بديل ، فمثلا إذا قدر المحلل بناءا على المعلومات المتوفرة لديه حجم الأرباح و التكاليف المتوقعة للمشروع ، فلا بد أن يبقى هناك هامش لعدم صحة هذه التقديرات ، وهو ما يمثل عامل المخاطرة .

- **الاقتصاد في الجهد :** يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضع التطبيق ، ويتم

من خلال هذا المعيار اختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف ممكنة .

- **التوقيت :** عندما يتطلب اتخاذ القرار السرعة لكي يكون فعالا ، يكون من الضروري

الاقتصاد في الوقت . أما إذا كان الهدف الأسمى لاتخاذ القرارات اعتبارات أخرى تتطلب الدقة وبذل الجهد أكثر من السرعة ، فإن عامل التوقيت يصبح ثانويا عند اختيار البديل الأفضل .

خامسا : تنفيذ القرار : هناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي باختيار البديل الأمثل ، لكن الواقع أن

¹ زكي محمود هاشم ، أساسيات الإدارة ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت، 2001 ، ص 212 .

² حكمت أحمد الراوي ، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان 1999 ، ص 252 .

³ على الشراوي ، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص 141 - 142 .

العملية لا تنتهي إلا بتحويل القرار الى عمل فعال . ومتى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته . ويتم التنفيذ بجهود الأفراد الذين تعهد لهم هذه المهمة ، حيث يقوم المديرون بإبلاغ الأفراد في المستويات الدنيا عن الإجراءات الواجب اتخاذها و التغيرات المتوقع حدوثها ¹ .

سادسا : تقييم فعالية الرقابة : تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج المعيارية أو المحددة مسبقا كأهداف مع النتائج التي تم التوصل اليها ، وذلك للتحقيق فيما اذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام . وتظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة ، حيث تقرر السلطة المعنية نجاح القرار أو إعادة النظر فيه ، إما بالتعديل أو بصنع قرار جديد وذلك حسب الفجوة بين المخطط و المتوصل اليه . و لضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على اتخاذ القرار على تكييف النتائج المتوقعة لهذا القرار مع الظروف المحيطة ، وذلك بتذليل كل العقبات التي تعترضه بعد الكشف عنها ² .

ثانيا : الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرار³:

من أهم الصعوبات أو المشاكل التي تعترض أي قرار مهما كان هو عدم وجود أي قرار يرضي الجميع بشكل كامل و لكنه يمثل على الأقل أحسن الحلول ضمن الظروف والمؤثرات الراهنة ويمكن إجمال هذه العوائق :

أ- عدم ادراك المشكلة وتحديدها بدقة : يلقي المدير صعوبة في تحديد المشكلة وقد تنصب قراراته على حل المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض الى المشكلة الحقيقية .

ب- عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن تتحقق باتخاذ القرار : فقد تتعلق الأهداف بتحديد رقم مبيعات في منظمة إنتاجية ما و التالي يجب إدراك هذه الأهداف الرئيسية حتى لا تتعارض مع الأهداف الفرعية ضمن المنظمة ومن ثم العمل على تحقيق الأهداف الأكثر أهمية ثم الانتقال الى الأهداف الأخرى .

البيئة التي تعمل فيها المؤسسة بغية إمكانية التعرف على مزايا وعيوب البديل المتوقع : و المقصود بالبيئة والعادات و القوانين و التغيرات و العلاقات الإنسانية و الظروف الاقتصادية و المالية و السياسية و التشريعات الحكومية ، و التطورات التكنولوجية . وتتجلى الصعوبة في تحديد المعايير سواء كانت مادية أو معنوية أو منفعة ، حيث يتم من خلال هذه المعايير تحويل النتائج غير المادية أو الأحكام الشخصية الى معايير ملموسة ، فمثلا المعيار المناسب لقياس مدى فعالية عملية الانتاج بمقياس مادي يشير الى عدد الوحدات التي تم إنتاجها ، لكن قياس مدى

¹ توفيق جميل أحمد ، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص 266 .

² محمد قاسم القريوتي ، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، عمان 2006 ، ص 315 .

³ أيوب ناديا ، مرجع سبق ذكره أعلاه ، ص 33.

الفعالية الكلية لعملية الإنتاج قد ترتبط بمقياس يشير الى مساهمتها في الإيرادات الكلية أو في خدمة المجتمع .
ج- شخصية متخذ القرار : قد يكون المدير واقعا عند اتخاذ قراره تحت تأثير بعض العوامل كما القيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة السياسية وما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود ، وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو قيود خارجية وبالتالي ينجم عنها خضوع الإدارة لسلطة أعلى كالسلطة السياسية التي تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها ، مما ينعكس سلبيا على أفكاره و تطلعاته مما يؤثر على المؤسسة ونجاحها. يضاف الى ذلك درجة ذكائه وخبرته وقدراته العلمية و العقلية و الجسدية وموقعه داخل التنظيم .

د-نقص المعلومات والخوف من اتخاذ القرارات : تعد المعلومات مادة الاداري في اتخاذ القرارات كما أن الانتاج يعتبر المواد الاولية وهي الأساس في إنتاجه، ويجب أن تكون المعلومات ممثلة للظاهرة المدروسة ، وهذه المعلومات جوهرية تمكن الادارة من استخدامها ووضع التقديرات اللازمة حول الأوضاع القائمة و التنبؤ بما ستكون عليه الظروف مستقبلا .

ونظرا لضيق الوقت لدى المدير فلا يستطيع الإحاطة بالبيانات اللازمة حتى يستطيع دراستها و بالتالي لا يستطيع تقييم البدائل المتاحة لديه حتى يتسنى له اختيار البديل الأمثل .

إن عملية اتخاذ القرار و نظرا لأهميتها داخل المؤسسة تحظى باهتمام كبير من طرف المسيرين بسبب الدور الإستراتيجي الذي تقوم به و هو توجيه المؤسسة و ترشيدها للوصول إلى الأهداف المسطرة ، و لكن هذه القرارات لن تكون من العدم و إنما بتوفر مجموعة من العوامل ، و أهمها هو العنصر البشري الذي يلعب الدور الحاسم في هذه العملية فالقرار ليس مجرد موقف شاذ يتخذ في لحظة زمنية معينة و إنما يكون و فقا لمراحل و دراسات نقوم بها قبل اتخاذ القرار ، و ذلك انطلقا من تحديد المشكل و ثم دراسته و تحليله و تحديد البدائل الممكنة المفاضلة بينها ثم اختيار البديل الأفضل من بينها و تنفيذ هذا البديل ، و أيضاً القرار ليس صنف واحد فنجد له العديد من الأشكال و الأصناف ، و تتعدد أساليب اتخاذ القرار وذلك حسب نوع القرار في حد ذاته أو نظرا لنوع المشكل أو طبيعة نشاط المؤسسة او غيرها، فمن هنا نستنتج أن القرار ليس أمرا سهلا ولا يستهان به وإنما هو العمود الفقري لكل مؤسسة تريد تحقيق أهدافا و الوصول إلى النتائج المرجوة .

المبحث الرابع : علاقة محاسبة التكاليف باتخاذ القرار

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات, فهي تقوم بحساب التكاليف الخاصة بكل منتج و كذلك حساب النتائج المحققة, كما تساهم في وضع الموازنات التقديرية .

أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء , فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ل يتم تحديد الانحرافات وأسبابها, وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنة.

المطلب الأول : أثر الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

يبين المطلب أثر مختلف الطرق التقليدية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة والتي ستتعرض عليها من خلال الفروع الآتية :

الفرع الأول : اتخاذ القرارات وفق طريقة الأقسام المتجانسة

تلعب القرارات دورا كبيرا في المؤسسة و من أهم هذه القرارات نجد ما يلي:

1- قرارات التسعير: يستخدم معظم المديرين أسلوب التكلفة مضاف إليه نسبة ربح معقولة تكفي للتحقيق عائد ملائم للاستثمارات كأساس لتحديد أسعار منتجاتهم بمعنى أنهم يقومون بتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة و يحددون السعر بإضافة نسبة ربح إلى تلك التكلفة و يترتب على هذا الأسلوب أن الأسعار التي تؤثر في حجم المبيعات تحدد على أساس التكلفة الكلية و التي تحدد بدورها ولو جزئيا على أساس حجم الإنتاج و المبيعات ومن ناحية أخرى يتم تحديد السعر على أساس سلوك المنافسين و المستهلكين و يلاحظ أن أقصى سعر يمكن تحديده لأي منتج هو ذلك السعر الذي يضمن عدم تغير سلوك المستهلك بمعنى عدم قيام المستهلك باستبدال هذا المنتج بغيره كما يحدد و إذا كان تأثير المنشأة في تحديد سعر السوق محدودا فإنها تقوم بالبيع بأسعار السوق و عن طريق تحقيق الرقابة على التكاليف تستطيع تحقيق نتائج مربحة أما إذا كانت المؤسسة تقوم بتحديد أسعارها فإنها تقوم بتجميع البيانات المختلفة عن التكاليف و تضيف إليها نسبة الربح التي تراها ملائمة وتخضع الأسعار المحددة بهذه الطريقة إلى تعديلات و تسويات مستقبلية في ضوء ظروف السوق الواقعية .

2- تسعير الطلايبات : إن الخاصية التي تتميز بها مثل هذه المؤسسات التي تعمل بالطلايبات هي دوام وجود مشكل تحديد الأسعار إذ أن كل طلبية تتطلب عرض خاص للسعر و العامل الخاص هذا هو التفاوض بين الزبائن

و الموردين و أن قواعد الفاتورة تختلف من قطاع إلى آخر فمؤسسات الخدمات مثلا تستعمل عادة عنصر أو عناصر التكاليف و خاصة عدد ساعات العمل المصروفة و بذلك يكون سعر البيع محددًا بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال
مصارييف المستخدمين ، و هذه العلاقة قائمة سواء بهدف معين أو كمتوسط للفترات السابقة ، و تجد هذه الطريقة مكانتها نظرا لأهمية تكاليف اليد العاملة ضمن التكاليف الإجمالية¹.

3- قرارات تحديد سعر بيع المنتجات النهائية : قرار تحديد سعر بيع المنتج النهائي لا يعتبر مجرد قرار تسويقي أو قرار تمويل فقط بل يعتمد على كل الأنشطة أي يؤثر على المؤسسة ككل فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات و في نفس الوقت تحديد الإيرادات الداخلية للمؤسسة. و تعتبر التكلفة العامل الأساسي في قرار التسعير حتى ولو كانت المؤسسة تنتج منتجات نمطية و تباعها في سوق تنافس بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات أي أن الأسعار أي أن الأسعار تكون محددة مسبقا في هذه الحالة يكون عامل التكلفة هو المؤثر إلى حد كبير على حجم المبيعات و على طرف التوزيع و شروط الائتمان مع الزبائن و على الأرباح المتوقعة.

4- قرارات تحديد سعر التنازل بين وحدات المؤسسة : في غالب الأحيان نجد أن المؤسسة تتكون من عدة وحدات بحيث كل وحدة تقوم بوظيفة خاصة بها ، و بالتالي فإن منتجات كل وحدة تعد عادة خام بالنسبة للوحدة الموالية و هذا حتى يتم تصريف المنتج خارج المؤسسة.

و لأجل انتقال المنتج من وحدة الأخرى تستعمل المؤسسة ما يسمى بسعر التنازل و هذا السعر يمثل القيمة التي يتم بها تحميل أو تبادل السلع و الخدمات فيما بين الأقسام الفرعية للمؤسسة ، فهي إذا عبارة عن أسعار داخلية و بمعنى آخر هي القيمة التي يحملها مركز المسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل السلع و الخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول ، و لإيجاد هذا السعر تعتمد المؤسسة عدة طرق لكن الأفضل لها استعمال التكلفة النهائية لكل وحدة².

الفرع الثاني: اتخاذ القرار وفق طريقة التكلفة المتغيرة

1- قرار التسعير: حيث لا يجب على المؤسسة تحديد سعر بيع أكبر من مجموع التكاليف (تكاليف ثابتة +

¹ محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 116 .

² محمد سعيد أوكيل، نفس المرجع المذكور أعلاه، ص 116 .

تكاليف متغيرة) حتى تحقق ربحاً و أدنى سعر تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة الموردین أي الربح الإجمالي يغطي التكاليف الثابتة و يمكن حسابها وفق العلاقة¹ :

$$\text{سعر البيع} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + (\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات)}}{\text{عدد الوحدات}}$$

2- قرار إنتاج سلعة جديدة: على مجلس الإدارة أن يختار السلع التي تنتجها المؤسسة و المزج بينها بطريقة تحقق لها أكبر عائد ، كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى انخفاض الربح و إحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد ، ولكي تنتج المؤسسة أو تطرح منتج جديد في السوق لابد لها من دراسة هذا القرار قبل اتخاذه.

3- قرار اختيار أسلوب الإنتاج: قد تقوم أحيانا المؤسسة بالمفاضلة بين الأسلوب اليدوي أو الميكانيكي و يستند هذا القرار على المقارنة بين المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة الإضافية و المرتبطة مباشرة بأحد الأساليب².

الفرع الثالث : استعمال طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرار

و يتم في هذه الطريقة مقارنة النشاط العادي بالنشاط الحقيقي أو الفعلي و من ثم تحديد معامل التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لكل من التكاليف و سعر التكلفة الذي هو النشاط الحقيقي على النشاط العادي.

فإذا كان معامل التحميل أكبر من 1 ينتج عنه ربح الفعلية و معناه زيادة في نشاط المؤسسة و بعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية و هذا سوف يؤثر على سعر التكلفة بحيث ترتفع ، أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية و الفرق بينهما يمثل ربح الفعلية نتيجة لزيادة النشاط و يضاف إلى النتيجة فهو يؤثر إيجابيا على نتيجة المؤسسة .

آثار طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرار³ :

- المراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة و هذا باستخدام و تطبيق معامل التحميل العقلاني .
- المراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء الإجمالية و للوحدة، حيث أن كل تغيير في سعر التكلفة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة لا تتغير .

¹ محمد سعيد أوكيل، نفس المرجع المذكور أعلاه، ص 117.

² بوكساني رشيد ، المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، ص 111.

³ محمد علي قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة التخرج المركز الجامعي يحيى فارس ، المدية ، 2005-2006 ، ص 100 .

• المراقبة لسعر التكلفة و النتائج التحليلية العقلانية يجب البحث عن أسباب تكلفة البطالة و ربح فعالية شروط التغيير والاستغلال كما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها وهذا بعد الدراسة و يتوقف ذلك على تكلفة البطالة أو ربح الفعالية .

• إن التكاليف الثابتة لا تتغير في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة و المتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات و بالقرارات قصيرة المدى. و كذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة فهي تسمح با:

- مشاركة كل مسئول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

- بالتالي يمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم و تحديد مسؤولية على أساس التكاليف المتغيرة فقط نظرا لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير .

- التخلص على أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات و هذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة¹.

إذا اعتمدت المؤسسة على طريقة التحميل العقلاني ، فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع بينما المتغيرة تبقى ثابتة ، و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة ، و هو ما يدفع المؤسسة إلى رفع السعر لتعويض الخسائر و لكن هذا القرار سيضعف من خسائرها و هذا ما يؤدي إلى تراجع المبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في نظام السوق الذي تنشط فيه المؤسسة فإن سعر المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لارتفاع سعر التكلفة.

المطلب الثاني: علاقة الطرق الحديثة باتخاذ القرار

تتمتع الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف بأهمية بالغة في اتخاذ القرارات داخل إدارة المؤسسات خاصة الصناعية، لذا سنتناول في هذا المطلب علاقة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة باتخاذ القرار، وطريقة التكلفة المستهدفة باتخاذ القرار.

الفرع الأول: علاقة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة باتخاذ القرار

¹ رحال علي ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1988 ، ص232 .

تتميز هذه الطريقة باتخاذ القرارات في عدة جوانب داخل المؤسسة، وتطبيق مختلف السياسات الإدارية وتكمن هذه الجوانب فيما يلي:¹

1- تخفيض الكلفة وتحسين العمليات

توفر هذه الطريقة المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقييم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة (مجمعات كلف الأنشطة) والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجهات الكلف) تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.

2- في مجال الرقابة على الكلفة

إن الطريقة طور الرؤية والرقابة على الكلف، فتركز على العلاقة بين موجهات الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها، فمن خلال ما توفره الطريقة من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات هذه الطريقة إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها.

3- في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير

تزود الطريقة إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلفة منتجاتها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات، فما توفره الطريقة من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المؤسسة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

4- في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة

1 مجبل داوي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتورا، جامعة الكوفة، عمان، 2011، ص ص 07-08.

تستخدم العديد من الشركات هذه الطريقة لتخطيط وإدارة أنشطتها، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة، ولقد تحول هدف تطبيق الطريقة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق أفرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط، والتي تربط الكلفة على أساس النشاط بالعديد من التقنيات الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات، وإدارة العمليات، وتقييم الأداء، فعمليات المشروع ترتبط عادة بمجموعة من الأنشطة غالبا ما تنجز بأسلوب متتابع، وتصدر الإشارة بأن تطبيق الطريقة تسعى لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلا من بيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط، حيث تجمع بيانات الأنشطة لاستخدامها في قياس الكلفة، الكفاءة، الجودة، وتقييم الأداء.

5- في مجال قرارات تصميم المنتج والعملية

من خلال ما توفره طريقة التكلفة على أساس النشاط من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصميم المنتج والعملية على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.

الفرع الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة باتخاذ القرارات

الهدف الرئيسي لأي منشأة هو تحسين الربحية والذي يتطلب إشباع حاجات ورغبات العملاء عند أقل تكلفة ممكنة وبالتالي تحقيق أقصى أرباح ممكنة وتخفيض التكاليف الكلية لدورة حياة المنتج، ومدخل التكلفة المستهدفة يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية والتي نذكرها فيما يلي:¹

1- قرارات التسعير

وهذا القرار يعد من أصعب القرارات التي تواجه إدارة أي منشأة حيث يتأثر به أداء الشركة الداخلي ومركزها التنافسي ومستقبلها في السوق. ويعد هذا القرار من أصعب القرارات نظرا لظروف المنافسة المتزايدة وتعدد السلع ذات الجودة العالية.

2- في مجال التخطيط

¹ - <https://accdiscussion.com/acc12971.html>

يجب الاهتمام بتخطيط وقياس وتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج إلى أقل ما يمكن، حتى يمكن بيعه بسعر تنافسي في السوق ولكي تستمر الشركة في السوق في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة. فالتكاليف المستهدفة تضعها المنشأة قبل الإنتاج أما التكاليف الإضافية فتحدث بعد بيع المنتج نتيجة لوجود تكاليف الضمان وخدمة العميل، وكلما زادت منتجات المنشأة الجديدة وبسعر أقل وجودة عالية زادت شريحة الشركة في السوق وكان لها وضع تنافسي هام في السوق الذي تتعامل فيه.

3- في مجال التطوير وتصميم المنتجات

نتيجة لما سبق ذكره يجب التركيز على مرحلة التطوير والتصميم للمنتجات سواء المستقبلية أو الحالية، وبالتالي فإن التكلفة المستهدفة تتمثل في نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد، مع التأكيد على ضمان جودة المنتج ورغبات المستهلكين من خلال تحليل ودراسة الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية في الإنتاج.

4- استخدام مدخل التكلفة في تخفيض التكاليف

التكلفة المستهدفة أداة ينصب محور اهتمامها على تخفيض التكلفة عند مرحلة تطوير وتصميم المنتج، ومن طرق تخفيض التكاليف إعادة تصميم المنتج، ودراسة سلسلة قيم المنشأة وعلاقتها بكل من سلسلة قيم المورد وسلسلة قيم المستهلكين، مع القيام بعمل مسح للسوق لتحديد احتياجات العملاء، عمل تحليل إحصائي لتقييم خصائص المستهلكين، وتحليل موقف المنافسين مع دراسة مواطن القوة والضعف في الشركة. وبالتالي تستطيع الإدارة أن تؤكد على مجهودات تخفيض التكلفة قبل انتهاء المهندسين من وضع المواصفات والتصميم النهائي للمنتج، كما أن أي تخفيض في التكلفة يجب أن يتم مع الحفاظ على جودة المنتج ووظائفه المستهدفة، فلا بد من وجود تكلفة تنافسية للمنتج حتى تستطيع الشركة أن تلعب دورا هاما في السوق وأيضا في ظل ظروف المنافسة الحالية.

5- استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف

يساعد هذا المدخل المنشأة في زيادة قدرتها على تتبع ورقابة التكاليف قبل حدوثها خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج، عن طريق استبعاد أي أنشطة أو تكاليف لا تضيف قيمة أو منفعة للمنتج أو للعميل، وهذا يتم من خلال أسلوب تحليل هندسة القيمة الذي يعتبر ركيزة أساسية في مدخل التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع

الحديثة. فعندما تتم رقابة التكاليف من المراحل من مرحلة التخطيط والتصميم فإن هذا سوف يسهل على المنشأة ويوفر لها الكثير من التكاليف التي تفقد في المراحل القادمة في تخفيض التكاليف. والهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة يتمثل في إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية إلى المستوى المستهدف لها، وفي الأخير يحقق الرقابة الفعالة على تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج بدلا من الانتظار حتى مرحلة الإنتاج.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير المساعدة على تحديد التكاليف اتخاذ القرار

تتمتع مراقبة التسيير بعدة أدوات مساعدة في تحديد التكاليف واتخاذ القرار، ومن بين هذه الأدوات الموازنات التقديرية ولوحة القيادة.

الفرع الأول: الموازنات التقديرية

لقد تميزت الموازنات التقديرية بعدة مفاهيم يمكننا ذكر بعض منها وهي:

أولاً: مفهوم الموازنات

تعتبر الموازنات من أهم مكونات المسار التخطيطي، ويمكن تعريفها على أنها¹:
"مجموعة من التقديرات المترجمة بأرقام واقعية وبحرية."

كما تمثل²: "التعبير النقدي لمخطط العمل، لتحقيق هدف محدد في الكمية والزمن"
إذن هي مجموعة من التقديرات، أفاقها في العموم سنة واحدة.

إن إعداد أرقام الموازنة، يتم من خلال معطيات مادية (كمية المنتجات، المبيعات، المستخدمين،...) ونقدية، بحيث يجب أن تكون واقعية تأخذ في الحسبان القيود الخارجية) منافسة، تطور السوق،.. الخ والصعوبات والمشاكل التي قد تأخر المسارات (حدود مالية، القدرات الإنتاجية،...) فالموازنة ليست فقط استباق للمستقبل، ولكن أيضا مهمة حرة تترجم أهداف المؤسسة.

ثانياً: مهامها

إن إعداد الموازنات ليس مهمة في حد ذاتها، بل وسيلة تهدف إلى وضع طريقة تسيير تسمح بضمان التناسق، اللامركزية والمراقبة في آن واحد، لمختلف الأنظمة الفرعية للمؤسسة.

¹ T.Saada, A. Burlaud, et C.Simon, comptabilité Analytique et contrôle de gestion, vuibert, 1995, p126 « Budget est un ensemble de prévisions chiffrées, réaliste et volontaire »

² J.Schimid et Coll, le contrôle de gestion, pupli-union, 1986,50.

1-التنسيق:

إن التركيز الصناعي ساهم في ولادة الحاجة لأدوات تعمل على التنسيق بين كل الأنظمة الفرعية للمؤسسة ، سواء كانت سياسة تجارية ، إنتاج تسيير المستخدمين ، التمويل ، الاستثمارات ، التسيير المالي ، ... الخ.

2- اللامركزية:

الموازنة العامة تعكس خيارات وأهداف المديرية العامة، لكن إعدادها وتنفيذها يتطلب اللامركزية على كل مستويات مراكز المؤسسة .وبالتالي تصبح الوسيلة القاعدية للإدارة بالأهداف.

3- المراقبة:

إن نقص المراقبة نتيجة الخطأ البشري، كان السبب المشترك للخسائر العديدة في كندا ، وذلك من منطلق أن المسيرين أخطوا في اعتبار المراقبة الموازناتية أداة تسيير ثانوية لفرض التخطيط ، التنسيق والمراقبة¹. ففي إطار اللامركزية ، تسمح الموازنات والمراقبة الموازناتية ، بتشكيل نظام الأهداف و الانحرافات بحيث أنه في كل مستوى من السلم التنظيمي ، يقوم كل مسؤول بعرض إنجازات الأهداف التي تخصه ويعطي الإيضاحات و التفاسير حول كل الانحرافات المسجلة . ونشير بالذكر أن هناك تشابه بين هيكل الموازنات، طبيعية الانحرافات الملاحظة والهيكلي التنظيمي للمؤسسة.

ثالثا : مراحل إعدادها

تمر الموازنات التقديرية على العديد من المراحل وهي:

1- مرحلة التقدير:

فقبل بدأ التفكير في المستقبل ، من الضروري وضع تقديرات دقيقة قدر الإمكان بخصوص آخر الإنجازات ، وذلك من خلال جمع كل المعطيات والمعلومات اللازمة والتي تركز أساسا على² :

- المعطيات الداخلية للمؤسسة (القدرات الإنتاجية ، المردودية).
- معطيات خارجية (التحليل الاقتصادي ، سياسات المنافسة ، تطور الأسعار ، التعديلات التشريعية والقواعد النقدية ، الأسواق....).
- سياسات الدولة : النقدية ، الجبائية ، معدلات الفائدة ، المساهمات ، معدلات التضخم ، ...

هذه المعطيات تتطلب:

¹ L.P. Lauzon et COLL, contrôle de gestion, GAETAN, Morin éditeur, Canada, 1980, p71.

² C et C. roulet, op cit, p9

✓ دراسة معطيات السنوات السابقة في إطار التعميم.

✓ دراسة الفرضيات الجديدة على اعتبار أن التقديرات ليست فقط قاعدة للقرارات ، وإنما تمثل في حد ذاتها وظيفة للخيارات.

ثم بعد الإلمام بكل المعلومات الضرورية ، تقوم المؤسسة برسم استراتيجيتها من خلال تحديد الأهداف الطويلة والقصيرة الأجل.

2- إعداد الموازنات:

حتى يمكن للمؤسسة تأسيس معطيات مستقبلية، ومن أجل أخذ نظرة أولى عن الخطوط العريضة للنتائج المراد الوصول إليها، تطلب المديرية العامة من مراقب التسيير بالتعاون مع المديرين المعنيين (التسويق التجاري الإنتاج) بتنفيذ أول ترقيم (chiffrage) موازناتي مدقق والقيام بتقديرات انطلاقا من فرضيات الأنشطة والأولويات المحددة مسبقا عن:

✓ المبيعات المستقبلية

✓ الهامش الخام (مقارنة بأسعار الإنتاج وال شراء).

ظرف الأعباء، مع التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة و تصنيفها حسب طبيعتها: المستخدمين الوظائف ، أعباء أخرى (الإهلاكات ، الاحتياطات ، المالية)

✓ النتيجة التقديرية المحققة عن الفرضيات الموضوعية.

وبالتالي يمكن لمراقب التسيير أن يقدم أولى التقديرات الإجمالية لحساب النتائج ، للميزانية (إن كان لازما) ولمخطط الخزينة.

فالهدف من هذا العمل الموازني الأولي، هو السماح للمديرية العامة من الفحص فيما إذا كان هناك توافق بين التقديرات بالأرقام و بين الاهداف المسطرة.

و انطلاقا من العناصر المعدة في هذه المرحلة من طرف مراقب التسيير ، يمكن للمديرية أن تختار القيام ببعض التغييرات أو التعديلات على بعض الأهداف.

بعدها، فإن المديرية العامة وبمساعدة مراقب التسيير، يمكن أن تسحب خطط العمل، لإجراء بعض التحسينات عليها . هذه الخطط يمكن أن تفسر أفاق تطور الأسواق، نمو الأعباء، الموارد البشرية الخزينة، الاستثمارات وبالتالي النتيجة التقديرية.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار كل التعديلات ، يتم تجميع هذه الموازنات التي ستعكس الخطوط العريضة وهكذا فإن هذه الجداول ستسمح بالفحوص اللازمة (l'exploitation a venir) . بالأرقام للإستغلال القادم لمختلف المعطيات بسهولة والاستفادة من النتائج التي ستظهر في الوقت الحقيقي .

كل الإجراءات السابقة كانت في إطار إعداد الموازنات الأولية التي بعد الانتهاء منها تأتي مرحلة إعداد الموازنات بصفة نهائية ، بحيث أن كل مسؤول يحضر تقديراته بما يتوافق والأهداف المقترحة من المديرية العامة . ولا يتم إعدادها بصفة نهائية إلا بعد التأكد أن هناك إتمام وترابط بين مجموع المعطيات .

وتقسم الموازنات إلى ثلاثة أقسام¹:

أ - موازنات الاستغلال .

ب- موازنات الاستثمار .

ج - الموازنات المالية .

وتعد الموازنات عادة لمدة أقل أو تساوي سنة (شهر ، ثلاثي ، سنة) .

الفرع الثاني: لوحة القيادة

لوحة القيادة أداة أساسية من أدوات مراقبة التسيير، وهي تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها وتصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات .

أولاً: مفهوم لوحة القيادة

" هي مجموعة المؤشرات والمعلومات الأساسية التي تسمح بأخذ رؤية شاملة حول وضعية نشاط المؤسسة وكشف الاختلالات والانحرافات المسجلة في مركز ما، وتكون بلغة واحدة لجميع أفراد المؤسسة، وبالتالي فهي تساعد على اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق أهداف الإستراتيجية"² .

ثانياً: أهمية ودور لوحة القيادة

تتمتع لوحة القيادة بأهمية بالغة في مراقبة التسيير، وذلك من خلال:

- دراسة الانحرافات والاختلالات والبحث عن أسبابها .

¹ L. P LAUZON et coll, op cit, p78.

² قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2012، ص 133.

- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.
- اقتراح التعديلات والسياسات المناسبة لتصحيح الانحرافات.
- ارفاقات كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة فنجد بالتالي قيادة خاصة بالإدارة للمشتريات، إدارة الإنتاج، التسويق، الإدارة المالية والموارد البشرية.
- اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بفعالية وكفاءة.
- الاتصال والتنسيق بين العمال والمديرين التنفيذيين.
- التركيز على أهم النقاط تقوم بتحفيز وتقييم ومتابعة أداء العمال وذلك من خلال اتخاذ القرارات المناسبة.

ثالثا: مؤشرات لوحة القيادة

تتميز بعدة أنواع من المؤشرات، ولاختيار المؤشر بطريقة سليمة وتحديد قيمته فإنه من المفيد الرجوع إلى التصنيفات المختلفة، وهي كالتالي:¹

- 1- مؤشر النتيجة: يقوم بقياس النتيجة النهائية للأداء أو لحدث معين بعد الإنجاز.
 - 2- مؤشر المتابعة: يقوم بقياس مستوى تطور الأداء والعمل خلال فترة الإنجاز.
 - 3- مؤشر المراجعة: يستعمل لإعلام المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج المحققة.
 - 4- مؤشر القيادة: يسمح بقيادة العمل أو الأداء أثناء القيام به مما يساعد على التحكم في النشاطات.
 - 5- المؤشر المالي: هو الذي يستند على المعطيات المالية والمحاسبية فقط.
 - 6- المؤشر غير المالي: فهو الذي يستند على معطيات فيزيائية عملية.
 - 7- المؤشر المركب: هو ذلك المؤشر الذي يحدد بناءا على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة وإجمالية.
 - 8- المؤشر المستهدف: هو ذلك الذي يقتصر على مظهر محدد وخاص فقط.
- وحتى تكون هذه المؤشرات ذات مصدر ثقة لا بد أن تتوفر فيها شروط وهي الملائمة والمصدقية، الوفاء والموضوعية، السرعة والسهولة.

¹ René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2^{ème}, Edition, Paris, Dunod, 2002, p80.

خلاصة الفصل:

تمحور الفصل الأول حول تقديم لمحة عن محاسبة التكاليف، وهي من أهم المحاسبات التي تتبعها المؤسسة، حتى وإن هي غير ملزمة قانونياً إلا أن الأخذ بها يساعد المؤسسة على تحسين وضعيتها المالية أو السوقية، فكان موضوعها ينصب حول تحديد التكاليف وأسعار التكلفة، هذه الأخيرة تعتبر أهم نقطة في محاسبة التكاليف، بحيث تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الناجعة ورسم السياسات .

نتيجة للخصائص التي تمتاز بها محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة، بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة، ولذلك لا حظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف. وما يمكن استخلاصه من دراسة مختلف طرق محاسبة التكاليف هو :

- طريقة الأقسام المتجانسة يتم فيها تخصيص الأعباء غير المباشرة إلى مراكز أساسية وثانوية.
- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح بمراقبة أسعار التكلفة و النتائج التحليلية.
- طريقة التكلفة المتغيرة تقوم بدراسة المردودية .
- إن الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية .
- تمثل الموازنات مقياس قاعدي جيّد لتقييم الأداء، بفضل تحليل الانحرافات بين المعطيات الحقيقية ولموازناي.
- تعتبر لوحة القيادة وسيلة للمراقبة في الأجل القصير، ترتبط بتحديد النقاط الأساسية لاتخاذ القرار والمسؤوليات بالمؤسسة، وتجب على النقاط الهامة من خلال مؤشرات التي توافق المشاكل الأكثر أهمية في المؤسسة.
- وعليه تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات ، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات .

الفصل الثاني: الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة **SARL NIM** لإنتاج المشروبات غير الكحولية

تمهيد :

من خلال هذا الفصل ، سيكون هدف الدراسة محاولة اسقاط الجانب النظري على الواقع ، من خلال دراسة تجربة في مؤسسة SARL MIM ، في محاسبة التكاليف ، بعد ان لمست اهمية هذه الاداة لمراقبة التكاليف التي تعد جزءا من التسيير و اتخاذ القرار ، خاصة في ظل العولمة التي تحكمها المنافسة ، حيث تعمل المؤسسة كغيرها من المؤسسات (التي تسعى الى حفظ حدودها و تحقيق الاهداف التي ترغب الوصول اليها ، و التي هي بالدرجة الاولى تعظم الارباح تحت قيد تدنية التكاليف) ، ملزمة بتقديم الافضل و بأسعار منافسة في الأسواق الداخلية .

و هذا كله لا يتم الا بدراسة التكاليف من كل جوانبها ، على اعتبار انها تساهم و تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تدخل في اطار سياسة التسعير للمؤسسة ، على اعتبار ان نشاطها ينصب في تسويق منتجها .

و بما ان محاسبة التكاليف اداة غير موجودة في مؤسساتنا الوطنية ومن بينها المؤسسة محل الدراسة ، باستثناء القليل منها ، فان هدفها في هذا الفصل التطبيقي هو تطبيق أحد طرق محاسبة التكاليف في المؤسسة وأثرها على اتخاذ القرار .

و من هذا المنطلق ستنصب الدراسة التطبيقية في الميادين التالية :

المبحث الاول : تقديم مؤسسة SARL MIM .

المبحث الثاني : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في مؤسسة SARL MIM .

المبحث الأول : تقديم مؤسسة "SARL MIM"

تعتبر مؤسسة "SARL MIM" مؤسسة لإنتاج المشروبات غير الكحولية "الونجة" حيث تعتبر من المؤسسات الرائدة في ميدان نشاطها ، حيث أن منتجاتها متوفرة في شتى ولايات الوطن. وسنقوم في هذا المبحث بعرض لمحة عامة حول هذه المؤسسة و التعريف بالوحدة التي يتواجد فيها موضوع قيد الدراسة كما سنتحدث عن الأهداف التي تسعى اليها المؤسسة .

المطلب الأول : النشأة والتعريف بمؤسسة "SARL MIM"

تأسست في 01 ماي 2010 من طرف ثلاثة أشخاص هم " ماتي " و "ايداحمان" و "مرزوق" و برأس مالي قدره 2448000 دج بدأت مؤسسة "SARL MIM" بإنتاج المشروبات غير الكحولية "الونجة" ، وتم عقد الشراكة بين أعضاء المؤسسة تحت تسمية "ميم" أي شركة ذات مسؤولية محدودة، وتسمية "MIM" جاءت من تقصير أو أخذ الحروف الأولى لأسماء أعضاء المؤسسة . مع مرور الوقت منحت المؤسسة للمستهلك الخيار الواسع في منتجاتها وبأذواق مختلفة كعصير البرتقال.

تقع المؤسسة (المصنع) في الطريق الوطني رقم 26 "طوجي" بلدية الشرفة دائرة امشدالة ولاية البويرة، وتبلغ مساحته 170 متر مربع وعدد العمال في هذا المصنع 38 عاملا يساهمون في إنتاج عصير بمختلف النكهات وهو مشروب غير كحولي. كما تصنف المؤسسة كمصنع **P-E** وذلك لكونه يحتوي على عدد العمال ما بين 20-67 عاملا ، التوزيع المباشر يغطي عدة ولايات الجزائر بفضل شاحنات المؤسسة وهذا لجودة المنتج وزيادة الطلب عليه، بالرغم من أن المؤسسة تحتوي على وحدة واحدة متفرعة التي فيها الإنتاج.

المطلب الثاني: التعريف بالوحدة التي يتواجد فيها مركز العمل موضوع الدراسة

الوحدة هي ذات مسؤولية واحدة ميم لإنتاج المشروبات غيرالكحولية باعتبارها الوحدة الوحيدة في المؤسسة فهي تهتم بإنتاج المشروبات إضافة لصنع قارورات بلاستيكية لهذه المشروبات المتعددة النكهات. وتتفرع هذه الوحدة إلى عدة أقسام يهتم فيها كل قسم بخدمات معينة نذكرها كما يلي:

- 1- **المسير**: وهو مدير ورئيس المؤسسة والوحدة.
- 2- **خدمة متابعة العمال**: وهي تهتم بمتابعة العمال ككل.
- 3- **خدمة الإنتاج**: ويتم فيه متابعة الإنتاج وكميته.

4- خدمة إصلاح الآلات: وهنا يكون فيها رئيس يهتم بالآلات ومتابعتها إضافة إلى إصلاحها إذا ما حدث عطل أو خلل فيها.

5- خدمة مراقبة جودة الإنتاج: يهتم بنوعية الإنتاج وجودته إضافة إلى مراقبة صلاحيته.

6- المخبر: يتم فيه إعداد مكونات المشروبات ووصفتها.

7- خدمة سير الآلات: ويهتم بسير الآلات وطريقة وكيفية استعمالها، إضافة إلى مراقبة العمال الذين يشغلون مناصبهم أمام الآلات.

وبما أن المؤسسة لا تحتوي على إلا على وحدة واحدة فإن مكانها في التنظيم العمومي هو نفسه في المؤسسة.

8- نظام العمل في الوحدة: هو 2x8 أي هناك فرقتي عمل في المؤسسة تعملان بالتناوب، الفريق الأول يعمل 11 ساعة من 07 صباحا إلى 06 مساء، أما الفريق الثاني فيعمل 03 ساعات من 06 مساء إلى 09 ليلا وهذا في الموسم الصيفي بحيث تختلف مدة العمل للفريقين حسب المواسم وذلك حسب كمية الطلبات التي يتم الموافقة عليها، ففي الموسم الشتوي يقل الطلب على المنتج مقارنة بالموسم الصيفي، فيعمل الفريقان بالتناوب أسبوع لكل فريق.

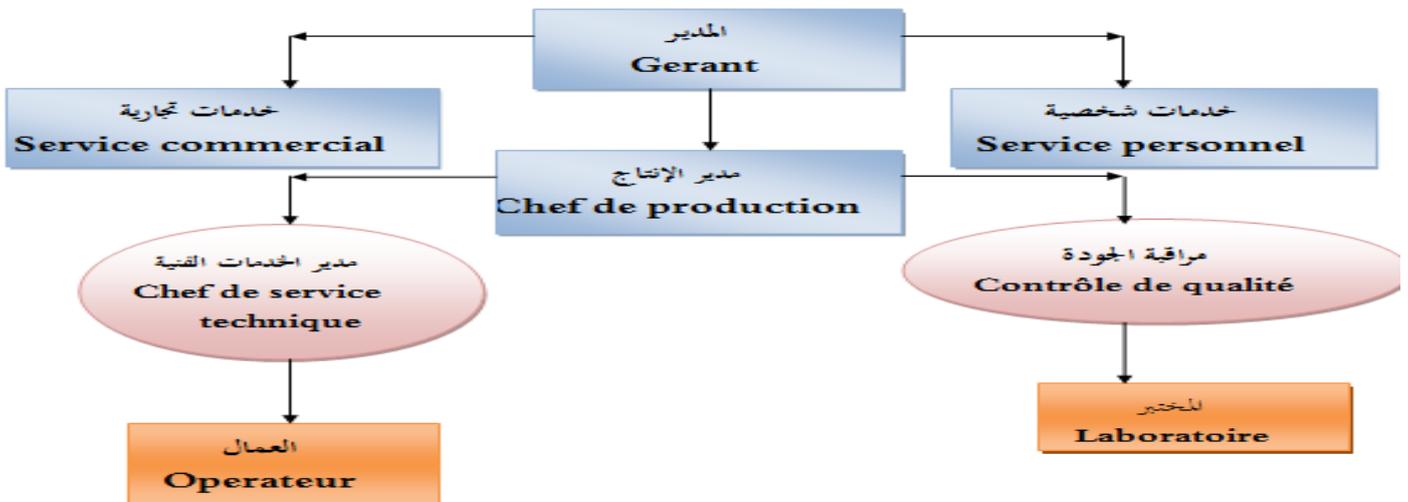
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، أهم منتجاتها و أهدافها

سنعرض في هذا المطلب الهيكل التنظيمي للمؤسسة و أهم المنتجات التي تقوم بتصنيعها إضافة الى الأهداف

التي تسعى اليها مؤسسة SARL MIM.

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL MIM

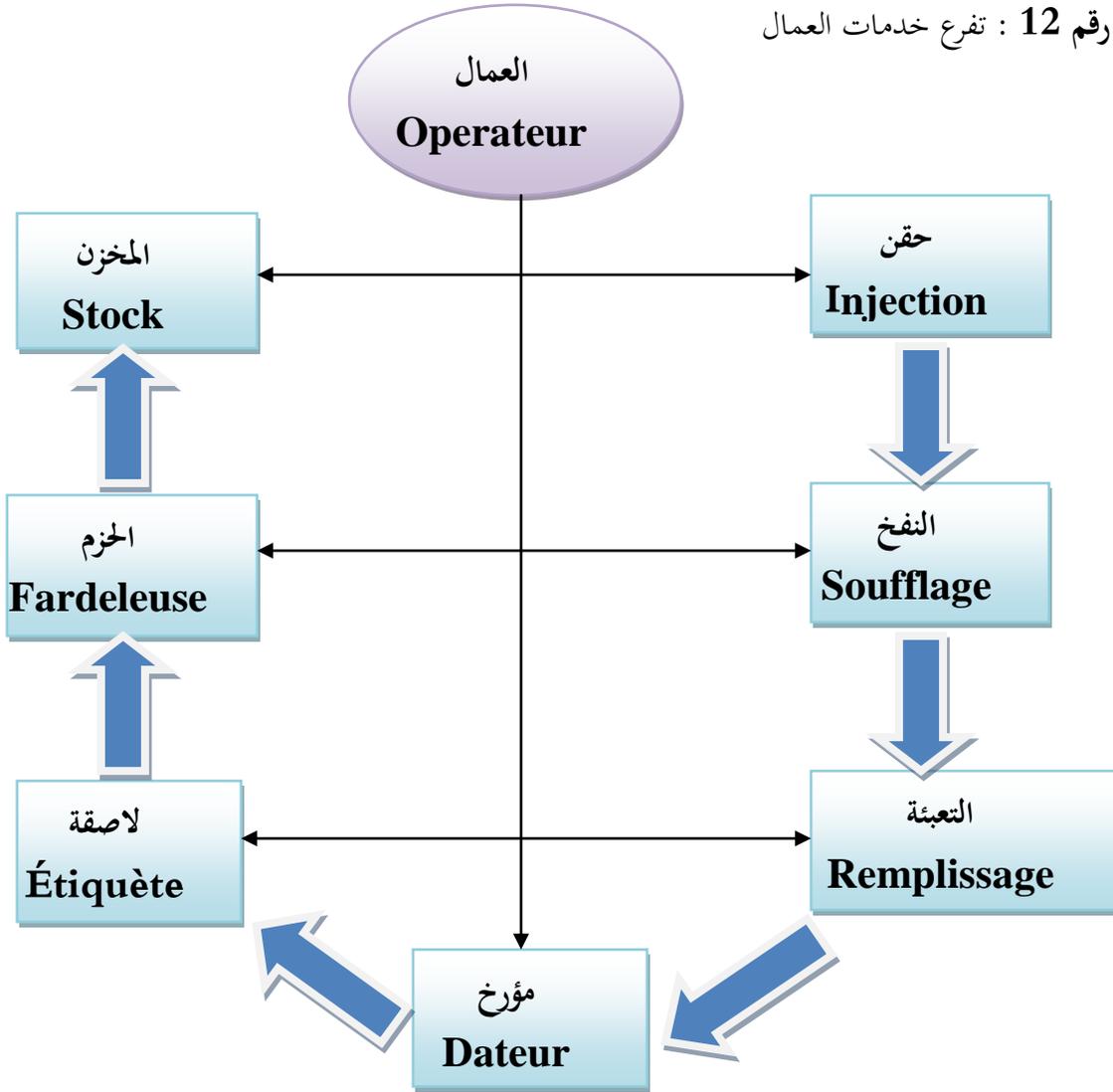
شكل رقم 11 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة "SARL MIM" المصدر :



المصدر : من إعداد الطالبين

وتتفرع خدمات العمال حسب المخطط التالي:

شكل رقم 12 : تفرع خدمات العمال



المصدر : من إعداد الطالبين

ثانيا : صور لمعدات انتاج العصير



شكل رقم 14 : آلة خلط المكونات



شكل رقم 13 : آلة النفج نصف آلية
المنتج



شكل رقم 16 : كيفية حزم المنتج



شكل رقم 15 : آلة التعبئة



شكل رقم 18 : آلة وضع غطاء القارورة



شكل رقم 17 : آلة وضع بطاقة القارورة وتاريخ
الصلاحية

الفرع الثاني : أهم منتجات المؤسسة

تنتج مؤسسة "SARL MIM" مجموعة من المنتجات :

- مشروب ثمري غير غازي بذوق البرتقال .
- مشروب ثمري غير غازي بذوق البرتقال و المشمش .
- مشروب ثمري غير غازي بذوق البرتقال و الأناناس .
- مشروب ثمري غير غازي بذوق البرتقال و الخوخ .

الفرع الثالث : أهداف المؤسسة

لا يخفى على أحد أن لكل مؤسسة سواء كانت تجارية أو صناعية أهداف تسعى لتحقيقها عبر منتجاتها وتمثل

أهداف مؤسسة " SARL MIM " فيما يلي :

- تغطية السوق الوطنية بمنتجاتها المختلفة أي، وفرتها في جميع ولايات الوطن.
- محاولة تلبية الطلبات المختلفة بأحسن الخدمات في ظل المنافسة الدائمة.
- تطبيق سياسة البحث و التطوير لأجل تطوير منتجاتها.
- أن تبقى في الصدارة في منتوج المشروبات الغير الكحولية و تنويع منتجاتها .
- المساهمة في تطوير الناتج الوطني الخام PIB.
- تسعى للحصول على مكانة هامة في السوق المحلية .
- تسعى إلى تخفيض وارداتها وزيادة صادراتها.

المبحث الثاني : دراسة تطبيقية لمؤسسة إنتاج المشروبات الغير كحولية SARL MIM

تعتبر مؤسسة SARL MIM من بين المؤسسات المنتجة للمشروبات غير الكحولية وتعتمد المؤسسة على المحاسبة العامة في حساب نتيجة الصافية للسنة . ما تجدر الإشارة اليه أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق محاسبة التحليلية في تحديد التكاليف المتعلقة بمنتجاتها وذلك للأسباب التالية :

- 1- صعوبة تقدير التكاليف الحقيقية سواء المتعلقة بعملية الشراء أو الإنتاج .
 - 2- صعوبة تقدير أسعار المادة الأولية المستوردة من الخارج نظرا لتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية.
 - 3- تعتبر المحاسبة التحليلية بمثابة تكلفة إضافية تتحملها المؤسسة.
 - 4- كون المحاسبة التحليلية غير إجبارية من الناحية القانونية.
- وعليه ارتأينا محاولة تطبيق أحد طرق محاسبة التكاليف و المتمثلة في طريقة الأقسام المتجانسة ، من أجل الوصول الى النتيجة التحليلية للمؤسسة .

لإنتاج منتج العصير تقوم المؤسسة بمزج بعض المكونات كمادة أولية و المتمثلة في (السكر ، لب البرتقال ، مركز البرتقال ، معدل الحموضة Sin330، ومثبت Sin466، وعوامل للحفظ Sin 202 و Sin 211) بمقدار 0.4 كغ في 2 لتر من العصير .

المطلب الأول : توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

يبين الجدول التالي توزيع مختلف الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام (المساعدة و الأساسية) وذلك بالنسب المؤوية المبينة فيه :

جدول رقم 05 : توزيع مختلف الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام (المساعدة و الأساسية)

المراكز الأساسية			المراكز المساعدة		البيان
التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	
15%	55%	10%	15%	5%	ح/61 المشتريات المستهله
20%	50%	10%	10%	10%	ح/62 خدمات خارجية
15%	45%	10%	20%	10%	ح/63 أعباء المستخدمين
10%	80%	10%	-	-	ح/64 ضرائب ورسوم
15%	35%	15%	25%	10%	ح/65 مصاريف مالية
10%	40%	10%	25%	15%	ح/66 أعباء مختلفة
10%	50%	10%	20%	10%	ح/68 مخصصات الإهتلاكات
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	Σ التوزيع الأولي
15%	60%	15%	10%	(-100%)	التوزيع الثانوي الإدارة
15%	75%	5%	(-100%)	5%	الصيانة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	Σ التوزيع الثانوي
كمية مباعه	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مشتراه	-	-	طبيعة وحدة القياس

المصدر : بيانات مقدمة من طرف المؤسسة المستقبلية.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الأعباء غير المباشرة موزعة بالنسب المؤوية المبينة وذلك على الأقسام الرئيسية و المساعدة ، و يظهر من خلال هذا التوزيع أن الأقسام الرئيسية تحوز على النصيب الأكبر من الأعباء وخاصة قسم الإنتاج . ويتمثل التوزيع الأولي في تقسيم تكاليف المحاسبة العامة من (ح/61 الى ح/68) على مختلف المراكز الأساسية و الثانوية ، وكما تضاف قيمة التكاليف بعد الرحلة الثانية من التوزيع الى مختلف تكاليف المنتوجات حسب مفاتيح توزيع تحت تسمية " تكلفة وحدة العمل " .

جدول رقم 06 : توزيع الأعباء غير المباشرة

1- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة : من خلال الجدول التالي قمنا بتوزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف الأقسام المساعدة وذلك بإتباع النسب المؤوية المبينة في الجدول أعلاه :

التوزيع	المراكز الأساسية		المراكز المساعدة		المبالغ الإجمالية	البيان
	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
5779081.937	21189967.1	3852721.291	5779081.937	1926360.646	38527212.91	ح/61 المشتريات المستهلهة
258855.01	647137.525	129427.505	129427.505	129427.505	1294275.05	ح/62 خدمات خارجية
2205912.854	6617738.561	1470608.569	2941217.138	1470608.569	14706085.69	ح/63 أعباء المستخدمين
100091.447	800731.576	100091.447	-	-	1000914.47	ح/64 ضرائب ورسوم
191084.613	445864.097	191084.613	318474.355	127389.742	1273897.42	ح/65 مصاريف مالية
40455.757	161823.028	40455.757	101139.3925	60683.6355	404557.57	ح/66 أعباء مختلفة
388098.273	1940491.365	388098.273	776196.546	388098.273	3880982.73	ح/68 مخصصات الإهتلاكات
8963579.891	31803753.25	6172487.455	10045536.87	4102568.371	61087925.84	Σ التوزيع الأولي
694197.7712	2776791.084	694197.7712	462798.52	(4627985.14)	-	التوزيع الثانوي الإدارة
1576250.309	7881251.543	525416.769	(10508335.39)	525416.769	-	الصيانة
11234027.97	42461795.8	7392101.995	00	00	-	Σ التوزيع الثانوي

طبيعة وحدة القياس	-	-	-	-	-
عدد وحدات القياس	-	-	-	-	-
تكلفة وحدة القياس	-	-	-	-	-
الكمية المباعة	كغ مادة مستعملة	كغ مادة مشتترة	-	-	-
163779.92	393100.608	557772.62	-	-	-
68.58	108	13.25	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 03 .

نلاحظ من الجدول أن التوزيع الذي تم بين الأقسام الثانوية و الأقسام الرئيسية هو توزيع تبادلي بحيث قدم قسم الإدارة خدماته الى قسم الصيانة و التموين و التوزيع و الإنتاج ، كما قدم قسم الصيانة خدماته الى قسم الإدارة ، التموين ، الإنتاج و التوزيع .

2- إظهار العمليات الحسابية الخاصة بالخدمات المتبادلة في المراكز المساعدة :

نرمز الى قسم الإدارة بالحرف X وقسم الصيانة بالحرف y

$$x = 4102568.371 + 0.05y \dots\dots\dots 1$$

$$y = 10045536.87 + 0.1x \dots\dots\dots 2$$

نعوض المعادلة 1 في المعادلة 2 و نجد :

$$y = 10045536.87 + 0.1(4102568.371 + 0.5y)$$

$$y = 10455793.71 + 0.003y$$

$$0.995y = 10455793.71$$

$$y = 10455793.71 \div 0.995$$

$$y = 10508335.39$$

نعوض y في المعادلة 1 ونجد x يساوي :

$$x=4102568.371+0.05(10508335.39)$$

$$x=4627985.141$$

3- إظهار العمليات الحسابية الخاصة بحساب عدد وحدات العمل الخاصة بالمراكز الأساسية :

جدول رقم 07: جدول يبين المشتريات السنوية للمواد الأولية واللوازم و المبيعات السنوية لمؤسسة SARL MIM ملاحظة : ثمن الكيلوغرام من مشتريات المواد الأولية و اللوازم هو 94.40 دج ، و ثمن بيع الحزمة الواحدة من العصير هو 376.07 دج .

المبالغ الإجمالية للمبيعات	المبيعات بالحزم	المبالغ الإجمالية لمشتريات المواد الأولية و اللوازم	الكميات المشتراة (كغ)	الأشهر
2134185.93	5674.96	1771832	18769.41	جانفي
5282638	14046.95	1310881.92	138886.46	فيفري
2649413.15	7045	10073442.88	106710.2	مارس
5180740.29	13775.99	3711863.21	39320.58	أفريل
6066761.24	16132	4979516.8	52749.12	ماي
4955850.46	13178	3323702	35208.71	جوان
7119381.17	18931	7287450	77197.56	جويلية
2488831.26	6618	2203764	23344.96	أوت
2488831.26	6618	6068009.94	64279.76	سبتمبر
6795208.23	18068.99	739368	7832.29	أكتوبر
7145013.67	13681	7492133.1	79365.82	نوفمبر
11290373.54	30022	3691771.2	39107.74	ديسمبر
61597228.2	163791.92	52653735.05	557772.62	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبين با الاعتماد على الملاحق رقم 04 الى 19

يبين الجدول أعلاه مشتريات المادة الأولية و اللوازم الشهرية مضاف إليها كافة المصاريف المباشرة المتعلقة بعملية الشراء و

المقدرة ب 94.4 دج للكيلوغرام الواحد ، كما يتضمن المبيعات الشهرية لنفس السنة .

المطلب الثاني: حساب مختلف تكاليف المنتج

من خلال هذا المطلب سنحاول دراسة مختلف المراحل التي يمر عليها المنتج حتى يصبح تام الصنع

الفرع الأول : حساب تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم

تقوم المؤسسة بعدة معاملات من أجل اقتناء المادة الأولية كما يبينه الجدول السابق ، و من خلال هذا الفرع سنحاول حساب تكلفة شراء المادة الأولية و اللوازم التي ستستعمل في المرحلة الإنتاجية .

1- جدول رقم 08 : بطاقة تبين مختلف المخزونات (مشتريات المادة الأولية و اللوازم ، الإنتاجات)

المبالغ الإجمالية	البيان
18249940	مخزون أول المددة للمادة الأولية
33793300	مخزون آخر المددة للمادة الأولية
5265375.05	مشتريات المادة الأولية
7786065	مخزون أول المددة للمنتوج التام الصنع
8534000	مخزون آخر المددة للمنتوج التام الصنع
61597228.2	المبيعات
37110375.05	إستعمالات المادة الأولية و اللوازم
62345163.2	الإنتاجات

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 20 .

الجدول أعلاه عبارة عن بطاقة جرد لكافة مخزونات المؤسسة سواء مشتريات المادة الأولية أو الإنتاجات و المبيعات ...

2- جدول رقم 09 : تكلفة شراء المادة الأولية و اللوازم

المبالغ الإجمالية	السعر الوحدوي	الكميات	البيان
52653735.05	94.40	557772.62	المشتريات المصاريف الغير مباشرة
7390487.215	13.25	557772.62	- قسم التموين
60044222.27	107.64	557772.62	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 22 .

ملاحظة : تتضمن المشتريات كافة المصاريف المباشرة .

تمثل قيمة 107.64 دج قيمة شراء الكيلوغرام الواحد من المادة الأولية و اللوازم متضمنة كافة المصاريف سواء المباشرة أو غير المباشرة ، و التي تم حسابها بقسمة المبالغ الإجمالية على الكمية المشتراة .
و عليه : $107.64 = 557772.62 \div 60044222.27$ دج

3- جدول رقم 10 : بطاقة الجرد الخاصة بمخزون المادة الأولية و اللوازم لمؤسسة SARL MIM

البيان	الكميات	سعر الوحدة	المبالغ	البيان	الكميات	سعر الوحدة	المبالغ
مخزون أول	193325.63	94.4	18249940	استعمالات	356043.12	104.23	37110375.05
المدة				مخزون آخر	324218.55	104.23	33793300
المشتريات	557772.62	107.64	60044222.27	المدة	70863.57	104.23	7383296.08
				فارق الجرد			
				سالب			
المجموع	751098.25	104.23	78294162.27	المجموع	751098.25	104.23	78294162.27

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 20 و 22 .

التكلفة الوسطية المرجحة = المبالغ الإجمالية (المخزون المادة الأولية + المشتريات) ÷ الكميات الإجمالية

$$104.23 = 78294162.27 \div 751098.25$$

تستعمل المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لحساب متوسط قيمة مخزون المادة الأولية و اللوازم ، وهي الطريقة الأكثر استعمالا في المؤسسات الإنتاجية نظرا لبساطتها و سهولة استعمالها .

الفرع الثاني : حساب تكلفة انتاج الحزمة الواحدة من مشروب البرتقال

بعد حساب تكلفة شراء المادة الأولية و اللوازم سنقوم بحساب التكلفة الإنتاجية للمنتوج التام الصنع وهذا ما يبينه الجدول الآتي :

1- جدول رقم 11 : تكلفة انتاج الحزمة الواحدة من العصير

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي
تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة	356043.12	104.23	37110375.05
المصاريف المباشرة للإنتاج	39686	96.73	3838826.78
مصاريف غير مباشرة للإنتاج	39686	108	4286088
قسم الإنتاج			
تكلفة الإنتاج	186484.5	242.56	45235289.83

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 22 .

تمثل قيمة 242.56 دج قيمة إنتاج الحزمة الواحدة من منتج العصير متضمنة كافة المصاريف سواء المباشرة أو غير المباشرة ، و التي تم حسابها بقسمة المبالغ الإجمالية على الكمية المنتجة .

وعليه : $242.56 = 186484.5 \div 45235289.83$ دج

ملاحظة : المصاريف المباشرة للإنتاج متمثلة في عدد ساعات العمل المباشرة في ورشة الإنتاج وقد تم أخذها مباشرة من الملحق المتضمن أجرة كل عمال الورشة .

2-جدول رقم 12: بطاقة الجرد الخاصة بالإنتاج التام الصنع لمؤسسة SARL MIM

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ	البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مخزون أول المدة	20703.76	376.07	7786065	المبيعات	163797.92	255.9	41915887.73
إنتاجات	186484.5	242.56	45235289.83	مخزون آخر المدة	43390.34	255.9	11103588.01
				فارق الجرد سالب			1879.09
المجموع	207188.26	255.9	53021354.83	المجموع	207188.26	255.9	53019475.83

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 20 و 21 .

التكلفة الوسطية المرجحة = $207188.26 \div 53021354.83 = 255.9$ دج

تستعمل المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لحساب متوسط قيمة مخزون المنتج التام الصنع ، وهي الطريقة الأكثر استعمالا في المؤسسات الإنتاجية نظرا لبساطتها و سهولة استعمالها .

المطلب الثالث : حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمنتج العصير

من خلال هذا المطلب سندرس سعر تكلفة الحزمة الواحدة من منتج العصير و حساب النتيجة التحليلية للسنة .

الفرع الأول : حساب سعر التكلفة للحزمة الواحدة من منتج العصير

يبين الجدول الآتي التكلفة النهائية للحزمة الواحدة لمنتج العصير متضمنة لمصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة .

جدول رقم 13 : حساب سعر التكلفة للحزمة الواحدة من منتج العصير

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
41914352.33	255.90	163791.92	تكلفة الإنتاج المباع
5557919.66	-	-	مصاريف التوزيع المباشرة
11234027.97	68.58	163791.92	مصاريف غير مباشرة
58706299.97	358.42	163791.92	قسم التوزيع
			المجموع

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 22 .

تمثل قيمة 358.42 دج قيمة الحزمة الواحدة من عصير البرتقال متضمنة كافة المصاريف سواء المباشرة أو غير المباشرة

للتوزيع ، و التي تم حسابها بقسمة المبالغ الإجمالية على عدد الحزم المباعة ، وعليه :

$$358.42 = 163791.92 \div 58706299.97 \text{ دج}$$

الفرع الثاني : حساب النتيجة التحليلية للسنة

يبين الجدول الآتي النتيجة التحليلية السنوية لمؤسسة SARL MIM

جدول رقم 14 : حساب النتيجة التحليلية السنوية لمنتج العصير

المبالغ	البيان
61597228.2	رقم الأعمال (المبيعات السنوية)
(58706299.97)	سعر التكلفة
2890928.23	النتيجة التحليلية

المصدر : من إعداد الطالبين

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

ومنه :

$$2890928 = 61597228.2 - 58706299.97 \text{ دج}$$

النتيجة بعد بيع المنتج قدرت ربح بقيمة 2890928.23 دج .

الفرع الثالث : حساب نسب مردودية المؤسسة و التعليق عليها

سنقوم في هذا الفرع بحساب مختلف نسب مردودية المؤسسة (مردودية النشاط ، المردودية الإقتصادية و المردودية المالية)

أولا : حساب نسب مردودية المؤسسة

سنقوم في هذا الفرع بحساب مختلف نسب مردودية المؤسسة

جدول رقم 15 : مختلف نسب مردودية مؤسسة SARL MIM

النسبة	القانون	2012	2013
مردودية النشاط - معدل الهامش الإجمالي للإستغلال	EBE رقم الأعمال HT	$\frac{5909514.14}{53998582.59}$ =0.109=10.9%	$\frac{9130015.16}{62626532.42}$ =0.145=14.5%
-نسبة الهامش الصافي	النتيجة الصافية رقم الأعمال HT	$\frac{1910171.86}{53998582.59}$ = 0.0353 =3.53%	$\frac{2876768.07}{62626532.42}$ =0.0459 =4.59%
المردودية الاقتصادية - مردودية رأس المال المستثمر	النتيجة الصافية إجمالي الأصول	$\frac{1910171.86}{59111907.88}$ =0.0323 =3.23%	$\frac{2876768.07}{72981723.32}$ =0.0394 =3.94%
المردودية المالية - معدل المردودية	النتيجة الصافية أموال خاصة	$\frac{1910171.86}{27925512.96}$ =0.0684 =6.84%	$\frac{2876768.07}{29119339.11}$ =0.0987 =9.87%

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على معطيات الملحق رقم 02.

- يشير معدل الهامش الإجمالي للإستغلال الى أن أداء المؤسسة الإنتاجي جيد و قدرتها على توليد موارد الخزينة .

- تشير نسبة الهامش الصافي الى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح .

- يسمح معدل مردودية رأس المال الخاص بقياس الربح المحقق على الأموال المقدمة من المساهمين .
- ثانيا: التعليق على النتائج المتحصل عليها
- في سنة 2012 كان معدل الهامش الإجمالي للاستغلال منخفض مقارنة بالسنة 2013 بالنسبة 3.6 % مايعني زيادة في موارد الخزينة بنفس النسبة .
- يظهر ارتفاع في نسبة الهامش الصافي في سنة 2013 مقارنة بالسنة 2012 بالنسبة 1.06 % مايعني أن المؤسسة حققت أرباح إضافية بالنسبة 1.06 % مقارنة بالسنة 2012 .
- خلال سنة 2013 نلاحظ ارتفاع في نسبة مردودية رأس المال المستثمر بالنسبة 0.71 % مقارنة بالسنة 2012 وهذا راجع الى زيادة النتيجة المحققة بالنسبة المذكورة سلفا .
- نلاحظ ارتفاع مردودية المالية للأموال الخاصة بالنسبة 3.03 % مايعني أن المساهمين حققوا أرباح إضافية مقارنة بالسنة 2012 .

خلاصة الفصل :

ختاما لهذا الفصل نستطيع القول بأن طريقة الأقسام المتجانسة لها دور فعال في رفع أداء الشركة و يظهر جليا من خلال النتيجة المحققة بتطبيق هذه الطريقة ، بخلاف النتيجة المحققة في المحاسبة العامة ، رغم أن نتائجها موجبة إلا أنها منخفضة مقارنة بالنتيجة المحققة بالطريقة التي قمنا بتطبيقها .

خاتمة عامة

الخاتمة

تلعب محاسبة التكاليف دور كبير في اتخاذ القرارات، فعبر وسائلها وأدواتها يمكن لمتخذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهي تعتبر أداة جيدة ومناسبة من أجل التحكم في التسيير، معبرة عن حقيقة وضعية المؤسسة وكذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال التعرف على الأخطاء والانحرافات، فهي تسهل للمسيرين أداء عملهم على أكمل وجه واتخاذهم للقرارات الصائبة والملائمة.

ومن خلال تناولنا ودراستنا لمحاسبة التكاليف والعلاقة التي تربطها باتخاذ القرارات في المؤسسة، تبين لنا مساهمتها في تسيير المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريته ومدى إمدادها بمعلومات صحيحة ذات مصداقية حول التكاليف، والمؤسسة لها أفاق وتطلعات من استخدام المحاسبة التحليلية لتزويدها بالبيانات هذه الأخيرة تساعد على تفصيل وتحليل المعلومات من أجل تسيير جيد ذات فعالية، أما المؤسسة محل الدراسة فلا تطبق إطلاقاً محاسبة التكاليف وتعتمد فقط على المحاسبة العامة.

إن غياب محاسبة التكاليف كان ومزال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسساتنا من عجز و لا كفاءة، ماردها الى غياب مراقبة تعمل على تقويم الأداء، وترجمة الانحرافات وكشف أسبابها و من تحديد المسؤوليات و القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة. ولقد كان الهدف من بحثنا هذا، محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأدوات و إبراز دورها و أهميتها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية.

كذلك من خلال موضوع البحث والمقارنة بين الجانب النظري والميداني نلخص جملة من النتائج من خلالها النفي أو إثبات فرضيات البحث، ثم نجيب على إشكالية البحث المطروحة.

- فيما يخص الفرضية الأولى محاسبة التكاليف تقوم بتسجيل وتحليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف إنتاج منتجاتها، تعتمد على طرق تقليدية وحديثة وهذا ما يثبت صحتها.

- أما فيما يخص الفرضية الثانية فعملية اتخاذ القرار تحقق مجموعة من الأهداف كما تتمثل مراحلها في تحديد المشكلة، توليد و تقييم البدائل و اتخاذ أفضل بديل.

- أما الفرضية الثالثة وبعد الدراسة الميدانية تبين أن المؤسسة تطبق المحاسبة المالية في حساب تكلفة منتجها، وبعد تطبيقنا لطريقة الأقسام المتجانسة تبين أن النتيجة التحليلية المتحصل عليها مرتفعة نسبياً مقارنة بالنتيجة المحققة في المحاسبة المالية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال البحث فهي كما يلي :

- محاسبة التكاليف متعددة الطرق يمكن ان توفر معلومات مختلفة.
- محاسبة التكاليف ضرورية للمؤسسة الاقتصادية فهي تهتم بمجال حساب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية للمنتجات .
- محاسبة التكاليف توفر العديد من القرارات و التي تؤثر على مستقبل و تطور المؤسسة .
- لا تطبق مؤسسة SARL MIM محاسبة التكاليف بل تعتمد فقط على المحاسبة العامة .
- من خلال تطبيقنا لمحاسبة التكاليف وبالتحديد طريقة الأقسام المتجانسة في مؤسسة SARL MIM استنتجنا أن المراكز الأساسية (التموين ، الإنتاج ، التوزيع) تحوز على النصيب الأكبر من التكاليف مقارنة بالمراكز المساعدة (الإدارة ، الصيانة) ووجود فرق جرد سالب في مخزون المادة الأولية و المنتج ، وإختلاف في النتيجة التحليلية مقارنة بالنتيجة المؤسسة الظاهرة في جدول حسابات النتائج .
- 3- آفاق تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسة SARL MIM وأثرها على ترشيد اتخاذ القرارات :
- لعبت محاسبة التكاليف دور هام في اتخاذ القرار داخل مؤسسة SARL MIM و يظهر ذلك في عدة نقاط يمكننا الاشارة اليها في ما يلي :

قبل اجراء دراستنا التطبيقية في هذه المؤسسة على محاسبة التكاليف لاحظنا :

- صعوبات في تحديد الارباح الصافية التي تحققها المؤسسة .
- عدم التحكم في اسعار منتوجاتها.
- عدم التحكم في تقنيات تسيير المخزون .
- صعوبة القيام بالتنبؤ و اعداد الخطط التسييرية التي تعتمد المؤسسة عليها مستقبلا.
- الخوف من تقديم التسهيلات و الامتيازات لزبائنها و ذلك لتفادي الخسائر .
- عدم القدرة على المنافسة مع المؤسسات و الشركات الوطنية المنافسة في هذا المجال .
- صعوبة الوصول الى الزبائن و اقناعهم بشراء منتجات المؤسسة .

(1) بعد تطبيقنا لمحاسبة التكاليف توصلنا الى بعض النقاط الإيجابية :

- اذا طبقت المؤسسة محاسبة التكاليف يمكن أن تصبح لديها القدرة و الامكانيات العلمية لتحديد التكاليف المرتبطة بمنتوجها .

- يمكن أن تسمح محاسبة التكاليف للمؤسسة من الوصول الى تحسين تسييرها و ذلك من خلال اعداد خطط تسييرية متينة تطبقها المؤسسة في المستقبل .
- تسمح محاسبة التكاليف للمؤسسة بتقديم تسهيلات و تخفيضات و امتيازات لربائنها دون اي خوف . مما يؤدي الى الرفع من مبيعات المؤسسة .
- تفكير مسيري المؤسسة في وضع خطط توسعية للمؤسسة.
- سهولة جلب الزبائن و القدرة على المنافسة مع الشركات الاخرى .

نستنتج من خلال ما تطرقنا اليه ، ان محاسبة التكاليف لها اهمية و دور كبير داخل المؤسسات الإنتاجية في تحسين وضع المؤسسة و اتخاذ القرارات المناسبة سواء الحالية أو المستقبلية ، و ذلك من خلال التحكم في التكاليف لان اساس انشاء المؤسسات هو تدنية التكاليف و الرفع من الارباح.

- التوصيات :

- 1- ضرورة تطبيق مؤسسة SARL MIM لمحاسبة التكاليف ، من أجل أخذ مختلف المعلومات التي تقدمها هذه الأداة في اتخاذ القرارات الصائبة .
- 2- يجب أن تكون المعلومات المقدمة لمحاسبة التكاليف ذات صورة حقيقية لمختلف تكاليف المؤسسة حتى تكون القرارات أكثر فعالية .
- 3- العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني محاسبة التكاليف كأداة لتقويم الأداء و مراقبة التسيير وذلك بتوعية الأفراد و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم ورسكلتهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح .
- 4- تفعيل دور الأفراد من خلال تحفيزهم ليس ماديا فقط بل معنويا على وجه الخصوص لما له من أثر مباشر وغير مباشر على أداء الأفراد في القيام بمهامهم . هذا التحفيز يكون من خلال فرص الإدلاء بأرائهم وإشراكهم في اتخاذ القرارات و تحسيسهم بمدى أهمية أدائهم على مستقبل المؤسسة و تطورها .

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

- 1- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999م.
- 2- سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، جزء 01، دار الأفاق، سنة 1991م.
- 3- مُجَّد العشماوي، "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ط1، 2011.
- 4- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعي بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
- 5- محمود علي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 6- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، بدون سنة نشر.
- 7- ثناء علي القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، 2003.
- 8- رضوان مُجَّد العناني، محاسبة التكاليف، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 9- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية، الدار المحمدية، الجزائر، 2010.
- 10- عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002.
- 11- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر-الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- 12- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2010.
- 13- عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الأهلية للنشر و التوزيع، عمان، 1991.
- 14- خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس و تحليل ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2005.
- 15- صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وارد ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي ، دار زهران ، الأردن ، 1997 .
- 16- رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
- 17- نور أحمد و حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، 2003.
- 18- سليمان قدامح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مطبعة خالد بن الوليد ، سوريا ، 1978.
- 19- أحمد مُجَّد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 20- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008.
- 21- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

- 22- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف- التكاليف التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 23- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية، الطبعة الأولى، 2009.
- 24- نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 1997.
- 25- علي الشرقاوي ، العملية الإدارية-وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية، 2002.
- 26- حسين حريم ظاهر كلالدة و آخرون ، أساسيات الإدارة ، دار الحامد ، عمان - الأردن ، 1998.
- 27- اسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون ، المحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، 1994.
- 28- إيهاب صبيح مُجد رزيق ، إدارة العمليات و اتخاذ القرارات ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2001.
- 29- موفق حديد ، الإدارة - المبادئ و النظريات و الوظائف ، دار الحامد للنشر و التوزيع 2001.
- 30- جمال الدين مُجد المرسي و مصطفى محمود أبو بكر ، التفكير الاستراتيجي و الإدارة الاستراتيجية -منهج تطبيقي ، الدار الجامعية 2007.
- 31- ثابت عبد الرحمان إدريس ، إدارة الأعمال -نظريات ونماذج و تطبيقات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2005.
- 32- أيوب ناديا ، نظرية القرارات الادارية ، مطابع جامعة دمشق ،سوريا ، 1994.
- 33- زكي محمود هاشم ، أساسيات الإدارة ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت، 2001.
- 34- حكمت أحمد الراوي ، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان 1999.
- 35- توفيق جميل أحمد ، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 36- قاسم القريوتي ، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، عمان 2006.
- 37- مُجد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
- 38- بوكساني رشيد ، المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004.
- 39- رحال علي ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر ، 1988.

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية

- 1- Daniel Boussard, Comptabilité analytique, Chihab, Alger, 1995.
- 2- Mohamed Zaatri, Comptabilité analytique, anale, cmtc, session 76.
- 3- C. Caujet, C. Roule, r Comptabilité analytique de gestion, (T1) 3éme ed, paris, 1996.
- 4- j.Trahand, B.Morad, E.C, Charles, comptabilité de gestion: Cout, activité, réparation' Press universitaire Gronble, Paris, 2000.
- 5- N. Lotmani, B. Rebaine, La comptabilité Analytique, Edition El Maktaba El Assria, Alger, sans date.
- 6- Gérard , MELYON , Comptabilité analytique , Bréal , Paris, France ,2001.

- 7- R. Cooper, R. Kaplan, Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard Business Review, N°62, automne,1991.
- 8- R. Cooper, R. Kaplan, Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard Business Review, N°62, automne,1991.
- 9- T.Saada, A. Burlaud, et C.Simon, comptabilité Analytique et contrôle de gestion, vuibert, 1995.
- 10- J.Schimid et Coll, le contrôle de gestion, pupli-union, 1986.
- 11- L.P. Lauzon et COLL, contrôle de gestion, GAETAN, Morin éditeur, Canada, 1980.
- 12- René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2ème' Edition, Paris, Dunod, 2002.

ثالثا: المذكرات والدراسات والمجلات

- 1- خديجة ذيب، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، مذكرة ماستر، كلية العلوم التجارية، أم البواقي، 2016.
- 2- شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
- 3- سالي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.
- 4- ساحل فاتح ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2001.
- 5- حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف عل أساس الأنشطة و امكانية تطبيقها في الشركات الصناعية الجزائرية ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، مذكرة منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3، 2011.
- 6- رجراج عبد الزوهير ، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001.
- 7- فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين طاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- 8- أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمالية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- 9- نارمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
- 10- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة- الجزائر، 2008.

- 11- مشاق كامل فرج، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة- دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الكهربائية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن عشر- العدد سبعة وستون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 12- أفاسم عمر، الإمداد الشامل- مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، أطروحة دكتوراء في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بالقايد- تلمسان، 2010.
- 13- ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد التاسع، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، بدون سنة، سطيف.
- 14- مُجَّد سعاد جاسم، المقارنة المرجعية في ظل تقنية التكلفة المستهدفة، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2011.
- 15- معوشي عبد الرزاق و آخرون، مذكرة دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، المدية، 2001.
- 16- مُجَّد على قاسم ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار، مذكرة التخرج المركز الجامعي يحي فارس ، المدية ، 2006-2005.
- 17- مجيل داوي إسماعيل ، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتورا، جامعة الكوفة، عمان، 2011.

رابعا: المواقع الالكترونية

1- <https://accdiscussion.com/acc12971.html>

الملاحق

لوندجا

Loundja

Boisson Fruitée à la pulpe d'orange

Sari MIM
Production des boissons non alcoolisées
Togi - Chorfa 10190 (W) Bouira
TEL/ FAX: 026.95.04.95
loundjajus@yahoo.fr

INGREDIENTS :
 Eau, sucre, pulpe d'orange, concentré d'orange, additifs à des fins alimentaires : (SIN 330) - régulateur d'acidité, (SIN 466) : épaississant, (SIN 211-SIN 202) : agents de conservation, (SIN 110) : colorant, (SIN 955: max 53mg/l-SIN 961: max11mg/l): édulcorants.

Peut contenir de la pulpe de mandarine et de la cellule d'orange

Valeurs nutritionnelles pour 100 ml
 القيمة الغذائية لـ 100 مل

	valeur minimale الحد الأدنى	valeur maximale الحد الأقصى
Sucres totaux سكريات	3 %	5 %
Protéines بروتينات	0,015 %	0,060 %
Lipides دهون	0,020 %	0,030 %
Calcium كالميوم	0,0100 غ	0,0110 غ
Sodium صوديوم	0,014 غ	0,016 غ
Potassium بوتاسيوم	0,010 غ	0,012 غ

Valeurs énergétiques pour 100 ml
 القيمة الطاوية لـ 100 مل

	valeur minimale الحد الأدنى	valeur maximale الحد الأقصى
	12 Kcal (كالموجوري)	20 Kcal (كالموجوري)
	50,2 Kcal (كالموجوري)	84 Kcal (كالموجوري)

2 Litres
 Contenance

Boisson Fruitée à la pulpe d'orange

Servir frais

6 133356 000012

SARL MIM
TOGIE CHORFA CHORFA W DE BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001110179000262

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2013		2012
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles		36 191 660,62	7 342 815,62	28 848 845,00
Immobilisations en concession				32 058 827,73
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		115 150,00		115 150,00
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT		36 306 810,62	7 342 815,62	28 963 995,00
ACTIF COURANT				32 058 827,73
Stocks et encours		42 327 300,00		42 327 300,00
Créances et emplois assimilés				26 036 005,97
Clients		945 489,75	250 000,00	695 489,75
Autres débiteurs		654 733,36		654 733,36
Impôts et assimilés		291 559,00		291 559,00
Autres créances et emplois assimilés				683 880,18
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		48 646,21		48 646,21
TOTAL ACTIF COURANT		44 267 728,32	250 000,00	44 017 728,32
TOTAL GENERAL ACTIF		80 574 538,94	7 592 815,62	72 981 723,32

SARL MIM
TOGIE CHORFA CHORFA W DE BOUIRA
N° D'IDENTIFICATION:001110179000262

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

PASSIF	NOTE	2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		24 480 000,00	24 480 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		172 275,60	76 767,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		2 876 768,07	1 910 171,86
Autres capitaux propres - Report à nouveau		1 590 295,44	1 458 574,10
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		29 119 339,11	27 925 512,96
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		6 175 000,00	8 589 034,67
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		6 175 000,00	8 589 034,67
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		5 461 524,85	3 052 695,15
Impôts		791 305,92	749 875,63
Autres dettes		28 932 261,82	16 982 654,70
Trésorerie passif		2 502 291,62	1 812 134,77
TOTAL III		37 687 384,21	22 597 360,25
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		72 981 723,32	59 111 907,88

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

SARL MIM

TOGIE CHORFA CHORFA W DE BOUIRA

N° D'IDENTIFICATION:001110179000262

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2013	2012
Ventes et produits annexes		62 626 532,42	53 598 582,59
Variation stocks produits finis et en cours		1 879 243,59	3 204 482,28
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		152 727,27	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		64 658 503,28	56 803 064,87
Achats consommés		-38 527 212,91	-39 264 071,98
Services extérieurs et autres consommations		-1 294 275,05	-968 459,31
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-39 821 487,96	-40 232 531,29
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		24 837 015,32	16 570 533,58
Charges de personnel		-14 706 085,69	-9 758 228,80
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 000 914,47	-902 790,74
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		9 130 015,16	5 909 514,04
Autres produits opérationnels		2 047,83	73 232,84
Autres charges opérationnelles		-404 557,57	-0,40
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-3 880 982,73	-3 298 299,55
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		4 846 522,69	2 684 446,93
Produits financiers		412,80	
Charges financières		-1 273 897,42	-326 211,07
VI-RESULTAT FINANCIER		-1 273 484,62	-326 211,07
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		3 573 038,07	2 358 235,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-696 270,00	-448 064,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		64 660 963,91	56 876 297,71
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-61 784 195,84	-54 966 125,85
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 876 768,07	1 910 171,86
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 876 768,07	1 910 171,86

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:19

J.V-JOURNAL DES VENTES

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JANVIER 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
17/01/13	1	1	000001	4110	Clients					
17/01/13	1	2	000001	701	Ventes de produits finis	C56	01	HAMDI MOSBAH	695 489,75	
17/01/13	1	3	000001	4457	TVA COLLECTEE		01	HAMDI MOSBAH		592 298,93
17/01/13	1	4	000001	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		01	HAMDI MOSBAH		100 690,82
20/01/13	1	6	000002	4110	Clients					2 500,00
20/01/13	1	7	000002	701	Ventes de produits finis	C133	02	BEN SAID ABDELLAH	882 503,80	
20/01/13	1	8	000002	4457	TVA COLLECTEE		02	BEN SAID ABDELLAH		752 140,00
20/01/13	1	9	000002	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		02	BEN SAID ABDELLAH		127 863,80
23/01/13	1	11	000003	4110	Clients					2 500,00
23/01/13	1	12	000003	701	Ventes de produits finis	C134	03	HADJEB A RADOUANE	926 503,99	
23/01/13	1	13	000003	4457	TVA COLLECTEE		03	HADJEB A RADOUANE		789 747,00
23/01/13	1	14	000003	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		03	HADJEB A RADOUANE		134 256,99
TOTAL (12) MOUVEMENTS du 01/01/13 au 31/01/13									2 504 497,54	2 504 497,54
CUMULS AU 31/01/13									2 504 497,54	2 504 497,54
SOLDE AU 31/01/13										0,00

J.V-JOURNAL DES VENTES

FEVRIER 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/01/13									2 504 497,54	2 504 497,54
05/02/13	1	16	000004	4110	Clients					
05/02/13	1	17	000004	701	Ventes de produits finis	C135	04	BOUABSA CHARAF EDDINE	794 503,42	
05/02/13	1	18	000004	4457	TVA COLLECTEE		04	BOUABSA CHARAF EDDINE		676 926,00
05/02/13	1	19	000004	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		04	BOUABSA CHARAF EDDINE		115 077,42
09/02/13	1	21	000005	4110	Clients					2 500,00
09/02/13	1	22	000005	701	Ventes de produits finis	C134	05	HADJEB A RADOUANE	929 140,00	
09/02/13	1	23	000005	4457	TVA COLLECTEE		05	HADJEB A RADOUANE		792 000,00
09/02/13	1	24	000005	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		05	HADJEB A RADOUANE		134 640,00
13/02/13	1	26	000006	4110	Clients					2 500,00
13/02/13	1	27	000006	701	Ventes de produits finis	C136	06	BENSAAD ISSAAD	1 032 100,00	
13/02/13	1	28	000006	4457	TVA COLLECTEE		06	BENSAAD ISSAAD		880 000,00
13/02/13	1	29	000006	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		06	BENSAAD ISSAAD		149 600,00
16/02/13	1	31	000007	4110	Clients					2 500,00
16/02/13	1	32	000007	701	Ventes de produits finis	C133	07	BEN SAID ABDELLAH	706 503,04	
16/02/13	1	33	000007	4457	TVA COLLECTEE		07	BEN SAID ABDELLAH		601 712,00
16/02/13	1	34	000007	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		07	BEN SAID ABDELLAH		102 291,04
22/02/13	1	36	000008	4110	Clients					2 500,00
22/02/13	1	37	000008	701	Ventes de produits finis	C137	08	KOUADRI ALLEWA	929 140,00	
22/02/13	1	38	000008	4457	TVA COLLECTEE		08	KOUADRI ALLEWA		792 000,00
22/02/13	1	39	000008	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		08	KOUADRI ALLEWA		134 640,00
24/02/13	1	41	000009	4110	Clients					2 500,00
24/02/13	1	42	000009	701	Ventes de produits finis	C53	09	TELLILANI LAARBI	1 032 100,00	
24/02/13	1	43	000009	4457	TVA COLLECTEE		09	TELLILANI LAARBI		880 000,00
24/02/13	1	44	000009	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		09	TELLILANI LAARBI		149 600,00
27/02/13	1	46	000010	4110	Clients					2 500,00
27/02/13	1	47	000010	701	Ventes de produits finis	C135	10	BOUABSA CHARAF EDDINE	774 700,00	
27/02/13	1	48	000010	4457	TVA COLLECTEE		10	BOUABSA CHARAF EDDINE		660 000,00
27/02/13	1	49	000010	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		10	BOUABSA CHARAF EDDINE		112 200,00
TOTAL (28) MOUVEMENTS du 01/02/13 au 28/02/13									6 198 186,46	6 198 186,46
CUMULS AU 28/02/13									8 702 684,00	8 702 684,00
SOLDE AU 28/02/13										0,00

J.V-JOURNAL DES VENTES

MARS 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 28/02/13									8 702 684,00	8 702 684,00
03/03/13	1	51	000011	4110	Clients					
03/03/13	1	52	000011	701	Ventes de produits finis	C134	11	HADJEB A RADOUANE	1 499 966,48	
03/03/13	1	53	000011	4457	TVA COLLECTEE		11	HADJEB A RADOUANE		1 282 022,63
03/03/13	1	55	000012	4110	Clients					217 943,85
03/03/13	1	56	000012	419		C134	11	HADJEB A RADOUANE AVANCE 08/03/2012		1 500 000,00
06/03/13	1	58	000013	4110	Clients					
06/03/13	1	59	000013	701	Ventes de produits finis	C136	12	BENSAAD ISSAAD	1 500 000,00	
TOTAL A REPORTER									12 502 573,93	12 386 345,74

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 20

J.V-JOURNAL DES VENTES

EXERCICE:01/01/13 au 31/12/13

MARS 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
									REPORT	
06/03/13	1	60	000013	4457	TVA COLLECTEE		12	BENSAAD ISSAAD	12 502 573,93	12 386 345,74
06/03/13	1	62	000014	4110	Clients	C136	12	BENSAAD ISSAAD AVANCE 29/03/2012		116 228,19
06/03/13	1	63	000014	419						800 000,00
09/03/13	1	65	000015	4110	Clients		12	BENSAAD ISSAAD AVANCE 29/03/2012	800 000,00	
09/03/13	1	66	000015	701	Ventes de produits finis	C135	13	BOUABSA CHARAF EDDINE	799 923,45	
09/03/13	1	67	000015	4457	TVA COLLECTEE		13	BOUABSA CHARAF EDDINE		683 695,26
09/03/13	1	69	000016	4110	Clients		13	BOUABSA CHARAF EDDINE		116 228,19
09/03/13	1	70	000016	419		C135	13	BOUABSA CHARAF EDDINE AVANCE 27/05/2012		800 000,00
									800 000,00	
TOTAL (15) MOUVEMENTS du 01/03/13 au 31/03/13									6 199 813,38	6 199 813,38
CUMULS AU 31/03/13									14 902 497,38	14 902 497,38
SOLDE AU 31/03/13										0,00

J.V-JOURNAL DES VENTES

AVRIL 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
									MOUVEMENTS AU 31/03/13	
09/04/13	1	72	000017	4110	Clients	C133	14	BEN SAID ABDELLAH	14 902 497,38	14 902 497,38
09/04/13	1	73	000017	701	Ventes de produits finis		14	BEN SAID ABDELLAH	1 000 124,32	
09/04/13	1	74	000017	4457	TVA COLLECTEE		14	BEN SAID ABDELLAH		854 807,11
09/04/13	1	76	000018	4110	Clients	C133	14	BEN SAID ABDELLAH		145 317,21
09/04/13	1	77	000018	419			14	BEN SAID ABDELLAH AVANCE 04/05/2012		1 000 000,00
13/04/13	1	79	000019	4110	Clients		14	BEN SAID ABDELLAH AVANCE 04/05/2012	1 000 000,00	
13/04/13	1	80	000019	701	Ventes de produits finis	C137	15	KOUADRI ALLEWA	1 000 124,32	
13/04/13	1	81	000019	4457	TVA COLLECTEE		15	KOUADRI ALLEWA		854 807,11
13/04/13	1	83	000020	4110	Clients		15	KOUADRI ALLEWA		145 317,21
13/04/13	1	84	000020	419		C137	15	KOUADRI ALLEWA AVANCE 12/06/2012		1 000 000,00
14/04/13	1	86	000021	4110	Clients		15	KOUADRI ALLEWA AVANCE 12/06/2012	1 000 000,00	
14/04/13	1	87	000021	701	Ventes de produits finis	C53	16	TELLILANI LAARBI	499 842,16	
14/04/13	1	88	000021	4457	TVA COLLECTEE		16	TELLILANI LAARBI		427 215,52
14/04/13	1	90	000022	4110	Clients		16	TELLILANI LAARBI		72 626,64
14/04/13	1	91	000022	419		C53	16	TELLILANI LAARBI AVANCE 17/06/2012		500 000,00
16/04/13	1	93	000023	4110	Clients		16	TELLILANI LAARBI AVANCE 17/06/2012	500 000,00	
16/04/13	1	94	000023	701	Ventes de produits finis	C134	17	HADJEB A RADOUANE	400 401,73	
16/04/13	1	95	000023	4457	TVA COLLECTEE		17	HADJEB A RADOUANE		342 223,70
16/04/13	1	97	000024	4110	Clients		17	HADJEB A RADOUANE		58 178,03
16/04/13	1	98	000024	419		C134	17	HADJEB A RADOUANE AVANCE 29/07/2012		400 000,00
18/04/13	1	100	000025	4110	Clients		17	HADJEB A RADOUANE AVANCE 29/07/2012	400 000,00	
18/04/13	1	101	000025	4457	TVA COLLECTEE	C136	18	BENSAAD ISSAAD	700 043,02	
18/04/13	1	102	000025	701	Ventes de produits finis		18	BENSAAD ISSAAD		101 715,65
18/04/13	1	104	000026	4110	Clients		18	BENSAAD ISSAAD		598 327,37
18/04/13	1	105	000026	419		C136	18	BENSAAD ISSAAD AVANCE 21/08/2012		700 000,00
21/04/13	1	107	000027	4110	Clients		18	BENSAAD ISSAAD AVANCE 21/08/2012	700 000,00	
21/04/13	1	108	000027	701	Ventes de produits finis	C135	19	BOUABSA CHARAF EDDINE	1 310 325,66	
21/04/13	1	109	000027	4457	TVA COLLECTEE		19	BOUABSA CHARAF EDDINE		1 119 936,46
21/04/13	1	111	000028	4110	Clients		19	BOUABSA CHARAF EDDINE		190 389,20
21/04/13	1	112	000028	419		C135	19	BOUABSA CHARAF EDDINE AVANCE 26/09/2012		1 310 000,00
27/04/13	1	114	000029	4110	Clients		19	BOUABSA CHARAF EDDINE AVANCE 26/09/2012	1 310 000,00	
27/04/13	1	115	000029	701	Ventes de produits finis	C137	20	KOUADRI ALLEWA	350 241,51	
27/04/13	1	116	000029	4457	TVA COLLECTEE		20	KOUADRI ALLEWA		299 351,72
27/04/13	1	118	000030	4110	Clients		20	KOUADRI ALLEWA		50 889,79
27/04/13	1	119	000030	419		C137	20	KOUADRI ALLEWA AVANCE 03/09/2012		350 000,00
29/04/13	1	121	000031	4110	Clients		20	KOUADRI ALLEWA AVANCE 03/09/2012	350 000,00	
29/04/13	1	122	000031	701	Ventes de produits finis	C133	21	BEN SAID ABDELLAH	800 363,46	
29/04/13	1	123	000031	4457	TVA COLLECTEE		21	BEN SAID ABDELLAH		684 071,33
29/04/13	1	125	000032	4110	Clients		21	BEN SAID ABDELLAH		116 292,13
29/04/13	1	126	000032	419		C133	21	BEN SAID ABDELLAH AVANCE 27/08/2012		800 000,00
									800 000,00	
TOTAL (40) MOUVEMENTS du 01/04/13 au 30/04/13									12 121 466,18	12 121 466,18
CUMULS AU 30/04/13									27 023 963,56	27 023 963,56
SOLDE AU 30/04/13										0,00

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:21

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

J.V-JOURNAL DES VENTES

MAI 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 30/04/13									27 023 963,56	27 023 963,56
05/05/13	1	128	000033	4110	Clients	C53	22	TELLILANI LAARBI	559 682,42	
05/05/13	1	129	000033	701	Ventes de produits finis		22	TELLILANI LAARBI		478 361,04
05/05/13	1	130	000033	4457	TVA COLLECTEE		22	TELLILANI LAARBI		81 321,38
07/05/13	1	132	000034	4110	Clients	C53	23	TELLILANI LAARBI	749 763,24	
07/05/13	1	133	000034	701	Ventes de produits finis		23	TELLILANI LAARBI		640 823,28
07/05/13	1	134	000034	4457	TVA COLLECTEE		23	TELLILANI LAARBI		108 939,96
12/05/13	1	136	000035	4110	Clients	C135	24	BOUABSA CHARAF EDDINE	1 599 846,91	
12/05/13	1	137	000035	701	Ventes de produits finis		24	BOUABSA CHARAF EDDINE		1 367 390,52
12/05/13	1	138	000035	4457	TVA COLLECTEE		24	BOUABSA CHARAF EDDINE		232 456,39
12/05/13	1	140	000036	4110	Clients	C137	25	KOUADRI ALLEWA	1 559 806,74	
12/05/13	1	141	000036	701	Ventes de produits finis		25	KOUADRI ALLEWA		1 333 168,15
12/05/13	1	142	000036	4457	TVA COLLECTEE		25	KOUADRI ALLEWA		226 638,59
18/05/13	1	144	000037	4110	Clients	C134	27	HADJEB A RADOUANE	742 143,19	
18/05/13	1	145	000037	701	Ventes de produits finis		27	HADJEB A RADOUANE		632 173,67
18/05/13	1	146	000037	4457	TVA COLLECTEE		27	HADJEB A RADOUANE		107 469,52
18/05/13	1	147	000037	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		27	HADJEB A RADOUANE		2 500,00
21/05/13	1	149	000038	4110	Clients	C135	26	BOUABSA CHARAF EDDINE	739 643,19	
21/05/13	1	150	000038	701	Ventes de produits finis		26	BOUABSA CHARAF EDDINE		632 173,67
21/05/13	1	151	000038	4457	TVA COLLECTEE		26	BOUABSA CHARAF EDDINE		107 469,52
21/05/13	1	153	000038	4110	Clients	C136	28	BENSAAD ISSAAD	752 263,24	
21/05/13	1	154	000038	701	Ventes de produits finis		28	BENSAAD ISSAAD		640 823,28
21/05/13	1	155	000038	4457	TVA COLLECTEE		28	BENSAAD ISSAAD		108 939,96
21/05/13	1	156	000038	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		28	BENSAAD ISSAAD		2 500,00
26/05/13	1	158	000040	4110	Clients	C135	29	BOUABSA CHARAF EDDINE	399 961,73	
26/05/13	1	159	000040	701	Ventes de produits finis		29	BOUABSA CHARAF EDDINE		341 847,63
26/05/13	1	160	000040	4457	TVA COLLECTEE		29	BOUABSA CHARAF EDDINE		58 114,10
TOTAL (26) MOUVEMENTS du 01/05/13 au 31/05/13									7 103 110,66	7 103 110,66
CUMULS AU 31/05/13									34 127 074,22	34 127 074,22
SOLDE AU 31/05/13									0,00	

J.V-JOURNAL DES VENTES

JUIN 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/05/13									34 127 074,22	34 127 074,22
02/06/13	1	162	000041	4110	Clients	C137	30	KOUADRI ALLEWA	499 402,16	
02/06/13	1	163	000041	701	Ventes de produits finis		30	KOUADRI ALLEWA		426 839,45
02/06/13	1	164	000041	4457	TVA COLLECTEE		30	KOUADRI ALLEWA		72 562,71
04/06/13	1	166	000042	4110	Clients	C135	31	BOUABSA CHARAF EDDINE	900 243,39	
04/06/13	1	167	000042	701	Ventes de produits finis		31	BOUABSA CHARAF EDDINE		769 439,22
04/06/13	1	168	000042	4457	TVA COLLECTEE		31	BOUABSA CHARAF EDDINE		130 804,17
04/06/13	1	170	000043	4110	Clients	C137	32	KOUADRI ALLEWA	900 243,89	
04/06/13	1	171	000043	701	Ventes de produits finis		32	KOUADRI ALLEWA		769 439,22
04/06/13	1	172	000043	4457	TVA COLLECTEE		32	KOUADRI ALLEWA		130 804,67
06/06/13	1	174	000044	4110	Clients	C136	33	BENSAAD ISSAAD	449 981,93	
06/06/13	1	175	000044	701	Ventes de produits finis		33	BENSAAD ISSAAD		382 463,19
06/06/13	1	176	000044	4457	TVA COLLECTEE		33	BENSAAD ISSAAD		65 018,74
06/06/13	1	177	000044	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		33	BENSAAD ISSAAD		2 500,00
08/06/13	1	179	000045	4110	Clients	C134	34	HADJEB A RADOUANE	449 981,93	
08/06/13	1	180	000045	701	Ventes de produits finis		34	HADJEB A RADOUANE		382 463,19
08/06/13	1	181	000045	4457	TVA COLLECTEE		34	HADJEB A RADOUANE		65 018,74
08/06/13	1	182	000045	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		34	HADJEB A RADOUANE		2 500,00
10/06/13	1	184	000046	4110	Clients	C133	35	BEN SAID ABDELLAH	350 101,50	
10/06/13	1	185	000046	701	Ventes de produits finis		35	BEN SAID ABDELLAH		297 095,30
10/06/13	1	186	000046	4457	TVA COLLECTEE		35	BEN SAID ABDELLAH		50 506,20
10/06/13	1	187	000046	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		35	BEN SAID ABDELLAH		2 500,00
13/06/13	1	189	000047	4110	Clients	C135	36	BOUABSA CHARAF EDDINE	550 742,37	
13/06/13	1	190	000047	701	Ventes de produits finis		36	BOUABSA CHARAF EDDINE		468 583,22
13/06/13	1	191	000047	4457	TVA COLLECTEE		36	BOUABSA CHARAF EDDINE		79 659,15
13/06/13	1	192	000047	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		36	BOUABSA CHARAF EDDINE		2 500,00
17/06/13	1	194	000048	4110	Clients	C53	37	TELLILANI LAARBI	550 882,38	
17/06/13	1	195	000048	701	Ventes de produits finis		37	TELLILANI LAARBI		470 839,64
TOTAL A REPORTER									38 778 653,77	38 698 611,03

SARL MIM

TOGIE CHORFA

CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 22

EXERCICE 01/01/13 AU 31/12/13

J.V-JOURNAL DES VENTES

JUIN 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNÉ	PIÈCE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									REPORT	38 778 653,77	38 698 611,03
17/06/13	1	196	000048	4457	TVA COLLECTEE		37	TELLILANI LAARBI		80 042 74	
19/06/13	1	198	000049	4110	Clients	C136	38	BENSAAD ISSAAD	302 141 29		
19/06/13	1	199	000049	701	Ventes de produits finis		38	BENSAAD ISSAAD		256 103,67	
19/06/13	1	200	000049	4457	TVA COLLECTEE		38	BENSAAD ISSAAD		43 537 62	
19/06/13	1	201	000049	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		38	BENSAAD ISSAAD		2 500 00	
20/06/13	1	203	000050	4110	Clients	C137	39	KOUADRI ALLEWA	450 421,93		
20/06/13	1	204	000050	701	Ventes de produits finis		39	KOUADRI ALLEWA		382 839 26	
20/06/13	1	205	000050	4457	TVA COLLECTEE		39	KOUADRI ALLEWA		65 082 67	
20/06/13	1	206	000050	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		39	KOUADRI ALLEWA		2 500 00	
23/06/13	1	208	000051	4110	Clients	C134	40	HADJEB A RADOUANE	380 901,63		
23/06/13	1	209	000051	701	Ventes de produits finis		40	HADJEB A RADOUANE		323 420,20	
23/06/13	1	210	000051	4457	TVA COLLECTEE		40	HADJEB A RADOUANE		54 981 43	
23/06/13	1	211	000051	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		40	HADJEB A RADOUANE		2 500 00	
27/06/13	1	213	000052	4110	Clients	C133	41	BEN SAID ABDELLAH	480 782,07		
27/06/13	1	214	000052	701	Ventes de produits finis		41	BEN SAID ABDELLAH		408 788,09	
27/06/13	1	215	000052	4457	TVA COLLECTEE		41	BEN SAID ABDELLAH		69 493 98	
27/06/13	1	216	000052	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		41	BEN SAID ABDELLAH		2 500 00	
TOTAL (44) MOUVEMENTS du 01/06/13 au 30/06/13									6 265 826 47	6 265 826 47	
CUMULS AU 30/06/13									40 392 900 69	40 392 900 69	
SOLDE AU 30/06/13										0,00	

J.V-JOURNAL DES VENTES

JUILLET 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNÉ	PIÈCE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									MOUVEMENTS AU 30/06/13	40 392 900 69	40 392 900 69
04/07/13	1	218	000053	4110	Clients	C135	42	BOUABSA CHARAF EDDINE	774 403,34		
04/07/13	1	219	000053	701	Ventes de produits finis		42	BOUABSA CHARAF EDDINE		661 883 20	
04/07/13	1	220	000053	4457	TVA COLLECTEE		42	BOUABSA CHARAF EDDINE		112 520 14	
06/07/13	1	222	000054	4110	Clients	C136	43	BENSAAD ISSAAD	774 403,34		
06/07/13	1	223	000054	701	Ventes de produits finis		43	BENSAAD ISSAAD		661 883 20	
06/07/13	1	224	000054	4457	TVA COLLECTEE		43	BENSAAD ISSAAD		112 520 14	
06/07/13	1	226	000054	4110	Clients	C137	45	KOUADRI ALLEWA	782 763,38		
06/07/13	1	227	000054	701	Ventes de produits finis		45	KOUADRI ALLEWA		669 028 53	
06/07/13	1	228	000054	4457	TVA COLLECTEE		45	KOUADRI ALLEWA		113 734 85	
08/07/13	1	230	000056	4110	Clients	C134	44	HADJEB A RADOUANE	774 403,34		
08/07/13	1	231	000056	701	Ventes de produits finis		44	HADJEB A RADOUANE		661 883 20	
08/07/13	1	232	000056	4457	TVA COLLECTEE		44	HADJEB A RADOUANE		112 520 14	
13/07/13	1	234	000057	4110	Clients	C53	46	TELLILANI LAARBI	774 403,34		
13/07/13	1	235	000057	701	Ventes de produits finis		46	TELLILANI LAARBI		661 883 20	
13/07/13	1	236	000057	4457	TVA COLLECTEE		46	TELLILANI LAARBI		112 520 14	
15/07/13	1	238	000058	4110	Clients	C137	47	KOUADRI ALLEWA	99 880 43		
15/07/13	1	239	000058	701	Ventes de produits finis		47	KOUADRI ALLEWA		85 367 89	
15/07/13	1	240	000058	4457	TVA COLLECTEE		47	KOUADRI ALLEWA		14 512 54	
18/07/13	1	242	000059	4110	Clients	C135	48	BOUABSA CHARAF EDDINE	774 403,34		
18/07/13	1	243	000059	701	Ventes de produits finis		48	BOUABSA CHARAF EDDINE		661 883 20	
18/07/13	1	244	000059	4457	TVA COLLECTEE		48	BOUABSA CHARAF EDDINE		112 520 14	
20/07/13	1	246	000060	4110	Clients	C136	49	BENSAAD ISSAAD	774 403,34		
20/07/13	1	247	000060	701	Ventes de produits finis		49	BENSAAD ISSAAD		661 883 20	
20/07/13	1	248	000060	4457	TVA COLLECTEE		49	BENSAAD ISSAAD		112 520 14	
22/07/13	1	250	000061	4110	Clients	C53	50	TELLILANI LAARBI	238 921,03		
22/07/13	1	251	000061	701	Ventes de produits finis		50	TELLILANI LAARBI		204 206 01	
22/07/13	1	252	000061	4457	TVA COLLECTEE		50	TELLILANI LAARBI		34 715 02	
24/07/13	1	254	000062	4110	Clients	C137	51	KOUADRI ALLEWA	650 762 81		
24/07/13	1	255	000062	701	Ventes de produits finis		51	KOUADRI ALLEWA		556 207 53	
24/07/13	1	256	000062	4457	TVA COLLECTEE		51	KOUADRI ALLEWA		94 555 28	
25/07/13	1	258	000063	4110	Clients	C133	52	BEN SAID ABDELLAH	774 403 34		
25/07/13	1	259	000063	701	Ventes de produits finis		52	BEN SAID ABDELLAH		661 883 20	
25/07/13	1	260	000063	4457	TVA COLLECTEE		52	BEN SAID ABDELLAH		112 520 14	
27/07/13	1	262	000064	4110	Clients	C135	53	BOUABSA CHARAF EDDINE	536 802 32		
27/07/13	1	263	000064	701	Ventes de produits finis		53	BOUABSA CHARAF EDDINE		458 805 40	
27/07/13	1	264	000064	4457	TVA COLLECTEE		53	BOUABSA CHARAF EDDINE		77 996 92	
TOTAL A REPORTER									48 122 854 04	48 122 854 04	

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 23

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

J.V-JOURNAL DES VENTES

JUILLET 2013

DATE	FOLIO	N°	LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT										48 122 854,04	48 122 854,04
29/07/13	1	266	000069	4110	Clients		C136	54	BENSAAD ISSAAD	774 403,34	
29/07/13	1	267	000069	701	Ventes de produits finis			54	BENSAAD ISSAAD		661 883,20
29/07/13	1	268	000069	4457	TVA COLLECTEE			54	BENSAAD ISSAAD		112 520,14
31/07/13	1	270	000069	4110	Clients		C137	55	KOUADRI ALLEWA	599 722,59	
31/07/13	1	271	000069	701	Ventes de produits finis			55	KOUADRI ALLEWA		512 583,41
31/07/13	1	272	000069	4457	TVA COLLECTEE			55	KOUADRI ALLEWA		87 139,18
TOTAL (42) MOUVEMENTS du 01/07/13 au 31/07/13										9 104 079,28	9 104 079,28
CUMULS AU 31/07/13										49 496 979,97	49 496 979,97
SOLDE AU 31/07/13											0,00

J.V-JOURNAL DES VENTES

AOUT 2013

DATE	FOLIO	N°	LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/07/13										49 496 979,97	49 496 979,97
03/08/13	1	274	000069	4110	Clients		C53	56	TELLILANI LAARBI	900 243,89	
03/08/13	1	275	000069	701	Ventes de produits finis			56	TELLILANI LAARBI		769 439,22
03/08/13	1	276	000069	4457	TVA COLLECTEE			56	TELLILANI LAARBI		130 804,67
06/08/13	1	278	000069	4110	Clients		C136	57	BENSAAD ISSAAD	450 121,94	
06/08/13	1	279	000069	701	Ventes de produits finis			57	BENSAAD ISSAAD		384 719,61
06/08/13	1	280	000069	4457	TVA COLLECTEE			57	BENSAAD ISSAAD		65 402,33
11/08/13	1	282	000069	4110	Clients		C134	58	HADJEBE RADOUANE	350 241,51	
11/08/13	1	283	000069	701	Ventes de produits finis			58	HADJEBE RADOUANE		299 351,72
11/08/13	1	284	000069	4457	TVA COLLECTEE			58	HADJEBE RADOUANE		50 889,79
13/08/13	1	286	000070	4110	Clients		C133	59	BEN SAID ABDELLAH	310 201,34	
13/08/13	1	287	000070	701	Ventes de produits finis			59	BEN SAID ABDELLAH		265 129,35
13/08/13	1	288	000070	4457	TVA COLLECTEE			59	BEN SAID ABDELLAH		45 071,99
18/08/13	1	290	000071	4110	Clients		C134	60	HADJEBE RADOUANE	783 203,38	
18/08/13	1	291	000071	701	Ventes de produits finis			60	HADJEBE RADOUANE		669 404,60
18/08/13	1	292	000071	4457	TVA COLLECTEE			60	HADJEBE RADOUANE		113 798,78
21/08/13	1	294	000072	4110	Clients		C133	61	BEN SAID ABDELLAH	100 320,43	
21/08/13	1	295	000072	701	Ventes de produits finis			61	BEN SAID ABDELLAH		85 743,96
21/08/13	1	296	000072	4457	TVA COLLECTEE			61	BEN SAID ABDELLAH		14 576,47
TOTAL (18) MOUVEMENTS du 01/08/13 au 31/08/13										2 894 332,49	2 894 332,49
CUMULS AU 31/08/13										52 391 312,46	52 391 312,46
SOLDE AU 31/08/13											0,00

J.V-JOURNAL DES VENTES

SEPTEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N°	LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/08/13										52 391 312,46	52 391 312,46
01/09/13	1	298	000073	4110	Clients		C135	62	BOUABSA CHARAF EDDINE	500 282,16	
01/09/13	1	299	000073	701	Ventes de produits finis			62	BOUABSA CHARAF EDDINE		427 591,59
01/09/13	1	300	000073	4457	TVA COLLECTEE			62	BOUABSA CHARAF EDDINE		72 690,57
04/09/13	1	302	000074	4110	Clients		C136	63	BENSAAD ISSAAD	800 363,46	
04/09/13	1	303	000074	701	Ventes de produits finis			63	BENSAAD ISSAAD		684 071,33
04/09/13	1	304	000074	4457	TVA COLLECTEE			63	BENSAAD ISSAAD		116 292,13
10/09/13	1	306	000075	4110	Clients		C137	64	KOUADRI ALLEWA	400 401,73	
10/09/13	1	307	000075	701	Ventes de produits finis			64	KOUADRI ALLEWA		342 223,70
10/09/13	1	308	000075	4457	TVA COLLECTEE			64	KOUADRI ALLEWA		58 178,03
14/09/13	1	310	000076	4110	Clients		C133	65	BEN SAID ABDELLAH	350 241,51	
14/09/13	1	311	000076	701	Ventes de produits finis			65	BEN SAID ABDELLAH		299 351,72
14/09/13	1	312	000076	4457	TVA COLLECTEE			65	BEN SAID ABDELLAH		50 889,79
17/09/13	1	314	000077	4110	Clients		C53	66	TELLILANI LAARBI	400 401,83	
17/09/13	1	315	000077	701	Ventes de produits finis			66	TELLILANI LAARBI		342 223,70
17/09/13	1	316	000077	4457	TVA COLLECTEE			66	TELLILANI LAARBI		58 178,13
21/09/13	1	318	000078	4110	Clients		C136	67	BENSAAD ISSAAD	460 241,99	
21/09/13	1	319	000078	701	Ventes de produits finis			67	BENSAAD ISSAAD		393 369,22
21/09/13	1	320	000078	4457	TVA COLLECTEE			67	BENSAAD ISSAAD		66 872,77
TOTAL (18) MOUVEMENTS du 01/09/13 au 30/09/13										2 911 932,68	2 911 932,68
CUMULS AU 30/09/13										55 303 245,14	55 303 245,14
SOLDE AU 30/09/13											0,00

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:24

J.V-JOURNAL DES VENTES

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

OCTOBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 30/09/13									55 303 245,14	55 303 245,14
01/10/13	1	322	000079	4110	Clients	C53	68	TELLILANI LAARBI	770 003,33	
01/10/13	1	323	000079	701	Ventes de produits finis		68	TELLILANI LAARBI		658 122,50
01/10/13	1	324	000079	4457	TVA COLLECTEE		68	TELLILANI LAARBI		111 880,83
05/10/13	1	326	000080	4110	Clients	C137	69	KOUADRI ALLEWA	770 003,33	
05/10/13	1	327	000080	701	Ventes de produits finis		69	KOUADRI ALLEWA		658 122,50
05/10/13	1	328	000080	4457	TVA COLLECTEE		69	KOUADRI ALLEWA		111 880,83
07/10/13	1	330	000081	4110	Clients	C135	70	BOUABSA CHARAF EDDINE	700 043,02	
07/10/13	1	331	000081	701	Ventes de produits finis		70	BOUABSA CHARAF EDDINE		598 327,37
07/10/13	1	332	000081	4457	TVA COLLECTEE		70	BOUABSA CHARAF EDDINE		101 715,65
10/10/13	1	334	000082	4110	Clients	C137	71	KOUADRI ALLEWA	500 282,16	
10/10/13	1	335	000082	701	Ventes de produits finis		71	KOUADRI ALLEWA		427 591,59
10/10/13	1	336	000082	4457	TVA COLLECTEE		71	KOUADRI ALLEWA		72 690,57
12/10/13	1	338	000083	4110	Clients	C133	73	BEN SAID ABDELLAH	600 602,59	
12/10/13	1	339	000083	701	Ventes de produits finis		73	BEN SAID ABDELLAH		513 335,55
12/10/13	1	340	000083	4457	TVA COLLECTEE		73	BEN SAID ABDELLAH		87 267,04
14/10/13	1	342	000084	4110	Clients	C134	72	HADJEBBA RADOUANE	200 200,86	
14/10/13	1	343	000084	701	Ventes de produits finis		72	HADJEBBA RADOUANE		171 111,85
14/10/13	1	344	000084	4457	TVA COLLECTEE		72	HADJEBBA RADOUANE		29 089,01
15/10/13	1	346	000085	4110	Clients	C134	74	HADJEBBA RADOUANE	100 320,43	
15/10/13	1	347	000085	701	Ventes de produits finis		74	HADJEBBA RADOUANE		85 743,96
15/10/13	1	348	000085	4457	TVA COLLECTEE		74	HADJEBBA RADOUANE		14 576,47
17/10/13	1	350	000086	4110	Clients	C137	75	KOUADRI ALLEWA	550 442,38	
17/10/13	1	351	000086	701	Ventes de produits finis		75	KOUADRI ALLEWA		470 463,57
17/10/13	1	352	000086	4457	TVA COLLECTEE		75	KOUADRI ALLEWA		79 978,81
19/10/13	1	354	000087	4110	Clients	C136	76	BENSAAD ISSAAD	449 681,94	
19/10/13	1	355	000087	701	Ventes de produits finis		76	BENSAAD ISSAAD		384 343,54
19/10/13	1	356	000087	4457	TVA COLLECTEE		76	BENSAAD ISSAAD		65 338,40
21/10/13	1	358	000088	4110	Clients	C53	77	TELLILANI LAARBI	774 403,34	
21/10/13	1	359	000088	701	Ventes de produits finis		77	TELLILANI LAARBI		661 883,20
21/10/13	1	360	000088	4457	TVA COLLECTEE		77	TELLILANI LAARBI		112 520,14
23/10/13	1	362	000089	4110	Clients	C135	78	BOUABSA CHARAF EDDINE	774 403,34	
23/10/13	1	363	000089	701	Ventes de produits finis		78	BOUABSA CHARAF EDDINE		661 883,20
23/10/13	1	364	000089	4457	TVA COLLECTEE		78	BOUABSA CHARAF EDDINE		112 520,14
25/10/13	1	366	000090	4110	Clients	C133	79	BEN SAID ABDELLAH	776 903,34	
25/10/13	1	367	000090	701	Ventes de produits finis		79	BEN SAID ABDELLAH		661 883,20
25/10/13	1	368	000090	4457	TVA COLLECTEE		79	BEN SAID ABDELLAH		112 520,14
25/10/13	1	369	000090	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		79	BEN SAID ABDELLAH		2 500,00
27/10/13	1	371	000091	4110	Clients	C136	80	BENSAAD ISSAAD	424 901,82	
27/10/13	1	372	000091	701	Ventes de produits finis		80	BENSAAD ISSAAD		361 027,20
27/10/13	1	373	000091	4457	TVA COLLECTEE		80	BENSAAD ISSAAD		61 374,62
27/10/13	1	374	000091	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		80	BENSAAD ISSAAD		2 500,00
31/10/13	1	376	000092	4110	Clients	C53	81	TELLILANI LAARBI	565 702,43	
31/10/13	1	377	000092	701	Ventes de produits finis		81	TELLILANI LAARBI		481 369,60
31/10/13	1	378	000092	4457	TVA COLLECTEE		81	TELLILANI LAARBI		81 832,83
31/10/13	1	379	000092	4452	TIMBRES FISCAUX SUR VENTES		81	TELLILANI LAARBI		2 500,00
TOTAL (45) MOUVEMENTS du 01/10/13 au 31/10/13									7 957 894,31	7 957 894,31
CUMULS AU 31/10/13									63 261 139,45	63 261 139,45
SOLDE AU 31/10/13										0,00

J.V-JOURNAL DES VENTES

NOVEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/10/13									63 261 139,45	63 261 139,45
03/11/13	1	381	000093	4110	Clients	C136	82	BENSAAD ISSAAD	770 883,33	
03/11/13	1	382	000093	701	Ventes de produits finis		82	BENSAAD ISSAAD		658 874,64
03/11/13	1	383	000093	4457	TVA COLLECTEE		82	BENSAAD ISSAAD		112 008,69
06/11/13	1	385	000094	4110	Clients	C134	83	HADJEBBA RADOUANE	440 001,90	
06/11/13	1	386	000094	701	Ventes de produits finis		83	HADJEBBA RADOUANE		376 070,00
06/11/13	1	387	000094	4457	TVA COLLECTEE		83	HADJEBBA RADOUANE		63 931,90
08/11/13	1	389	000095	4110	Clients	C133	84	BEN SAID ABDELLAH	559 682,42	
08/11/13	1	390	000095	701	Ventes de produits finis		84	BEN SAID ABDELLAH		478 361,04
TOTAL A REPORTER									65 031 707,10	64 950 385,72

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:25

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

J.V-JOURNAL DES VENTES

NOVEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									REPORT	65 031 707,10	64 950 385,72
08/11/13	1	391	000098	4457	TVA COLLECTEE		84	BEN SAID ABDELLAH		81 321,38	
11/11/13	1	393	000098	4110	Clients	C137	85	KOUADRI ALLEWA	774 403,34		
11/11/13	1	394	000098	701	Ventes de produits finis		85	KOUADRI ALLEWA		661 883,20	
11/11/13	1	395	000098	4457	TVA COLLECTEE		85	KOUADRI ALLEWA		112 520,14	
14/11/13	1	397	000097	4110	Clients	C134	86	HADJEB A RADOUANE	675 402,92		
14/11/13	1	398	000097	701	Ventes de produits finis		86	HADJEB A RADOUANE		577 267,45	
14/11/13	1	399	000097	4457	TVA COLLECTEE		86	HADJEB A RADOUANE		98 135,47	
16/11/13	1	401	000098	4110	Clients	C133	87	BEN SAID ABDELLAH	399 961,73		
16/11/13	1	402	000098	701	Ventes de produits finis		87	BEN SAID ABDELLAH		341 847,63	
16/11/13	1	403	000098	4457	TVA COLLECTEE		87	BEN SAID ABDELLAH		58 114,10	
18/11/13	1	405	000098	4110	Clients	C136	88	BENSAAD ISSAAD	764 723,30		
18/11/13	1	406	000098	701	Ventes de produits finis		88	BENSAAD ISSAAD		653 609,66	
18/11/13	1	407	000098	4457	TVA COLLECTEE		88	BENSAAD ISSAAD		111 113,64	
21/11/13	1	409	000100	4110	Clients	C134	89	HADJEB A RADOUANE	764 723,30		
21/11/13	1	410	000100	701	Ventes de produits finis		89	HADJEB A RADOUANE		653 609,66	
21/11/13	1	411	000100	4457	TVA COLLECTEE		89	HADJEB A RADOUANE		111 113,64	
23/11/13	1	413	000104	4110	Clients	C137	90	KOUADRI ALLEWA	569 802,46		
23/11/13	1	414	000104	701	Ventes de produits finis		90	KOUADRI ALLEWA		487 010,65	
23/11/13	1	415	000104	4457	TVA COLLECTEE		90	KOUADRI ALLEWA		82 791,81	
26/11/13	1	417	000102	4110	Clients	C53	91	TELLILANI LAARBI	300 081,30		
26/11/13	1	418	000102	701	Ventes de produits finis		91	TELLILANI LAARBI		256 479,74	
26/11/13	1	419	000102	4457	TVA COLLECTEE		91	TELLILANI LAARBI		43 601,56	
TOTAL (30) MOUVEMENTS du 01/11/13 au 30/11/13									6 019 666,00	6 019 666,00	
CUMULS AU 30/11/13									69 280 805,45	69 280 805,45	
SOLDE AU 30/11/13										0,00	

J.V-JOURNAL DES VENTES

DECEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									MOUVEMENTS AU 30/11/13	69 280 805,45	69 280 805,45
04/12/13	1	421	000103	4110	Clients	C133	92	BEN SAID ABDELLAH	399 961,73		
04/12/13	1	422	000103	701	Ventes de produits finis		92	BEN SAID ABDELLAH		341 847,63	
04/12/13	1	423	000103	4457	TVA COLLECTEE		92	BEN SAID ABDELLAH		58 114,10	
08/12/13	1	425	000104	4110	Clients	C133	93	BEN SAID ABDELLAH	774 403,34		
08/12/13	1	426	000104	701	Ventes de produits finis		93	BEN SAID ABDELLAH		661 883,20	
08/12/13	1	427	000104	4457	TVA COLLECTEE		93	BEN SAID ABDELLAH		112 520,14	
08/12/13	1	429	000105	4110	Clients	C137	100	KOUADRI ALLEWA	725 563,13		
08/12/13	1	430	000105	701	Ventes de produits finis		100	KOUADRI ALLEWA		620 139,43	
08/12/13	1	431	000105	4457	TVA COLLECTEE		100	KOUADRI ALLEWA		105 423,70	
09/12/13	1	433	000106	4110	Clients	C53	94	TELLILANI LAARBI	960 084,15		
09/12/13	1	434	000106	701	Ventes de produits finis		94	TELLILANI LAARBI		820 584,74	
09/12/13	1	435	000106	4457	TVA COLLECTEE		94	TELLILANI LAARBI		139 499,41	
10/12/13	1	437	000107	4110	Clients	C135	95	BOUABSA CHARAF EDDINE	960 084,15		
10/12/13	1	438	000107	701	Ventes de produits finis		95	BOUABSA CHARAF EDDINE		820 584,74	
10/12/13	1	439	000107	4457	TVA COLLECTEE		95	BOUABSA CHARAF EDDINE		139 499,41	
11/12/13	1	441	000108	4110	Clients	C136	96	BENSAAD ISSAAD	985 604,26		
11/12/13	1	442	000108	701	Ventes de produits finis		96	BENSAAD ISSAAD		842 396,80	
11/12/13	1	443	000108	4457	TVA COLLECTEE		96	BENSAAD ISSAAD		143 207,46	
14/12/13	1	445	000109	4110	Clients	C134	97	HADJEB A RADOUANE	985 604,26		
14/12/13	1	446	000109	701	Ventes de produits finis		97	HADJEB A RADOUANE		842 396,80	
14/12/13	1	447	000109	4457	TVA COLLECTEE		97	HADJEB A RADOUANE		143 207,46	
16/12/13	1	449	000110	4110	Clients	C137	98	KOUADRI ALLEWA	834 243,60		
16/12/13	1	450	000110	701	Ventes de produits finis		98	KOUADRI ALLEWA		713 028,72	
16/12/13	1	451	000110	4457	TVA COLLECTEE		98	KOUADRI ALLEWA		121 214,88	
19/12/13	1	453	000111	4110	Clients	C134	99	HADJEB A RADOUANE	781 443,37		
19/12/13	1	454	000111	701	Ventes de produits finis		99	HADJEB A RADOUANE		667 900,32	
19/12/13	1	455	000111	4457	TVA COLLECTEE		99	HADJEB A RADOUANE		113 543,05	
25/12/13	1	457	000112	4110	Clients	C135	101	BOUABSA CHARAF EDDINE	774 403,34		
25/12/13	1	458	000112	701	Ventes de produits finis		101	BOUABSA CHARAF EDDINE		661 883,20	
25/12/13	1	459	000112	4457	TVA COLLECTEE		101	BOUABSA CHARAF EDDINE		112 520,14	
29/12/13	1	461	000113	4110	Clients	C136	102	BENSAAD ISSAAD	878 683,79		
TOTAL A REPORTER									78 340 884,57	77 462 200,78	

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 26

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

J.V-JOURNAL DES VENTES

DECEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									REPORT	78 340 884,57	77 462 200,78
29/12/13	1	462	000113	701	Ventes de produits finis		102	BENSAAD ISSAAD		751 011,79	
29/12/13	1	463	000113	4457	TVA COLLECTEE		102	BENSAAD ISSAAD		127 672,00	
31/12/13	1	465	000114	4110	Clients	C135	103	BOUABSA CHARAF EDDINE	308 001,33		
31/12/13	1	466	000114	701	Ventes de produits finis		103	BOUABSA CHARAF EDDINE		263 249,00	
31/12/13	1	467	000114	4457	TVA COLLECTEE		103	BOUABSA CHARAF EDDINE		44 752,33	
31/12/13	1	469	000115	4110	Clients	C136	104	BENSAAD ISSAAD	312 401,35		
31/12/13	1	470	000115	701	Ventes de produits finis		104	BENSAAD ISSAAD		267 009,70	
31/12/13	1	471	000115	4457	TVA COLLECTEE		104	BENSAAD ISSAAD		45 391,65	
31/12/13	1	473	000116	4110	Clients	C133	105	BEN SAID ABDELLAH	749 763,24		
31/12/13	1	474	000116	701	Ventes de produits finis		105	BEN SAID ABDELLAH		640 823,28	
31/12/13	1	475	000116	4457	TVA COLLECTEE		105	BEN SAID ABDELLAH		108 939,96	
31/12/13	1	477	000117	4110	Clients	C53	106	TELLILANI LAARBI	499 842,16		
31/12/13	1	478	000117	701	Ventes de produits finis		106	TELLILANI LAARBI		427 215,52	
31/12/13	1	479	000117	4457	TVA COLLECTEE		106	TELLILANI LAARBI		72 626,64	
31/12/13	1	481	000118	4110	Clients	C80	107	HEBOUCHI HAFID	520 082,25		
31/12/13	1	482	000118	701	Ventes de produits finis		107	HEBOUCHI HAFID		444 514,74	
31/12/13	1	483	000118	4457	TVA COLLECTEE		107	HEBOUCHI HAFID		75 567,51	
31/12/13	1	485	000119	4110	Clients	C135	108	BOUABSA CHARAF EDDINE	499 842,16		
31/12/13	1	486	000119	701	Ventes de produits finis		108	BOUABSA CHARAF EDDINE		427 215,52	
31/12/13	1	487	000119	4457	TVA COLLECTEE		108	BOUABSA CHARAF EDDINE		72 626,64	
31/12/13	1	489	000120	4110	Clients	C53	109	TELLILANI LAARBI	499 842,16		
31/12/13	1	490	000120	701	Ventes de produits finis		109	TELLILANI LAARBI		427 215,52	
31/12/13	1	491	000120	4457	TVA COLLECTEE		109	TELLILANI LAARBI		72 626,64	
31/12/13	1	493	000121	4110	Clients	C137	110	KOUADRI ALLEWA	499 842,16		
31/12/13	1	494	000121	701	Ventes de produits finis		110	KOUADRI ALLEWA		427 215,52	
31/12/13	1	495	000121	4457	TVA COLLECTEE		110	KOUADRI ALLEWA		72 626,64	
31/12/13	1	497	000122	4110	Clients	C53	111	TELLILANI LAARBI	260 041,12		
31/12/13	1	498	000122	701	Ventes de produits finis		111	TELLILANI LAARBI		222 257,37	
31/12/13	1	499	000122	4457	TVA COLLECTEE		111	TELLILANI LAARBI		37 783,75	
TOTAL (60) MOUVEMENTS du 01/12/13 au 31/12/13									13 209 737,05	13 209 737,05	
CUMULS AU 31/12/13									82 490 542,50	82 490 542,50	
SOLDE AU 31/12/13										0,00	

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 27

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

JANVIER 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
01/01/13	1	1	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F79	13/MIM/2012	ZIPHEE.BIO		738 925,00
01/01/13	1	2	00000	4451	TVA sur achats				107 365,00	
01/01/13	1	3	00000	601	Matières premières		13/MIM/2012	ZIPHEE.BIO	631 560,00	
22/01/13	1	5	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	23/2013	SARL MULTI PLAST		623 535,12
22/01/13	1	6	00000	601	Matières premières		23/2013	SARL MULTI PLAST	532 936,00	
22/01/13	1	7	00000	4451	TVA sur achats		23/2013	SARL MULTI PLAST	90 599,12	
27/01/13	1	9	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	27/2013	SARL MULTI PLAST		110 579,04
27/01/13	1	10	00000	4451	TVA sur achats		27/2013	SARL MULTI PLAST	16 067,04	
27/01/13	1	11	00000	601	Matières premières		27/2013	SARL MULTI PLAST	94 512,00	
30/01/13	1	13	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	28	EURL SOUMMAM AROMES		600 004,08
30/01/13	1	14	00000	601	Matières premières		28	EURL SOUMMAM AROMES	512 824,00	
30/01/13	1	15	00000	4451	TVA sur achats		28	EURL SOUMMAM AROMES		600 004,08
TOTAL (12) MOUVEMENTS du 01/01/13 au 31/01/13									2 073 043,24	2 073 043,24
CUMULS AU 31/01/13									2 073 043,24	2 073 043,24
SOLDE AU 31/01/13										0,00

JA-journal des achats

FEVRIER 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/01/13									2 073 043,24	2 073 043,24
03/02/13	1	17	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F06	0005	SARL SOVIPRAL		519 480,00
03/02/13	1	18	00000	601	Matières premières		0005	SARL SOVIPRAL	444 000,00	
03/02/13	1	19	00000	4451	TVA sur achats		0005	SARL SOVIPRAL	75 480,00	
04/02/13	1	21	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F01	104/13	AURES EMBALLAGES		504 459,45
04/02/13	1	22	00000	601	Matières premières		104/13	AURES EMBALLAGES	431 161,92	
04/02/13	1	23	00000	4451	TVA sur achats		104/13	AURES EMBALLAGES	73 297,53	
10/02/13	1	25	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F14	40/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE		73 738,00
10/02/13	1	26	00000	601	Matières premières		40/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	62 400,00	
10/02/13	1	27	00000	4451	TVA sur achats		40/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	10 608,00	
10/02/13	1	28	00000	6452	TIMBRES FISCAUX		40/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	730,00	
17/02/13	1	30	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	50/2013	SARL MULTI PLAST		436 784,40
17/02/13	1	31	00000	601	Matières premières		50/2013	SARL MULTI PLAST	373 320,00	
17/02/13	1	32	00000	4451	TVA sur achats		50/2013	SARL MULTI PLAST	63 464,40	
22/02/13	1	34	00000	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P73	FEVRIER/13	DJEZZY		6 750,01
22/02/13	1	35	00000	626	Frais postaux et de télécommunications		FEVRIER/13	DJEZZY	5 769,24	
22/02/13	1	36	00000	4451	TVA sur achats		FEVRIER/13	DJEZZY	980,77	
TOTAL (16) MOUVEMENTS du 01/02/13 au 28/02/13									1 541 211,86	1 541 211,86
CUMULS AU 28/02/13									3 614 255,10	3 614 255,10
SOLDE AU 28/02/13										0,00

JA-journal des achats

MARS 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 28/02/13									3 614 255,10	3 614 255,10
05/03/13	1	38	00000	4010	Fournisseurs de stocks et services	F06	0019	SARL SOVIPRAL		772 200,00
05/03/13	1	39	00000	601	Matières premières		0019	SARL SOVIPRAL	660 000,00	
05/03/13	1	40	00000	4451	TVA sur achats		0019	SARL SOVIPRAL	112 200,00	
06/03/13	1	42	00001	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P113	DZIM0371866	CMACGM BEJAIA		30 613,38
06/03/13	1	43	00001	4451	TVA sur achats		DZIM0371866	CMACGM BEJAIA	4 233,00	
06/03/13	1	44	00001	601	Matières premières		DZIM0371866	CMACGM BEJAIA	26 380,38	
06/03/13	1	46	00001	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	70	EURL SOUMMAM AROMES		499 981,07
06/03/13	1	47	00001	601	Matières premières		70	EURL SOUMMAM AROMES	427 334,25	
06/03/13	1	48	00001	4451	TVA sur achats		70	EURL SOUMMAM AROMES	72 646,82	
10/03/13	1	50	00001	4010	Fournisseurs de stocks et services	F79	02/mim/2013	ZIPHEE.BIO		737 100,00
10/03/13	1	51	00001	601	Matières premières		02/mim/2013	ZIPHEE.BIO	630 000,00	
10/03/13	1	52	00001	4451	TVA sur achats		02/mim/2013	ZIPHEE.BIO	107 100,00	
12/03/13	1	54	00001	4010	Fournisseurs de stocks et services	F120	40/2013	SNC DISTRIMAF HADJAL ET FRERES		459 780,17
12/03/13	1	55	00001	601	Matières premières		40/2013	SNC DISTRIMAF HADJAL ET FRERES	392 974,49	
12/03/13	1	56	00001	4451	TVA sur achats		40/2013	SNC DISTRIMAF HADJAL ET FRERES	66 805,68	
13/03/13	1	58	00001	4010	Fournisseurs de stocks et services	F82	13003667	SPA GENERAL EMBALLAGE		135 591,30
13/03/13	1	59	00001	601	Matières premières		13003667	SPA GENERAL EMBALLAGE	115 890,00	
13/03/13	1	60	00001	4451	TVA sur achats		13003667	SPA GENERAL EMBALLAGE	19 701,30	
18/03/13	1	62	00001	4010	Fournisseurs de stocks et services	F79	03/mim/2013	ZIPHEE.BIO		737 100,00
TOTAL A REPORTER									6 249 521,02	6 986 621,02

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:28

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

MARS 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT									6 249 521,02	6 986 621,02
18/03/13	1	63	000016	601	Matières premières		03/mim/2013	ZIPHEE.BIO	630 000,00	
18/03/13	1	64	000016	4451	TVA sur achats		03/mim/2013	ZIPHEE.BIO	107 100,00	
22/03/13	1	66	000017	4011	Fournisseurs des services	P73	MARS/13	DJEZZY		3 450,00
22/03/13	1	67	000017	626	Frais postaux et de télécommunications		MARS/13	DJEZZY	2 948,72	
22/03/13	1	68	000017	4451	TVA sur achats		MARS/13	DJEZZY	501,28	
24/03/13	1	70	000018	4011	Fournisseurs des services	P90	D10/005667	DOUANES BEJAIA		1 209 651,00
24/03/13	1	71	000018	4451	TVA sur achats		D10/005667	DOUANES BEJAIA	683 127,00	
24/03/13	1	72	000018	601	Matières premières		D10/005667	DOUANES BEJAIA	526 524,00	
24/03/13	1	74	000019	4010	Fournisseurs de stocks et services	F132	13-0107	EMINPACK		3 463 740,18
24/03/13	1	75	000019	601	Matières premières		13-0107	EMINPACK	3 463 740,18	
24/03/13	1	77	000020	4010	Fournisseurs de stocks et services	F70	101/2013	SARL TEB		3 740 022,00
24/03/13	1	78	000020	601	Matières premières		101/2013	SARL TEB	3 196 600,00	
24/03/13	1	79	000020	4451	TVA sur achats		101/2013	SARL TEB	543 422,00	
26/03/13	1	81	000021	4011	Fournisseurs des services	P89	8359/13	SPA BMT BEJAIA		4 680,00
26/03/13	1	82	000021	4451	TVA sur achats		8359/13	SPA BMT BEJAIA	680,00	
26/03/13	1	83	000021	601	Matières premières		8359/13	SPA BMT BEJAIA	4 000,00	
TOTAL (35) MOUVEMENTS du 01/03/13 au 31/03/13									11 793 909,10	11 793 909,10
CUMULS AU 31/03/13									15 408 164,20	15 408 164,20
SOLDE AU 31/03/13										0,00

JA-journal des achats

AVRIL 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/03/13									15 408 164,20	15 408 164,20
02/04/13	1	85	000022	4011	Fournisseurs des services	P113	D2/IM0380572	CMACGM BEJAIA		16 968,46
02/04/13	1	86	000022	601	Matières premières		D2/IM0380572	CMACGM BEJAIA	16 968,46	
04/04/13	1	88	000023	4011	Fournisseurs des services	P89	9131/13	SPA BMT BEJAIA		12 975,30
04/04/13	1	89	000023	4451	TVA sur achats		9131/13	SPA BMT BEJAIA	1 885,30	
04/04/13	1	90	000023	601	Matières premières		9131/13	SPA BMT BEJAIA	11 090,00	
07/04/13	1	92	000024	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	FCBEJ1302973	CEVITAL		1 853 587,50
07/04/13	1	93	000024	4451	TVA sur achats		FCBEJ1302973	CEVITAL	2 337,50	
07/04/13	1	94	000024	601	Matières premières		FCBEJ1302973	CEVITAL	1 851 250,00	
07/04/13	1	96	000025	4011	Fournisseurs des services	P88	1/6955	SOGEPORTS		250,97
07/04/13	1	97	000025	4451	TVA sur achats		1/6955	SOGEPORTS	36,47	
07/04/13	1	98	000025	601	Matières premières		1/6955	SOGEPORTS	214,50	
07/04/13	1	100	000026	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	120	EURL SOUMMAM AROMES		400 005,74
07/04/13	1	101	000026	601	Matières premières		120	EURL SOUMMAM AROMES	341 885,25	
07/04/13	1	102	000026	4451	TVA sur achats		120	EURL SOUMMAM AROMES	58 120,49	
08/04/13	1	104	000027	4011	Fournisseurs des services	P03	02/13	LCQ		40 833,00
08/04/13	1	105	000027	604	Achats d'études et de prestations de services		02/13	LCQ	34 900,00	
08/04/13	1	106	000027	4451	TVA sur achats		02/13	LCQ	5 933,00	
09/04/13	1	108	000028	4010	Fournisseurs de stocks et services	F121	169/2013	SARL BEJAIA EQUIPEMENTS INDUSTRIELS		84 545,24
09/04/13	1	109	000028	615	Entretien, réparations et maintenance		169/2013	SARL BEJAIA EQUIPEMENTS INDUSTRIELS	71 545,50	
09/04/13	1	110	000028	4451	TVA sur achats		169/2013	SARL BEJAIA EQUIPEMENTS INDUSTRIELS	12 162,74	
09/04/13	1	111	000028	6452	TIMBRES FISCAUX		169/2013	SARL BEJAIA EQUIPEMENTS INDUSTRIELS	837,00	
11/04/13	1	113	000029	4011	Fournisseurs des services	P122	0023/13	ASSOCIATION DES PRODUCTION BOISSONS ALGE		300 000,00
11/04/13	1	114	000029	658	Autres charges de gestion courante		0023/13	ASSOCIATION DES PRODUCTION BOISSONS ALGE	300 000,00	
16/04/13	1	116	000030	4011	Fournisseurs des services	P85	T/0803/13	SNC TRANSIT IDRES		20 439,90
16/04/13	1	117	000030	601	Matières premières		T/0803/13	SNC TRANSIT IDRES	17 470,00	
16/04/13	1	118	000030	4451	TVA sur achats		T/0803/13	SNC TRANSIT IDRES	2 969,90	
18/04/13	1	120	000031	4010	Fournisseurs de stocks et services	F14	127/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE		98 317,00
18/04/13	1	121	000031	601	Matières premières		127/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	83 200,00	
18/04/13	1	122	000031	4451	TVA sur achats		127/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	14 144,00	
18/04/13	1	123	000031	6452	TIMBRES FISCAUX		127/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	973,00	
20/04/13	1	125	000032	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	136	EURL SOUMMAM AROMES		600 005,25
20/04/13	1	126	000032	601	Matières premières		136	EURL SOUMMAM AROMES	512 825,00	
20/04/13	1	127	000032	4451	TVA sur achats		136	EURL SOUMMAM AROMES	87 180,25	
21/04/13	1	129	000033	4010	Fournisseurs de stocks et services	F48	000561	AQUASIM SPA		1 026 043,20
21/04/13	1	130	000033	601	Matières premières		000561	AQUASIM SPA	876 960,00	
21/04/13	1	131	000033	4451	TVA sur achats		000561	AQUASIM SPA	149 083,20	
TOTAL A REPORTER									19 862 135,76	19 862 135,76

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 29

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

AVRIL 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT									19 862 135,76	19 862 135,76
TOTAL (36) MOUVEMENTS du 01/04/13 au 30/04/13									4 453 971,56	4 453 971,56
CUMULS AU 30/04/13									19 862 135,76	19 862 135,76
SOLDE AU 30/04/13										0,00

JA-journal des achats

MAI 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 30/04/13									19 862 135,76	19 862 135,76
01/05/13	1	133	000034	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	de13038298	CEVITAL		2 136 712,50
01/05/13	1	134	000034	4451	TVA sur achats		de13038298	CEVITAL	310 462,50	
01/05/13	1	135	000034	601	Matières premières		de13038298	CEVITAL	1 826 250,00	
05/05/13	1	137	000035	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	134/2013	SARL MULTI PLAST		1 010 897,55
05/05/13	1	138	000035	4451	TVA sur achats		134/2013	SARL MULTI PLAST	146 882,55	
05/05/13	1	139	000035	601	Matières premières		134/2013	SARL MULTI PLAST	864 015,00	
05/05/13	1	141	000036	4010	Fournisseurs de stocks et services	F82	13006585	SPA GENERAL EMBALLAGE		237 736,75
05/05/13	1	142	000036	4451	TVA sur achats		13006585	SPA GENERAL EMBALLAGE	34 542,95	
05/05/13	1	143	000036	601	Matières premières		13006585	SPA GENERAL EMBALLAGE	203 193,80	
06/05/13	1	145	000037	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P126	125	SALAMA ASSURANCE ALGERIE		198 110,05
06/05/13	1	146	000037	616	Primes d'assurances		125	SALAMA ASSURANCE ALGERIE	171 765,00	
06/05/13	1	147	000037	4451	TVA sur achats		125	SALAMA ASSURANCE ALGERIE	26 225,05	
06/05/13	1	148	000037	6452	TIMBRES FISCAUX		125	SALAMA ASSURANCE ALGERIE	120,00	
13/05/13	1	150	000038	4010	Fournisseurs de stocks et services	F110	2013005	EURL ALGEEK		54 744,30
13/05/13	1	151	000038	4451	TVA sur achats		2013005	EURL ALGEEK	7 954,30	
13/05/13	1	152	000038	615	Entretien, réparations et maintenance		2013005	EURL ALGEEK	46 790,00	
14/05/13	1	154	000039	4010	Fournisseurs de stocks et services	F70	166/2013	SARL TEB		1 815 056,10
14/05/13	1	155	000039	601	Matières premières		166/2013	SARL TEB	1 551 330,00	
14/05/13	1	156	000039	4451	TVA sur achats		166/2013	SARL TEB	263 726,10	
14/05/13	1	158	000040	4010	Fournisseurs de stocks et services	F112	870/2013	EURL BEINX ALGERIE		85 410,00
14/05/13	1	159	000040	4451	TVA sur achats		870/2013	EURL BEINX ALGERIE	12 410,00	
14/05/13	1	160	000040	605	Achats de matériels, équipements et travaux		870/2013	EURL BEINX ALGERIE	73 000,00	
20/05/13	1	162	000041	4010	Fournisseurs de stocks et services	F14	169/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE		28 511,76
20/05/13	1	163	000041	601	Matières premières		169/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	24 128,00	
20/05/13	1	164	000041	4451	TVA sur achats		169/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	4 101,76	
20/05/13	1	165	000041	6452	TIMBRES FISCAUX		169/2013	EURL EXPRESSION AROMATIQUES ALGERIE	282,00	
20/05/13	1	167	000042	4010	Fournisseurs de stocks et services	F111	FAG13100726	SPA DISTRIM		21 937,50
20/05/13	1	168	000042	4451	TVA sur achats		FAG13100726	SPA DISTRIM	3 187,50	
20/05/13	1	169	000042	601	Matières premières		FAG13100726	SPA DISTRIM	18 750,00	
20/05/13	1	171	000043	4010	Fournisseurs de stocks et services	F05	870/2013	SARL PTD II		75 465,00
20/05/13	1	172	000043	601	Matières premières		870/2013	SARL PTD II	64 500,00	
20/05/13	1	173	000043	4451	TVA sur achats		870/2013	SARL PTD II	10 965,00	
22/05/13	1	175	000044	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P73	1053845540	DJEZZY		3 450,00
22/05/13	1	176	000044	4451	TVA sur achats		1053845540	DJEZZY	501,28	
22/05/13	1	177	000044	626	Frais postaux et de télécommunications		1053845540	DJEZZY	2 948,72	
27/05/13	1	179	000045	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	187	EURL SOUMMAM AROMES		499 999,50
27/05/13	1	180	000045	601	Matières premières		187	EURL SOUMMAM AROMES	427 350,00	
27/05/13	1	181	000045	4451	TVA sur achats		187	EURL SOUMMAM AROMES	72 649,50	
TOTAL (38) MOUVEMENTS du 01/05/13 au 31/05/13									6 168 031,01	6 168 031,01
CUMULS AU 31/05/13									26 030 166,77	26 030 166,77
SOLDE AU 31/05/13										0,00

JA-journal des achats

JUIN 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/05/13									26 030 166,77	26 030 166,77
02/06/13	1	183	000046	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P03	05/13	LCQ		38 610,00
02/06/13	1	184	000046	604	Achats d'études et de prestations de services		05/13	LCQ	33 000,00	
02/06/13	1	185	000046	4451	TVA sur achats		05/13	LCQ	5 610,00	
02/06/13	1	187	000047	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	166/2013	SARL MULTI PLAST		766 638,99
02/06/13	1	188	000047	601	Matières premières		166/2013	SARL MULTI PLAST	655 247,00	
02/06/13	1	189	000047	4451	TVA sur achats		166/2013	SARL MULTI PLAST	111 391,99	
04/06/13	1	191	000048	4010	Fournisseurs de stocks et services	F123	4960	SARL PIM ALGERIE		22 753,26
04/06/13	1	192	000048	605	Achats de matériels, équipements et travaux		4960	SARL PIM ALGERIE	19 254,92	
TOTAL A REPORTER									26 854 670,68	26 858 169,02

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:30

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

JUIN 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT									26 854 670,68	26 858 169,02
04/06/13	1	193	000048	4451	TVA sur achats		4960	SARL PIM ALGERIE	3 273,34	
04/06/13	1	194	000048	6452	TIMBRES FISCAUX		4960	SARL PIM ALGERIE	225,00	
04/06/13	1	196	000048	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P124	045/2013	LABO- BEN YAHIA		2 304,50
04/06/13	1	197	000048	604	Achats d'études et de prestations de services		045/2013	LABO- BEN YAHIA	1 950,00	
04/06/13	1	198	000048	4451	TVA sur achats		045/2013	LABO- BEN YAHIA	331,50	
04/06/13	1	199	000048	6452	TIMBRES FISCAUX		045/2013	LABO- BEN YAHIA	23,00	
04/06/13	1	201	000054	4010	Fournisseurs de stocks et services	F130	F13/00137	EURL LMHS. PAPETERIE		20 000,05
04/06/13	1	202	000054	607	Achats non stockés de matières et fournitures		F13/00137	EURL LMHS. PAPETERIE	17 094,06	
04/06/13	1	203	000054	4451	TVA sur achats		F13/00137	EURL LMHS. PAPETERIE	2 905,99	
08/06/13	1	205	000051	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P127	143A2013	ETS TAALBA		25 389,00
08/06/13	1	206	000051	602	Autres approvisionnements		143A2013	ETS TAALBA	21 700,00	
08/06/13	1	207	000051	4451	TVA sur achats		143A2013	ETS TAALBA	3 689,00	
08/06/13	1	209	000052	4010	Fournisseurs de stocks et services	F38	53/2013	OUCHIHA SALIM		22 900,00
08/06/13	1	210	000052	607	Achats non stockés de matières et fournitures		53/2013	OUCHIHA SALIM	22 900,00	
08/06/13	1	212	000053	404	Fournisseurs d'immobilisations		54/2013	OUCHIHA SALIM		444 500,00
08/06/13	1	213	000053	2180	EQUIPEMENT DE BUREAU		54/2013	OUCHIHA SALIM	386 000,00	
08/06/13	1	214	000053	2181	autres immobilisations corporelles		54/2013	OUCHIHA SALIM	35 000,00	
08/06/13	1	215	000053	605	Achats de matériels, équipements et travaux		54/2013	OUCHIHA SALIM	23 500,00	
11/06/13	1	217	000054	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P128	097/13	SARL LABO-IDRES		18 135,00
11/06/13	1	218	000054	604	Achats d'études et de prestations de services		097/13	SARL LABO-IDRES	15 500,00	
11/06/13	1	219	000054	4451	TVA sur achats		097/13	SARL LABO-IDRES	2 635,00	
11/06/13	1	221	000058	4010	Fournisseurs de stocks et services	F129	015A2013	CONFECTION ANKI		16 950,00
11/06/13	1	222	000058	602	Autres approvisionnements		015A2013	CONFECTION ANKI	16 950,00	
15/06/13	1	224	000058	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	228	EURL SOUMMAM AROMES		500 002,43
15/06/13	1	225	000058	601	Matières premières		228	EURL SOUMMAM AROMES	427 352,50	
15/06/13	1	226	000058	4451	TVA sur achats		228	EURL SOUMMAM AROMES	72 649,93	
15/06/13	1	228	000057	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	227	EURL SOUMMAM AROMES		500 002,43
15/06/13	1	229	000057	601	Matières premières		227	EURL SOUMMAM AROMES	427 352,50	
15/06/13	1	230	000057	4451	TVA sur achats		227	EURL SOUMMAM AROMES	72 649,93	
16/06/13	1	232	000058	4010	Fournisseurs de stocks et services	F129	017A2013	CONFECTION ANKI		16 600,00
16/06/13	1	233	000058	602	Autres approvisionnements		017A2013	CONFECTION ANKI	16 600,00	
18/06/13	1	235	000058	622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires		03/2013	salhi said	59 000,00	
18/06/13	1	236	000058	4451	TVA sur achats		03/2013	salhi said	10 030,00	
18/06/13	1	237	000058	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P61	03/2013	salhi said		69 030,00
18/06/13	1	239	000060	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P124	046/2013	LABO- BEN YAHIA		7 622,00
18/06/13	1	240	000060	604	Achats d'études et de prestations de services		046/2013	LABO- BEN YAHIA	6 450,00	
18/06/13	1	241	000060	4451	TVA sur achats		046/2013	LABO- BEN YAHIA	1 096,50	
18/06/13	1	242	000060	6452	TIMBRES FISCAUX		046/2013	LABO- BEN YAHIA	75,50	
24/06/13	1	244	000061	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P28	1206/2013	OUCHIHA EL ARBI STATION SERVICE		68 500,00
24/06/13	1	245	000061	607	Achats non stockés de matières et fournitures		1206/2013	OUCHIHA EL ARBI STATION SERVICE	68 500,00	
29/06/13	1	247	000062	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	BEJ13094612	CEVITAL		1 816 087,50
29/06/13	1	248	000062	601	Matières premières		BEJ13094612	CEVITAL	1 813 750,00	
29/06/13	1	249	000062	4451	TVA sur achats		BEJ13094612	CEVITAL	2 337,50	
29/06/13	1	251	000063	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P125	562	CHAMBRE DE COMMERCE ET INDUSTRIE TIKOJD		12 000,00
29/06/13	1	252	000063	618	Documentation et divers		562	CHAMBRE DE COMMERCE ET INDUSTRIE TIKOJD	10 256,41	
29/06/13	1	253	000063	4451	TVA sur achats		562	CHAMBRE DE COMMERCE ET INDUSTRIE TIKOJD	1 743,59	
30/06/13	1	255	000064	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P62	425130604618	SONALGAZ M CHEDELLAH		61 587,09
30/06/13	1	256	000064	4451	TVA sur achats		425130604618	SONALGAZ M CHEDELLAH	3 989,15	
30/06/13	1	257	000064	607	Achats non stockés de matières et fournitures		425130604618	SONALGAZ M CHEDELLAH	57 597,94	
30/06/13	1	259	000065	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P62	425113060462	SONALGAZ M CHEDELLAH		104 599,95
30/06/13	1	260	000065	4451	TVA sur achats		425113060462	SONALGAZ M CHEDELLAH	6 775,21	
30/06/13	1	261	000065	607	Achats non stockés de matières et fournitures		425113060462	SONALGAZ M CHEDELLAH	97 824,74	
30/06/13	1	263	000066	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P62	425130604633	SONALGAZ M CHEDELLAH		102 523,04
30/06/13	1	264	000066	4451	TVA sur achats		425130604633	SONALGAZ M CHEDELLAH	6 640,64	
30/06/13	1	265	000066	607	Achats non stockés de matières et fournitures		425130604633	SONALGAZ M CHEDELLAH	95 882,40	
TOTAL (63) MOUVEMENTS du 01/06/13 au 30/06/13									4 636 735,24	4 636 735,24
CUMULS AU 30/06/13									30 666 902,01	30 666 902,01
SOLDE AU 30/06/13									0,00	0,00

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 31

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

JUILLET 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 30/06/13									30 666 902,01	30 666 902,01
03/07/13	1	267	000067	4010	Fournisseurs de stocks et services	F70	252/2013	SARL TEB TRAITE		3 651 991,20
03/07/13	1	268	000067	4451	TVA sur achats		252/2013	SARL TEB	530 631,20	
03/07/13	1	269	000067	601	Matières premières		252/2013	SARL TEB	3 121 360,00	
04/07/13	1	271	000068	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P138	CH/56239	CNRC BOUIRA PUBLICATION CNRC		10 670,00
04/07/13	1	272	000068	658	Autres charges de gestion courante		CH/56239	CNRC BOUIRA PUBLICATION CNRC	10 670,00	
10/07/13	1	274	000068	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P139	23/13	GACI RAHMOUNE		300 000,00
10/07/13	1	275	000068	615	Entretien, réparations et maintenance		23/13	GACI RAHMOUNE	300 000,00	
12/07/13	1	277	000070	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	BEJ13099462	CEVITAL		1 816 087,50
12/07/13	1	278	000070	4451	TVA sur achats		BEJ13099462	CEVITAL	2 337,50	
12/07/13	1	279	000070	601	Matières premières		BEJ13099462	CEVITAL	1 813 750,00	
16/07/13	1	281	000071	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P125	574	CHAMBRE DE COMMERCE TIKDJA 0056243		6 000,00
16/07/13	1	282	000071	628	Cotisations et divers		574	CHAMBRE DE COMMERCE TIKDJA	6 000,00	
22/07/13	1	284	000072	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P73	127438001	DJEZZY		3 450,00
22/07/13	1	285	000072	626	Frais postaux et de télécommunications		127438001	DJEZZY	2 948,72	
22/07/13	1	286	000072	4451	TVA sur achats		127438001	DJEZZY	501,28	
23/07/13	1	288	000073	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P28	807/2013	OUCHIHA EL ARBI STATION SERVICE ch/0056		54 800,00
23/07/13	1	289	000073	607	Achats non stockés de matières et fournitures		807/2013	OUCHIHA EL ARBI STATION SERVICE	54 800,00	
23/07/13	1	291	000074	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	BEJ13103579	CEVITAL		1 816 087,50
23/07/13	1	292	000074	4451	TVA sur achats		BEJ13103579	CEVITAL	2 337,50	
23/07/13	1	293	000074	601	Matières premières		BEJ13103579	CEVITAL	1 813 750,00	
31/07/13	1	295	000075	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	249/2013	SARL MULTI PLAST CH/0056249		630 150,30
31/07/13	1	296	000075	601	Matières premières		249/2013	SARL MULTI PLAST	538 590,00	
31/07/13	1	297	000075	4451	TVA sur achats		249/2013	SARL MULTI PLAST	91 560,30	
TOTAL (23) MOUVEMENTS du 01/07/13 au 31/07/13									8 289 236,50	8 289 236,50
CUMULS AU 31/07/13									38 956 138,51	38 956 138,51
SOLDE AU 31/07/13										0,00

JA-journal des achats

AOÛT 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/07/13									38 956 138,51	38 956 138,51
03/08/13	1	299	000076	4010	Fournisseurs de stocks et services	F82	13011823	SPA GENERAL EMBALLAGE ch/0056259		135 591,30
03/08/13	1	300	000076	601	Matières premières		13011823	SPA GENERAL EMBALLAGE	115 890,00	
03/08/13	1	301	000076	4451	TVA sur achats		13011823	SPA GENERAL EMBALLAGE ch/0056259	19 701,30	
05/08/13	1	303	000077	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	CBEJ13107630	CEVITAL		1 816 087,50
05/08/13	1	304	000077	601	Matières premières		CBEJ13107630	CEVITAL	1 813 750,00	
05/08/13	1	305	000077	4451	TVA sur achats		CBEJ13107630	CEVITAL	2 337,50	
05/08/13	1	307	000078	4010	Fournisseurs de stocks et services	F110	2013009	EURL ALGEK ch/0056265		29 343,60
05/08/13	1	308	000078	601	Matières premières		2013009	EURL ALGEK ch/0056265	25 080,00	
05/08/13	1	309	000078	4451	TVA sur achats		2013009	EURL ALGEK ch/0056265	4 263,60	
13/08/13	1	311	000079	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P124	058/2013	LABO- BEN YAHIA		18 907,20
13/08/13	1	312	000079	604	Achats d'études et de prestations de services		058/2013	LABO- BEN YAHIA	16 000,00	
13/08/13	1	313	000079	4451	TVA sur achats		058/2013	LABO- BEN YAHIA	2 720,00	
13/08/13	1	314	000079	6452	TIMBRES FISCAUX		058/2013	LABO- BEN YAHIA	187,20	
15/08/13	1	316	000080	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	267/2013	SARL MULTI PLAST ch/0056262		291 381,48
15/08/13	1	317	000080	601	Matières premières		267/2013	SARL MULTI PLAST ch/0056262	249 044,00	
15/08/13	1	318	000080	4451	TVA sur achats		267/2013	SARL MULTI PLAST ch/0056262	42 337,48	
22/08/13	1	320	000081	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P73	130665779	DJEZZY		3 450,00
22/08/13	1	321	000081	626	Frais postaux et de télécommunications		130665779	DJEZZY	2 948,72	
22/08/13	1	322	000081	4451	TVA sur achats		130665779	DJEZZY	501,28	
27/08/13	1	324	000082	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P28	408/13	OUCHIHA EL ARBI STATION SERVICE		68 500,00
27/08/13	1	325	000082	607	Achats non stockés de matières et fournitures		408/13	OUCHIHA EL ARBI STATION SERVICE	68 500,00	
TOTAL (21) MOUVEMENTS du 01/08/13 au 31/08/13									2 363 261,08	2 363 261,08
CUMULS AU 31/08/13									41 319 399,59	41 319 399,59
SOLDE AU 31/08/13										0,00

JA-journal des achats

SEPTEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 31/08/13									41 319 399,59	41 319 399,59
01/09/13	1	327	000083	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P113	DZIM0429726	CMACGM BEJAIA CH/0056274		58 967,81
01/09/13	1	328	000083	601	Matières premières		DZIM0429726	CMACGM BEJAIA	50 671,81	
TOTAL A REPORTER									41 370 071,40	41 378 367,40

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 32

EXERCICE 01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

SEPTEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									REPORT	41 370 071,40	41 378 367,40
01/09/13	1	329	000083	4451	TVA sur achats		DZIM0429729	CMACGM BEJAIA	8 296,00		
04/09/13	1	331	000084	4010	Fournisseurs de stocks et services	F82	13013102	SPA GENERAL EMBALLAGE		142 370,87	
04/09/13	1	332	000084	4451	TVA sur achats		13013102	SPA GENERAL EMBALLAGE	20 686,37		
04/09/13	1	333	000084	601	Matières premières		13013102	SPA GENERAL EMBALLAGE	121 684,50		
10/09/13	1	335	000085	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	302/2013	SARL MULTI PLAST CH/0056268		435 065,67	
10/09/13	1	336	000085	601	Matières premières		302/2013	SARL MULTI PLAST CH/0056268	371 851,00		
10/09/13	1	337	000085	4451	TVA sur achats		302/2013	SARL MULTI PLAST CH/0056268	63 214,67		
12/09/13	1	339	000085	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P89	24427/13	SPA BMT BEJAIA CH/0056274		9 360,00	
12/09/13	1	340	000085	601	Matières premières		24427/13	SPA BMT BEJAIA	8 000,00		
12/09/13	1	341	000085	4451	TVA sur achats		24427/13	SPA BMT BEJAIA	1 360,00		
12/09/13	1	343	000087	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P90	2013-17185	DOUANES ALGERIENS PORT BEJAIA CH/0003884		1 794 738,00	
12/09/13	1	344	000087	601	Matières premières		2013-17185	DOUANES ALGERIENS PORT BEJAIA	863 536,00		
12/09/13	1	345	000087	4451	TVA sur achats		2013-17185	DOUANES ALGERIENS PORT BEJAIA	929 202,00		
12/09/13	1	346	000087	6452	TIMBRES FISCAUX		2013-17185	DOUANES ALGERIENS PORT BEJAIA	2 000,00		
12/09/13	1	348	000088	4010	Fournisseurs de stocks et services	F132	13-0140	EMINPACK SA BARCELONA ESPAIN		4 586 370,52	
12/09/13	1	349	000088	601	Matières premières		13-0140	EMINPACK SA BARCELONA ESPAIN	4 586 370,52		
12/09/13	1	351	000089	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P113	DZIM0438074	CMACGM BEJAIA		20 377,92	
12/09/13	1	352	000089	601	Matières premières		DZIM0438074	CMACGM BEJAIA	20 377,92		
22/09/13	1	354	000090	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P73	132996156	DJEZZY		3 450,00	
22/09/13	1	355	000090	626	Frais postaux et de télécommunications		132996156	DJEZZY	2 948,72		
22/09/13	1	356	000090	4451	TVA sur achats		132996156	DJEZZY	501,28		
23/09/13	1	358	000091	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P89	25403/2013	SPA BMT BEJAIA CH/0056274		14 133,60	
23/09/13	1	359	000091	601	Matières premières		25403/2013	SPA BMT BEJAIA	12 080,00		
23/09/13	1	360	000091	4451	TVA sur achats		25403/2013	SPA BMT BEJAIA	2 053,60		
23/09/13	1	362	000092	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P89	25343/13	SPA BMT BEJAIA CH/0056274		9 360,00	
23/09/13	1	363	000092	601	Matières premières		25343/13	SPA BMT BEJAIA	8 000,00		
23/09/13	1	364	000092	4451	TVA sur achats		25343/13	SPA BMT BEJAIA	1 360,00		
24/09/13	1	366	000093	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P88	1720018	SOGEPORIS CH/0056274		501,93	
24/09/13	1	367	000093	601	Matières premières		1720018	SOGEPORIS	429,00		
24/09/13	1	368	000093	4451	TVA sur achats		1720018	SOGEPORIS	72,93		
30/09/13	1	370	000094	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P85	T/2110/13	SNC TRANSIT IDRES CH/0056274		26 620,70	
30/09/13	1	371	000094	601	Matières premières		T/2110/13	SNC TRANSIT IDRES	23 010,00		
30/09/13	1	372	000094	4451	TVA sur achats		T/2110/13	SNC TRANSIT IDRES	1 610,70		
30/09/13	1	373	000094	601	Matières premières		T/2110/13	SNC TRANSIT IDRES HEURES SUPL.	2 000,00		
TOTAL (36) MOUVEMENTS du 01/09/13 au 30/09/13									7 101 317,02	7 101 317,02	
CUMULS AU 30/09/13									48 420 716,61	48 420 716,61	
SOLDE AU 30/09/13										0,00	

JA-journal des achats

OCTOBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									MOUVEMENTS AU 30/09/13	48 420 716,61	48 420 716,61
01/10/13	1	375	000095	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P124	068/2013	LABO- BEN YAHIA ESPECE		18 493,60	
01/10/13	1	376	000095	604	Achats d'études et de prestations de services		068/2013	LABO- BEN YAHIA	15 650,00		
01/10/13	1	377	000095	4451	TVA sur achats		068/2013	LABO- BEN YAHIA	2 660,50		
01/10/13	1	378	000095	6452	TIMBRES FISCAUX		068/2013	LABO- BEN YAHIA	183,10		
09/10/13	1	380	000096	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P28	410/13	OUCHHA EL ARBI STATION SERVICE ESPECE		54 800,00	
09/10/13	1	381	000096	607	Achats non stockés de matières et fournitures		410/13	OUCHHA EL ARBI STATION SERVICE	54 800,00		
17/10/13	1	383	000097	4010	Fournisseurs de stocks et services	F110	2013012	EURL ALGEK		51 129,00	
17/10/13	1	384	000097	4451	TVA sur achats		2013012	EURL ALGEK	7 429,00		
17/10/13	1	385	000097	601	Matières premières		2013012	EURL ALGEK	43 700,00		
22/10/13	1	387	000098	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P73	135070549	DJEZZY		348,46	
22/10/13	1	388	000098	626	Frais postaux et de télécommunications		135070549	DJEZZY	348,46		
26/10/13	1	390	000099	4010	Fournisseurs de stocks et services	F24	000372	SARL ALPHA PET ESPECE		165 438,00	
26/10/13	1	391	000099	601	Matières premières		000372	SARL ALPHA PET	140 000,00		
26/10/13	1	392	000099	4451	TVA sur achats		000372	SARL ALPHA PET	23 800,00		
26/10/13	1	393	000099	6452	TIMBRES FISCAUX		000372	SARL ALPHA PET	1 638,00		
27/10/13	1	395	000100	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	363/2013	SARL MULTI PLAST CH/0056272		650 131,56	
27/10/13	1	396	000100	601	Matières premières		363/2013	SARL MULTI PLAST	555 668,00		
27/10/13	1	397	000100	4451	TVA sur achats		363/2013	SARL MULTI PLAST	94 463,56		
27/10/13	1	399	000101	4010	Fournisseurs de stocks et services	F131	22/2013	ETS AZZOUZ ESPECE		72 674,55	
TOTAL A REPORTER									49 361 057,23	49 433 731,78	

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE 33

EXERCICE 01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

OCTOBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									REPORT	49 361 057,23	49 433 731,78
27/10/13	1	400	000101	615	Entretien réparations et maintenance		22/2013	ETS AZZOUZ	61 500,00		
27/10/13	1	401	000101	4451	TVA sur achats		22/2013	ETS AZZOUZ	10 455,00		
27/10/13	1	402	000101	6452	TIMBRES FISCAUX		22/2013	ETS AZZOUZ	719,55		
28/10/13	1	404	000102	4010	Fournisseurs de stocks et services	F131	023/2013	ETS AZZOUZ ESPECE		85 933,22	
28/10/13	1	405	000102	615	Entretien réparations et maintenance		023/2013	ETS AZZOUZ	72 720,00		
28/10/13	1	406	000102	4451	TVA sur achats		023/2013	ETS AZZOUZ	12 362,40		
28/10/13	1	407	000102	6452	TIMBRES FISCAUX		023/2013	ETS AZZOUZ	850,82		
29/10/13	1	409	000103	4010	Fournisseurs de stocks et services	F131	024	ETS AZZOUZ ESPECE		71 847,36	
29/10/13	1	410	000103	615	Entretien réparations et maintenance		024	ETS AZZOUZ	60 800,00		
29/10/13	1	411	000103	4451	TVA sur achats		024	ETS AZZOUZ	10 336,00		
29/10/13	1	412	000103	6452	TIMBRES FISCAUX		024	ETS AZZOUZ	711,36		
TOTAL (30) MOUVEMENTS du 01/10/13 au 31/10/13									1 170 795,75	1 170 795,75	
CUMULS AU 31/10/13									49 591 512,36	49 591 512,36	
SOLDE AU 31/10/13										0,00	

JA-journal des achats

NOVEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	
									MOUVEMENTS AU 31/10/13	49 591 512,36	49 591 512,36
03/11/13	1	414	000104	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P124	082/2013	LABO- BEN YAHIA		9 926,28	
03/11/13	1	415	000104	604	Achats d'études et de prestations de services		082/2013	LABO- BEN YAHIA	8 400,00		
03/11/13	1	416	000104	4451	TVA sur achats		082/2013	LABO- BEN YAHIA	1 428,00		
03/11/13	1	417	000104	6452	TIMBRES FISCAUX		082/2013	LABO- BEN YAHIA	98,28		
05/11/13	1	419	000105	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	BE/13134340	CEVITAL		2 092 837,50	
05/11/13	1	420	000105	601	Matières premières		BE/13134340	CEVITAL	1 788 750,00		
05/11/13	1	421	000105	4451	TVA sur achats		BE/13134340	CEVITAL	304 087,50		
10/11/13	1	423	000106	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	1304231	SPA SGT		2 444 105,66	
10/11/13	1	424	000106	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	1304231	SPA SGT		126 126,00	
10/11/13	1	425	000106	601	Matières premières		1304231	SPA SGT	2 088 979,20		
10/11/13	1	426	000106	275	Dépôts et cautionnement versés		1304231	SPA SGT	107 800,00		
10/11/13	1	427	000106	4451	TVA sur achats		1304231	SPA SGT	373 452,46		
16/11/13	1	429	000107	4010	Fournisseurs de stocks et services	F82	13016383	SPA GENERAL EMBALLAGE		142 370,87	
16/11/13	1	430	000107	601	Matières premières		13016383	SPA GENERAL EMBALLAGE	121 684,50		
16/11/13	1	431	000107	4451	TVA sur achats		13016383	SPA GENERAL EMBALLAGE	20 686,37		
19/11/13	1	433	000108	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	1304364	SPA SGT		2 340,00	
19/11/13	1	434	000108	275	Dépôts et cautionnement versés		1304364	SPA SGT	2 000,00		
19/11/13	1	435	000108	4451	TVA sur achats		1304364	SPA SGT	340,00		
19/11/13	1	437	000109	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	1304363	SPA SGT		117 000,00	
19/11/13	1	438	000109	601	Matières premières		1304363	SPA SGT	100 000,00		
19/11/13	1	439	000109	4451	TVA sur achats		1304363	SPA SGT	17 000,00		
20/11/13	1	441	000110	4010	Fournisseurs de stocks et services	F50	05/2013	EURL EAHIEX		99 944,64	
20/11/13	1	442	000110	601	Matières premières		05/2013	EURL EAHIEX	84 577,00		
20/11/13	1	443	000110	4451	TVA sur achats		05/2013	EURL EAHIEX	14 378,09		
20/11/13	1	444	000110	6452	TIMBRES FISCAUX		05/2013	EURL EAHIEX	989,55		
22/11/13	1	446	000111	4010	Fournisseurs de stocks et services	F50	06/2013	EURL EAHIEX		99 944,64	
22/11/13	1	447	000111	601	Matières premières		06/2013	EURL EAHIEX	84 577,00		
22/11/13	1	448	000111	4451	TVA sur achats		06/2013	EURL EAHIEX	14 378,09		
22/11/13	1	449	000111	6452	TIMBRES FISCAUX		06/2013	EURL EAHIEX	989,55		
24/11/13	1	451	000112	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P28	1111/13	OUCHINA EL ARBI STATION SERVICE		68 500,00	
24/11/13	1	452	000112	607	Achats non stocks de matières et fournitures		1111/13	OUCHINA EL ARBI STATION SERVICE	68 500,00		
26/11/13	1	454	000113	4010	Fournisseurs de stocks et services	F01	001669/13	AURES EMBALLAGES		403 961,69	
26/11/13	1	455	000113	601	Matières premières		001669/13	AURES EMBALLAGES	345 266,40		
26/11/13	1	456	000113	4451	TVA sur achats		001669/13	AURES EMBALLAGES	58 695,29		
27/11/13	1	458	000114	4010	Fournisseurs de stocks et services	F48	001835	AQUASIM SPA		577 886,40	
27/11/13	1	459	000114	601	Matières premières		001835	AQUASIM SPA	493 920,00		
27/11/13	1	460	000114	4451	TVA sur achats		001835	AQUASIM SPA	83 966,40		
27/11/13	1	462	000115	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P17	017/2013	CCABINET DE COMPTABILITE M.DAHACHE C300		152 100,00	
27/11/13	1	463	000115	622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires		017/2013	CCABINET DE COMPTABILITE M.DAHACHE C300	130 000,00		
27/11/13	1	464	000115	4451	TVA sur achats		017/2013	CCABINET DE COMPTABILITE M.DAHACHE C300	22 100,00		
28/11/13	1	466	000116	4010	Fournisseurs de stocks et services	F48	001839	AQUASIM SPA		577 886,40	
28/11/13	1	467	000116	601	Matières premières		001839	AQUASIM SPA	493 920,00		
TOTAL A REPORTER									56 422 476,04	56 506 442,44	

SARL MIM
TOGIE CHORFA
CHORFA W DE BOUIRA

JOURNAUX
-copie provisoire

PAGE:34

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

JA-journal des achats

NOVEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT									56 422 476,04	56 506 442,44
28/11/13	1	468	000116	4451	TVA sur achats		001839	AQUASIM SPA	83 966,40	
29/11/13	1	470	000117	4010	Fournisseurs de stocks et services	F35	BEJ13141135	CEVITAL		2 092 837,50
29/11/13	1	471	000117	601	Matières premières		BEJ13141135	CEVITAL	1 788 750,00	
29/11/13	1	472	000117	4451	TVA sur achats		BEJ13141135	CEVITAL	304 087,50	
30/11/13	1	474	000116	4010	Fournisseurs de stocks et services	F15	454	EURL SOUMMAM AROMES		700 000,00
30/11/13	1	475	000116	601	Matières premières		454	EURL SOUMMAM AROMES	598 290,60	
30/11/13	1	476	000116	4451	TVA sur achats		454	EURL SOUMMAM AROMES	101 709,40	
TOTAL (49) MOUVEMENTS du 01/11/13 au 30/11/13									9 707 767,58	9 707 767,58
CUMULS AU 30/11/13									59 299 279,94	59 299 279,94
SOLDE AU 30/11/13										0,00

JA-journal des achats

DECEMBRE 2013

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
MOUVEMENTS AU 30/11/13									59 299 279,94	59 299 279,94
08/12/13	1	478	000116	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P124	091/2013	LABO- BEN YAHIA		12 998,70
08/12/13	1	479	000116	604	Achats d'études et de prestations de services		091/2013	LABO- BEN YAHIA	11 000,00	
08/12/13	1	480	000116	4451	TVA sur achats		091/2013	LABO- BEN YAHIA	1 870,00	
08/12/13	1	481	000116	6452	TIMBRES FISCAUX		091/2013	LABO- BEN YAHIA	128,70	
18/12/13	1	483	000120	4010	Fournisseurs de stocks et services	F48	001967	AQUASIM SPA ch/0070316		571 989,60
18/12/13	1	484	000120	601	Matières premières		001967	AQUASIM SPA	488 880,00	
18/12/13	1	485	000120	4451	TVA sur achats		001967	AQUASIM SPA	83 109,60	
18/12/13	1	487	000121	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	F/AV1304762	SPA SGT FACT D'AVOIR	2 340,00	
18/12/13	1	488	000121	275	Dépôts et cautionnement versés		F/AV1304762	SPA SGT FACT D'AVOIR		2 000,00
18/12/13	1	489	000121	4451	TVA sur achats		F/AV1304762	SPA SGT FACT D'AVOIR		340,00
26/12/13	1	491	000122	4010	Fournisseurs de stocks et services	F09	432/2013	SARL MULTI PLAST		595 368,54
26/12/13	1	492	000122	601	Matières premières		432/2013	SARL MULTI PLAST	508 862,00	
26/12/13	1	493	000122	4451	TVA sur achats		432/2013	SARL MULTI PLAST	86 506,54	
26/12/13	1	495	000123	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	1304860	SPA SGT		2 444 105,66
26/12/13	1	496	000123	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	1304860	SPA SGT		126 126,00
26/12/13	1	497	000123	275	Dépôts et cautionnement versés		1304860	SPA SGT	107 800,00	
26/12/13	1	498	000123	601	Matières premières		1304860	SPA SGT	2 088 979,20	
26/12/13	1	499	000123	4451	TVA sur achats		1304860	SPA SGT	373 452,46	
29/12/13	1	501	000124	4010	Fournisseurs de stocks et services	F05	02514/2013	SARL PTD II		118 228,50
29/12/13	1	502	000124	601	Matières premières		02514/2013	SARL PTD II	101 050,00	
29/12/13	1	503	000124	4451	TVA sur achats		02514/2013	SARL PTD II	17 178,50	
29/12/13	1	505	000125	4010	Fournisseurs de stocks et services	F48	002011	AQUASIM SPA		589 680,00
29/12/13	1	506	000125	601	Matières premières		002011	AQUASIM SPA	504 000,00	
29/12/13	1	507	000125	4451	TVA sur achats		002011	AQUASIM SPA	85 680,00	
29/12/13	1	509	000126	4010	Fournisseurs de stocks et services	F140	F/AV1304867	SPA SGT FACT D'AVOIR	117 526,50	
29/12/13	1	510	000126	275	Dépôts et cautionnement versés		F/AV1304867	SPA SGT FACT D'AVOIR		100 450,00
29/12/13	1	511	000126	4451	TVA sur achats		F/AV1304867	SPA SGT FACT D'AVOIR		17 076,50
31/12/13	1	513	000127	4011	FOURNISSEURS DES SERVICES	P61	12/2013	SALHI SAID		304 200,00
31/12/13	1	514	000127	622	Remunérations d'intermédiaires et honoraires		12/2013	SALHI SAID	260 000,00	
31/12/13	1	515	000127	4451	TVA sur achats		12/2013	SALHI SAID	44 200,00	
TOTAL (30) MOUVEMENTS du 01/12/13 au 31/12/13									4 882 563,50	4 882 563,50
CUMULS AU 31/12/13									64 181 843,44	64 181 843,44
SOLDE AU 31/12/13										0,00

SARL MIM

PRODUCTION D'EAU MINERALE ET BOISSONS NON ALCOOLISEES

Adresse : RN N° 26 TOGIE , CHORFA WILAYA DE BOUIRA

Tél : 026 95 04 95 Fax : 026 95 04 95

RIB :

RC N° : 10/00-0283534 ART. IMP : 10172178039 MF. : 001110179000263 NIS :

web : _____ e-mail : nadjib_mati yahoo.fr

Facture N° 92, le 04/12/2013

Doit :

Client : BEN SAID ABDELLAH

DOMAINE YKHLEF MUSTAPHA ZAOUIA BENI TAMOU BLIDA

RC N° : 09/00-4060586A11 Al. : 09230014153 MF. : 198044340028038 NIS :

Réf	Désignation	UM	Quantité	P.U.H.T	TVA	Montant HT	Remise
00001	Jus d'orange 2 litres	FDX	909	376.07	17,00	341 847.63	

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Trois Cent Quatre-vingt Dix Neuf Mille Neuf Cent Soixante et Un DA
Soixante Treize Centimes

Mode de règlement : VERSEMENT

N° Pièce	Montant
versement du 02/12/2013	400 000.00



Montant HT :	341 847,63
TVA 17 % :	58 114,10
Total TTC :	399 961,73
Avance 100,01% :	400 000,00
Net à payer :	-38,27

SARL MIM
TOGIE CHORFA CHORFA W DE BOUIRA
 N° D'IDENTIFICATION : 001110179000262

TABLEAU DES SALAIRES ET DES HEURS DE TRAVAIL ANNUEL DE CHAQUE TRAVAILLEUR DANS L'ATELIER DE PRODUCTION

AGENT	SALAIRE	LES HEURS/An	AGENT	SALAIRE	LES HEURS/An
01	250 821.53	2 593	20	13 793.83	142.6
02	244 990.65	2 532.7	21	141 301.32	1 460.8
03	27 129.73	280.4	22	16 060.23	166.03
04	16 817.70	173.8	23	98 850.77	1 021.92
05	315 400.17	3 260.6	24	79 042.74	817.15
06	91 554.61	946.49	25	30 422.16	314.51
07	155 520.84	1 607.7	26	114 471.14	1 183.41
08	257 947.45	2 666.6	27	163 095.84	1 686.09
09	26 407.46	273	28	192 014.46	1 985.06
10	224 250.34	2 318.31	29	96 535.27	997.99
11	8 848.71	91.47	30	57 656.92	596.06
12	123 436.47	1 276.07	31	127 635.75	1 319.51
13	6 927.47	71.61	32	73 063.49	755.33
14	104 330.68	1 078.57	33	28 595.61	295.62
15	126 900.08	1 311.89	34	43 553.21	450.26
16	172 241.83	1780.64	35	30 388.59	314.16
17	225 867.45	2 335.03	36	58 516.81	604.95
18	7 211.53	74.55	37	18 332.66	189.52
19	38 104.69	394.3	38	30 767.33	318/07

LE PRIX UNITAIRE DE L'HEURE DE MOD EST DE : 96.73 DA

- Le prix d'achats de la matière première et fourniture est fixé à 94.40 DA/KG (frais de transport inclus) .
- les frais de livraison annuel sont de 5557919.66 DA .

Ce document est délivré par le service de comptabilité de La SARL MIM .

