

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د.مولاي الطاهر - سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة و جباية

مدى تطبيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف ABC

في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

(مع دراسة حالة في مؤسسة نפטال فرع SPA سعيدة)

اشراف الأستاذة:

حرمل سليمة

من إعداد الطالبتين:

♦ يبيرير فاطمة

♦ نظري خديجة

أعضاء اللجنة المناقشة:

الأستاذ:..... رئيسا

الأستاذة:..... مشرفة

الأستاذ:..... ممتحننا

الأستاذ:..... ممتحننا

السنة الجامعية:

2014/2013

جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د.مولاي الطاهر - سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة و جباية

مدى تطبيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف ABC

في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

(مع دراسة حالة في مؤسسة نפטال فرع SPA سعيدة)

اشراف الأستاذة:

حرمل سليمة

من إعداد الطالبتين:

♦ يبرير فاطمة

♦ نظري خديجة

أعضاء اللجنة المناقشة:

الأستاذ:..... رئيسا
الأستاذة:..... مشرفة
الأستاذ:..... ممتحننا
الأستاذ:..... ممتحننا

السنة الجامعية:

2014/2013

سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبِّ السَّمَاوَاتِ السَّبْعِ وَالْأَرْضِ وَالْعَرْشِ الْمَجِيدِ
عَلَى كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ



دعاء

يا رب..... لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت، ولا أصاب باليأس

إذا فشلت..... بل ذكرني دائما فان الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح.

يا رب..... علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة و أن حب الانتقام مظاهر

الضعف.

يا رب..... إن جردتني من المال انزل لي الأمل وان جردتني من النجاح انزل لي قوة العنا

حتى التغلب على الفشل.....وان جرد مني من نعمة الصحة اترك لي نعمة الصحة

اترك لي نعمة الإيمان.

يا رب.....إذا أسأت إلى الناس أعطني شجاعة الاعتذار وإذا أساء الناس لي أعطني شجاعة العفو.

يا ارب..... إذا نسيتك لا تنساني.

إهداء

إلى الذي زرع بداخلي حب العلم و كافح من أجلي حتى بلغت هذه اللحظة و كان لي العون
الشديد في كل شيء أبي العزيز جلول .

إلى التي عاشت معي كل لحظات حياتي بجزئها و فرحها و تحملت أخطائي طيلة حياتها إلى أعلى
هدية و هبني إليها الله أمي "مامة".

إلى قرّة عيني محمد أيوب

إلى إخواني و أخواني: مرزوق ، حمدوش مرزوق، عودقة نصيرة، عينونة، إكرام.

إلى كل صديقاتي و كل من نسيهم قلبي و لم ينسأهم قلبي.

إلى كل من يحمل لقب إبرير مزار

إلى من شاركنتي متعة هذا الإنجاز خديجة.

قطوم

إهداء

إلى أحلى كلمة يرددّها لساني إلى أجمل كائن عرفته عيوني إلى أنقى و أقوى حب أحس به قلبي
إلى من أحمل اسمه بكل إفتخار أبي العزيز "فيصل محمد"

إلى من حملتني و وضعتني و كانت سندي في الوجود و تولتني بالحب و الرعاية إلى مفتاح الصبر
على الشدائد و السراج المنير في حياتي إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها أمي
الغالية "فاطنة"

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكراهم فؤادي أخواتي

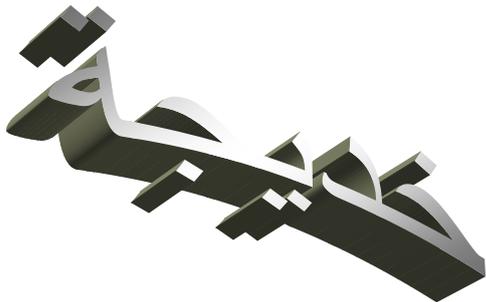
إلى فراشة الحياة "شهرة" إلى رفيق دربي خطيبي: مرزوق

إلى كل من يحمل لقب نظري، بكوش .

إلى كل الرفيقات اللواتي عشت معهن أجمل أيام حياتي.

إلى من نسيتهم مذكري و حملتهم ذاكري

إلى من قاسمتني عبئ الانجاز هذا "فاطمة".



كلمة شكر

الحمد لله حمدا يوافي ما تزايد من نعم الشكر على ما أولا من الفضل و الكرم، الصلاة و السلام على نبيه محمد سيد الخلق أجمعين نسأل الله عز و جل أن يجعل هذا العمل خالصا لوجهة الكريم و أن يوفقنا لما يحبه و يرضاه.

نوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة المشرفة "حرملة سليمة" على توجيهاتها و نصائحها القيمة و القضاء الفكري الذي لم تبخل به

و تتقدم بخالص الشكر إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة

كما نشكر كل عمل مؤسسة نفضال SPA بأخص مغربي كريمة.

إلى من علمونا حروفا من ذهب و عبارات من أسمي و أجلى عبارات في العلم إلى من صاغوالنا علمهم حروفا فمن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم و النجاح إلى أساتذة الكرام من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي.

الملخص:

تقوم هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف (ABC) من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من الأنظمة وخطوات تطبيقه و مدى امكانية تطبيقه في المؤسسة.

و نلخص الفكرة الأساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف الغير المتجانسة و عنصر التكلفة هو النشاط المعين، فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو مراكز الإنتاجية.

و توضح نتائج الدراسة أن المؤسسة تقوم بتبني هذا النظام و الذي يعتبر آلية تساعد على فهم أفضل لمسببات التكلفة.

résumer

Cette étude est d'identifier les couts du système (ABC) en termes de définition exécutive de ce type de système et d'application des mesures et la faisabilité de son application dans l'entreprise . et résumer l'idée de base des couts dans le système sur la base des activités basées sur l'abandon de la nation de centres de production comme un centre d'assemblage de composants de couts non . homogènes et l'éléments de cout est affecté l'activité il est évident que le cout ne peut pas être axé sur les départements ou centres de productivité . et décrit les résultats de l'étude ont indiqué que la société adopte ce système , qui est un mécanisme pour aider à mieux comprendre les causes du cout.

الفهرس

بسملة

دعاء

اهداء

شكر و تقدير

ملخص بلغتين

فهرس المحتوى

قائمة الجداول

قائمة الاشكال

01.....مقدمة عامة

الفصل (1): محاسبة التكاليف بين الطرق التقليدية و الانظمة الحديثة

06مقدمة الفصل

المبحث الاول : عموميات حول محاسبة التكاليف

المطلب (1) : تعريف محاسبة التكاليف ووظيفتها في المؤسسة07

المطلب (2) : التكاليف و سعر التكلفة14

المطلب (3) : الطرق التقليدية لحساب التكاليف27

المبحث الثاني : الانتقال الى الطرق الحديثة لتخصيص التكاليف

المطلب (1) : الانتقادات الموجهة لأنظمة التقليدية لحساب التكاليف.....31

المطلب (2) : نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....35

المطلب (3) : تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.....41

خاتمة الفصل.....49

الفصل الثاني : مميزات نظام ABC و آليات تطبيقه

مقدمة الفصل.....50

المبحث الاول : مقومات نظام ل ABC و أهدافها

المطلب (1) : خصائص و مبادئ النظام.....51

المطلب (2) : أهداف و أهمية و مزايا النظام.....56

المطلب (3) : مجالات استخدام النظام و الظروف المساعدة لتطبيقه.....61

المبحث الثاني : تطبيق نظام ل ABC و تقييمه

المطلب (1) : آلية عمل طريقة ABC.....65

المطلب (2) : انعكاسات ل ABC على مراحل السير في المؤسسة و علاقته بنظام ل ABM.....72

المطلب (3) : محددات نظام ABC.....78

خاتمة الفصل.....80

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لمؤسسة نפטال SPA

81..... : مقدمة الفصل

المبحث الاول : لمحة تاريخية عن مؤسسة نفعال

المطلب (1) : نشأة مؤسسة نفعال 82

المطلب (2) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة 83

المطلب (3) : المهام و الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة نفعال..... 87

المبحث الثاني : الطرق الحديثة لحساب التكاليف في مؤسسة نفعال

المطلب (1) : تعريف و أدوات المحاسبة التكاليف (ABC) في المؤسسة 91

المطلب (2) : شرح رقم التحليلي و جدول مستخلصات التسيير 92

المطلب (3) : كيفية احتساب المؤسسة لتكاليفها 95

خاتمة الفصل..... 111

خاتمة عامة..... 112

مراجع.

ملاحق

قائمة الجداول:

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تبويب التكاليف المختلفة	25
02	توزيع الأعباء الغير مباشرة	95
03	حساب تكلفة الشراء بالنسبة للبنزين العادي	95
04	حساب تكلفة الأعباء بالنسبة للبنزين العادي	97
05	حساب هامش الربح بالنسبة للبنزين العادي	98
06	النتيجة التحليلية بالنسبة للبنزين العادي	98
07	حساب تكلفة الشراء بالنسبة للبنزين الممتاز	99
08	حساب تكلفة الأعباء بالنسبة للبنزين الممتاز	101
09	حساب هامش الربح بالنسبة للبنزين الممتاز	102
10	النتيجة التحليلية بالنسبة للبنزين الممتاز	102
11	حساب تكلفة الشراء بالنسبة للبنزين الممتاز بدون رصاص	103
12	حساب تكلفة الأعباء بالنسبة للبنزين الممتاز بدون رصاص	104
13	حساب هامش الربح بالنسبة للبنزين الممتاز بدون رصاص	105
14	النتيجة التحليلية بالنسبة للبنزين الممتاز بدون رصاص	105

106	حساب تكلفة الشراء بالنسبة للمازوت	15
108	حساب تكلفة الأعباء بالنسبة للمازوت	16
109	حساب هامش الربح بالنسبة للمازوت	17
109	النتيجة التحليلية بالنسبة للمازوت	18
109	النتيجة التحليلية الكلية	19

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	وظائف محاسبة التكاليف	11
02	التبويب حسب علاقة العنصر بحجم النشاط	20
03	التنظيم الهرمي لكلف الصنع وفق الأنشطة	46
04	مبدأ طريقة التكاليف المستندة لنشاط في تحميل التكاليف	54
05	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	55
06	تقسيم المؤسسة حسب نظام التكاليف ABC	66
07	علاقة بين ABC و ABM	74
08	التسيير على أساس الأنشطة	77

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في اساليب الادارة و التسيير، ونظرا لكبر حجمها أدت الحاجة الى زيادة التخصصات الادارية الدقيقة ، وتعقد العملية الادارية ، الامر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق و التنظيم و الرقابة الفعالة مع زيادة هذا التطور في انظمة التكاليف ، ادى الى ظهور انظمة حديثة كنظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) ، ونظام الادارة على اساس الانشطة (ABM) ونظام التكلفة المستهدفة ، ونظام اسعار التحويل (التنازل) فيما بين الوحدات ، و نظام الإنتاج في الموعد بالضبط أو ما يسمى بالإنتاج اللحظي ونظاما لإدارة الجودة الشاملة و غيرها .

حيث ساعدت هذه الانظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، و تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات ، ومن أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف الغير المباشرة على المنتجات دراسة 1987 و التي يدور مضمونها حول استخدام النظام الجديد المسمى بالنظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) :

كما ان نظام التكاليف يركز على اساس الانشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة و الانشطة التي تستخدم هذه المواد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و بين المنتج النهائي ، حيث انه خلال العقدين الاخيرين من القرن العشرين خضعت محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا معلومات التي استدعت تكوين نظرية محاسبة تناسب تلك الظروف المتغيرة .

في حين ان نظام التكلفة على اساس الانشطة يقوم على فكرة استخدام الأنشطة كأساس لتتبع التكاليف الإضافية و تحميلها على وحدات المنتج وفق علاقة السبب و الأثر، حيث يقوم على اعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة و أن المنتجات تسبب من خلال الأنشطة التي تحتاجها لذا فان هذا النظام (ABC) يعمل على دقة تحميل التكاليف على وحدات المنتج أو الخدمة، و هذا بدوره أدى إلى اتخاذ القرارات الأفضل في المنظمات و من هذه القرارات:

- قرارات التسعير.

- قرارات التوقف عن إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة.

- قرارات المزيج البيعي.

تم التطرق الى هذا النظام الجديد (ABC) التكاليف على اساس الأنشطة و الذي ظهر لكي يتلافى مع الانتقادات التي واجهت الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف الاضافية على وحدات الانتاج حيث يسند الى تخصيص عناصر التكاليف على مراكز التكلفة أولا ثم تحميل تلك المراكز على منتج النهائي بناء على حجم الإنتاج.

و من خلال دراسته من حيث الاساس النظري و الاطار الفكري و توضيح الخطوات المبني على الأنشطة لدى الوحدات الاقتصادية.

إشكالية البحث:

للاحاطة بالموضوع أكثر، سنحاول طرح الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي :

- ما مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة؟

و لتوضيح بالإشكالية الرئيسية لا بد من طرح بعض التساؤلات الفرعية.

1- هل يتم استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة و ما

هي الصعوبات التي تواجهها ؟

2- هل يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بتزويد بيانات فقط؟.

3- على أي أساس يتم استخدام نظام تكاليف على أساس الأنشطة؟ و تفضيليه عن تقليدي؟.

فرضيات البحث:

من خلال هذه التساؤلات سنقدم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة نحاول اثبات صحتها او نفيها.

(1) يتم استخدام نظام ABC في المؤسسة ، كما تواجه بعض الصعوبات في تطبيق هذا النظام

هو التسجيل الرقم الحساب التحليلي بإعطاء كل نشاط مكانه.

(2) ان نظام (ABC) ليس فقط يقوم بتزويد بيانات تكاليف دقيقة نسبيا و لكن يزود

بمعلومات عن أصل تكلفة.

(3) ان الأساس في استخدام نظام (ABC) و تفضيله عن النظام التقليدي نابع من أن ارتباط

التكلفة بالمنتجات يمكن تصنيفها الى صنفين.

- أ- تكلفة مباشرة قابلة للتتبع أو الاستقصاء مباشرة مثل: العمالة المباشرة، المواد المباشرة.
- ب- تكلفة غير مباشرة يتعلق بالمنتج بشكل غير مباشر مثل: تكلفة معالجة المواد، تكلفة الأدوات.

أسباب اختيار الموضوع:

ان سبب اختيار الموضوع ما مدى تطبيق الطرق الحديثة يعود الى:

- الرغبة في الميول لشخصية في هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص.
- الرغبة في التوسع في الطرق التكاليف التقليدية و للتعرف على الطرق الحديثة للتكاليف.
- قلة الدراسات حول موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC),

أهداف البحث:

- ان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تقديم نموذج تكاليف، يتضمن طرق و اجراءات تطبيق نظام (ABC) في مؤسسة نفعال.
- حاجة مؤسسة نفعال إلى تطبيق أنظمة التكاليف المبنية على الانشطة لأنها تقوم بتخصيص أنشطتها بشكل دقيق بهدف تحقيق الربح.
- يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة و سليمة.

منهجية البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا و للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي للجانب النظري و جانب دراسة الحالة و من الأدوات البحث التي تم الاستعانة بها: الكتب و المراجع العربية و الفرنسية، مذكرات ماجستير و الدكتوراه، مجالات إلكترونية.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على الملاحظة و المقابلة الشخصية في مؤسسة نفضال بسعيدة.

خطة البحث:

تعرضنا في هذا البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين و فصل ثالث تطبيقي.

حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى محاسبة التكاليف بين الطرق التقليدية و الأنظمة الحديثة، و يتضمن كل فصل مبحثين و كل مبحث يتضمن ثلاث مطالب.

أما في يخص الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى مقومات و أهداف و تطبيق نظام (ABC) و تقييمه.

و الفصل الثالث يتضمن دراسة تطبيقية لمؤسسة نفضال SPA سعيدة لدراسة مدى تطبيق هذا النظام (ABC)

الفصل الأول

محاسبة التكاليف بين الطرق التقليدية و الانظمة الحديثة

الفصل الأول: محاسبة التكاليف بين الطرق التقليدية و الأنظمة الحديثة.

مقدمة الفصل:

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق هدفها الأساسي و الذي هو قياس تكلفة الإنتاج عن طريق الاعتماد على أنظمة مختلفة، فتحدد النظام المستخدم الذي يتوقف على طبيعة العمليات الإنتاجية حيث تفرض هذه العمليات نوع النظام مما يتطلب سهولة حساب التكاليف و توفير المعلومات الملائمة.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المطلب الأول : تعريف محاسبة التكاليف ووظيفتها في المؤسسة

ظهور محاسبة التكاليف :

يمكن تقسيم محاسبة التكاليف إلى

أ- محاسبة التكاليف التقليدية :

"في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر ، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير ، و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ، ونظام المحاسبة العامة و المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات و المحاسبية. أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية احتياجات و متطلبات المؤسسة ، و خاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 م ، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها و نواتجها الخاصة بكل منتج."¹

¹ أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، الطبعة الرابعة 2005، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، ص7.

ب- محاسبة التكاليف المعاصرة :

"المرحلة الثانية لمحاسب التكاليف، بدأت بعد 1945 م ، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة ادى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ،ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وحب عليها أن تخفض تكاليفها للحد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة ،مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها ،تكاليف تاريخية ، تكاليف اقتصادية ،تكاليف تقديرية ،معيارية ،تكاليف ثابتة ،تكاليف متغيرة شبه متغيرة لاستخدامها في اعداد الموازنات المرنة المتغيرة و معرفة عتبة مردوديتها"⁽¹⁾

تعريف محاسبة التكاليف :

تعريف (1) :

"يعني تطبيق التكلفة و مبادئ محاسبة التكاليف و تقنياتها و مفاهيمها كعلم و فن و ممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية ،وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية"⁽²⁾.

تعريف (2) : "عرفت بأنها تطبيقات التكلفة و مبادئ حسابات التكاليف ،(و السيطرة عليها و مراقبتها)الطرق و التقنيات لعلم و فن و أساليب التحقق من التكاليف و السيطرة عليها و مراقبتها ، و تحديد مقدار الربحية ،و عرض المعلومات لأعراض اتخاذ القرارات الادارية "⁽²⁾.

¹ أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، المرجع السابق، ص8.

² د-غسان فلاح المطارية، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثاني، 2002، جامعة آل البيت، ص16.

و لذا من التعريف هذا هناك اطار عام لمحاسبة التكاليف يتمثل في مسك دفاتر ،مراقبة التكاليف ،تحليل التكاليف ،تقييم البضاعة، إعداد الموازنات كل هذا من أجل المساعدة في عملية اتخاذ القرارات". (1)

تعريف (3) :

"إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والادارية .وهي أداة هادفة في كل إجراء من اجراءات يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الادارة . و هي تعمل على مد الادارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف على تنفيذ المهام . كما أنها ضرورية كأداة ادارية تستخدم فيحل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها الادارة يوم بعد يوم". (2)

تعريف (4) :

تعرف محاسبة التكاليف على أنها تحديد و قياس و تجميع و تحليل و إعداد و شرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية ونظرا لان هذه الأهداف كثيرة و متنوعة و لا تقتصر على تحديد السلع و الخدمات اللازمة لإعداد التقارير المالية لذا على محاسبة التكاليف يجب إن تطور نفسها باستمرار لتقديم البيانات التي تحتاجها الادارة في أداء وظائفها الادارية المختلفة.

¹ أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، المرجع السابق، ص10.
² د-غسان فلاح المطارية، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثاني، 2002، جامعة آل البيت، ص16.

- " و عرفت على نفسها أيضا على أنها مجموعة من الإجراءات التي تتصف أولا بأنها منظمة في مناهج منطقية ، و ثانيا بأنها تركز على عملية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى ، و ثالثا بأنها تشكل وظيفة أو وظائف محددة لها" .⁽¹⁾

- تعريف المؤسسة :

- تعريف (1) :

"هي مجموعة منظمة ومهيكله تخضع لمنطق دقيق و لمقياس محددة من الناحية الهندسية و من الناحية البشرية ، و من هذا المنطق تصبح المؤسسة و كيف ما كانت صناعية ، تجارية خدمات....." ⁽²⁾

- تعريف (2) :

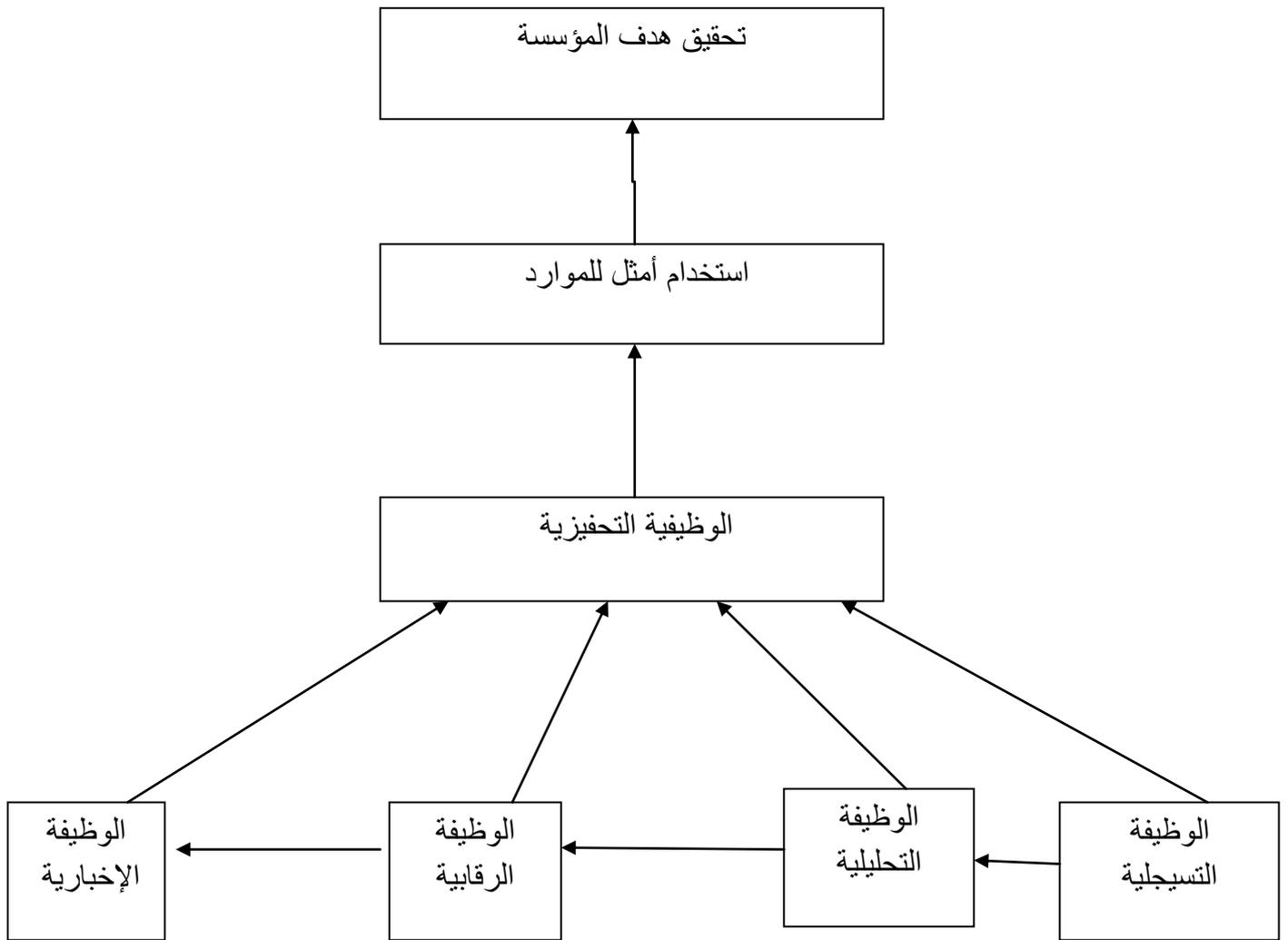
"هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في اطار قانوني اجتماعي معين ، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الانتاج و تبادل السلع و الخدمات مع أعوان اقتصاديين اخرين ، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة ، و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه ، و تبعا لحجم و نوع نشاطه" .⁽³⁾

¹ د محمد تسيير الرجيبي، محاسبة التكاليف، الطبعة 2009، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ص7-8.
² بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، المرجع السابق، ص15
³ سالمى، ياسن، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة نفضال، GPL بلدية، مذكرة الماجيستر في العلوم التجارية، 2010، ص10

وظائف محاسبة التكاليف :

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف و التي بتحقيقها تساعد ادارة المؤسسة على تحقيق اهدافها المرسومة ، و يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي :

الشكل(1) :وظائف محاسبة التكاليف



المصدر اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة بين التكاليف و بين النظرية و التطبيق ، دار حامل للنشر و

التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 26

" من خلال هذا الشكل سوف يبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف هي كالاتي :

1- الوظيفة التسجيلية:

تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد ، أجور ، مصروفات)

2- الوظيفة التحليلية:

و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف ، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر .

3- الوظيفة الرقابية:

تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ، و لكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا و كل عناصر التكلفة ، و تحديدا الانحرافات و أسباب الحد منها .

4- الوظيفة الإخبارية (الإعلامية) :

" ترتبط بالوظيفة الرقابية ، حيث تقوم بتحديد الانحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق ، ترتفع هذه المعلومات إلى الادارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات و عدم تكرارها، و يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية" .⁽¹⁾

¹سالمي ياسين، المرجع السابق، ص21.

5- الوظيفة التحفيزية :

"إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف التي تؤدها محاسبة التكاليف ، و هذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط ، و عدم تجاوز المعايير في عملية انفاق ، و نتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفى و اقتصادي وهذا فعلا سيساعد ادارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم".⁽¹⁾

¹ سالمى ياسين، مرجع السابق، ص22

المطلب الثاني : التكاليف و سعر التكلفة :

تعريف التكلفة :

تعريف (1) :

"تعرف التكاليف على أنها قيمة التضحيات اللازمة للحصول على سلع خدمات و هذه التضحيات إذ لم يتم استفادها خلال فترة حدوثها تعتبر أصلا اما تم استفادها فتعتبر مصروفا".⁽¹⁾

تعريف (2) :

"التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية اخرى في الحاضر أو المستقبل، إذ هذا يعينانه لا بد من توافر عوامل ثلاثة لكي يتحقق هذا المفهوم و هي التضحية، الحرية في اختيار التضحية أو الرغبة في الحصول على المنفعة".⁽²⁾

تعريف (3) :

التكلفة في معناها العادي هي "القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلع ما أو خدمات معينة.

¹ د محمد تسيير الرجيبي، محاسبة التكاليف، المرجع السابق ، ص7

² د- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص29.

- هي عبء متعلق بمرحلة معينة ، صرف من أجل الحصول على منتج أو خدمة . خلال مرحلة من مراحل الإنتاج .

التعريف الذي أورده المخطط المحاسبي الوطني:

"التكلفة هي جميع الأعباء المحملة و التي تطابق :حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة ،أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية".⁽¹⁾

سعر التكلفة :

سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هي مجموع التكاليف تم تصرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما و قابلا للبيع
ويخض سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا .

سعر التكلفة : تكلفة الانتاج المنتجات المباعة +تكلفة
التوزيع المنتجات المباعة

ويمكن الحصول على سعر تكلفة المنتجات المباعة من ضرب سعر تكلفة الوحدة في عدد الوحدات
المباعة فعلا

¹ أبو يعقوب عبد الكريم نفس المرجع، ص26.

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية

سعر التكلفة : كلفة شراء البضاعة المباعة +مصاريف التوزيع
+مصاريف الملحقة

سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية : (1)

سعر التكلفة : كلفة الانتاج المنتجات المباعة +مصاريف التوزيع
+مصاريف الملحقة

• سعر التكلفة :

"هي مجموع التكاليف التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء ا من انطلاق عملية اعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)" (2)

تبويب عناصر التكاليف :

هناك عدة طرق و نظريات لتبويب عناصر التكاليف و لعل أهم هذه الطرق هي :

1/ التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة :

"حيث يتم تبويب عناصر التكلفة على ضوء الانشطة الرئيسية في أي شركة ،ولعل أهم هذه الانشطة هي الانتاج و التسويق و الخدمات الادارية و المالية و يحتوي كل نشاط على عناصر التكلفة الثلاث

من مواد أولية ، و الاجور و المصروفات

¹بو يعقوب عبد الكريم ،المرجع السابق ص 32
GHK DZ@YAHOO.FR²

(أ) تكاليف الانتاج :

"حيث تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في عملية الانتاج أو التي تساهم مساهمة فعالية في العملية الانتاجية ،و المواد الاخرى اللازمة لتسهيل العملية الانتاجية و لكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي"

أما الاجور فإنها تمثل تكلفة العمال الانتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الانتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجالات خدمات الانتاج و التي تلتزمها العملية الانتاجية .

أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الاخرى، التي تحدث في الاقسام الانتاجية من غير عنصر المواد و الاجور .

(ب) تكاليف التسويق :

أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها الشركة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من الشركة إلى الزبائن و التي تتضمن عمليات الخزن و النقل و الدعاية و الاعلان و بحوث السوق الخ وهذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق وهذه جميعا تتمثل فيها عناصر التكلفة الثلاث المواد التي تشمل كل المطبوعات و مواد اللوازم و الحزم و المحروقات و قطع غيار السيارات و النقل ... الخ المتعلقة بعمليات عرض البضائع و خزنها و بيعها . "أما عنصر الاجور فيمثل مجموع الرواتب و الاجور التي تدفع للعاملين في ادارة التسويق أما عنصر المصروفات فهي تلك المصروفات اللازمة للقيام بنشاط التسويق من مصاريف التأمين و التدفئة و التبريد لقسم التسويق و امتلاك الآلات و المعدات الخاصة بإدارة التسويق.... الخ"⁽¹⁾

¹ عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق ص 16

ت) تكاليف إدارية و مالية :

"تشمل جميع بنود و فقرات الادارية العامة ، و هي غير مرتبطة لا بالإنتاج و لا التسويق مثل دائرة الحسابات و المالية و الخدمات الخاصة بشؤون الموظفين و العاملين الخ و تحتوي على المستلزمات الادارية و المالية و أجورهم و مصاريف امتلاك الأبنية و المعدات المستخدمة في الاقسام الادارية و المالية".⁽¹⁾

2) تبويب عناصر التكاليف حسب ارتباطهما بوحدة المنتج :

يستند هذا التصنيف إجابة سؤال مؤداه : هل لعنصر التكلفة علاقة واضحة و يمكن تتبعها لوحدة المنتج أم لا ؟

فإذا كانت اجابة نعم تكون التكلفة مباشرة (أولية) و تشمل بصفة أساسية كل من تكلفة المواد المباشرة و تكلفة الاجور المباشرة و إذا كانت الاجابة لا تكون التكلفة غير مباشرة (إضافة) و تشمل كل عناصر التكاليف بخلاف كل من تكلفة المواد المباشرة و تكلفة الأجور المباشرة، و تكلفة المواد المباشرة ، و تشمل تحديد كل من تكلفة المواد غير مباشرة و تكلفة الاجور و المرتبات غير مباشرة ، و كافة عناصر التكاليف الاضافية غير المباشرة الاخرى .

و يطلق على هذا التصنيف أيضا تقسيم التكاليف من حيث إمكانية تتبعها لوحدة المنتج ، و بالتالي فالتكلفة المباشرة هي التي يمكن تتبعها و ردها مباشرة إلى وحدة المنتج حيث يمكن تتبع تكلفة المواد

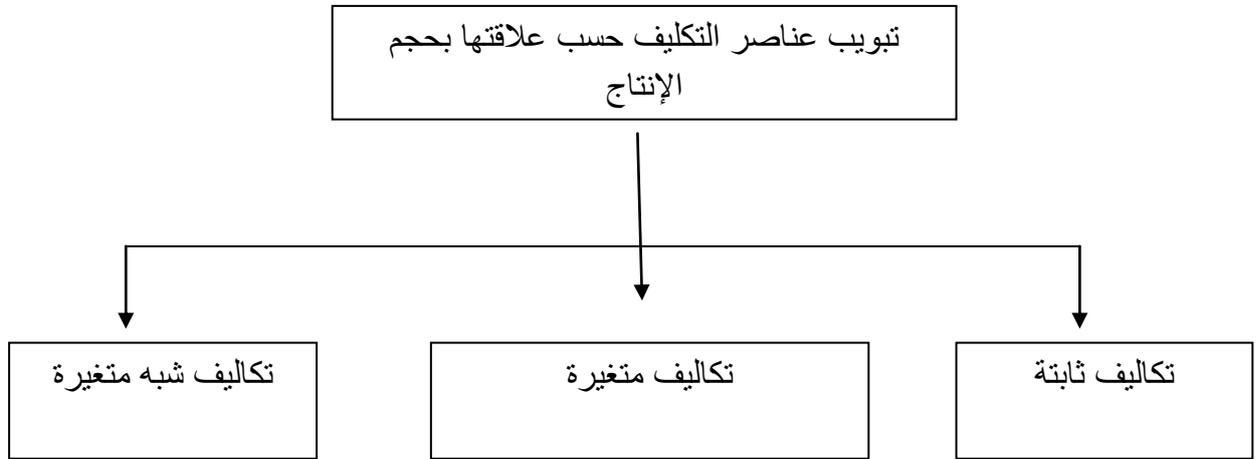
¹مرجع نفسه ص 17

المباشرة من خلال أن أتصرف المواد من المخازن ويمكن تتبع لأجور المباشرة ن خلال بطاقات الشاغلة لعمال الانتاج.¹

و في ضوء ذلك نقصد بالتكاليف غير مباشرة عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج لكونها ذات طبيعة عامة ولا تدخل في تشكيل وحدة المنتج كالزيوت و الوقود وتكاليف صيانة وتشغيل واهلاك الآلات و المعدات و التأمين مهمة لكنها لازمة لتهيئة العمل و قد تكون مباشرة "على قسم الانتاج لكنها غير مباشرة على وحدة المنتج حيث يستحيل تحديد نصيب الوحدة من مرتب عامل الحراسة أو تكاليف الاضاءة و التدفئة أو تكاليف صيانة و تشغيل الآلات وللتغلب على مشكلة عدم وجود علاقة واضحة بين التكاليف غير المباشرة و بين التكاليف الوحدات المنتجة فإنه يتم تخصيص تلك التكلفة و تحميلها على تلك الوحدات من خلال معدلات التحميل الصناعية .

¹د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ط2009 ،كلية التجارة جامعة الاسكندرية ص 48

4) التوزيع حسب علاقة العنصر بحجم النشاط :



الشكل رقم (2)

"تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجوم الانتاج سلوك مختلف، فهي اما إن تكون ثابتة مع تغيرات حجوم الانتاج أو أن تكون متغيرة مع تغيرات الانتاج أو أن تكون شبه ثابتة أو شبه متغيرة".¹

1- التكاليف الثابتة :

"و هي تلك التكلفة التي لا تتغير في مجموعها من التغيرات الحاصلة لحجوم الانتاج ضمن الموازنة التقديرية، في حين يكون نصيب الوحدة الواحدة من هذه الكلف متغيرة مع تغيرات حجم الانتاج يزداد نصيب الوحدة الواحدة بانخفاض حجم الانتاج و ينخفض بزيادة حجم الانتاج .

¹ د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المرجع السابق ص48

خصائصها :

- 1- ثابتة للمجموع متغيرة للوحدة الواحدة
- 2- كلف زمنية
- 3- صعوبة السيطرة و الرقابة عليها (لأنها ضمن قرارات متخذة من الادارات العليا و غير قابلة للتخفيض)
- 4- لا تحتفي باختفاء الانتاج

2- التكاليف المتغيرة :

وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الانتاجي حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف الثابتة مهما تغير حجم الانتاج"¹

خصائصها :

- 1- انها متغيرة في مجموع ثابتة للوحدة الواحدة مع تغيرات حجم الانتاج (حيث تزداد بزيادته و تنخفض بانخفاضه و تحتفي باختفائه)
- 2- انها تكلفة الانتاجية مرتبطة بدلالة الانتاج
- 3- سهولة الرقابة و السيطرة عليها
- 4- انها تحتفي بتوقف الانتاج أو اختفائه

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف ،مرجع سابق ص49

3- التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة :

" وهي التي تجمع بين خصائص النوعين من التكلفة بسبب أن هناك بعض التكلفة من الممكن أن تأخذ خصائص التكلفة الثابتة و بنفس الوقت خصائص لتكلفة المتغيرة (مثل مصاريف الصيانة و الأدامة حيث أن الصيانة الدورية لمكائن الورش الانتاجية تستمر حتى تتوقف العمليات الانتاجية و هي تكلفة ثابتة ثم تبدأ هذه التكلفة بالزيادة عند بدأ العمليات الانتاجية ، و زيادة الوحدات المنتجة ، فهي تسلك سلوك التكلفة المتغيرة و تواجه محاسب التكاليف صعوبة في فرز و تحديد هذا النوع من التكاليف دون الاعتماد على الطرق الإحصائية و الرياضية" (1).

4- التبويب لأغراض اتخاذ القرارات :

لاتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لابد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات الخاصة و أنها قد تزود الادارة بالبيانات الخاصة بتلك القرارات مثل قرار زيادة الإنتاج أو عدم زيادته . قرار تصنيع السلعة في الداخل أو الشراء من الخارج ، قرار إيقاف خط الإنتاج أو عدم الاستمرار في الإنتاج و توجد العديد من القرارات التي ترتبط ببيانات خاصة من محاسبة التكاليف وفيما يلي بعض هذه و التي من الممكن أن تؤثر في بعض القرارات في المنشأة .

1- التكلفة الغارقة :

هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي و لا تستطيع الادارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية

¹ د-محمد علي الجبالي ، د قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ط1 ، 2000 دار وائل للنشر ص 25-27

- بالرغم من عدم ارتباط التكاليف التاريخية في حد ذاتها باتخاذ القرارات فإنه يتم تحليلها تفصيلاً

قبل اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل و هناك سببان لذلك .

1-لان لها أثر على حساب الضرائب في المستقبل حيث أنها ترتبط بالتكاليف المغرقة نظراً لأن

الضرائب تمثل تدفقا نقديا يعتمد على التكاليف التاريخية

2-يقدم تحليل التكاليف التاريخية معلومات عن مدى تغيير التكاليف في المستقبل في ظل

البدائل المتاحة

(ب) - تكلفة الفرضة البديلة :

هي التكلفة التي يتم فقدها إذ ما تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة ،أي هي المنافع الصافية

التي كان من الممكن الحصول عليها إذ ما استخدمت هذه الموارد في البديل الاخر المتاح

(ج) التكلفة التفاضلية :

"هي الفرق بين تكاليف البديلين وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات ، و في

حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات".⁽¹⁾

التكاليف التفاضلية =

إجمالي الزيادة في التكاليف

إجمالي الزيادة في الإنتاج

¹د غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ص 25

د- التكلفة المضافة :

"هي قيمة التغيير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الانتاج من مستوى معين إلى مستوى اخر أكبر أو أقل من المستوى السابق. و تعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الانتاج .

5-التبويب لأغراض الرقابة :

أ- التكاليف القابلة للرقابة :

هي التكاليف القابلة للرقابة و التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الاشخاص المسؤولين في مستوى اداري معين و في حدود فترة زمنية معينة و في اطار ظروف تشغيل محددة وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ،بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة"¹ .

ب-التكاليف غير قابلة للرقابة

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها وراقبتها عند مستوى اداري معين و ليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الانتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الانتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام و مراكز الانتاج . " و فيما يلي جدول يبين تبويبات التكاليف المختلفة" . (2)

¹ د. غسان فلاح ،المرجع السابق ص 26
² د. غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ص 26 ء

الجدول رقم (1) تبويب التكاليف المختلفة

استخدامها	تبويب التكاليف
تقييم المخزون و اعداد الموازنات و التسعير	تكلفة الانتاج
اتخاذ القرارات في اضافة أو استبعاد خط انتاجي معين بمقابلتها بالإيرادات التفاضلية	التكلفة التفاضلية
هي مجموع التكاليف المباشرة للمنتج أو لخط الانتاج وبمقارنتها بإيرادات المنتج أو خط الانتاج	التكلفة المباشرة
تحمل على ارات الفترة لحساب صافي ربح الفترة	التكلفة المستنفدة
تستخدم في حساب مبيعات التعادل، واتخاذ القرارات طويلة الاجل واعداد الموازنات، و قرارات العلاقة بين الكلفة و الربح و الحجم	التكلفة الثانية
جزء من تكلفة الكلية يؤخذ في الحساب في قرارات الربح	تكلفة الفرضية البديلة
بمقابلتها بالإيرادات يحسب صافي الدخل لفترة زمنية معينة	تكلفة الفترة
تقييم المخزون و التسعير و اعداد الموازنات	التكاليف الاولية
حساب التبعات الضريبية حين اتخاذ قرار استبدال الآلات	التكاليف المغرقة
تحمل هذه التكلفة لفترة مالية مقبلة و تظهر بالميزانية العمومية في تاريخ معين	التكلفة غير المستنفدة
التسعير و تقييم المخزون ، و اعداد الموازنات ، و تحديد مبيعات التعادل و قرارات العرقة بين التكلفة و الحجم و الربح	التكلفة المتغيرة

المصدر : محمد القيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف الدار الجامعية، بيروت، 1990.

"وتختلف امكانية التأثير على عناصر التكلفة حسب المستوى التنظيمي الذي يقع فيه المسؤول ،فقد تكون التكلفة غير خاضعة للرقابة على مستوتتنظيمي معين ولكنها خاضعة للرقابة عند مستوى اخر وبصفة عامة ،فإن تقسيم أداء اي مسؤول أو مركز مسؤولية يجب ان يتم على لساس التكلفة الخاضعة لها"¹

¹ زينات محمد ،أصول محاسبة التكاليف ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ط2005 ص64

المطلب الثالث : الطرق التقليدية لحساب التكاليف

طريقة التكاليف الكلية :

"ان طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الاعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الاعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة الى عدد معين من الوظائف منها مايكون مشتركاً بين النشاطات و منها ما يكون يتلق بنشاط معين واحد و كل مركز تحليل يمكن ان يكون متصلاً بوظيفة معينة في مؤسسة إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة الى عدة أقسام متجانسة"¹

¹ جابي محمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة و امكانية تطبيقها في مؤسسات الصناعة الجزائرية ص 47

2- طريقة التكلفة المتغيرة :

"تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة ، و هي تعتمد بين التفرقة بين التكاليف المتغيرة و الثابتة ، و هي طريق أمريكية ، تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة ، تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الانتاج ، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الانتاج ، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية ، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة".⁽¹⁾

3- طريقة التحميل العقلاني :

تجاهلت طريقة التكاليف المتغير بشكل مطلق كافة التكاليف الفترية الثابتة ، ولا تعتبرها جزءا مكونا بتكاليف الانتاج و إنما تحملها على حساب النتيجة ، و تعتبر أن تكاليف الانتاج تتألف فقط من عناصر التكاليف المتغيرة ، نتيجة لهذه الانتقادات ظهرت الى الوجود طريقة تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني و التي تقوم على هذا مبدأ :

النشاط العقلي

النشاط العادي

¹بوعقوب عبد الكريم ،مرجع سابق، ص179

تدعى هذه الطريقة بالتحميل العقلاني ، حيث هاذين النشاطين يجب أن يكون لهما واحدة مماثلة

(ساعة يد عاملة ، مواد أولية ، وحدات مباعه ، وحدات منتجة)(1)

4-التكاليف الحدية : (الهامشية)

تعريف :

هي التغير الحاصل في التكلفة الاجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الانتاج ، و بمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الانتاج بوحدة واحدة . او هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر نقصان كمية الانتاج بوحدة الواحدة

"و يمكن تعريف التكلفة الحدية في المدة القصيرة للمؤسسة بانها التكلفة الاضافية أو التفاضلية التي عليها تسير الانتاج وحدة اضافية من المخرجات ، و يمكن حساب المستوى الفوري للتكلفة الحدية من أجل كل كمية منتجة بالاستناد إلى دالة أو منحني مستمر للتكاليف الكلية"(2)

5-التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية هي التكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج لذلك ينظر عليها أنها مقياس أو نمط أو أداة قياس لمدى كفاءة و فعالية الاداء الفعلي . لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية ، لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف

¹بويقوب عبد الكريم ،مرجع سابق ،ص211

²نفس المرجع السابق ،ص195

بينهما، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة و بالتالي تستخدم في الحكم على كفاءة فعالية الاداء و يقصد بالفعالية تحقيق الاهداف المحددة، و يقصد بالكفاءة بالنسبة بين المداخلات و المخرجات، و تعتبر تقارير الانحراف الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة و فعالية الاداء إلى الادارة .

"وبهذا المفهوم تقوم التكاليف المعيارية بتوصيل أهداف المنشأة إلى رؤساء الوحدات الادارة و مرؤوسيهها، وبالتالي سيصبح هؤلاء في موضع يعرفون به توقعات الإدارة و يحاولون قدر استطاعتهم تحقيق هذه التوقعات".⁽¹⁾

¹محمد تيسير الرجبي، نفس المرجع السابق ص 199.

المبحث الثاني: الانتقال إلى الطرق الحديثة لتخصيص التكاليف.

المطلب 1 :الانتقادات الموجهةللأنظمة التقليدية لحساب التكاليف

واجهت الانظمة التقليدية في تخصص غير المباشر التي تتعلق بأقسام خدمات الانتاج و توزيعها على أقسام الانتاج ، و من ثم على وحدة المنتج النهائي جملة من الانتقادات ، بسبب النتائج غير الدقيقة المتحققة منها ، وذلك بسبب اعتمادها على اسس مبسطة في توزيع التكاليف غير المباشرة ، و اهتمامها بالنتائج المالية الاجتماعية فضلا عن تجاهلها لتعقيدات الانشطة الانتاجية و الفعلية التي تسبب النتائج (21 :1992 و turney) (30:1987 و johnson and keplan) هذا من جهة ، ومن جهة اخرى التغيير الجوهرى في هيكل التكاليف بسبب المنافسة و التطور التقنى في بيئة العصر الحالى.

فقد أصبح تصنيف تكلفة العمل المباشر على أنها صناعية غير مباشرة و ليست مباشرة ، بسبب ضآلة

حجمها النسبي (horngrenetali ، 2003)

ولقد اعتمدت الانظمة التقليدية في تخصيص تكاليف مراكز الخدمات عن مراكز الانتاج أو تخصيص

تكاليف هذه المراكز للإنتاج على المنتجات علأساس معيار السبب -النتيجة (37 : 1990 و

copper) وهذا الاساس /المعيار المعتمد في تخصيص هذه التكاليف ، يستند على أسس/معايير

لا تعد المسبب لها ، كساعات العمل المباشرة أو ساعة الالة و ماإلى ذلك من وحدات قياس

المخرجات أو المدخلات ،إذا أنها لا تعكس العلاقة السببية بين التكاليف موضع التخصيص - وما

جمعت له من نشاط ، كما لا تعكس استفادة وحدات المنتج النهائي من هذه التكاليف (حجاج ،

(1992 : 494)

"و من الانتقادات الحالية للأنظمة التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة أنها تؤدي إلى قرارات خاطئة ، فضلا عن ضعفها في توفير البيانات اضافة تخدم الادارة الاستراتيجية" التي تفرض عليها البيئة الحالية اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالتشغيل ، التسعير الخ و اقتصارها على توفير البيانات التي تتعلق بالمخزون السلعي و تقييمه و تحديد تكلفة البيع فقط وعليه ، فإن التكلفة التي تنتج عن هذه الانظمة غير وقتية، و غير دقيقة ، و تتصف بالعمومية و الاجمالية، فهي أبعد من أن تلائم العديد من القرارات (johndon and kaplan 1987) ،"مما دعا الباحثين إلى زيادة محاولاتهم للبحث عن أنظمة جديدة تسد جوانب القصور ، و تقدم حولا أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة" ،⁽¹⁾

لقد تعرضت أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة إلى كثير من الانتقادات ، حيث أن جوهر هذه الانتقادات ركزت على الانظمة التقليدية تعمل على توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون و تحديد تكلفة البيع ، في حين عجزت عن توفير بيانات اضافة في خدمة الادارة و مساعدتها في اتخاذ قرارات التشغيل و الاستراتيجية ، لهذا ظهرت الحاجة للبحث عن بديل لها ، و من يمكن القول أن أهم الانتقادات الموجهة إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية كما يلي :

¹ سليمان حسين البشتاوي ، تطبيق معرفة جديدة نظام ادارة التكاليف على اساس الانشطة ABC ص 87

(أ) "إن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات و قياس تكلفة انتاج بدقة

وذلك للأسباب التالية :

1- تجميع الانحرافات بشكل اجمالي على مستوى الاقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في

حدوث الانحرافات مما يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية بشكل الذي

يساعد في تصحيح الانحرافات غير الملائمة.

2- التركيز على الناتج المالية الاجمالية، و ليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج و التي

تعطي نتائج غير دقيقة حول تقييم قدرة الأقسام على تقديم التحسينات التشغيلية.

3- بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف، فقد أصبحت التقارير الدورية المشوهة ، فهي تجول

مدراء الأقسام مسؤولين عن انفاق الموارد داخل أقسامهم حتى و إن لم يجد قياسها بشكل دقيق، و

لهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساسا جيد التقسيم المدراء و الأقسام"¹.

ب- تعتمد أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثل

ساعات العمل المباشر القاعدة لاسترداد التكاليف غير المباشرة و هي مع هذا تفترض أنه

عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين فان التكاليف المستهلكة في تصنيعها

تتضاعف، مما يؤدي إلى عدم العدالة و التناسب في تحميل "المنتجات بنصيبها من التكاليف،

و بالتالي تسجيل تكلفة منتوجات مشوهة، و خاصة في حالة اختلاف أحجام الانتاج المتابع

و تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

¹ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة، اطروحة الدكتوراة، كلية العلوم المالية و المصرفية، الاكاديمية للعلوم المالية المصرفية عمان، الاردن

ج- استخدام مجموعات قليلة من التكاليف غير المباشرة للقسم أو المصنع ككل و تكون غير متجانسة و بالتالي فان تخصيص التكلفة عادة ما يتم على أساس متوسطات عريضة و هذا يعني الغاء علاقة السبب، النتيجة (Cause .Effect) بين عملية تخصيص التكاليف و مجموعات التكلفة غير المباشرة.

أسس تخصيص التكلفة غير المباشرة يمكن أن تكون أولا تكون محركات أو مسببات. في الحقيقة يمكننا القول أن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لتخصيص و تحميل التكاليف غير المباشرة لم تكن سيئة إذا ما علمنا أنها كانت تجاري متطلبات المرحلة التي وجدت فيها، إلا أن التغيرات التي حدثت في ظروف الصناعة و الاقتصاد و البيئة التنافسية قد فرضت تغيرا حتميا لمواكبة تلك التغيرات، و متطلبات الإدارة الحديثة" فقد ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة **Abc** ، الذي تركز على الأنشطة لتجميع التكاليف غير المباشرة و تحليلها و تخصيصها".⁽¹⁾

¹ عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص 32

المطلب الثاني: نشأة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

"من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب من قرنين من الزمان، غير أنه تمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية و احتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة انتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم انتاجه رغم توافرها عملاً".⁽¹⁾

"قبل أكثر من خمسين سنة دافع **GOETZ** عن مبادئ نظام **ABC** عندما أشار لعلاقة التكاليف غير المباشرة بمشاكل الادارة الخاصة بالتخطيط و الرقابة كما أشار **Johnson** إلى أن محاسبي الشركة الأمريكية.

General Electric قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط الوصف العمل الذي يسبب التكاليف سنة 1963".⁽²⁾

" إن ظهور الفعلي لهذه الطريقة في الكتب العلمية المحاسبة كان بشكل ملفت لانتباه خلال سنة 1987م عندما نشر كل من (**Kaplan et cooper**) أسلوب **ABC** في عدة مجالات بحيث أعطت مقالاتهم تغيير للحماس الذي قوبل به أسلوبها و منها نظام تكلفة واحد لا يكفي " و قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح، و هكذا منذ تلك الفترة تزايدت الكتابات حول " هذه الطريقة لتتابع و تناقش جميع أفكارها و الآثار المترتبة عن استخدامها و في بداية التسعينات

¹سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ص20
²قدوري هدى سلطان، التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة abc، دراسة حالة مذكرة التخرج ماجستير في العلوم التجارية 2011، جامعة سيدي بلعباس، ص97.

فان الكثير من الشركات اعترفت بتطبيقها لطريقة **ABC** ، و هناك دراسة من قبل **Lnnes et**

Mitchell كانت سنة 1995م أشارت إلى أن 20% من شركات إنجلترا تبنت طريقة

abc ويعود الفضل في إيجاد طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة أساسا إلى المنظمة الدولية

العوامل المساعدة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع

على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي:

الضغط الكبير لمنافسة و الذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.

- زيادة تعقد بيئة الأعمال و التي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات و الخدمات وتصنيفات الزبائن.

- التقنيات الجديدة التي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة ، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي و الحالي للبيئة الصناعية.

- السرعة الكبيرة و المتميزة للتغيرات التكنولوجية، و التي أسهمت في اختصار دور حياة المنتج.

- تكنولوجيا الاعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير، عمل أنظمة محاسبة التكاليف

التي تتبع العديد من الأنشطة¹

¹ أعمار درويش تحليل تكاليف و دوره في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مصنع النسيج مذكرة شهادة الماجستير في علوم تسيير ، 2009، ص 109- 110

- "حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول ادارة الأنشطة من أجل التخطيط و الرقابة و التنسيق و موارد ضخمة متاحة لتطبيق ادارة الأنشطة.

- فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار فيظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**

- تغير البيئة الصناعية التي أثرت على العلاقة بين الطلب و العرض (علاقة غير مستمرة) و سرعة رد الفعل، المرونة، و التكيف، و المنافسة الشرسة بين المؤسسات، الجودة الفائقة، و البحث عن ميزة تنافسية دائمة، و الخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب، غير مستقرة، أو غير منتظمة، و تخفيض الآجال و البحث الدائم عن الجودة الشاملة و تعدد كفاءات المستخدمين و تخفيض المحزونات و التنويع في المنتجات، كل هذه العوامل "أدت (أ) تطور هيكل المؤسسات.

(ب)تطور أساليب الانتاج".⁽¹⁾

"إن استخدام الواسع لعملية تخفيض تكاليف استخدام الموارد على أغراض التكلفة مثل الوظائف، و المنتجات، و الخدمات، و الحاجة لتقديم قياس أفضل لتكاليف الموارد غير المباشرة المستخدمة للأغراض المختلفة أدى إلى ظهور تداعيات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و ادخال تحسينات على أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ، و ذلك نظر للفوائد التي يمكن

¹سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 98

تحقيقها"¹ للإدارة خاصة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، من هنا يمكننا القول أن أهم تداعيات تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما يلي:

(أ) زيادة تنوع المنتجات:

"وذلك لمقابلة متطلبات العملاء المختلفة الامر الذي أدى إلى تحرك سوق المنتجات و الخدمات من كونه سوق بائع إلى أن أصبح سوق مستهلك و أصبحت أسعار البيع محددة و مفروضة على منشآت الأعمال مما تطلب وجود نظرة تنافسية للتكاليف اضافة إلى تحقيق ما يلي:

- جودة المنتج من حيث التصميم.
- جودة المنتج من حيث قدرته على أداء وظائفه.
- تفعيل خدمة ما بعد البيع و ارضاء المستهلك.
- التوقيت المناسب لإنتاج و البيع.."

(ب) ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة:

نظرا لتقدم عمليات الانتاج و الاستخدام الواسع لتكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة و انخفاض التكاليف المباشرة للإنتاج مقارنة مع الوضع السابق، كما أن انخفاض حجم العمالة و ارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات و الآلات أدى إلى زيادة أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج، و بالتالي زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة"².

¹ عمر محمد هديب ،مرجع سبق ذكره، ص 33
² عمر محمد هديب ، مرجع سابق ،ص33

(ج) تقدم تكنولوجيا المعلومات:

"حيث أن الانظمة التكاليف جمع و تحليل بيانات التكاليف بشكل دقيق وصولاً إلى أدق، التفاصيل بغية الحصول على معلومات تكاليف أكثر فعالية، كذلك استحداث العديد من المتغيرات البيئية و التنظيمية و السلوكية التي يصعب التعبير عنها أو قياس تأثيرها على البيانات المحاسبة و بيانات التكاليف و حيث أن استخدام الحواسيب الالكترونية في تشغيل البيانات جعل عملية تركيب مخرجات متعددة من البيانات التحليلية لاتخاذ القرارات لإرادته ممكنة و اقتصادية و لم تقدم البيانات مقتصرة على اعداد قوائم التكاليف و اعداد حسابا النتائج و قائمة المركز المالي فقد بل الهبوط إلى التفاصيل و الدقة في اعداد التقارير لأغراض متعددة.

(د) المنافسة في أسواق المنتجات: حيث أصبحت أسواق المنتجات أكثر تنافسية من السابق و بذلك فان المدراء بحاجة إلى معلومات دقيقة حول بيانات التكاليف لمساعدتهم و اتخاذ القرارات الاستراتيجية مهمة مثل قرارات التسعير و اختيار المنتجات و دراسة أوضاع الزبائن.

هـ - حاجة الادارة إلى بيانات و معلومات من أجل التخطيط و الرقابة و التحفيز و اتخاذ القرارات، و تطوير العمل بشكل ملائم، مع التركيز على الموارد الاقتصادية و تطبيق مبدأ التخصيص بقدر

الاستفادة.¹

¹ عمر محمد هديب، مرجع سابق ص 34-35

و- "لعل من أهم متطلبات التغيير هو رغبة الادارة في مجارة التطوير العالمي في جميع انظمة السائدة و هذا يتطلب حلف ووعي ثقافي لدى ادارة بأهمية التغيير و العمل على قبول النظام الجديد من خلال التدريب و التعرف على مزايا و منافع النظام الجديد.

"كل ذلك أدى إلى ضرورة وجود منهجية جديدة و دقيقة تخصيص الاعباء غير المباشرة على الأنشطة و على وحدات الانتاج، أي ربط التكاليف بأسباب حدوثها ثم ربط الأنشطة بالمنتجات أو الخدمات التي تعتمد عليها وفقا لمبدأ السببية، حيث تتمثل هذه المنهجية بنظام محاسبة التكاليف المبني على النشاط".⁽¹⁾

¹ عمر محمد هديب، المرجع السابق، ص 35

المطلب الثالث: تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

"إن المبدأ الأساس الذي يستند عليه نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، هو فهم السلوك التكلفة حسب علاقتها بالمنتج أو الخدمة، مع الربط بالحقيقة المحاسبية بأن جميع التكاليف على مدى البعيد هي تكاليف متغيرة"⁽¹⁾.

لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

"فحسب 1989 Drury: يمثل ABC وسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكلفة ، بالتعرف على ما يسبب التكلفة غير المباشرة (مسببات التكلفة) ثم تتبع التكلفة إلى المنتج أو الخدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها المنتجات أو الخدمة.

1994 Horngern, dater: يؤدي نظام ABC إلى توفير معلومات تكلفة لإنتاج أكثر دقة و عدالة ، و من ثمة فهي أكثر أهمية و منفعة للمستفيدين بالمقارنة مع الأنظمة الموجودة حاليا لذا فانه في نظام ABC تحمل عناصر التكاليف كافة، و التي يصعب تحميلها مباشرة على وحدات الانتاج ، تحمل تلك الأنشطة المحدثة للتكلفة، ثم ابعاد ما يعادل تحميل تكلفة كل نشاط على تلك المنتجات المحدثة أو المسببة لحدوث ذلك النشاط"².

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ذكره ص 113

² قدوري هدى سلطان، مرجع سابق ذكره، ص 98

"2003 Newhan: نظام ABC يعمل على توزيع التكاليف غير المباشرة و تصنيفها ضمن

مجمعات تكلفة بحيث تكون هذه المجمعات متجانسة داخليا و من ثمة يتم تحميل هذه التكاليف على

المنتجات و الخدمات الخاصة بها باستخدام موجهات التكلفة.⁽¹⁾

2004 Grandlich: نظام ABC عبارة عن فن أو تكتيك محاسبي يعمل على مساعدة

على تحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات و المنتجات، بناء على الموارد التي يتم استهلاكها من

قبل الأنشطة التي يتم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات.

2006 Hongren: نظام ABC هو نظام يقوم بتفتيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة

كأهداف تكلفة أساسية ، و يحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة و من ثم يخصص هذه التكلفة

لأهداف التكلفة مثل المنتجات و الخدمات و العملاء.⁽²⁾

تعريف النشاط:

"يعبر مفهوم النشاط عن عملية أو إجراء يترتب عليه عمل ، و من أمثلة على ذلك: نقل الأجراء ،

انجاز الأوامر الهندسية .

¹قدوري هدى سلطان ،مرجع سابق ذكر ،ص99-100

²د. كمال خليفة بوزيد ،محاسبة التكاليف للاغراض التخطيط و الرقابة ،الجزء الاول ،2002 ، ص 95

تعريف(1):

يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة ، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة أو استخدام العمل لتقديم الخدمة ، و في نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الانتاج ، وهناك نشاطات اخرى تتم لتمكين عملية الانتاج في شكله النهائي: و لكنها لا تعتبر أساسية في عملية الانتاج ، و تسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل: تصميم المنتج و اختبار تسويق المنتج.:

إن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، إذ يعد الدعامة الطبيعية لتسير أداؤها، كما أن للنشاط أبعاد نصب اهتمامنا حولها و هي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم و ان تحديد الأنشطة يسمح.

- تحسين تحديد سعر التكلفة" (1).
- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير.
- تسهيل تنفيذ الاستراتيجية.
- "تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
- تسهيل تحقيق الجودة الشاملة.
- ادماج مقاييس للإدارة الماليو التشغيلية.
- تسير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة. (1)

¹سالمي ياسين ،مرجع سبق ذكره ص 103

أنواع الأنشطة

"يمكن تقسيم بشكل عام إلى أربعة أنواع رئيسية و هي :

1-أنشطة المدخلات: **Activités Input**

"يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، و من الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث و التطوير و نشاط شراء المواد الأولية.

2-أنشطة المخرجات: **Activities processing output**

تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات نشاط مطالبات العملاء و القيد على حسابهم و نشاط مطالبات العملاء و القيد على حسابهم و نشاط تسليم البضاعة للعملاء.

3- أنشطة العمليات: **Activities processing**

و يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتضييعالمنتجات، و من الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات ، نشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل"².

4-أنشطة ادارية: **Activiti Administaration**

"هي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاث السابقة ، و المتمثلة على الأنشطة الادارية نشاط الخدمات المحاسبية"³.

¹ نفس المرجع السابق ، ص 104

² محمد عبد الله محمود ابو رحمة مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على اساس abb في بلديات قطاع غزة ،مذكرة ماجستر في

المحاسبة و التمويين 2008 ، الجامعة الاسلامية غزة ،ص47

³ محمد عبدالله محمود ابو رحمة نفس المرجع السابق ص 47

"وهناك طرق عدة للتبويب الانشطة : منها التعرف على طبيعة العملية الانتاجية ، و تحليل وصف

العمل ، إلا أن هناك أربع تبويبات رئيسية كما حددها و هي :

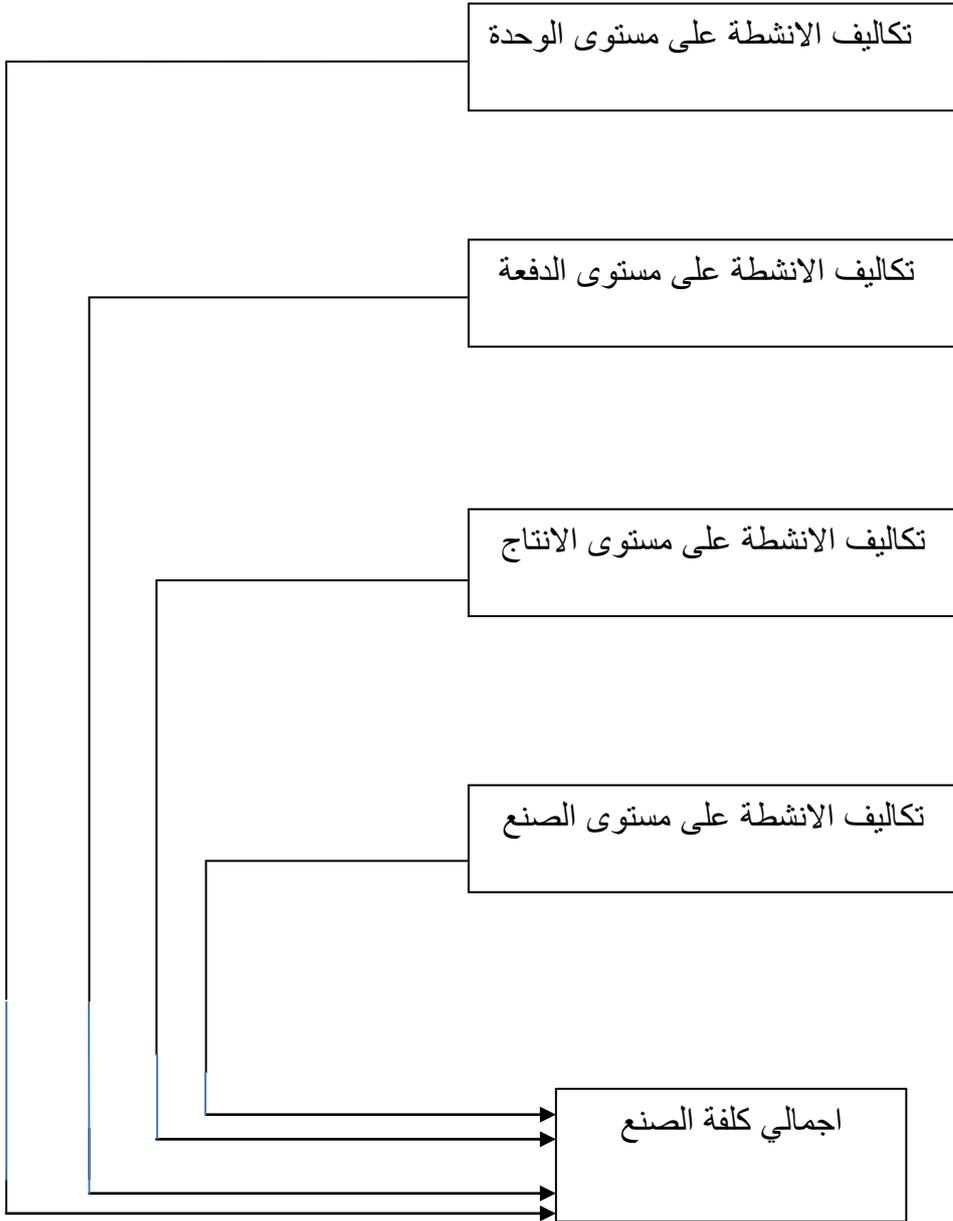
- الانشطة المؤداة على مستوى الوحدة و تمثل العمل المنجز لكل و حدة منتجة أو خدمة مقدمة ،اي كل الموارد التي يتم استخدامها على انشطة انجزت لكل وحدة ، و عند هذا المستوى يأخذ بالاعتبار حجم الانتاج المنتج خلال العملية ، و من الامثلة لموجهات التكلفة تمثل هذه الانشطة ساعات العمل ، ساعات دوران الآلات ، كمية الموارد الاولية المستخدمة الخ .
- الانشطة المؤداة على مستوى الدفعة التي تتضمن الانشطة و العمليات التي تتعلق بدفعة انتاجية أو خدمات و لكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة فإعدادها وتهيئة الآلات و المعدات على سبيل المثال ، يتطلب عند البدء في عملية انتاج الكمية (الدفعة) الجديدة من الانتاج و حالما يتم تهيئة الآلات و المعدات ، فإنه ليست هناك اي جهود اضافية تتعلق بعملية التهيئة سواء انتجنا في هذه الدفعة (100) و حدة أو (1000) وحدة أو أكثر أو اقل ¹ .
- "الانشطة المؤداة على مستوى الانتاج : وهذه الانشطة هي لمساندة العملية الانتاجية مختلفا أنواع المنتجات ،اي الانشطة التي تدعم عمليات الانتاج وبيع المنتج بشكل منفرد"
- الانشطة المؤداة على مستوى الشركة : و هي الانشطة المطلوبة أو اللازمة لضمان المحافظة على المصنع أو مساعدة البنية الادارية التي تجعل من عملية الانتاج ممكنة مثال على ذلك : الايجار ، الاهتلاك ، صيانة المصنع ، الشؤون الادارية و المالية ، الضرائب ،... الخ ² .

1

2 عماد يوسف الشيخ ، المرجع سابق ذكره ، ص115-116

- و لعل المخطط الاتي يبين التنظيم الهرمي لكلف الصنع وفق للأنشطة : (1)

الشكل رقم (03) التنظيم الهرمي لكلف الصنع وفق للأنشطة



التكلفة :

"يمكن تسميتها ب مسببات التكلفة ، موجهاً التكلفة ، ولقد اعتبر بعض المؤلفين وحدة العمل في بداية الامر أنها هي تقسها مولدات التكلفة ، إلا أن هناك فرق واضح بين كلا المفهومين ، فمولدات التكلفة يقصد بها تحديد الظاهرة التي تحدد مستوى التكاليف ، أي أن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين أساسيين يتمثلان في عدد المرات التي يثار فيها النشاط و الظروف التي ثم فيها تنظيم نشاط ، بحيث تعتبر مولدات التكلفة المسؤولة عن نشوء التكلفة و السبب الرئيسي لظهورها .

"أما عن وحدات العمل الكلاسيكية فما هي إلا تعبير عن العلاقة التي تربط التكلفة بالمنتج في حين قد لا تكون علاقة مباشرة بين مولدات التكلفة ووحدة المنتج من منطق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية لحدوثها من منظور محاسبة الانشطة ، و نذكر كأمثلة عن مسببات التكلفة : عدد الفواتير و عدد أوامر الشراء وعدد مرات الصيانة أو التجهيز " (1)

تعريف التكلفة :

"تعتبر التكلفة القائمة على النشاط جزءاً أساسياً في عملية التحسين الوظيفي و إعادة الهندسة الجهود و الإمكانيات ، فهي تقوم برصد البيانات الكمية و بيانات التكلفة و بيانات الوقت و ترجمة ذلك إلى المعلومات لاتخاذ القرار" (2) .

¹قدوري هدى سلطان ،مرجع سبق ذكره ص 115-116
²د.نواف فخر ، د خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الجزء الاول ، دار العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ص 385

"وهي تقوم بقياس أداء النشاط و أداء العمليات و تحديد تكلفة مخرجات العمليات لاس عمل ،و تبين الفرص لتحسين فعالية و كفاءة أية عملية ،وتنبع أهميتها من التقييم و التحديد النوعي ليس كافي فقط كقياس وحيد لعملية تحسين الاداء ،فقد تحدد النوعية لمفردها ما هو أفضل و لكنها لا تساهم في اتخاذ القرارات الاخرى مثل ما هو الارخص و ما هو الاسرع إن تكامل هذين البعدين هو عنصر حاسم في اتخاذ القرار متعلق بعملية بأكملها ، و التكلفة القائمة على النشاط هي الالية التي تقوم بتوحيد و جهتي النظر و هي أسلوب لقياس الكمي للأنشطة الاداء و تكلفة استخدام الموارد بما في ذلك المصروفات العمومية ،فهي تقوم برصد التكاليف التنظيمية لعوامل الانتاج و المصروفات الادارية و ربطها بالأنشطة مباشرة بدلا من تطبيق المخصصات الاجمالية و قد يكون التطبيق صارما كصرامة الحسابات الرياضية الدقيقة .

و يعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساسا على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعا تحتاج الى مؤسسة تؤدي مجموعة من الأنشطة ،و إن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المؤسسة ،وتصمم أنظمة التكاليف حسب أنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدث لها ،تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات ،ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات تبعا لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة"¹

¹المرجع السابق ، ص385

خاتمة الفصل :

نظرا لبعض العيوب التي ظهرت على الطريقة التقليدية لنظام محاسبة التكاليف اظهرت طرق جديدة تعمل على تقدير التكاليف وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة و من تم دعم اتخاذ القرارات الادارية .ويقوم مدخل المحاسبة على تكاليف الانشطة على أساس تحليل الانشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي التكاليف غير المباشرة ومن تم تجميع تكاليف كل نشاط على وحدة و تحميلها للمنتجات أو الخدمات على اساس حجم استهلاكها لهذه الانشطة

الفصل الثاني

مميزات نظام **ABC** و آليات تطبيقه

الفصل الثاني : مميزات نظام ABC و آليات تطبيقه

مقدمة الفصل:

وفي ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف و تحسين التسيير من خلال محاربة الاسراف في استهلاك الموارد، و الوقت تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي تمكن أن تغير من استراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها و مستقبلها .

بالرغم من الاهمية التي تمكن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات و خاصة الانظمة الحديثة منها، إلا أن هذه الانظمة تبقى محدودة التطبيق في المؤسسات الاقتصادية .

المبحث الأول :مقومات نظام ABC و أهدافه

المطلب الأول :خصائص و مبادئ النظام

1- خصائص نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC :

يتمتع نظام التكاليف على أساس ABC بالخصائص التالية :

1-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة امام الادارة لتخفيض

التكاليف بكل دقة ووضوح ،حيث يبين المراحل و العمليات التي يمر بها المنتج و الانشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل أو أن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة و الغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام ،ويعتبر ذلك هدف و سبب إيجاد النظام و خصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية .

2-يعتبر أداة فعالة في تقييم الاداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة و بمساعدة

نظام على اساس الانشطة ABC فقد تم تحديد الانشطة المشرف على كل نشاط منها و أن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الان هو هدف لتخفيض التكلفة و خصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذ استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص)

3-"يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن اخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد

الاقتصادية كما و نوعا -والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن ايضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد و الذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها و الذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة ،وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف"⁽¹⁾ .

4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة أداء الأنشطة و اتخاذ

الادارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة .

¹ سالمى ياسين، مرجع سابق، ص97.

-5

يساهم في تخطيم الارباح من خلال السيطرة على النوعية و تحسينها ،لدا يتطلب توفير عناصر ادارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام ،حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الانتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الانتاج و بيان الانشطة التي تعاني منها الانشطة غير المتعلقة بالكامل ،يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها"⁽¹⁾ .

مبادئ النظام :

1- استهلاك الموارد مقابل استهلاك الانشطة :

" يعمل نظام تكاليف الانشطة على استخدام مقاييس الانشطة ومن تم يربط التكاليف بالأنشطة و هذا يؤدي إلى تحسين الانتاجية ،فمن طريقة فحص ما يحدث في أنشطة المؤسسة بطريقة منتظمة يمكن تحديد الطاقة الفائضة و خطأ تقديرات التكاليف و توزيع التكاليف ،وهذا ما يساعد في اعادة توزيع الطاقة إلى الأنشطة التي تحتاج إلى ذلك"⁽²⁾ .

بينما نجد إن نظام التكاليف التقليدي يرى أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك المصادر الاقتصادية

2-استخدام عوامل مرتبطة بالحجم و الانشطة :

" يستخدم نظام التكاليف التقليدي ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة و لكن تنوع المصروفات غير المباشرة أصبحت العناصر المرتبطة لهذا الاساس محدودة و بالتالي فان استخدامها يؤدي إلى ارتفاع نسبة اخطاء توزيع التكاليف ولكن عند استخدام نظام تكاليف الانشطة فإنه يتم التركيز على علاقة السبب و النتيجة عند اختيار مسببات التكاليف التي هي أساس توزيع التكاليف"³ ، لذلك يمكن القول بان مسببات التكاليف ترتبط بصورة اقوى مع عناصر التكاليف غير المباشرة مقارنة مع اسس توزيع التكاليف المستخدمة في النظام التقليدي ،

وبدراسة علاقة مسببات التكلفة بالعمليات يتم تصنيف التكاليف إلى المجموعة التالية :

¹سالمي ياسين، مرجع سابق، ص97.

² د-محمد تسيير، عبد الحكيم لرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف 2009، الشركة العربية للتسويق و التزويدات، ص286-

285.

³ محمد عبد الله محمود ابو رحمة ،مرجع سابق ذكره ص 221

1- مستوى الوحدة:

" و هنا تبدأ مسببات التكلفة مع أي وحدة يتم انتاجها، فمثلا عند انتاج الوحدة يتم استخدام الآلات و هذا يؤدي إلى استهلاك الوقود لتشغيل الآلات و صيانتها و أجور العمال الذين يقومون بتشغيل هذه الآلات . و بالتالي يؤثر عدد الوحدات على هذه التكاليف لذلك يمكن استخدام عدد الوحدات أو ساعات دوران الآلات في توزيع عدد التكاليف." ¹

2- مستوى الكمية :

تبدأ مسببات التكلفة في الحدوث منذ كل كمية يتم انتاجها و مثال ذلك اعداد جدول الانتاج أو تجهيز الآلات الإنتاج المنتجات أو شراء المواد، ففي حالة البدء بالإنتاج أو تجهيز الآلات الإنتاج المنتجات أو شراء المواد، ففي حالة البدء بالإنتاج بغض النظر عن حجم الكمية المنتجة سوف تحدث في كل مرة يتم اعداد جداول الانتاج و اعداد الآلات للإنتاج

3- مستوى المنتج:

" و هنا يبدأ مسبب التكلفة مع حدوث المنتج بغض النظر عن عدد الوحدات أو الكميات التي يتم انتاجها منه، و مثل ذلك ساعات العمل اللازمة لتطوير المنتج، و بالتالي منذ زيادة عدد المنتجات يزداد عدد ساعات التطوير و كلما كانت عملية الانتاج معقدة كلما ازدادت ساعات العمل اللازمة للتطوير." ²

¹مزوزية ابراهيم، التكاليف المستندة لنشاط لقياس العمومية دراسة حالة الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي، ورقة، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة معقدة، 2001، ص23.
²أمير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة دراسة حالة شركة الشرق الأوسط الصناعية أدوية مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، 2005، ص65.

4- مستوى المصنع أو التسهيلات الصناعية :

" و هذه المسببات التكاليف لا ترتبط بحجم الانتاج أو بعد الوحدات أو الكميات المنتجة و إنما ترتبط بوجود الشركة ككل ،ومثلها تكاليف ادارة الانتاج و يمكن توزيعها باستخدام ساعات العمل المباشرة"¹ .

و الشكل التالي يوضح مبدأ تحميل التكاليف الذي تقوم عليه طريقة التكاليف على اساس الانشطة :
الشكل رقم 04 مبدأ طريقة التكاليف المستندة لنشاط في تحميل التكاليف



**SOURCE :toufiksaadaalainburloudcloude –simoncomptabilite analytique
et contrôle de gestion ;2008 p116**

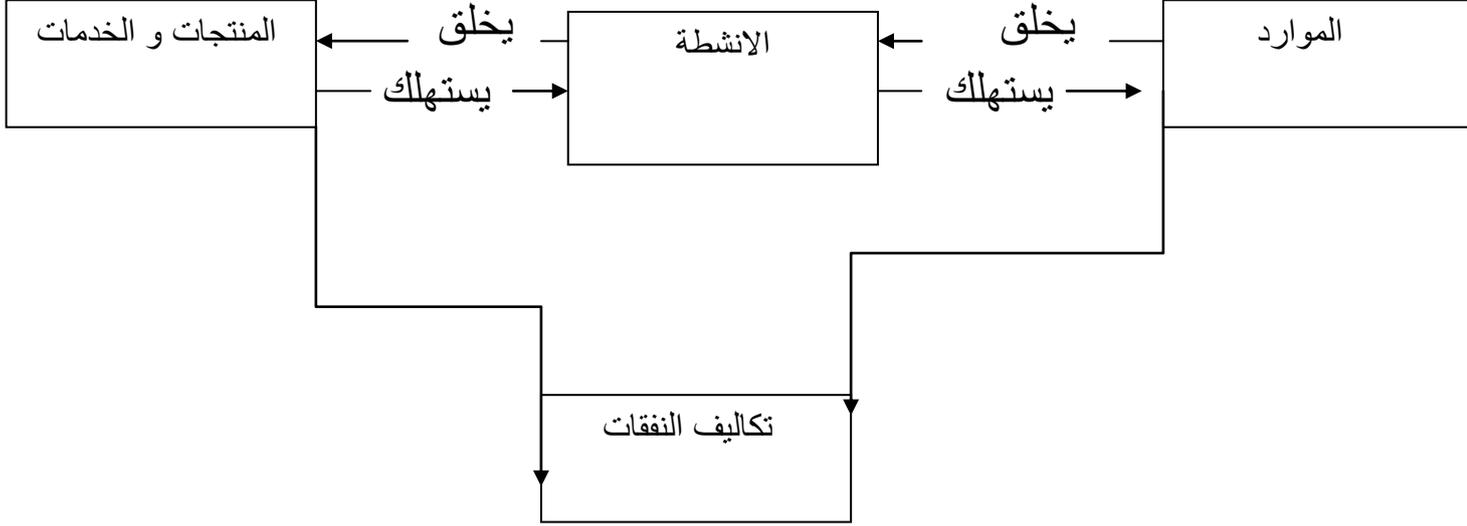
" من المهم قبل واثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية الكامنة في هذا النظام وفهمها جيدا ذلك لان اهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة .
فنظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة يقوم على مجموعة من المبادئ يتقدمها حسب الأهمية مبدأين هما :

- إن الانشطة تستهلك الموارد و إن اقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف

¹مزوزية ابراهيم، نفس المرجع، ص24

- إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة حيث يوضح الشكل رقم (5) هذه العملية ببساطة وذلك كما يلي¹ :

- "الشكل رقم (5) المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة"².



المصدر : N.M panada .activitybasedcosting for indian

Industries :editionmittal publication .new delhiindia 1999 p 42

¹ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة كأداة مساعدة على السير و تحسين الاداء، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، السنة 2010 جامعة الجزائر ،ص98

² أمين بن سعد، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الاداء، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق السنة 2010، جامعة الجزائر.

- المطلب الثاني: أهداف و أهمية و مزايا النظام

1-الاهداف :

"تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية :

- أ- الرقابة على التكاليف
- ب-تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو النشاط
- ت-توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط
- ث-المساعدة في رسم السياسات و ترشيد القرارات الادارية"¹

- "إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يراد من خلالها تحقيق مجموعة من

الاهداف نورد بعضها كما يلي :

- 1-تحقيق العدالة و التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- 2-البحث الدائم و الضرورة على تحسين انتاجية الأنشطة غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- 3-تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما
- 4-المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تصنف قيمة المنتج و العمل على تقليل تكاليفها

5-يساعد ادارة المؤسسة في اعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة

للتكاليف ، و من تم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على وحدة ، و تحديد تكلفة

المنتج بالدقة المطلوبة"².

¹ WWW.TOOTSHAMY.COM

²حابي احمد،المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة مذكرة الماجستير في العلوم التجارية،دراسة حالة شركة وطنية لصناعة الكوابل الكهربائية،بمسكرة 2011 جامعة الجزائر ص 78

6- "تحديد فعالية و نجاعة كل الانشطة بقياس مساهمتها في الاهداف الاستراتيجية و

العملية للمؤسسة

" فالهدف الاساسي لنظام التكاليف هو امداد الادارة بالمعلومات الملائمة و الموقوتة و يعتبر نظام **ABC** احد الاتجاهات المعاصرة في مجال تتبع عناصر التكاليف غير المباشرة كما يعتبر هذا النظام حجر الزاوية في توفير المعلومات الملائمة للأغراضمتخذي القرارات حيث يساعد في الوقوف على التكلفة و الربحية لهيكل المنتجات أو الخدمات بالمنظمة ،ولا يقتصر دور نظام **ABC** على قياس التكلفة فحسب بل يساهم في توفير المعلومات المناسبة لتقويم الاداء و الرقابة على التكلفة وكذلك القرارات الاستراتيجية¹."

" إن الهدف هو تحسين العمليات الوظيفية من الناحيتين التحليلية و التقويمية و تطوير الانتاجية ،وتقليص النفقات ،وزيادة كفاءة الاداء ،وتحقيق معايير الأجدود و الأرخص و الاسرع ،وتحسين الية تخصيص النفقات وحساب تكلفة أصناف المنتجات بشكل دقيق و اتخاذ القرارات الادارية الملائمة و الرشيدة²."

2- أهمية طريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة :

لقد أثبتت هذه الطريقة نجاحا باهرا امكانيات هائلة حيث لها اهمية كبيرة في مهام التخطيط و الرقابة وكذا اتخاذ القرارات ،خاصة تلك التي تخص التشكيلة الانتاجية وتسعير المنتجات و الخدمات ...الخ ،وفي هذا الصدد سوف نقوم بإبراز هذه الاهمية كما يلي :

- 1- تحديد الانشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الانشطة ،و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد داخل نشاط لتحقيق خط أو موازنة معينة .

¹محمد عبد الله محمود ، ابو رحمة مرجع سبق ذكره ،ص 36
²نواف فخذ .د خليل الدليمي مرجع سبق ذكره ص386

2- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل

تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من

الأنشطة المختلفة .

3- توفير طريقة التكاليف على اساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف

بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات افضل متعلقة بالإنتاج و الأنشطة المختلفة مثل قرارات

التسعير وقرارات تقديم المنتج أو خدمة جديدة ،تحديد مستويات الإنتاج ،واختيار قنوات التسويق

و التوزيع و قرارات تتعلق بكيفية اداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ،اعادة تصميم عمليات المؤسسة

وذلك من خلال الغاء أو دمج أو اعادة تنظيم أنشطة معينة ،واعادة تصميم المنتج النهائي¹ .

4- "تتيح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ

قرارات معينة مثل ادخال تحسينات على العمليات الانتاجية و إجراء تعديل في تصميم المنتج و

اتباع اساليب تكنولوجية حديثة"² .

3- مزايا استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة :

"يعمل نظام تكاليف الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد

المرتبطة بالأنشطة المختلفة و من خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي يمكن

تلخيصها في النقاط التالية :

1- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد اهمية الأنشطة معبرا عنها في تشكل يمكن الإدارة من

اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط

¹ احمد عطية هاشم ،محاسبة التكاليف ،دار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، 2000 ، ص 24

² احمد عطية هاشم ،نفس المرجع ، ص 24

- 2- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد و بالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ، ومن تم تمكين الادارة من توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الادارة كما تعتبر طريقة التكاليف أساس الانشطة مدخلا فعالا لتقييم الاداء على أساس القيمة المضافة .
- 3- تحديد الانشطة الاكثر ارتباطا بالتكاليف و من تم الغاء الانشطة عديمة المنفعة يتيح لإدارة فرصة اعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .
- 4- تحديد المزيج الامثل للمنتجات و العملاء ، وهذا ما يساعد الادارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الارباح بها ، و بالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات و العملاء الاقل ربحية أو اعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية .
- 5- يمثل الية للرقابة على التكاليف و ادارتها على المدى الطويل أيضا ويتم بذلك من خلال تركيز الادارة على مسببات التكلفة ، كما تساهم في ادارة التكلفة اعداد الموازنات الرقابة و تقييم الاداء .
- 6- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة و ملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة .
- 7- يتطلب استخدام طريقة التكاليف على أساس الانشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة ، الانتاج ، التسويق ، الادارة ، وغيرهم .¹
- 8- "العدالة و الموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد ، والانشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف .
- 9- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من عدم تخصيص تكاليف البحوث و التطوير التي تخص فترات مالية على تكاليف الفترة الحالية ، وهو الامر الذي في كثير من الاحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي .
- 10- يوفر نظام **ABC** مجموعة من مقاييس الاداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة و الوقت و الجودة كما سيساعد هذا

¹عيايدي عبد القادر، نوري الحاج، ملتقى دولة الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 17-08-2010، جامعة الشلف حسيبة بن بوعلي، ص11

النظام في اعداد الموازنة المبنية على الانشطة **ABB** باعتبارها اداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الاداء

- 11- يعمل نظام **ABC** على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في ادارة الانتاج و في مجالات اتخاذ القرارات الاخرى ، داخل المنشأة كما يعمل على تنمية روح العمل ، كفريق حيث أنه لم يقتصر تشغيله و فهمه على المحاسبين فقط ، وانما امتد إلى الوظائف الاخرى كالإنتاج و التسويق.
- 12- "تحسين مقاييس الاداء و فاعلية أكثر في مجال التخطيط و اعداد الموازنات التخطيطية مع تطوير نظم المعلومات الادارية و التكاليفية مع المساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل خصوصا في مجالات التسعير و المزيج السلعي"¹

- 13- "زيادة القدرة التنافسية للشركة ، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس الانشطة هو عجز انظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها ، ولتوضيح وتأكيـد الفوائد التي تنجم عن تطبيق هذا النظام من النحية التطبيقية وكذلك يعتبر نظام التكلفة حسب الانشطة نموذجا لقياس الطلب على استخدام الموارد و ليس نموذجا بالقياس الانفاق ، حيث أن هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدام من موارد على مستوى المنشأة ككل ، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي و رئيسي داخل المنشأة إلا أنه بالنسبة لبعض العناصر نموذجا لقياس الطلب على استخدام الموارد و ليس نموذجا بالقياس الانفاق ، حيث أن هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدام من موارد على مستوى المنشأة ككل ، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي و رئيسي داخل المنشأة إلا أنه بالنسبة لبعض العناصر اتفااق مثل الموارد المباشرة ، فإن هناك ارتباطا كاملا وكليا فيما بين الطلب على المورد و بين الاتفااق عليه ، بينما لا يتحقق مثل هذا في عناصر انفااق اخرى مثل الاجور غير المباشرة وعناصر الانفاق على التكلفة الثابتة ، حيث يلاحظ انه نتيجة زيادة حجم الانتاج يزيد الطلب على المواد المباشرة يتبعه زيادة في الانفاق على عنصر المواد المباشرة إلا أن زيادة

¹ محمد عبد الله محمود ابو رحمة مرجع سابق ذكره ، ص 40 - 41

حجم الانتاج تؤدي إلى زيادة الطلب على الموارد الثابتة، مما لا يترتب عليه في الاجل القصير زيادة في الانفاق على تلك الموارد بل زيادة في درجة استغلالها غالبا. - " و في هذا الشأن يحاول نظام التكلفة حسب الانشطة قياس المواد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي وهذا يوضح أنه في الاجل الطويل غالبا ما يتجه عناصر الانفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد، الامر الذي لا ينطبق في الاجل القصير، واذلك فإن التعبير في حجم الانتاج يعتبر أحد عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الاجل القصير.¹

المطلب الثالث : مجالات استخدام النظام و الظروف المساعدة لتطبيقه

(1) مجالات استخدام النظام للتكاليف :

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصرا، على المنشأة الصناعية فقط فقد امتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الانشطة الزراعية و الخدمية و المصرفية و غير ذلك من الانشطة و العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات تطبيق ما يلي :

1- تطور هدف محاسبة التكاليف فلم يعد الهدف قاصرا على تحديد تكلفة الانتاج وتقويم المخزون و إنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف و توفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الادارية

2- املت المنافسة الشديدة بين الشركات إلى اهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الادارة على خفض

تكاليفها سواء الانتاجية أو التسويقية أو الادارية و بالتالي تخفيض سعر البيع

3- أدت ضخامة كبر المنشآت غير الصناعية و تشعب و تشابك انشطتها إلى صعوبة مراقبة اوجه

النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين، ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام

التكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف و ايرادات كل نشاط.

4- "إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد. وإنما شملت كل المجالات و الأنشطة فطالما إن هناك نشاطات فان هناك تكلفة وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة لقياسها وضبطها و تخطيطها"¹.

- الظروف المساعدة لتطبيق نظام ABC :

"إن تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة هي عملية معقدة وشاملة و تتطلب الكثير من الخبرات و تستنفد الكثير من موارد المؤسسة ، توجد مجموعة من الظروف و المؤشرات التي يشجع توفرها الادارة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة و تتمثل هذه الظروف و المؤشرات في:

- 1-التنوع و الاختلاف في المنتجات و الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة
- 2- زيادة التكاليف المباشرة ضمن هيكل التكاليف وذلك بمعنى إن التكاليف الغير مباشرة تشكل الجزء الاكبر من هيكل التكاليف ، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق لهذه التكاليف مهمة و جوهرية في ترشيد قرارات الادارة
- 3- انخفاض عنصر العمل المباشر إلى اجمالي التكاليف بين الحاضر و الماضي ،ويرجع سبب هذا التغير في هيكل التكاليف للعديد من الاسباب تتمثل اهمها في الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة في التصنيع.
- 4- عدم قدرة المؤسسة على تفسير ربحية منتجاتها أو خدماتها اي زيادة المبيعات الذي يقابله انخفاض في الارباح
- 5- انعدام ثقة مديري الانتاج في صحة تكاليف المنتجات التي يتم اعدادها من قبل قسم المحاسبة في المؤسسة.

6- "تخلي مديري التسويق عن تقارير قسم المحاسبة بخصوص تكاليف المنتجات و الخدمات و عدم الاعتماد عليها عند اتخاذ قرارات التسعير وذلك لانعدام ثقتهم في صحتها ودقتها ، مما جعلهم يعتمدون على انظمة خاصة بهم في اتخاذ القرارات"¹.

7- "ازدياد الانشطة الداعمة مثل انشطة التصميم الهندسي للمنتجات و تصميم العمليات الانتاجية و برمجة الانتاج والمعالجة الالية للبيانات والاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد اهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الادارة إلى معلومات دقيقة و تحليلية"².

8- ازدياد حدة المنافسة عالميا و محليا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية

الاستمرارية و المحافظة على حصة المؤسسة في السوق

9- "قصر العمر الاقتصادي للمنتج ، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات و تطوير و ادخال

منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم و توقعات الزبائن الحاليين و المحتملين"³.

- يضيف **cooper robin** على ما سبق انه من الضروري وجود

- نظام معلومات يمكنه توفير بيانات تفصيلية تساعد على تحديد و قياس العلاقة بين التكلفة و مسياتها.

- إن هذه المؤشرات ليست بالضرورة إن تكون موجودة جميعا في إن واحد و لكن وجود بعضها أو عدد قليل منها يكفي ل لقت نظر الإدارة القائمة في المؤسسة لدراسة تنظيم التكاليف المعتمد تحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الانشطة و الذي يعتمد عليه فقط لتحديد التكلفة الفعلية للمنتجات و تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية المهمة .

- يبقى السبب الأهم الذي يقع وراء اقتناع إدارة المؤسسة و يدفعها إلى تحقيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو مدى احتياجها لمخرجات هذا النظام و مدى قدرتها

¹ أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير و تحسين الأداء، دراسة حالة في المؤسسة الواقعية لهيئة الري، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، 2010 جامعة الجزائر، 9، ص101، ص102.

² أمين بن سعد، نفس المرجع السابق، ص102-103.

³ موقع التربية و التعليم في الجزائر.

على توفير الدعم المادي و التقني لتطبيق هذا النظام مع إيمانها الكامل باه أفضل نظام يوفر لها احتياجاتها من المعلومات .

- "اختصارات يعتمد مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس الانشطة على تحميل تكاليف الانشطة ، و التي يطلق عليها في ظل النظم التقليدية مراكز التكلفة ، مباشرة على المنتجات عن طريق ما يسمى بمسببات التكلفة بمعدلات التحميل . وعلى ذلك يمكن القول مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط ما هو إلا محاولة لتطوير أو تحسين نظام محاسبة التكاليف التقليدية بهدف الوصول أو محاولة الوصول إلى ارقام تكلفة أكثر دقة من التي يتم التوصل إليها و المعتمد من نظم محاسبة التكاليف التقليدية"¹

¹موقع التربية و التعليم في الجزائر.

المبحث الثاني: تطبيق نظام ال ABC و تقييمه

المطلب الأول : الية عمل نظام ال ABC :

-1 التخطيط :

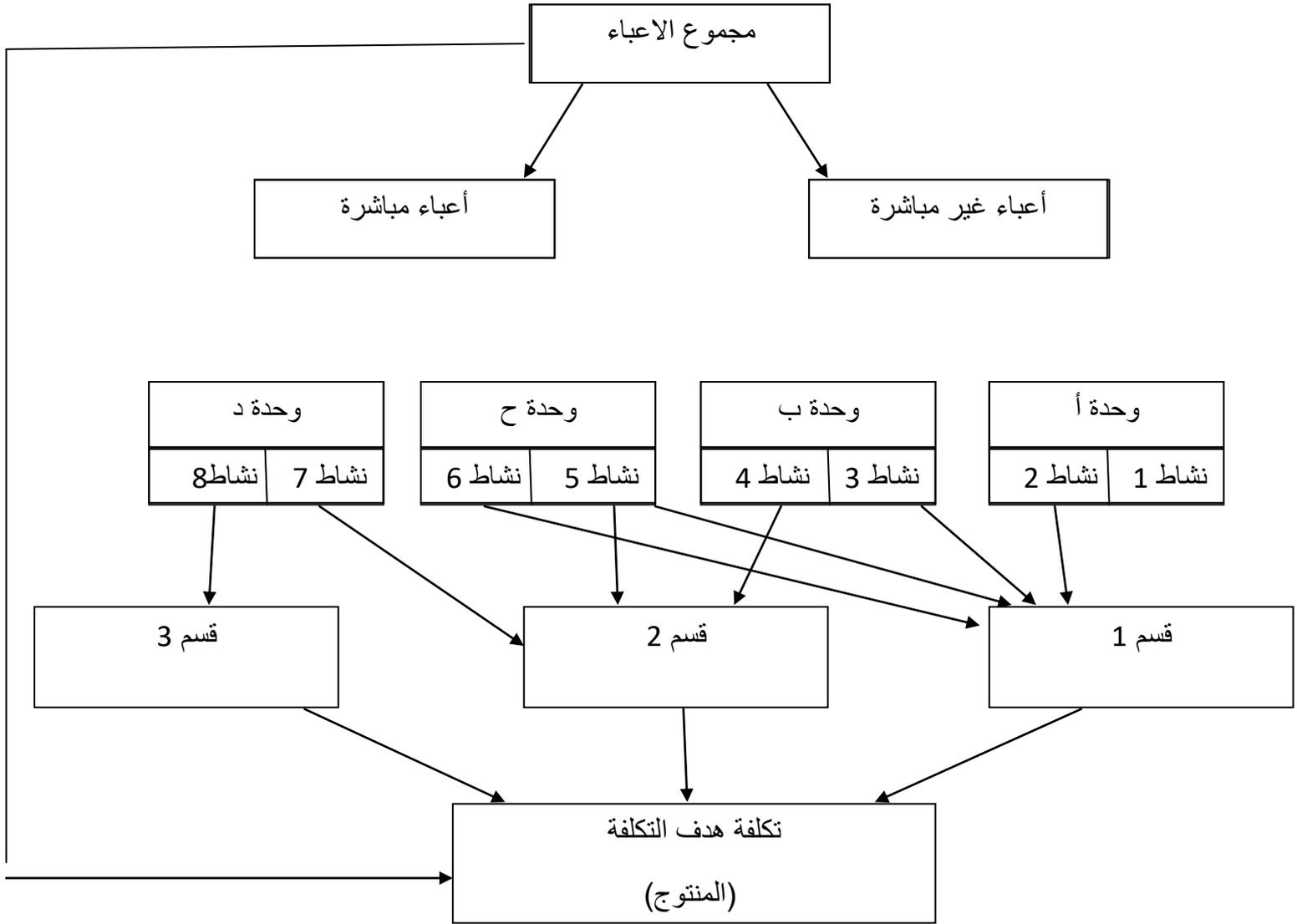
في هذه المرحلة يتم تصميم نظام ال **ABC** بالاعتماد على اعداد فريق عمل على درجة عالية من الكفاءة يعملون على حل المشاكل التي تواجه النظام ،حتى يتم استعماله بطريقة تتلاءم و التنظيم السائد في المؤسسة .

-2 تحديد و تجميع الانشطة :

" تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة الى وظائف ،و الوظائف بدورها الى مجموعة من الاقسام ،و من تحديد و تجميع كل النشاطات المتعلقة بكب قسم ،اذ يتم ذلك على اساس دراسة من خلال التعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الانتاجية و مدى دقة المعلومات عن تكاليف المواد و العمل المباشر ،ثم تحديد الاحتياجات التي تتضمنها المنتجات من المواد غير المباشرة و الشكل التالي يوضح ذلك"¹ :

¹ حرمل سليمة، نظام محاسبة التكاليف و دوره في ضمان فعالية التسيير دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية، مذكرة الماجستير تخصص تدقيق و مراقبة لتسيير، 2011، جامعة سيدي بلعباس، ص73.

الشكل (06) : تقسم المؤسسة حسب نظام ABC



Source : yves de rongé . cit p 39

3- تسجيل تكاليف الأنشطة :

"بعد تحديد النشاطات يتم تسجيل التكاليف الخاصة بالموارد التي استهلكتها هذه النشاطات من خلال استخدام المعلومات المحاسبية حيث ان مجموع تكاليف الموارد تمثل النشاط المقترن بهذه الموارد .

4- اختيار موجهات التكلفة : (مسببات التكلفة)

يعرف موجهة التكلفة على إن العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط فهو و قياس تقوم بتحديد سلوك تكلفة النشاط فمثلا النشاط التعليق العامل الموجه هو كمية مواد التغليف... أو بمعنى اخر فهو يشكل العلاقة الموجودة بين كلفة نشاط ما و استهلاك هذا النشاط من طرف منتج ما ، حيث إن هذا نظام **ABC** يقوم بما يسمى بتحميل التكاليف الاولى حسب الانشطة و الثانية على المنتجات .

فالنسبة الاولى يتم تسجيل تكاليف الانشطة بشكل دقيق من خلال الاختبار السليم و الملائم لموجهات التكلفة المخصصة لكل نشاط أو مجموعة من النشاطات المتجانسة التي تكون في الاخير مركز نشاط أو قسم اما بالنسبة للثانية فهي الاهم في النظام إذ يتم تسجيل تكلفة المنتج بشكل دقيق ، فيقوم على اساس نوع الموجهات و عددها حيث يتطلب ذلك القيام بأمرين .

1- تحديد عدد موجهات التكلفة الممكن استعمالها و التي تقترن بعدة عوامل مثل درجة تنوع

المنتج ، عدد الانشطة حيث كلما زادت هذه الاخيرة زاد العدد .

2- "تحديد موجهات التكلفة الواجب استعمالها و يكون ذلك على اساس تكلفة قياس موجه

التكلفة و التي كلما كانت أقل كلما كان احتمال اختيار هذا الموجه كبيرا ، وتحديد درجة

ارتباط الموجه بالاستهلاك الفعلي للنشاط"¹.

¹ حرملة سليمة، نفس المرجع السابق، ص74-75.

"حيث كلما كانت هذه الدرجة كبيرة كلما زاد احتمال اختياره .

5 - تحديد تكلفة أهداف التكلفة (المنتوج النهائي) :

يتم احتمال تكلفة الوحدة من العامل الموجه و من تم تكلفة المنتوج تكلفة الوحدة من

العامل الموجه لنشاط معين اجمالي تكاليف النشاط (استهلاك النشاط على المواد)/

اجمالي عدد وحدات العامل الموجه للنشاط ثم تكلفة النشاط من قبل المنتوج * تكلفة

الوحدة من العامل الموجه لهذا النشاط و منه :

"تكلفة هدف التكلفة = مج تكاليف النشاطات / عدد وحدات المنتجة"¹.

تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة :

"إن تصميم اي نظام للتكاليف يعتمد بدرجة اساسية على طبيعة الوظائف و العمليات الانتاجية ، بحيث يتلاءم النظام المصمم مع طبيعة تلك العمليات ، وبذلك فان اي تغيير فيها لابد و إن يصاحبه تغيير في نظام التكاليف المعتمد وحيث إن انظمة التكاليف التي تصمم من اجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية للإنتاج و التي اتضح قصورها في الانظمة التقليدية ، من حيث تقديمها معلومات مضللة و غير دقيقة عن تكاليف الإنتاج لاعتمادها على أساس تحميل واحد غالبا ما يرتبط بحجم الإنتاج دون الأخذ بنظر الاعتبار الاختلافات في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد ، و عليه و نظر للتطورات الإدارية الحديثة ، كان هناك ، كان لابد من استخدام نظامه . " هذه التطورات ، التي يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة احد تلك الأنظمة الحديثة المتطورة في هذه المجالات ، حيث يقوم على أساس نشوء التكاليف و حصرها بأنشطة محددة و من تم تخصيص هذه التكاليف على المنتجات النهائية بناء على مجموعة من العوامل تسمى موجهاً التكلفة (cost divers) و التي ارتبطت بحدوث تلك التكاليف يرى البعض في نظام محاسبة التكاليف"².

¹ حرمل سليمة، مرجع سابق، ص75.

² عمر محمد هديب، مرجع سابق ذكره، ص54.

"يرى البعض في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بان المنشآت لا تتطلب فقط معلومات عن الإنتاج المادي بل اذهب إلى ابعد من ذلك ،فهي تريد معلومات أكثر شمولية لدعم الأنشطة التي ممكن إن تنوع في المنتجات و الخدمات المقدمة لأكبر عدد ممكن من العملاء وعليه فان الهدف من تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ليس هو التخصيص للتكاليف غير المباشرة فقط بل يتعداه إلى قياس و تسعير كل الموارد المستخدمة للنشاطات التي تدعم الإنتاج و تسليم المنتجات و الخدمات للعملاء و تحديد ربحية الزبون .

لذا فان تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يجب إن يكون إطار متكامل و شامل يحاول أولاً تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد الخاصة بالأنشطة ،بحيث نحصل على إجمالي الكلفة لكل تلك الأنشطة أما المرحلة اللاحقة هي تتبع أو تخصيص تكاليف النشاط .

"(activitycosts) على المنتجات من خلال تحديد موجه الكلفة لكل نشاط،وذلك

بحساب معدل كلفة لذلك الموجه واستخدامه كأساس التحميل كلفة النشاط على وحدة المنتج النهائي"¹.

¹عمر محمد هديب، مرجع نفسه، ص55.

خطوات تطبيق نظام ABC :

المرحلة الاولى :

"يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة للشركة، و الكلف الغير مباشرة و لكلف الرأسمالية، يتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة اولى في نظام ال **ABC** و من أمثلة التكاليف الغير مباشرة المصاريف الادارية، الفوائد، الصيانة، الايجار... الخ

المرحلة الثانية :

يتم فيها تحديد موجهاات الكلفة (العلاقة السببية بين الكافة و النشاط) و تمثل الاساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من انواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المشروع المختلفة

المرحلة الثالثة:

يتم فيها تحديد أنشطة المشروع المنفصلة و القابلة للقياس و تمثل مستويات الوظائف الادارية، و من امثلة هذه شراء المواد، الاتصال بالزبائن، العمل الهندسي، استلام المواد، العمل الطبي.... الخ

المرحلة الرابعة :

"يتم فيها موجهاات الكلفة العلاقة السببية بين الأنشطة و اغراض الكلفة و تمثل الاساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على اغراض الكلفة (المنتجات أو الخدمات)"¹.

و بعد ان تم تحديد و حصر كل من عناصر التكاليف التشغيلية و مواجهاتها الأنشطة الرئيسية و مواجهاتها، واغراض الكلفة سوف يستطيع المشروع تطبيق خطوات عمل النظام المتبقية .

¹ فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و تطبيقها فس المؤسسات الصعبة الصغيرة (نموذج مقترح للعبادات الطبيعية الشعبية)، مجلة الادارة و الاقتصاد، 2007، ص 67.

المرحلة الخامسة :

و فيها يتم توزيع التكاليف التشغيلية الفعلية على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ظل
مواجهات النسب المستخرجة في ضوء مواجهات الكلف للتكاليف التشغيلية

المرحلة السادسة :

و فيها يتم توزيع تكاليف الانشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء
مواجهات الكلف للأنشطة

المرحلة السابعة :

" و فيها يتم الوصول الى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة ، و هي تمثل مجموع الكلف التي
حصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط"¹.

¹ فيصل زماط حسين السليم، نفس المرجع، ص36.

المطلب الثاني: انعكاسات ABC على مراحل السير في المؤسسة و علاقته بنظام ABM

تعريف ABM :

"يعرف نظام **ABM** او التسيير على اساس الانشطة على انه اسلوب طريقة لإدارة الانشطة الرئيسية للتشغيل بالمنظمة عن طريق تحديد هذه الانشطة و كذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الانشطة باستهلاك الموارد و ايضا تقسيم الانشطة الى نوعين من الانشطة مضيئة للقيمة أي لقيمة السلعة و الخدمة أو أنشطة غير مضيئة للقيمة و التي لابد من استبعادها مما يؤدي في النهاية لتخفيض التكاليف"¹.

تعريف (2) :

"هو وصف لقرارات الادارة التي تستخدم معلومات نظام تكاليف الانشطة لإرضاء الزبائن، وتحسين الارباح حيث نظام تكاليف الانشطة يستخدم مثل هذه القرارات الادارية كالتسعير و المنتجات المختلفة، وتخفيض التكلفة، و تحسين العمليات للمنتج و اعادة التصميم و التخطيط و ادارة الانشطة."²

"تعريف (3) :

"يعتمد هذا النظام على المعلومات المحصل عليها من نظام **ABC** حيث تعد طريقة **ABC** الاداة الرئيسية و الفعالة لمراقبة التسيير في نظام ال**ABM** و من حيث اعتبارها نظام للمعلومات و استخدامها لتقنيات المساعدة على اتخاذ القرارات و برمجة العمليات و اعدادها لموازنات"³.

"كما عرف نظام **ABM** بانه نظام يركز على ادارة الانشطة كطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون و الربح المحقق من تزويد هذه القيمة و تنظر الادارة حسب الانشطة الى التكلفة الانشطة على

¹ محمد عبد الله محمود ابو رحمة، مرجع سابق ذكره، ص 87.

² أمير ابراهيم المسحال، مرجع سابق الذكر، ص 74.

³ حرمل سليمة، مرجع سابق ذكر، ص 78.

انه المصدر الاساسي للمعلومات .بينما يرى (BLOCHER ET AL 2002.P 127) ان نظام الادارة حسب الانشطة هو عبارة عن نظام و يهتم بكفاءة و فاعلية الاعمال ،وزيادة ليس فقط في القيمة المستلمة بواسطة الزبائن ،ولكن ايضا بربح المنشآت"¹ .

وظائف الادارة على الانشطة : ACTIVITY BASED MAGEMENT

"يقوم هذا النظام على الوظائف التالية :

- تحليل سلسلة القيمة الداخلية.
- تحليل سلسلة القيمة للموردين .
- "تحليل مستوى عالي من الدقة في تحميل وحدات التكلفة بنصيبها من التكاليف غير المباشرة باستخدام اسلوب محاسبة التكاليف على اساس الانشطة(ABC).

أغراض :

يلبي نظام ادارة على اساس الانشطة **ABM** احتياجات الادارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاث لأغراض

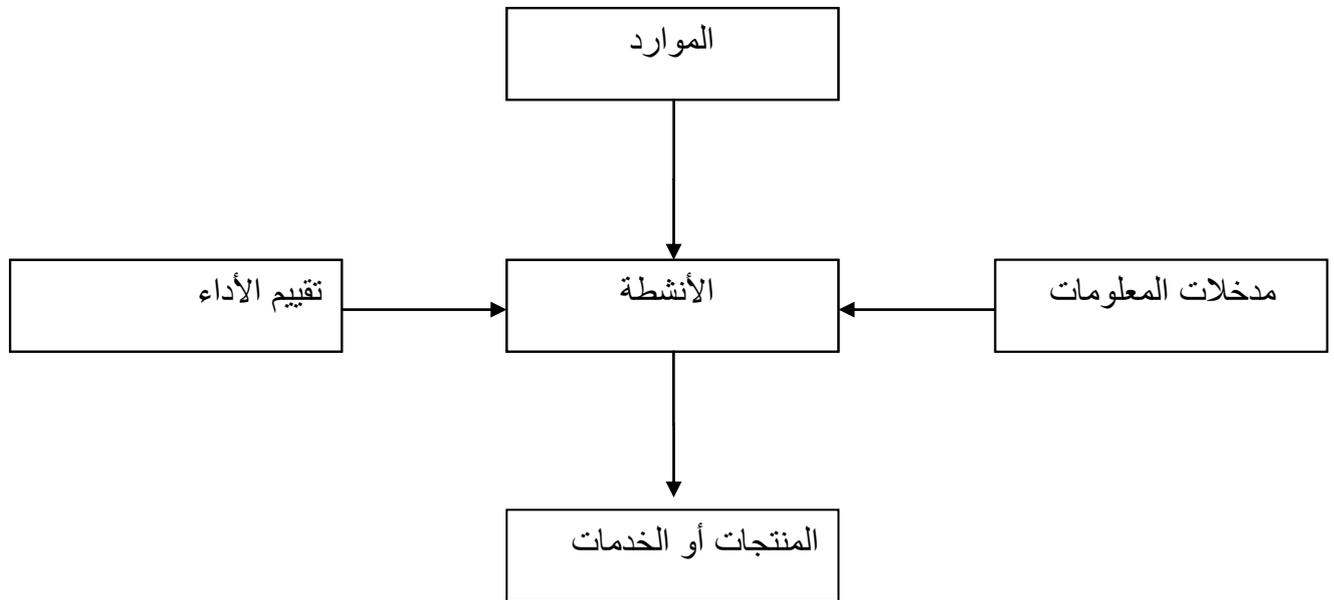
- 1-ادارة و تحفيز وتحسين التكلفة
 - 2-تحسين التعلم على مستوى المنشأة
 - 3-تدعيم القرارات العملية التي تعتمد اتخاذ القرار فيها على التكلفة
- "ويساعد نظام الادارة على اساس الانشطة **ABM** في اتخاذ القرارات الاستراتيجية و الخاصة بالعمليات بشكل افضل"²

¹ أمير ابراهيم المسحال، مرجع سابق الذكر، ص74.

الفرق بين نظام ABM وABC :

تقوم نظام التكاليف على اساس الانشطة على تحديد التكلفة في حين يهدف نظام الانشطة الادارية على تغييرها

- يقوم نظام التكاليف أساس الانشطة التكلفة على تقديم بيانات عن المنتجات أو المراحل الانتاجية ،بينما يعمل نظام الانشطة على تحسينها
- يقوم نظام التكاليف على اساس الانشطة على تحليل الوضع القائم بينما يركز نظام الانشطة الادارية على محاولة تعديلها .
- "يركز نظام اساس انشطة التكلفة على النواحي التشغيلية و التكتيكية بينما يركز نظام الانشطة الادارية على النواحي الاستراتيجية (صبري ،2002 ،ص254)
- الشكل رقم¹.
- يوضح بعدي التكلفة و العمليات أي العلاقة بين نظام ABC و نظام ABM



الشكل رقم(7):العلاقة بين ABM وABC

المصدر : زايد ،2002 ، ص226

¹ أمير ابراهيم المسحال، مرجع سابق ذكره، ص75-76.

طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و علاقتها بعملية التسيير :

"إن عملية تصميم ووضع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تندرج في إطار تسييري متكامل يتطلب القيام بإعادة تنظيم المؤسسة وتحليل كل أنشطتها، وهذا يعني رفض أو التخلي على كل ما هو سابق بل يتبقى الحفاظ على الرصيد الايجابي للطرق و الاجراءات المتعلقة بالأنظمة السابقة و العمل على البناء عليها حتى يمكن التحكم في عناصر التسيير للمؤسسة و الانتقال تدريجيا إلى نظام فعال و مرن قابل للتطوير ينسجم مع الادوات التسييرية الاخرى منها :

التسيير على أساس الأنشطة ABM:

يعد التسيير على أساس الأنشطة الاطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** بحيث يشكّلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة مبني على اساس واحدة، وتعد طريقة **ABC** الاداة الرئيسية و الفاعلة لمراقبة التسيير في نظام **ABM** من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات و استخدامها للتقنيات التي تساعد على اتخاذ القرارات و برمجة العمليات و اعداد الموازنات و في نفس الوقت يوفر نظام التسيير على اساس الأنشطة الاطار الملائم و المرن لتطبيق طريقة التكاليف على اساس الأنشطة ، لذلك ينصح الخبراء عند وضع احد النظامين مراعاة متطلبات النظام الاخر سواء يتم تصميم ووضع النظامين في مدة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الانسجام و تحقيق اقصى حد للفعالية و الاداء الجيد"¹ .

¹ الحاج قويدر فورين نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

GHKDZ@YAHOO.FR

"ان أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على اساس الانشطة يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة و يتم على ثلاث مراحل متتابعة :

المرحلة الاولى :

تحديد السلطات و الصلاحيات للطاقم المسير ومختلف العوائق و المشاكل المطلوبة التكفل بها (تحليل المسؤوليات ،اختيار المؤشرات التسييرية ،لوحة القيادة ...الخ)

المرحلة الثانية :

" تحديد نشاطات التسيير دراسة المؤهلات الصناعية ،اختيار النشاطات ،مسببات التكلفة....."

المرحلة الثالثة :

تحديد العمليات الاولية (وصف النشاطات و اعداد مصفوفة النشاطات ،الربط بين الهيكل الصناعي و التسييري و الهيكل المحاسبي ...الخ)

- نجد أن المرحلة الثانية و الثالثة تعدان مراحل مشتركة بين **ABC** و **ABM**

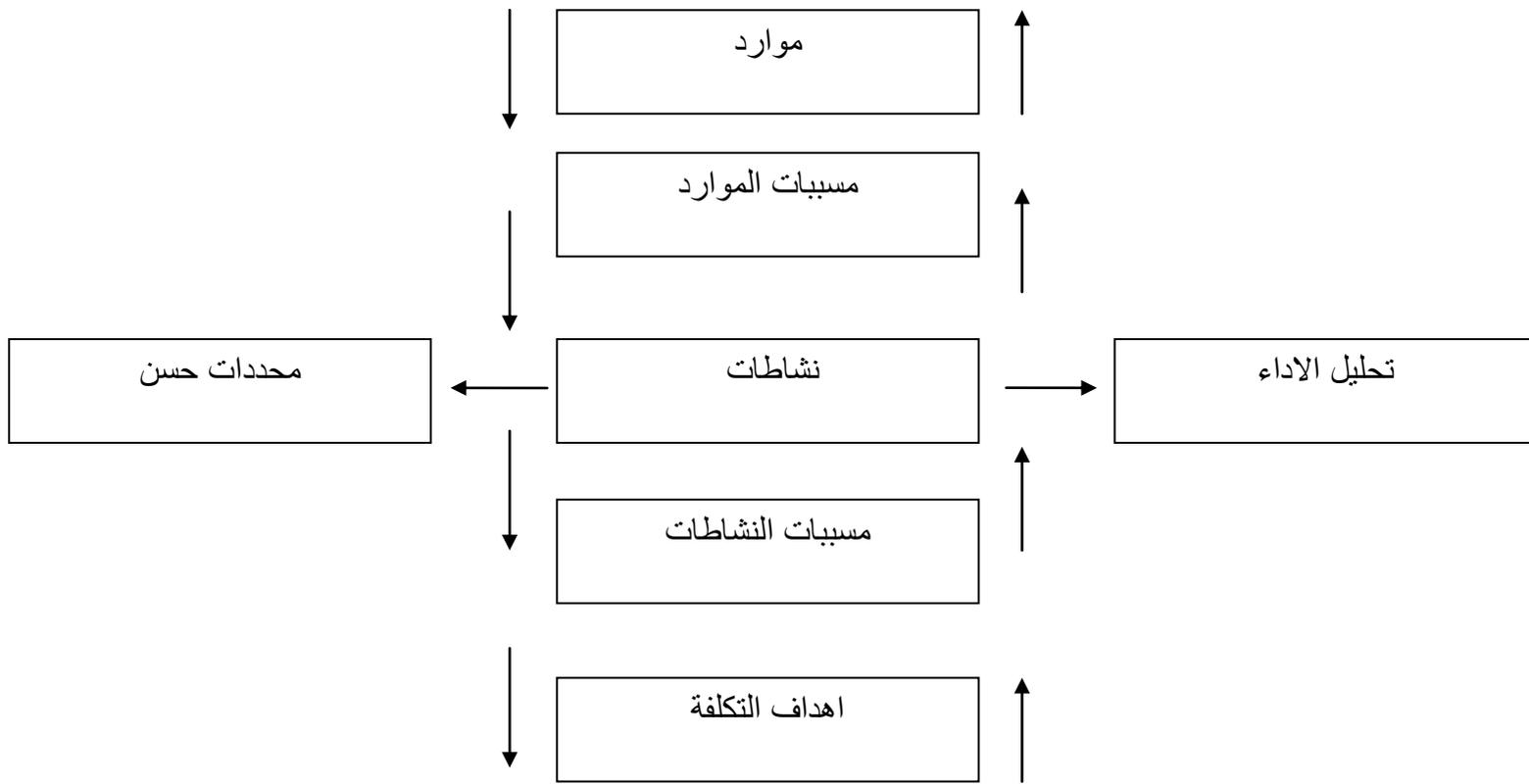
،ويتطلب عند وضع نظام التسيير على اساس الانشطة تعيين فريق مشرف على هذا المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة ،مسؤول تنفيذي له داريه جيدة بالميدان الصناعي للمؤسسة ،مراقب تسيير له داريه جيدة بالإجراءات المحاسب .

- إن نظام **ABM** يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف ،تحديد التوجيهات و الاختيارات الاستراتيجية بشكل دقيق و توفير الادوات و الاساليب لجديدة الملائمة للتوقع و المحاكاة و توفير المعلومات المناسبة ،النظام التكاليف على اساس الانشطة **ABC** و الموازنات على اساس الانشطة **ABB** فالأولى تسمح بتوجيه الاعباء غير المباشرة بشكل دقيق¹ على

¹حاج قويدر قورين، المرجع السابق

اساس الانشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات تكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر ، و الثانية تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الاهداف عن طريق محددات النشاطات و الموارد و بالتالي تحديد حجم الموارد الضروري لذلك وعليه فهي تعد أداة جيدة للمحاكاة و التخطيط و الرقابة و مرجعا مهما لتحديد و تحليل الفوارق و تسمح بالتحديد الفوري للأعمال الذي ينبغي القيام بها و لهذا تشكل **ABC، ABM، ABB** نظاما تسيريا متكاملًا .

ويظهر هذا التصور وفق الشكل التالي : التسيير على اساس الانشطة



الشكل رقم (8) التسيير على اساس الانشطة

المطلب الثالث : محددات نظام ال ABC

هناك بعض المحددات و القيود التي تظهر عند تطبيق هذا النظام أهمها ما يلي :

- "ان تطبيق النظام يتطلب التحديد السليم للأنشطة ،بجانب توفير مجموعة متكاملة من مقاييس الاداء (مسيبات التكلفة) لكل نشاط ،سواء من حيث عدد المسبيبات أو من حيث نوعها.
- تعتبر المعلومات الناتجة من نظام التكاليف على اساس الانشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الاعمال التي يتوقع حدوثها من الانشطة لذا يجب ان تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الاستراتيجية
- و من الواضح ان هناك بعض المشاكل العملية دون حل ،مثل اختيار مسبيبات التكلفة ،كما اوضحت الدراسات العملية لن محاولات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في مجال التكاليف و اتخاذ القرارات الادارية لم تكتمل بعد
- ان نظام محاسبة التكاليف **ABC** ما هو الى تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة على علاقة السبب-النتيجة مع اجراء تفاصيل اكثر في مراكز الانشطة
- يستبعد نظام التكاليف على اساس الانشطة بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل ،مثل التسويق و الاعلان ،وخدمة البيع ،و البحث و التطوير ،ولذلك على هذ النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يمكن التوصل الى التكلفة الكلية للمنتج و يتوقف ذلك اساسا على قاعدة التكلفة و المنفعة"¹ .

¹أ.نمر محمد خطيب ،اعتماد طريقة التكاليف المتتدة لقياس التكلفة ،لنيل مذكرة شهادة ماجستير في علوم المالية و المحاسبة ،ص33

- " ان كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط **ABC** تعتمد بصفة اساسية على الاختيار لمسببات التكلفة ،وذلك ليس بالأمر السهل و من الضروري تحديد افضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الاضرار السلوكية لها .
- ان تطبيق نظام التكاليف النشاط **ABC** يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا و هذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تردد في استخدامه"¹ .
 - "يعتمد نجاح نظام التكاليف على اساس الانشطة **ABC** في المدى الطويل على انتاج المؤسسات لأسلوب التحسين المستمر في العمليات ، كذلك يتوقف نجاحه في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية على مدى توفير قاعدة انظمة معلومات متكاملة ،بالإضافة الى توفير قاعدة بيانات متكاملة مالية و غير مالية.
 - ان المؤسسات التي تتميز بخصائص معينة لا تحتاج لتطبيق نظام **ABC** ،مثل الاعتماد على فن انتاجي ثابت أو انتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة ، مما يجعلهم في حاجة للتركيز على خصائص اكثر تناسقية في المنتج ذاته ،واهمال دقة تكلفة المنتج
 - قد تضطر المؤسسة الى تحديد فترة زمنية معينة لقياس تكاليف المنتجات أو الخدمة ، نظرا لأنه يفصل قياس ربحية المنتج خلال دورته التشغيلية ،الى ان بعض المنتجات تكون دورتها طويلة نسبيا حيث فإنه ليس من المعقول الانتظار حتى نهاية حياتها لقياس الربح مما يجعل
 - المؤسسة تستخدم بعض المقاييس المؤقتة لتخصيص التكاليف
 - "ارتفاع تكاليف تطبيقية ،
- بإضافة الى ارتفاع تكاليف تطويره و صيانتته الامر الذي يتطلب دراسة تكاليف قبل التطرق الى منافع تطبيقه"²

¹أستاذ محمد خطيب ، نفس مرجع سابق ،ص 34² Xavier bouinfrançois ,xaviersimon ,les nouveaux visages de gestion , dunos ,paris ;2002 p124

خاتمة الفصل :

يعتبر نظام **ABC** أحد التطورات الحديثة في اساليب المحاسبة الادارية و قد ظهر كوسيلة لمواجهة احتياجات المتزايدة و المتغيرة في بيئة الاعمال ،وهو نظام يسعى الى تحقيق مستوى متميز بدقة من خلال تحليل الانشطة داخل المؤسسة ،وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدا رئيسي هدفه الربط بين التكاليف الانشطة و المنتج النهائي

الفصل الثالث

دراسة حلة في مؤسسة نفعال فرع **SPA** بسعيدة

مقدمة الفصل :

تعتبر أنظمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف المؤسسة و التيجاء بها هذا النظام و الية عمله، و امكانية تطبيقه في المؤسسة اقتصادية سنجري دراسة تطبيقية لمعرفة مدى توفر المؤسسات الاقتصادية على متطلبات الفنية و التنظيمية لتطبيق و استخدام هذا النظام .

المبحث الاول : لمحة تاريخية عن مؤسسة نפטال

المطلب الاول : نشأة مؤسسة نפטال

التعريف بالمؤسسة نפטال:

نפטال مؤسسة ذات طابع تجاري تأسست بمقتضى مرسوم رقم 01/80 المؤرخ في 09 افريل 1980 ، ودخلت حيز التنفيذ في جانفي 1981 وكانت حين ذاك مكلفة بتصفية والمواد البترولية وفي سنة 1987 ابعد هذا النشاط عن المؤسسة وتم الفصل بين فرع التكرير وفرع التوزيع فأصبح دور هذه الأخيرة توزيع وتسويق المواد البترولية المتمثلة في العجلات الزيوت الوقود الأرضي منتجات خاصة و الزفت ، علي مستوي التراب الوطني.

حدد رأسمالها ب 15.68 مليار عائد المؤسسة لسنة 2007 ب 174 مليار دج مع أرباح قدرت ب 22.5 مليار دج .

وهي مؤسسة مختصة في توزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها علي المستوي التراب الوطني والدولي باسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية ، يتكون المصطلح الأجنبي نפטال NAFTAL من :

نפט NAFAT : وهي كلمة مشهورة تعني البترول .

ال AL وهي أول حرف من اسم البلاد الجزائر .

بداية من 18 افريل 1998 أصبحت مؤسسة نפטال مؤسسة مساهمة SPA برأسمال مقدر ب 6.500.000.000 دج مقسمة إلي 665 سهم إي قيمة 10 ملايين دينار جزائري لكل سهم تابعة 100% لمؤسسة سوناطراك

2-الموقع الجغرافي للمؤسسة .

شرك نفطال بسعيدة مركز مديريتها يقع في المنطقة الصناعية رقم 01 ، ويغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات : سعيدة ، البيض والنعامه مهمتها تتمثل في التمويل المواد البترولية ن يجدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 طريق الرباحية وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين محمدية وبشار وغربا مؤسسة المواد الكاشطة وشرقا شركة المياه المعدنية ، تتربع علي مساحة تقدر ب 4 هكتارات منها:

- المساحة المغطاة لعملية الإنتاج 3200 CE م²

- المساحة المغطاة للإدارة 800 كلم

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

هيكل مؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات و يعتمد هذا الهيكل علي نشاط و الهداف الإستراتيجية للمؤسسة وفي كل عمل جماعي يجب ان يكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة

ان الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام المسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلي أخرى فمما لاشك فيه لن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات واحترام الصلاحيات وعدم التداخل فيما بينها وهذا ما حرصت عليه مؤسسة نفطال من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 05 افريل 2003 والذي يسمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة وخاصة في مجال المحروقات وإعطاءها نوع من المرونة والفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية وتحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة في توسيع نشاطها وذلك من اجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني والتوجه نحو التصدير بالإضافة إلي تلبية حاجات الزبائن كما ونوعا.

1-3: التعريف بالمصالح والدوائر واهم المهام

* مهام المصالح

* أمانة المدير :

* تنظيم استعمال الزمن للمدير وتسيير تجهيزات مكتبية .

* تكفل بضمان الاتصالات الداخلية و الخارجية .

* ضمان تسيير المرسلات الداخلية و الخارجية.

* تسجيل فرز وترتيب المرسلات.

* مسؤول الأمن الداخلي

* المحافظة علي ممتلكات الشركة.

* المحافظة علي امن الشركة .

* مسؤول الأمن الصناعي

المهمة الأساسية لهذه الخلية تتمثل في :

* متابعة حالة المنشآت التابعة للشركة من حيث مطابقتها لمواصفات الأمن و السلامة والنظافة.

* متابعة الحالة الصحية التي يعمل فيها موظفي الشركة.

* دائرة الإدارة والوسائل العامة

* ضمان تسيير الوسائل العامة للشركة.

* ضمان تسيير الموارد البشرية.

* السهر علي تطبيق الصارم للقوانين الداخلية والخارجية.

* إعداد برامج ترتيب الأشغال .

* دائرة التسويق

ومهمته هذه الأخيرة تتركز في :

* متابعة عملية بيع المواد البترولية علي مستوي نقاط البيع التابعة للشركة.

* ترويج منتج الشركة .

* الاتصال بزبائن الشركة ومتابعة المستحقات لديهم .

* دائرة التقنية : ومن ضمن مهامها ما يلي :

* متابعة حالة الشركة وصيانته.

* متابعة إشغال توسعية وإعادة تهيئة الهياكل التابعة للشركة.

* دائرة المالية والمحاسبة:

* تقوم بتنسيق ومتابعة كل النشاطات الخاصة بالمحاسبة، الخزينة، الميزانية .

* السهر علي تطبيق قواعد المحاسبة، متطابق تعليمات المخطط الوطني للمحاسبة.

* تحضير المخطط المالي والميزانية.

* دائرة الإعلام الآلي :

* جمع، تحقيق وتحليل المعلومات التسيير المنطقة.

* القيام بدراسات إحصائية أيضا محلة للتائج و الانجازات .

* ضمان تركيب ، استغلال وحفظ برامج المعطيات المختلفة .

3 نشاطات مؤسسة نפטال تعريف مختلف الإدارات والفروع بمؤسسة نפטال

* **الفرع التجاري** : يعتبر هذا الفرع من أهم الفروع مؤسسة نפטال أم له من دور كبير في تسويق

المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ويتكون الفرع من :

* **إدارات تنفيذية** : حالة الصحية ، الأمن ، البيئة ، والجودة ، فريق الإعلام الآلي ، خلية المنازعات ،

إدارات الدارسات ، التنبؤات و التخطيط ، إدارة الموارد البشرية ، الإدارة المالية و المحاسبة، إدارة النقل

و الصيانة .

* إدارة العملية التشغيلية :

* قسم الزيوت والعجلات

* قسم الشبكات

* قسم الزيت

* **فرع الوقود** : يعتبر هذا الفرع ذو أهمية بالغة واثر كبير في نشاط المؤسسة حيث يلعب دور أساسي

في ضمان التموين المنتظم والإمداد وذلك من منابع محطات التكرير والتصفية إلى المخازن الرئيسية

* ويمكن تمييز الفروع التالية :

فرع التسويق ، صناعة الوقود ، فرع GPL ، فرع المسؤول عن الأنشطة الدولية.

وكانت هذه طريقة أخرى لإنشاء إدارة العلاقات العامة و الاتصالات.

*** فروع مؤسسة نפטال :**

وتجدر الإشارة إلى أن فروع التسويق والوقود هي مشتقة من فرع GPLB والبعثات :

*** فرع التسويق :**

تسويق وتوزيع الوقود وزيوت التشحيم والإطارات و الإسفلت لحالة وإعادة البيع و التسليم للعميل .

*** فرع صناعة الوقود:** مشتريات وإمدادات المراكز ومستودعات الموردين من إدارة وسائل التنمية

لتجزين ونقل وصيانة مرافق التوزيع .

المطلب الثالث : المهام و الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة نפטال**4. المهام والأهداف الاستراتيجية لمؤسسة نפטال :**

وهنا تأتي مؤسسة نפטال لتوزيع المواد البترولية (الوقود، الزيت، العجلات) على نوعان رئيسيان في الزبائن وهما:

Gestion Directe :GD -1

وهي مواقف التي تتولى تسيير نפטال مباشرة.

2- أما الزبائن الآخرون وهم كل من يعود تسييرهم لمؤسسة نפטال ونصنفهم إلى:

GL :Gestion Libre: التسيير الحر**RO :Revendeurs Ordinaire**

ويتمثلون في تجار الزيوت ومواد خاصة

P.v.a:Points De Ventes Agrées

وكيل معتمد

مستهلكون كبار وهم:

MDN: الجيش

DGSN: شرطة

5- نشاط مؤسسة نפטال:

ان تدفق المواد والمنتجات البترولية ومشتقاتها يتم علي ثلاثة مراحل:

* **التموين** : هذه المرحلة تهتم بنقل المنتجات من مراكز التكرير والتصفية إلى مراكز التخزين الرئيسية عبر الأنابيب او عم طريق الشاحنات ، حالبا يتم التموين اساسا عبر خطوط الأنابيب التالية:

* من مركز التكرير سكيكدة إلى مركز التخزين سكيكدة

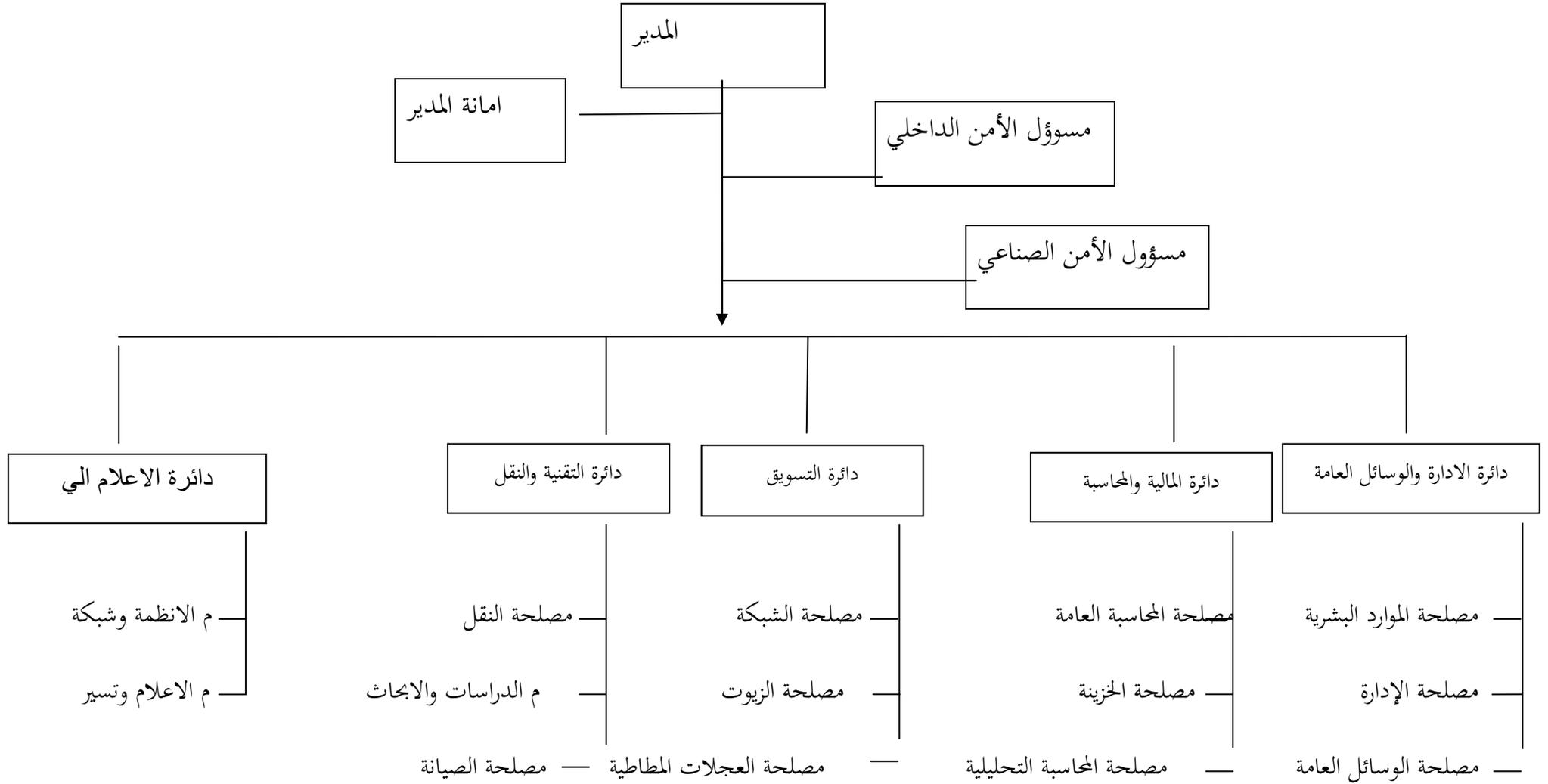
* من مركز التكرير سكيكدة إلى مركز التخزين الخروب

* من مركز التكرير ارزيو إلى مركز التخزين وهران

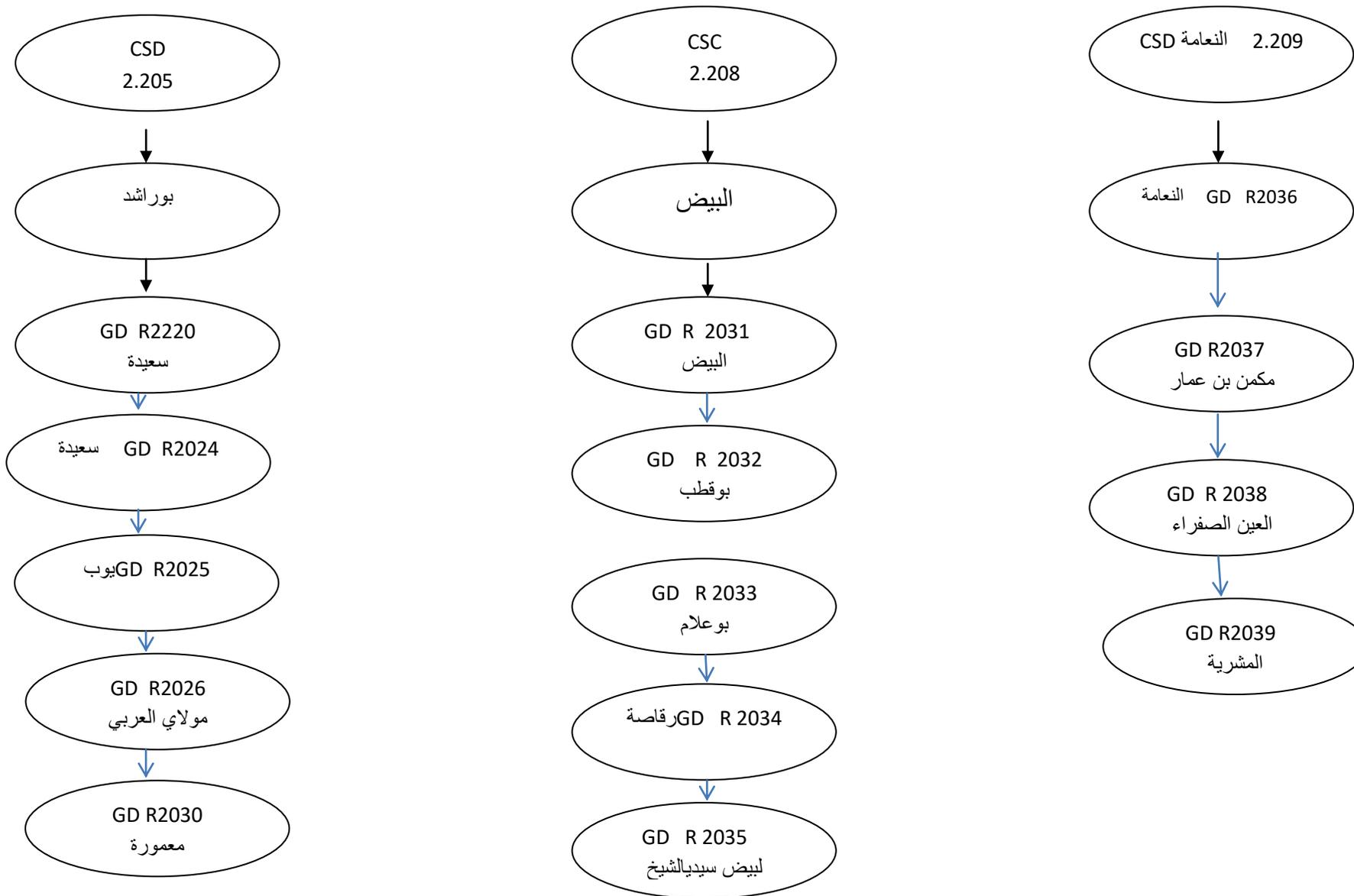
* من مركز التكرير الجزائر العاصمة إلى مركز التخزين الشفا

* **تموين المخازن**: هو نشاط يتم من خلاله تحويل المنتجات البترولية ومشتقاتها من مراكز التخزين الرئيسية الي مخازن الثانوية ومن خاصيته انه يقوم بالنقل بأحجام صغيرة مقارنة بالتموين.

* **التسليم** : هو المرحلة الأخيرة من نشاط توزيع المؤسسة ويهدف إلى توفير المنتجات البترولية بالأحجام والكميات المطلوبة في الوقت المناسب لمختلف محطات الخدمات والزبائن وذلك باستخدام وسائل النقل المختلفة علي رأسها الشاحنات وشبكات الأنابيب.



مناطق تسيير مؤسسة نفطال سعيدة



المبحث الثاني : الطرق الحديثة لحساب التكاليف في مؤسسة نפטال

المطلب الاول: تعريف و ادوات محاسبة التكاليف

تعريف محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في الوحدة هي احدى التطورات الحديثة في اساليب المحاسبة الادارية ظهرت كوسيلة لمواجهة احتياجات المتزايدة و المتغيرة في المعلومات ، و تسعى الى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الانشطة داخل المؤسسة .

أدوات المحاسبة التكاليف في المؤسسة :

1- برنامج نפט كوم NAFTA COM حيث يقدم لنا هذا البرنامج مايلي :

كميات مباعه ،عمليات النقل

2- مستخلصات التسيير LES AGRIGAS حيث يقدم لنا كميات مباعه ،نقل ،حسب

المنتوج

3- برنامج محاسبة العامة C.G.C.A يقدم لنا تكاليف حسب الطبيعة ،جدول حسابات

النتائج

4- برنامج محاسبة التكاليف WINCANAL و هو يقدم :

سعر التكلفة و تكاليف النقل

دور المحاسبة التكاليف :

تلعب المحاسبة التكاليف دورا هاما في مؤسسة حيث تقوم بالمتابعة الدقيقة للمعلومات وتقيدها ،ومراقبة مختلف الوظائف من شراء و انتاج و بيع وكذلك جمع المعلومات ووضع برنامج سنوي يهدف الى تحقيق اهداف وتسهيل اخذ القرار للمسيرين.

المطلب الثاني : شرح الرقم التحليلي

الشرح : CGR

CGR X1 X2 X3

رقم التحليلي

C: فرع نפטال

R: مقاطعة

G: تركيز

X1: وظيفة

X2 X3: طبيعة الوظيفة

ان الرقم التحليلي متكون من ستة ارقام ،وهذا حسب برامج المحاسبة العامة ووظيفة نפטال حيث ثلاث الاوائل تكون حسب المركز وثلاث الاواخر تكون حسب الوظيفة .

• والهدف من الرقم التحليلي هو تحديد وظيفة هذه الاعباء ونستعمله في تحديد مركز

الاعباء وذلك بذكر GPL لمقاطعة و هناك 4 مراكز التسويق

272 مركز سعيدة (بوراشد) ← 2.205

270 مركز البيض ← 2.208

271 مركز النعام ← 2.209

278 مركز معسكر ← 2.287

ملحقة في معسكر

• مركز فرعي سير غاز 663

• ادارة 084

• مركز سير غاز في سعيدة 193

● نفطال شركة تسويقية

بنزين عادي e.nle – بنزين ممتاز e.super – ممتاز دون

رصاص e.super.plmb – مازوت gasoil – زيوت – عجالات مطاطية – مواد

(صناعية)

رمز واسم النشاط	رمز تكلفته	رمز رقم اعماله
712 مبيعات بنزين عادي	6001102	7001102
713 مبيعات بنزين ممتاز	6001103	7001103
714 مبيعات بنزين ممتاز بدون رصاص	6001104	7001104
716 مبيعات مازوت	6001101	7001101
761 مبيعات زيوت	600111	700111
781 مبيعات عجالات مطاطية	6002160	7002160
791 مبيعات مطاط عجالات	6002161	7002161
799 مواد اخرى	600309	700309

جدول مستخلصات تسير

C2 التمويل الخارجي opprovi

C3 التمويل ما بين المقاطعات نفضال

C4 التمويل ما بين مراكز المقاطعة inter

C6 عمليات داخلية مختلفة المدخلات BMI

C7 المبيعات TIERS

C10 المبيعات الى نقاط بيع نفضال TRANSF GD

C12 التمويل SIRGH

C13 عمليات داخلية مختلفة للمخرجات BNI

المطلب الثالث :

- كيفية احتساب المؤسسة نفطال لتكاليفها :

جدول توزيع الاعباء غير مباشرة بالنسبة للبنزين العادي

علما ان يتم هذا التوزيع على اساس الكميات المباعة

الجدول رقم (2)

البيان	مصاريف النقل الخاص	مصاريف النقل الذاتي	تكلفة الضرائب	مصاريف المركز	مصاريف غير مباشرة للمقاطعة	مصاريف غير مباشرة للمديرية العامة	مصاريف غير مباشرة للمديرية التنفيذية العامة
مجموع التوزيع الثانوي	53435.76	704324.39	842859.89	613101.54	745773.9	225822.17	233468.52
طبيعة وحدة القياس	50975.66	50975.66	50975.66	50975.66	50975.66	50975.66	50975.66
طبيعة وحدة العمل	الكمية المباعة	الكمية المباعة	الكمية المباعة	الكمية المباعة	الكمية المباعة	الكمية المباعة	الكمية المباعة
تكلفة وحدة القياس	1.05 دج	13.82 دج	16.53 دج	12.03 دج	14.63 دج	4.43 دج	4.58 دج

حساب تكلفة الشراء بالنسبة للبنزين العادي :

تكلفة الشراء : ثمن الشراء + مصاريف الشراء

الجدول رقم (3)

البيان	الكمية	السعر	المبالغ
ثمن الشراء	50975.66	1454.24	74130843.8
مصاريف الشراء	-	-	629742.49
تكلفة الشراء	50975.66	1466.59	74760586.29

الجدول رقم (4)

حساب تكلفة الاعباء بالنسبة للبنزين العادي

لكل 1HL	←	11.05 من المصاريف النقل الخاص
لكل 1HL	←	13.82 من مصاريف النقل الذاتي
لكل 1HL	←	16.53 تكلفة الضرائب
لكل 1HL	←	12.03 من مصاريف المركز
لكل 1HL	←	14.36 مصاريف غير مباشرة للمقاطعة
لكل 1HL	←	4.43 مصاريف غير مباشرة لمديرية العامة
لكل 1HL	←	4.58 مصاريف غير مباشرة لمديرية التنفيذية

جدول رقم (4)

المبالغ	السعر	الكمية	البيان
53525.44	1.05	50975.66	مصاريف النقل الخاص
704483.62	13.82	50975.66	مصاريف النقل الذاتي
842627.65	16.53	50975.66	تكلفة الضرائب
613237.18	12.03	50975.66	مصاريف المركز
730990.96	14.36	50975.66	مصاريف غير مباشرة للمقاطعة
225822.17	4.43	50975.66	مصاريف غير مباشرة لمديرية
233468.52	4.58	50975.66	العامة
			مصاريف غير مباشرة لمديرية التنفيذية
3404154.54	66.779	50975.66	مجموع الاعباء

حساب رقم الأعمال بالنسبة للبنزين العادي:

رقم الأعمال = الكمية المباعة X سعر البيع

رقم الأعمال = 1645.76 x 50975.66

رقم الأعمال = 83893702,2

حساب الهامش الربح بالنسبة للبنزين العادي:

جدول رقم (5)

المبلغ	البيان
83893702,2	رقم الأعمال
(74760585.49)	بضاعة مستهلكة
9133116,71	هامش الربح

حساب النتيجة التحليلية بالنسبة للبنزين العادي:

الجدول رقم (6)

المبلغ	البيان
9133116,71	هامش الربح
(3404154.54)	مجموع الأعباء
5728962,17	النتيجة التحليلية

التحليل بالنسبة للبنزين العادي

من خلال الجدول رقم (3) وفق الملحق و معطيات المؤسسة تطرقنا لاحتساب تكلفة الشراء حيث كان سعر الشراء بالنسبة للبنزين العادي يساوي 1454.24 المحدد من طرف المؤسسة حيث بلغ ثمن الشراء 74130843.8، يضاف إليه مصاريف الشراء التي بلغت قيمتها 629742.49 وكانت تكلفة الشراء التي تتحملها المؤسسة 74760586.29، أما في ما يخص تكلفة الأعباء لكل HL 1 يقابله سعر التكلفة حيث كان سعر التكلفة الضرائب هو أكبر سعر التكلفة لكن المصروفات الأخرى ألا و هو 16.53 و بلغت قيمتها 842627.65 و كان أدنى سعر التكلفة

للمصروفات تخص مصاريف النقل الخاص 1.05 و قيمتها الإجمالية 53524.44 و بالتالي تحملت مؤسسة مجموع الأعباء ما يعادل 3404154.54، أما بالنسبة لهامش الربح كان مرتفع و بلغت قيمته 9133116,71 و توصلنا إلى نتيجة مرتفعة بسبب انخفاض في مجموع الأعباء.

حساب تكلفة الشراء بالنسبة للبنزين الممتاز:

يتم توزيع الاعباء غير مباشرة على اساس الكمية المباعة

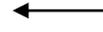
الجدول رقم (7)

المبالغ	السعر	الكمية	البيان
525960683.2	1641.03	320506.44	ثمن الشراء
473365960.2	-	-	مصاريف الشراء
999326643.4	3117.96	320506.44	تكلفة الشراء

حساب تكلفة الاعباء بالنسبة للبنزين الممتاز :

1.09	مصاريف النقل الخاص	←	لكل 1HL
14.24	مصاريف النقل الذاتي	←	لكل 1HL
18.07	تكلفة الضرائب	←	لكل 1HL
12.03	مصاريف المركز	←	لكل 1HL
14.36	مصاريف غير مباشرة للمقاطعة	←	لكل 1HL

4.43 مصاريف غير مباشرة لمديرية العانة



لكل 1HL

4.58 مصاريف غير مباشرة لمديرية التنفيذية



لكل 1HL

الجدول رقم (8)

المبالغ	السعر	الكمية	البيان
349352.0196	1.09	320506.44	مصاريف النقل الخاص
4564011.706	14.24	320506.44	مصاريف النقل الذاتي
5791551.371	18.07	320506.44	تكلفة الضرائب
3855692.473	12.03	320506.44	مصاريف المركز
4602472.478	14.36	320506.44	مصاريف غير مباشرة للمقاطعة
1419843.529	4.43	320506.44	مصاريف غير مباشرة للمديرية العامة
1467919.495	4.58	320506.44	مصاريف غير مباشرة للمديرية التنفيذية
22050843.07	68.8	320506.44	مجموع الاعباء

حساب رقم الأعمال بالنسبة للبنزين الممتاز

رقم الأعمال = كمية المبيعة X سعر البيع

رقم الأعمال = 1798.67 x 320506.44

رقم الأعمال = 576485318.4

حساب هامش الربح

الجدول رقم (9)

المبالغ	البيان
576485318.4	رقم الأعمال
(525962043.48)	بضاعة مستهلكة
50523275.04	هامش الربح

حساب النتيجة التحليلية للبنزين الممتاز

الجدول رقم (10)

المبالغ	البيان
50523275.04	هامش الربح
(22050843.07)	مجموع الأعباء
28472431.97	نتيجة تحليلية

من خلال الجدول رقم (8) كان السعر الشراء المحدد ب 1641.03 للبنزين الممتاز و كانت قيمة ثمن الشراء تساوي 525960683.2 دج حيث بلغت تكلفة الشراء 999326643.4 دج و بعد إضافة مصاريف الشراء إلى ثمن الشراء، أما فيما يخص تكلفة الأعباء لكل 1 HL يقابل سعر التكلفة المحدد من طرف المؤسسة و كان أكبر سعر التكلفة فيما يخص المصاريف هو تكلفة

الضرائب 18.08 قدرت قيمتها 5791551.371 دجو كانت أدنى قيمة بالنسبة للمصاريف النقل الخاص ب 1.09 حيث بلغت قيمته 349352.0196 دج و كان سبب ارتفاع النتيجة يعود إلى انخفاض مجموع الأعباء و ارتفاع نسبة هامش الربح.

حساب تكلفة الشراء للبنزين ممتاز بدون رصاص

يتم توزيع الاعباء الغير مباشرة على اساس كمية المباعه

الجدول رقم(11)

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
27628740.9	1454.91	18990	ثمن الشراء
71.09	--	--	مصاريف الشراء
2762811.99	1454.91	18990	تكلفة الشراء

حساب تكلفة الاعباء :

لكل 1HL ←	16.83 لمصاريف النقل الذات
لكل 1HL ←	1.17.71 تكلفة الضرائب
لكل 1HL ←	1.12.03 مصاريف مركز
لكل 1HL ←	4.43 مصاريف غير مباشرة للمديرية العامة
لكل 1HL ←	4.58 مصاريف غير مباشرة للمديرية التنفيذية
لكل 1HL ←	14.36 مصاريف غير مباشرة للمقاطعة

الجدول رقم (12)

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
319601.7	16.83	18990	مصاريف النقل الذاتي
336312.9	17.71	18990	تكلفة الضرائب
228449.7	12.03	18990	مصاريف مركز
272696.4	14.36	18990	مصاريف غير مباشرة للمقاطعة
84125.7	4.43	18990	مصاريف غير مباشرة للمديرية العامة
86974.2	5.58	18990	مصاريف غير مباشرة للمديرية التنفيذية
1328160.8	69.94	18990	مجموع العباء

حساب رقم الاعمال بالنسبة للبتزين ممتاز بدون رصاص

رقم الاعمال : $1762.80 * 18990$

رقم الاعمال : 33475572 دج

حساب هامش الربح بالنسبة للبنزين ممتاز بدون رصاص

الجدول رقم (13)

المبالغ	البيان
33475572	رقم الاعمال
27628669.81	بضاعة مستهلكة
5846902.19	الهامش الربح

حساب النتيجة التحليلية للبنزين ممتاز بدون رصاص

الجدول رقم (14)

المبالغ	البيان
5846902.19	الهامش الربح
1328160.8	مجموع الاعباء
4518741.39	التحليلية

التحليل بالنسبة للبنزين بدون رصاص :

من خلال الجدول رقم (11) توضح لنا تكلفة الشراء التي تحملها المؤسسة و قدرت ب 27628811.99 دج وذلك يعود الى سعر الشراء المحدد ب 1454.91 وكمية شراء البنزين بدون رصاص ب 18990 مضاف الى ثمن الشراء مصاريف الشراء كما هو موضح في جدول (11)

و فيما يخص تكلفة الاعباء كان لكل HL1 يقابل سعر التكلفة وفي هذا النشاط نستعمل المؤسسة النقل الخاص و لهذا انعدم سعر مصاريف النقل الخاص و كان أكبر سعر يخص تكلفة الضرائب ب 17.71 وادنى سعر يخص مصاريف غير مباشرة لمديرية العامة ب 4.43 وقيمتها الاجمالية قدرت ب 84125.7 دج

وبالتالي كان مجموع الاعباء يعادل 1328160.8 و هذه قيمة منخفضة بالنسبة لقيمة هامش الربح و الذي قدر ب 5846902.19 وهذا ما ادى الى ارتفاع يمة النتيجة 4518741.39 دج

حساب تكلفة الشراء بالنسبة للمازوت :

يتم توزيع الاعباء غير المباشرة على اساس الكمية المباعة

جدول رقم (15)

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
711512501.3	915.5	777184.6	ثمن الشراء
568.3	--	--	مصاريف الشراء
711513069.6	915.5	777184.6	تكلفة الشراء

حساب تكلفة الاعباء بالنسبة للمازوت

لكل 1HL	←	1.29 مصاريف النقل الخاص
لكل 1HL	←	57.8 1 مصاريف النقل الذاتي
لكل 1HL	←	6 1.18 تكلفة الضرائب
لكل 1HL	←	12.03 مصاريف المركز
لكل 1HL	←	14.36 مصاريف غير مباشرة للمقاطعة
لكل 1HL	←	4.43 مصاريف غير مباشرة لمديرية العانة
لكل 1HL	←	4.58 مصاريف غير مباشرة لمديرية التنفيذية

الجدول رقم (16)

المبلغ	السعر	الكمية	البيان
10022568.134	1.29	777184.66	مصاريف النقل الخاص
14432318.02	18.57	777184.66	مصاريف النقل الذاتي
8673380.136	11.16	777184.66	تكلفة الضرائب
93449530.738	12.03	777184.66	مصاريف مركز
11160370.86	14.36	777184.66	مصاريف غير مباشرة للمقاطعة
3442927.778	4.43	777184.66	مصاريف غير مباشرة للمديرية العامة
3559505.446	4.58	777184.66	مصاريف غير مباشرة للمديرية التنفيذية
51620601.13	66.42	777184.66	مجموع الأعباء

حساب الرقم الاعمال بالنسبة للمازوت

رقم الاعمال : كمية المبيعة * سعر البيع

رقم الاعمال : 777184.60 * 1110.89

رقم الاعمال : 863366600.3

حساب هامش الربح

جدول رقم (17)

المبالغ	البيان
863366600.3	الرقم الاعمال
711513069.69	بضاعة مستهلكة
151853530.7	هامش الربح

حساب النتيجة التحليلية :

الجدول رقم (18)

المبالغ	البيان
151853530.7	الهامش الربح
51620601.13	مجموع الاعباء
136232929.6	التحليلية

حساب النتيجة التحليلية الكلية للأنشطة

الجدول رقم (19)

البيان	البنزين العادي	البنزين الممتاز	البنزين بدون رصاص	المازوت	الكلية
النتيجة التحليلية	5728962.17	28472431.97	4518741.39	136232929.6	174953065.1

يشير الجدول رقم (16) إلى تكلفة الشراء بالنسبة للمازوت التي تحملتها المؤسسة و التي بلغت قيمتها 71153069.69 دج، أما بالنسبة للتكلفة الأعباء اتضح لنا أن أكبر سعر التكلفة قدر ب 18.57 يخص مصاريف النقل الذاتي و التي قدرت قيمته 14432318.02 دج و حدد سعر للمصاريف غير مباشرة للمقاطعة ب 14.36 و قيمته 111603370.86 دج و كانت المصاريف غير المباشرة للمديرية التنفيذية متقاربة مع المصاريف غير مباشرة للمديرية العامة و أدنى سعر يخص مصاريف النقل الخاص المحدد 1.29 و بلغت قيمته 10022568.134 دج، و بالتالي كان هامش الربح مرتفع بسبب ارتفاع رقم الأعمال 863366600.3 دج و أدى إلى ارتفاع قيمة النتيجة مقدرة ب 136232929.6 دج.

خاتمة الفصل:

إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية و هذا ما يساعد المؤسسات في اتخاذ القرارات لكي توجه بعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة و إهمال الطرق الأخرى، و من خلال دراسة الحالة في مؤسسة نفطال تبين لنا أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تعطي تكلفة كل وظيفة أي تعطي تكلفة كل نشاط بدقة عكس نظام التقليدي.

خاتمة عامة

الخاتمة العامة :

- من خلال الدراسة السابقة للجانب النظري يمكن القول بأن المحاسبة التكاليف تسعى الى تحديد تكلفة الانتاج، الا انه مع تطور الانشطة الاقتصادية تعددت الاستخدامات و الحاجات التي من اجلها البيانات التحليلية .
- وبعد ذلك ظهرت الانظمة الانشطة الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية التي تعطي النتائج بدقة و اكثر مصداقيته ،و على راسها نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة كما يعتبر هذا النظام كمدخل متكامل وشامل كأداة مساعدة على التسيير من خلال الاسراف في الاستهلاك وترشد استخدام الموارد بكيفية تحقيق اضافة قيمة حقيقية للمنتجات و الخدمات ، كما يعمل هذا النظام على تحليل التكاليف من اجل الوصول الى النتائج ،يتخذ على ضوءها مسير و المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها يسمح بتحديد فعالية تنظيم المؤسسة .
- ان فكرة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) يتطلب اللجوء الى تسيير المؤسسة على اساس هذه الانشطة ،وهذا ما يتعارض مع واقع المؤسسة الذي يعتمد على الهيكل التسلسلي أو الوظيفي ،مما يعتمد قد لا يتماشى مع مفهوم التسيير على اساس الانشطة يمكن توفيق العملية بحيث يقسم كل قسم الانشطة و ليس الى مصالح ،وبالتالي يتم اللجوء الى النظام الجديد بكونه يعمل على توفير معلومات تعتمد عليها الادارة لترشيد قراراتها وتقليص تكاليفها و الحفاظ صحتها في ظروف المناسبة .
- فقد اتخذت مؤسسة نفعال نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) نظاما محكما لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل مؤسسة وتقسيمه الى أنشطة ،وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة و من تم معرفة كل نشاط على حدة ان الهدف الرئيسي من اجراء الدراسة هو تطبيق المؤسسة لطرق الحديثة لحساب التكاليف

نتائج اختبار الفرضيات:

- ان نظام التكاليف على اساس أنشطة يمكن تطبيقه على مستوى ادنى في مؤسسة نفعال لا يتكلف الكثير من الوقتو الجهد
- ان استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) على مستوى مؤسسة يعد من الضروريات لأنه يؤدي الى ذهابه الى اعطاء بيانات تكاليفية مهمة اكثر من نظام التكاليف الاخرى تمكن من التخطيط السليم على المستوى الاداري الاعلى و الرقابة الفعالة للارتقاء بالواقع
- يعد نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة (ABC) اكثر عدالة في توزيع التكاليف وذلك بالاستناد على الانشطة .

التوصيات :

- على ضوء هذه الدراسة يمكننا تقديم بعض التوصيات التالية :
- يجب على مؤسسة نفعال المحافظة على نظام محاسبة التكاليف مع توفير مستلزمات و مقومات التي تقوم عليها هذه الانظمة
- اجراء المزيد من التطبيقات العملية لمدخل نظام محاسبة التكاليف على اساس التكاليف الانشطة (ABC) على فروع اقتصادية لذلك لتعزيز فكرة هذا النظام في مؤسسة نفعال ،واستخدام بيانات أكثر تفصيلا للوصول الى النتائج قريبة من الواقع
- على مؤسسة التي تتجه لتطبيق نظام المحاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) ان يتم تحديد الهدف المطلوب للوصول اليه من تطبيق هذا النظام ،حيث اذا كان هناك صعوبة في التطبيق و المؤسسات غير القادرة على التطبيق الكامل فان يمكن التطبيق الجزئي للنظام ،وتصميمه خطوة خطوة وصولا الى التطبيق الكامل .

- ان المؤسسات غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة بضرورة القيام بالعمل الجاد لإزالة كافة الصعوبات التي تكون سبب في عدم تطبيقه
- القيام بالدراسات و الابحاث الدعامة لتطبيق النظام (ABC) في المؤسسات ،وتشجيع المؤسسات في نجاح هذا النشاط .
- يجب على مؤسسات عمل لتوضيح هذا النظام القيام باتباع الية عمل ضرورية و التي تهدف شرح محاسبة التكاليف المبني على الانشطة قبل البدء في تطبيقه في المؤسسة .
- من الضروري على المؤسسات الاقتصادية إعادة النظر في أنظمة لمعالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في المستقبل ،بما يسمح بتوفير معلومات التي تحقق القدرة على اتخاذ القرار.

قائمة المراجع

الملاحق